



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Comp.7

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Recurso nº : 139.597  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – Ex: 1996  
Recorrente : ACE COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP  
Sessão de : 16 de junho de 2004  
Acórdão nº : 107-07.690

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

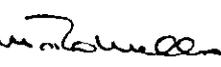
Ano-calendário: 1995

**Ementa:** BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, definida no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, com as alterações do art. 2º da Lei n.º 8.034/90 e de outras disposições da legislação superveniente, é o resultado do período-base de apuração, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões. Ocorrendo erros na apuração da base de cálculo pela contribuinte, quando do preenchimento da declaração de rendimentos, com a conseqüente majoração dos saldos acumulados das bases de cálculo negativas, é procedente o lançamento que os reduziu, formalizado pelo Sistema Malha Fazenda, nos períodos envolvidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ACE COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

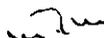
  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
MARCOS RODRIGUES DE MELLO  
RELATOR

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

FORMALIZADO EM: 22 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, NEICYR DE ALMEIDA, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, JOÃO LUÍS DE SOUSA PEREIRA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

Recurso nº : 139597  
Recorrente : ACE COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração cientificado à contribuinte em 18/04/2000, que formalizou a redução das bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

2. A autuação decorre da revisão sumária da declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, onde se procedeu à retificação dos saldos de bases de cálculo negativas, conforme descrição de fls. 58:

*\*Foi constatada a existência de irregularidade na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que resultaram em alteração do valor da CSLL a compensar ou a ser restituída e/ou da base de cálculo negativa da CSLL declarados pelo contribuinte, conforme assinalado no quadro 4 do Auto de Infração.*

*As alterações efetuadas e suas conseqüências estão detalhadas no Demonstrativo de Valores Apurados e no Demonstrativo de Consolidação de Valores, em anexo. Todos os demonstrativos citados são partes integrantes do presente Auto de Infração.*

*Compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme demonstrativo anexo.*

*Lei 7.689/88, art. 2º*

*Lei 9.065/95, arts. 12 e 16*

*Compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido superior a 30% do lucro líquido ajustado.*

*Lei 7.689, art. 2º*

*Lei 8.981/95, art. 58*

*Lei 9.065/95, arts. 12 e 16"*



Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

3. Inconformada, a contribuinte, por intermédio de seus representantes legais, ofereceu impugnação de fls. 68/77, com as razões de defesa a seguir apresentadas:

3.1. A empresa é contribuinte do IRPJ e da CSL. Em decorrência da realização de seus objetivos sociais, no período de 1995 foi inevitável a auferição reiterada de prejuízos contábeis e fiscais.

3.2. Nos períodos-base encerrados a partir de janeiro de 1995, a empresa realizou a compensação utilizando-se dos prejuízos fiscais acumulados, em conformidade com a legislação anterior à MP n.º 812/94 e à Lei n.º 8.981/95, que limitaram o montante do prejuízo fiscal a ser compensado na base de cálculo no percentual de 30%.

3.3. Em relação à CSL, o art. 44, parágrafo único da Lei n.º 8.383/91, permitia a compensação da base de cálculo negativa com a do mês subsequente, sem qualquer limitação, o que também foi modificado por meio do art. 58 da Lei n.º 8.981/95.

3.4. A empresa contabilizou prejuízos fiscais sob a égide da legislação que lhe assegurava a faculdade de compensá-los nos quatro exercícios financeiros subsequentes à sua apuração, sem qualquer restrição.

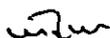
3.5. A limitação acima se revestiu de ilegalidade, por ferir o art. 43 do CTN e o art. 5º, inc. XXXV da Constituição Federal, que assegura que a lei não modificará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

3.6. Na data dos balanços dos exercícios envolvidos, ao final de cada ano, formalizaram-se situações fáticas com a verificação de prejuízo, gerando direito à empresa de compensá-los com os lucros apurados posteriormente, nos termos da legislação vigente na época de levantamento dos balanços.

3.7. Na data da apuração do prejuízo, a lei assegurava a sua utilização para compensação futura com lucros a serem auferidos. Assim, ocorreu o fato necessário e suficiente para gerar os efeitos da norma legal, garantindo à impugnante o direito de compensação integral. A legislação posterior não poderia modificar sua situação, sob pena de ferir o direito adquirido, decorrente do princípio da segurança jurídica.

3.8. Os arts. 503 e 504 do RIR/94 nada mais fizeram do que ressaltar o "direito adquirido" da empresa e demais contribuintes em igual situação, de compensarem seus prejuízos nos termos da legislação vigente na data de sua apuração.

3.9. O fato gerador do IRPJ consiste em auferir rendimento de uma fonte permanente ou um acréscimo patrimonial, enquanto o fato gerador da CSL é a percepção de lucro, a teor do art. 195, I, da Constituição Federal.



Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

3.10 A legislação, ao limitar a compensação dos prejuízos fiscais, ensejou a antecipação ilegal dos tributos envolvidos, atentando contra seus fatos geradores, que prevêem a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, procedimento este que geraria graves prejuízos à contribuinte em termos de capital de giro/captação de recursos junto ao mercado financeiro.

3.11. Dentre os princípios básicos da contabilidade destaca-se o da continuidade, pelo qual a empresa deve ser considerada como um empreendimento em prosseguimento e não se pode considerar um valor contábil como grandeza estanque, dissociada do tempo da antecedente e da situação que necessariamente se seguirá.

3.12. O constituinte não delimitou o período que deve ser considerado para efeito de cálculo do "lucro arbitrável", cabendo assim ao legislador ordinário essa fixação, que poderá ser mensal, semestral, anual, etc. Contudo, o cálculo da renda tributável deve levar em consideração os princípios contábeis, sob pena de desvirtuação do imposto. Refere-se à doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira e João Dácio Rolim. Jurisprudência à fl. 75.

3.13. Ao se vedar a compensação dos prejuízos da fase anterior da produção com os lucros da fase da comercialização, haveria tributação da receita da atividade, e não do lucro, além da oneração do próprio patrimônio, já desgastado com o prejuízo.

3.14. A restrição imposta fere o princípio da capacidade contributiva, uma vez que a empresa teria que se utilizar do próprio capital social para recolher os tributos exigidos a maior, caracterizando-se verdadeiro confisco, vedado pela Constituição.

3.15. A Medida Provisória n.º 812/94 foi editada "ao apagar das luzes" de 1994, impossibilitando o acesso ao teor de seu conteúdo, o que a levou a ter efeitos jurídicos a partir de 1º de janeiro de 1996, sob pena de se ofender o princípio insculpindo no artigo 150, inciso III da Constituição Federal, que veda à União cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que instituiu ou aumentou tributos. Transcreve jurisprudência, fls. 76/77.

A DRJ decidiu conforme ementa abaixo:

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 1995

Ementa: BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, definida no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, com as alterações do art. 2º da Lei n.º 8.034/90 e de outras

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

disposições da legislação superveniente, é o resultado do período-base de apuração, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões. Ocorrendo erros na apuração da base de cálculo pela contribuinte, quando do preenchimento da declaração de rendimentos, com a conseqüente majoração dos saldos acumulados das bases de cálculo negativas, é procedente o lançamento que os reduziu, formalizado pelo Sistema Malha Fazenda, nos períodos envolvidos.

Em seu voto, a DRJ destacou:

“5. O Sistema Malha Fazenda elaborou o “Demonstrativo de Valores Apurados – CSLL” de fl. 59, apurando mês a mês, no ano-calendário de 1995, os saldos das bases de cálculo negativas da CSL.

6. Em conseqüência das divergências encontradas, foram alterados todos os valores declarados, reduzindo-se as bases de cálculo negativas, consolidadas na planilha de fl. 60.

7. A contribuinte alega, em sua impugnação, que a limitação ao aproveitamento das bases de cálculo negativas da CSL de períodos anteriores, em 30% do lucro líquido ajustado do período, fere princípios constitucionais e contábeis.

8. De fato, o artigo 58 da Medida Provisória n.º 812/94, convertida na Lei n.º 8.981/95, vedou a utilização das bases de cálculo negativas de períodos anteriores, em valores superiores a 30% do lucro líquido ajustado do período, o que também foi prescrito pelo artigo 16 da Lei 9.065, de 20/06/1995.

9. Assim, a partir do ano-calendário de 1995, a lei não autorizava mais a dedução, de uma só vez, dos resultados negativos anteriores, admitindo apenas a redução de, no máximo, 30% da base de cálculo apurada, em virtude de tal compensação, e a contribuinte deveria observar a limitação imposta pela legislação.

10. Entretanto, constata-se que durante o ano-calendário de 1995, somente no mês de fevereiro a empresa apresentou base de cálculo positiva de R\$ 30.231,00 e, mesmo neste mês, foi admitida pela fiscalização, ainda que inadvertidamente, a compensação integral dos montantes negativos acumulados, sem a limitação dos 30%, como se depreende do demonstrativo à fl. 54.



Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

11. Nos demais meses, o lucro líquido, corrigido pelas adições e exclusões, sempre foi negativo.

12. Foi a partir do confronto entre os montantes da planilha de fls. 49/56, elaborada pela fiscalização, com os dados informados pela contribuinte em sua declaração de rendimentos que se concluiu pelas alterações detalhadas no demonstrativo da Malha Fazenda de fl. 59, que implicaram a redução das bases de cálculo negativas da CSL.

13. Enfim, todas as diferenças encontradas provêm de erros de apuração da base de cálculo da CSL, quando do preenchimento da declaração de rendimentos, cometidos pela contribuinte, durante o ano-calendário de 1994.

14. Assim, analisando-se a planilha e comparando-a com a declaração de rendimentos, constata-se que no mês de dezembro de 1993, a contribuinte apurou em sua declaração de rendimentos um saldo de bases de cálculo negativas de **CR\$ 22.327.856,00**. Este valor, corrigido com o percentual de 38,86%, resultou num montante de **CR\$ 31.004.460,64**, a ser transferido para janeiro de 1994.

15. Por outro lado, a fiscalização, por meio do demonstrativo de fls. 49/56, concluiu pela existência de um saldo acumulado de bases de cálculo negativas de **CR\$ 22.353.782,00**, que corrigido pelo percentual de 38,86%, relativo ao mês de janeiro de 1994, correspondia a **CR\$ 31.040.461,69**.

16. Dessa forma, até dezembro de 1993 não havia grande divergência entre os valores propostos pela fiscalização e os informados pela contribuinte em sua declaração de rendimentos.

17. A primeira divergência substancial entre o demonstrativo elaborado pela fiscalização e os dados presentes na declaração de rendimentos está no mês de janeiro de 1994: na planilha do fisco tem-se um "Saldo de Base de Cálculo Negativa" de **CR\$ 34.574.167,00**, enquanto na declaração de rendimentos do exercício de 1995, ano-calendário de 1994, consta um saldo negativo de **CR\$ 66.683.197,00**.

18. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, definida no art. 2º da Lei n.º 7.689/88, com as alterações do art. 2º da Lei n.º 8.034/90 e de outras disposições da legislação superveniente, é o resultado do período-base de apuração, antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões.

19. Ora, a partir dos dados informados pela própria contribuinte na declaração de rendimentos, conclui-se que houve erro na apuração da base de cálculo no mês de janeiro de 1994, a saber: a partir de um lucro líquido negativo de **CR\$ 3.571.676,00**, de um total de adições de **CR\$ 37.970,00**, e de um saldo de bases de cálculo negativas acumuladas de **CR\$ 31.004.461,00**, a empresa

*mlu*

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

declarou uma base de cálculo negativa da CSL de CR\$ 66.683.197,00, enquanto o correto seria o valor de CR\$ 34.574.167,00, conforme planilha abaixo:

**Apuração da Base de Cálculo da CSL no mês de janeiro de 1994. Valores em Cruzeiros Reais.**

| Quadro/Linha | Discriminação                               | Demonstrativo  | Contribuinte   | Diferença     |
|--------------|---|----------------|----------------|---------------|
| 5/1          | Lucro Líquido antes da CSL                  | -3.571.676,00  | -3.571.676,00  |               |
| 5/8          | Encargos de Depreciação                     | 37.970,00      | 37.970,00      |               |
| 5/9          | Soma das adições                            | 37.970,00      | 37.970,00      |               |
|              | Lucro Líquido + Adições - Exclusões         | -3.533.706,00  | -35.678.736,00 | 32.145.030,00 |
| 5/16         | BC negativa da CSL do período base anterior | 31.040.461,00  | 31.004.461,00  | 36.000,00     |
| 5/17         | Base de cálculo da CSL                      | -34.574.167,00 | -66.683.197,00 | 32.109.030,00 |
|              |   |                |                |               |
|              | Correção de fevereiro/94                    | 1,3937         | 1,3937         |               |
|              | Base de cálculo da CSL corrigida            | -48.186.016,55 | -92.936.371,66 | 44.750.355,11 |

20. Esse é o erro principal efetuado pela contribuinte, devido a grande divergência entre os dois montantes, embora nos meses de março e maio também haja diferenças, a saber:

20.1. **Em março:** para um lucro líquido negativo informado de CR\$ 9.404.450,00; adições de CR\$ 75.187,00; saldo de base de cálculo negativa acumulado, (segundo a contribuinte), de CR\$ 138.649.401,00; a base de cálculo negativa seria de CR\$ 147.978.664,00 e não de CR\$ 139.514.664,00.

20.2. **Em maio:** para um lucro líquido negativo informado de CR\$ 417.684,00; adições de CR\$ 218.815,00; saldo de base de cálculo negativa acumulado, (conforme a contribuinte), de CR\$ 283.784.619,00, a base de cálculo negativa seria de CR\$ 284.049.678,00 e não de CR\$ 287.808.678,00.

21. Essas diferenças, corrigidas e transpostas para os períodos subseqüentes, resultaram numa substancial alteração para maior das bases de cálculo negativas acumuladas pela contribuinte, ensejando as alterações efetuadas pelo Sistema Malha Fazenda.

22. Resta assinalar que no "Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI)", de fls. 83/89, não consta a apuração das bases de cálculo da CSL do primeiro e segundo semestres do período-base de 1992, motivo pelo qual os valores relativos ao ano-calendário de 1995 divergem da planilha elaborada pela fiscalização.

*unlu*

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

23. Por esse motivo, procede-se a inclusão do Lucro Líquido, das adições e exclusões, para aqueles períodos, a partir dos dados presentes na planilha de fls. 49/56."

Em seu recurso o contribuinte reitera os argumentos apresentados na impugnação, enfatizando, em síntese que:

- as diferenças verificadas decorrem do fato da empresa ter compensado suas bases de cálculo negativas de CSLL, sem a observância do limitador de 30%, estabelecido pela Lei 9.981/95;
- em seguida, passa a apresentar argumentos que, no ver do contribuinte, demonstrariam a ilegalidade/inconstitucionalidade da limitação acima citada.

É o Relatório.

*inter*

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

## VOTO

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O contribuinte foi intimado da decisão da DRJ em 22/12/2003 e apresentou o recurso em 20/01/2004, sendo o mesmo tempestivo. Por tratar-se de redução da base de cálculo negativo da CSLL, não cabe arrolamento de bens, sendo que, portanto tomo conhecimento do recurso.

O auto de infração foi lavrado para a formalização da redução das bases de cálculo negativas da CSLL, e teve por motivação erros do contribuinte no preenchimento das Declarações de Imposto de Renda Da Pessoa Jurídica, em especial em janeiro, março e maio de 1994. Também houve erro no preenchimento do "Demonstrativo da Base de cálculo Negativa da CSLL", de fis. 83/89, pois não consta no mesmo a apuração da base de cálculo do primeiro e segundo semestre do período-base de 1992, sendo por este motivo divergente da planilha elaborada pela fiscalização.

Conforme a tabela trazida aos autos pela decisão de primeira instância, fica claro o erro de preenchimento da declaração pelo contribuinte:

**Apuração da Base de Cálculo da CSL no mês de janeiro de 1994. Valores em Cruzeiros Reals.**

| Quadro/Linha | Discriminação                               | Demonstrativo         | Contribuinte          | Diferença            |
|--------------|---|-----------------------|-----------------------|----------------------|
| 5/1          | Lucro Líquido antes da CSL                  | -3.571.676,00         | -3.571.676,00         |                      |
| 5/8          | Encargos de Depreciação                     | 37.970,00             | 37.970,00             |                      |
| 5/9          | Soma das adições                            | 37.970,00             | 37.970,00             |                      |
|              | <b>Lucro Líquido + Adições - Exclusões</b>  | <b>-3.533.706,00</b>  | <b>-35.678.736,00</b> | <b>32.145.030,00</b> |
| 5/16         | BC negativa da CSL do período base anterior | 31.040.481,00         | 31.004.481,00         | 36.000,00            |
| 5/17         | Base de cálculo da CSL                      | -34.574.167,00        | -66.683.197,00        | 32.109.030,00        |
|              |   |                       |                       |                      |
|              | Correção de fevereiro/94                    | 1,3937                | 1,3937                |                      |
|              | <b>Base de cálculo da CSL corrigida</b>     | <b>-48.186.016,55</b> | <b>-92.936.371,66</b> | <b>44.750.355,11</b> |

Realmente, ao observar-se o extrato da DIRPJ do exercício de 1995, fis. 94 a 97, verifica-se que houve erro no preenchimento, pois, no mês de janeiro, a soma algébrica dos itens do quadro 5, linha 1, com a linha 6, resulta CR\$3.533.706,00 e este valor, somado com a base negativa de CSLL do período

*inter*

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

anterior de CR\$31.004.461,00, resulta em CR\$34.538.167,00 e não CR\$66.683.197,00, conforme consta da linha 17 do quadro 5 da DIRPJ apresentada pelo contribuinte.

Observa-se, pelo quadro acima, que também havia um erro de menor dimensão no quadro 5, linha 16, onde consta CR\$31.004.461,00 e deveria ser CR\$31.040.461,00.

Analisando o extrato da DIRPJ, de fls. 94 a 97, verifica-se que também há erros em março, onde consta a base negativa da CSLL de CR\$139.514.664,00, o correto seria CR\$147.978.664,00 – lucro líquido negativo de CR\$9.404.450,00 + adições de CR\$75.187,00 – saldo de base negativa acumulada de CR\$138.649.401,00  $(-9.404.450,00+75.187,00-138.649.401,00=-147.978.664,00)$ .

Finalmente, em maio, há novo erro, tendo sido declarado pelo contribuinte a base de cálculo negativa de CR\$287.808.678,00, quando o correto seria CR\$284.049.678,00  $(-417.684,00+152.625,00-283.784.619,00=284.049.678,00)$ .

Como, realmente, conforme já assinalado na decisão de 1ª instância, não consta do Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da CSLL (fls. 83/89), a apuração das bases de cálculo da CSLL do 1º e 2º semestre de 1992, devem estes valores serem acrescentados para a apuração da base de cálculo da CSLL, conforme a planilha elaborada pela fiscalização (fls. 49 a 56).

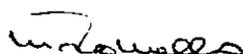
Portanto, diferentemente do afirma do pela recorrente, o que foi apurado pelo fisco não foi o desrespeito à trava dos 30% e sim o preenchimento/cálculo incorreto da base de cálculo negativa da CSLL, sendo necessária a retificação conforme procedeu a autoridade fiscal.

*Handwritten signature*

Processo nº : 10805.000394/00-31  
Acórdão nº : 107-07.690

Voto, portanto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente o auto de infração que formalizou a redução dos saldos das bases de cálculo negativas da Contribuição social sobre o lucro, no ano-calendário de 1995.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2004.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO