

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10983.005259/98-52
Recurso nº : 123.050
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EX.: 1993
Recorrente : EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A – COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Recorrida : DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2000
Acórdão nº : 105-13.374

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – ANO CALENDÁRIO DE 1992 – A compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido só tem amparo legal a partir de 01/01/1992, não contemplando, assim, deduções de base de cálculo negativa apurada até o ano base de 1991.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A – COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Ivo de Lima Barboza (Relator), Maria Amélia Fraga Ferreira, Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro e José Carlos Passuello, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nilton Pêss.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


NILTON PÊSS – RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM:

Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA
MEDEIROS NÓBREGA e ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA.

Handwritten signatures of Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega and Álvaro Barros Barbosa Lima. The signature of Álvaro Barros Barbosa Lima is written above the signature of Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega. A checkmark is visible above the signature of Álvaro Barros Barbosa Lima.

Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374
Recurso nº : 123.050
Recorrente : EUGÊNIO RAULINO KOERICH S/A – COMÉRCIO E INDÚSTRIA.

RELATÓRIO

Pelo Auto de Infração, o fisco acusa ausência do recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, entendendo que ocorrera compensação indevida da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre os Lucros, apurada no ano calendário de 1991. Consta no Termo de Verificação Fiscal que a irregularidade havia sido motivo de Notificação de Lançamento Eletrônica, cancelada na primeira instância por vício formal, sem apreciação do mérito, nos termos do art. 11, do Decreto nº 70.235/72, fls. 40.

Por não concordar com a exigência, a contribuinte autuada apresentou Impugnação, em cuja decisão a Autoridade Julgadora assim exarou a sua ementa:

“Assunto: contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1992

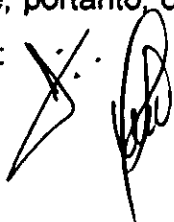
Ementa: A compensação da base de cálculo negativa da contribuição Social sobre o Lucro só tem amparo legal a partir de 01/01/92, não contemplando, assim, deduções de base de cálculo negativa apurada no ano-base de 1991.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

A Recorrente insurgindo-se contra a decisão acima, alega que a mesma decorre da subordinação da DRJ e de seu delegado às Instruções Normativas SRF nº s 198/88 e 90/92, mesmo não tendo qualquer amparo legal, além de contrariar disposições da lei comercial e a jurisprudência administrativa sobre a matéria.

Pede para que sejam reapreciadas as razões da impugnação.

Destaca que a Lei nº 7.689/88, que instituiu a CSLL, determinou que o resultado do período-base deveria ser apurado com observância da legislação comercial, observando-se, portanto, o que determina a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), *in verbis*:



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

“Art. 189 – Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto de renda.

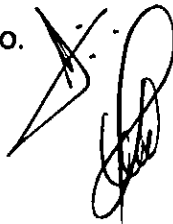
Parágrafo Único – O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucro e pela reserva legal, nessa ordem”.

Aduz ainda que, contrariamente ao que invoca o julgador de primeira instância, a compensação de prejuízos foi consagrada na lei comercial, a qual subordinou-se à Lei nº 7.689/88.

Acrescenta que, no caso, a dedução, em base anual, sucedeu-se em 31.12.92, ou seja, um ano após a vigência da Lei nº 8383/91, a qual, segundo a Suplicante, teve o propósito de extinguir o efeito confiscatório pretendido pelas Instruções Normativas nºs 198/88 e 90/92.

Junta cópia do inteiro teor do Acórdão nº 102-43.391, fls. 82/96, com o fim de invocar os sábios e objetivos fundamentos do Conselho de Contribuintes como razão para que se determine a insubsistência da medida fiscal.

É o relatório.



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

VOTO VENCIDO

Conselheiro IVO DE LIMA BARBOZA, Relator

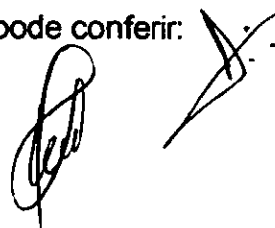
O Recurso preenche os requisitos legais, inclusive da tempestividade, razão pela qual dele conheço.

A lide consiste em definir se é legal ou não da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada no ano-base de 1991, com o lucro do ano-base de 1992. No caso particular, a Lei nº 7.689/88 silenciava sobre o direito de abater, do lucro sujeito a CSLL, a base de cálculo negativa apurada nos períodos fiscais até 31.12.91.

A par do silêncio da lei foi editada a IN 198/88 que no item 4, veda, expressamente, nos seguintes termos: *"4. O resultado negativo, apurado em um período-base, não poderá ser compensado na determinação da base de cálculo da contribuição social de período-base posterior"*.

Com o advento da Lei nº 8.383/91, o Parágrafo único do art. 44, passou a disciplinar a matéria autorizando a compensação. Pelo referido dispositivo a *"... base de cálculo da Contribuição Social (Lei 7.689, de 1988) 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."*

Mesmo a Lei nº 8383/91, passando a permitir a compensação, não se referiu ao resultado negativo apurado em período anterior a 31.12.91. A par dessa omissão, a Receita Federal editou a IN nº 90/92, através da qual, no seu § 1º do art. 7º, passa a idéia de que a dedução, da base negativa, do lucro sujeito a CSLL, só conta para os futuros fatos geradores, e continua, de certa forma, a vedar a compensação do período anterior a 31.12.91, como se pode conferir:



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

"Art. 7º.

§ 1º - Se após os ajustes retromencionados, o resultado apurado for negativo, a pessoa jurídica estará dispensada do recolhimento da contribuição social, podendo compensar o referido resultado, corrigido monetariamente, na base de cálculo da contribuição social do período de apuração *subseqüente*".

Fundamentado no § 1º, do art. 7º, da Instrução Normativa 90/92, e suportado em decisões do egrégio Superior Tribunal de Justiça (RESP. Nº 178054, DJU de 14/12/98 e 154.174, DJU de 06/08/98), o ilustre Julgador Singular decidiu que a Recorrente não pode deduzir a base negativa apurada até 31.12.91, com o lucro levantado após essa data, razão pela qual julgou procedente a Denúncia Fiscal.

O tema no entanto, não está pacificado pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça. Não foi uniformizada a jurisprudência. A própria Primeira Turma diverge de entendimento. O RESP nº 142.364, relatado pelo Min. Garcez Vieira, decidiu que não era compensável a base negativa apurada até 31.12.91, valorizando as Instruções Normativas 198/88 e 90/92, como está clara a ementa abaixo:

"COMPENSAÇÃO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LEI Nº 7.689/88.

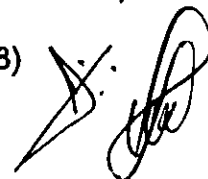
A lei nº 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas nºs 198/88 e 90/92, ao contrário, harmoniza-se com estas.

Recurso improvido". (DJU de 20.04.1998)

Noutra oportunidade, a própria Primeira Turma, pelo RESP 178.023, em decisão relatada pelo Ministro Milton Luis Pereira, posicionou-se que seria compensável a base de cálculo negativa apurada antes da edição da Lei nº 8383/91, cuja ementa está assim exarada:

"Tributário. Contribuição Social. Compensação de Prejuízos. Impossibilidade. Leis nº 6.404/76, 7.689/88 e 8.383/91. Instrução Normativa 90/92.

1. Para o efeito de base de cálculo da Contribuição Social sobre o lucro, finca-se o resultado positivo do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano, antes da provisão para o Imposto de Renda. Ilegalidade afastada.
2. Recurso Provido." (Publicada no DJU de 03.11.1998)



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

Ocorre que, uns entendem que a dedução da base negativa ou do prejuízo fiscal cuida-se de incentivo fiscal. Enquanto outros, sensíveis aos efeitos contábeis dos prejuízos – e a base negativa é espécie do gênero prejuízo -, e em respeito ao conceito do direito privado (ex-vi do art. 109 do CTN), aceitam que só se pode falar de lucro, após a compensação dos prejuízos ou base negativa.

Filio-me à corrente que entende que lucro só existe, após a dedução dos prejuízos ou base negativa, e assim, entendo que assiste razão à Recorrente.

E qual o conceito de lucro do direito privado? O art. 189 da Lei nº 6404/76, define a figura de lucro com a seguinte dicção: "Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto Sobre a Renda..".

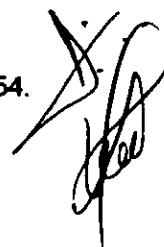
Interpretando-o, o Prof. Fran Martins preleciona que: "Em sentido técnico mercantil, o lucro expressa o resultado pecuniário obtido nos negócios, ou seja, os feitos produzidos pelo capital investido na atividade empresarial". Mais na frente conclui: "Como primeira dedução do resultado apurado em uma determinada gestão de exercício social, a lei impõe o valor dos prejuízos acumulados em períodos anteriores. E não poderia ser diferente, já que, embora a vida da companhia seja dividida em períodos chamados exercícios sociais, dá-se a comunicação inevitável entre eles"¹.

Após definir o que seja lucro, na distribuição dos dividendos, a mesma lei societária dispôs o seguinte:

"Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber." (Lei nº 6.404/76)

¹ In Comentários à Lei das S.As, Ed. Forense, II, 1984, 2ª ed. págs. 653/654.



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

Se de um lado a lei societária procurou definir o que seria lucro, determinando a compensação dos prejuízos (art. 189 da Lei nº 5.404/76); do outro, para preservar o patrimônio, deixou claro que não se poderia distribuir lucro a não ser que estes existissem. *Mutatis mutandis*, o mesmo fenômeno deve ocorrer com a tributação, eis que não se pode pretender tributar o lucro que não existiu, porque é o mesmo que retirar parcela do patrimônio, o que é incompatível com o fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro, eis que o seu fato gerador é o lucro, que é o mesmo que a renda.

Dessa forma, incorporo às minhas convicções, a posição expressa no voto do primeiro Recurso Especial (178.023), proferido pelo Min. Milton Luiz Pereira, segundo o qual,

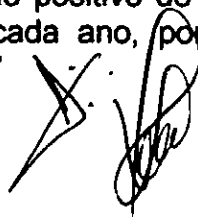
“... na medida que o artigo 1º da Lei nº 7.689/88, determina a criação da contribuição social sobre o lucro, albergado na matriz constitucional do artigo 195, inciso I, e que a base de cálculo será o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, não há como desconsiderar nesses conceitos os prejuízos havidos em períodos anteriores, pena da incidência da contribuição recair sobre um lucro não ocorrido ou um não lucro, o que transgrediria frontalmente o conceito de lucro, de há muito consagrado em todas as normas da legislação comercial brasileira, e a própria letra “c” do referido diploma legal.

Com efeito, não há no texto da lei em comento, nem expressa, nem implicitamente, qualquer dispositivo que proíba a compensação pleiteada.

Assim, as Instruções Normativas anteriormente citadas, atos administrativos normativos infralegais, emitidos pelo Secretário da Receita Federal, inovaram e extrapolaram os ditames da lei instituidora da contribuição social, vedando a compensação que a própria lei não havia vedado.

Não se pode admitir a legitimidade de qualquer vedação ou limitação à compensação de prejuízos pela legislação infralegal, eis que a própria Constituição Federal, que não contém palavras inúteis, recepciona os conceitos de lucros e resultados do exercício, expressos na Lei nº 6.404/76, em vários de seus dispositivos (fls. 136/137).

Nessa esteira, se consubstancia a ilegalidade arvorada, porque foi excluído o direito ditado na Lei 7.689/88, 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, porém, antes da previsão para o Imposto de Renda.”



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

É que lucro está incluído no conceito de renda e significa o acréscimo ocorrido ao patrimônio inicial. E, no caso da CSLL, o lucro tem o mesmo conceito de renda que serve de base de cálculo para o Imposto de Renda. Este, aliás, foi o entendimento expresso em decisão proferida pelo plenário do egrégio Supremo Tribunal Federal, quando julgou a constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro, reconhecendo que a CSLL possui a mesma base de cálculo do Imposto de Renda (RE 146733-SP, Relator Min. Moreira Alves, DJU de 29/06/92). E todos sabemos que o imposto de renda sempre reconheceu a dedução do prejuízo na apuração da sua base de cálculo.

Por sua vez, a Suprema Corte, pacificou o entendimento no sentido de que,

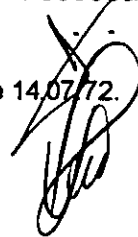
“Quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaçaõ, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito”²

E no dizer do Ministro CARLOS VELOSO, "... não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, à título oneroso. Não me parece, pois, que poderia o legislador, anteriormente ao CTN, diante do que expressamente dispunha o art. 15, IV, da CF/46, estabelecer, como renda, uma ficção legal”³.

Sendo regra de interpretação que os conceitos técnicos – e lucro é conceito técnico consagrado pelo direito privado - devem prevalecer na interpretação da norma (art. 109 do CTN), e como para se determinar o lucro é necessário que dele

² In Revista Trimestral de Jurisprudência, vol. 66, pág. 150, RE 71.758-GB, de 14.07.72.

³ in Revista de Direito Administrativo, nº 207, pág. 389 – anexo – doc.



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

seja subtraído o prejuízo ou a base negativa apurada anteriormente, tenho que assiste razão à Recorrente, razão pela qual improcede a Denúncia Fiscal.

No presente caso o fisco não questiona a correção ou incorreção dos cálculos, o que se presume que os valores estão corretos. A única questão suscitada foi quanto ao direito só poder ser exercido a partir da Lei nº 8383/91.

Penso que assiste razão ao contribuinte, eis que quando o Parágrafo único do art. 44, da lei nº 8.383/91, incorporou no ordenamento o direito à compensação da base negativa, para encontrar a base de cálculo da CSLL, não criou direito novo, ou concedeu benefício fiscal, como pretendem alguns. A permissão baseou-se no conceito de lucro, sedimentado no direito privado, consoante lei, doutrina e jurisprudência referidas.

A Segunda Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuinte, em voto proferido pelo ilustre Conselheiro Valmir Sandri, concluiu pela compensação, nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE PREJUÍZOS ANTERIORES A 1992 – A LEI Nº 7.769/88 (sic) não veda expressa nem implicitamente o direito do contribuinte à compensação de prejuízos apurados num exercício, com lucros posteriores, pois se assim o fizesse, estaria tributando prejuízo, imposto inexistente no sistema tributário. Ademais, este direito veio a ser reconhecido através do parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383/91*(Acórdão 102-43.391 de 18/01/1999).

Com efeito, renda só existe depois de subtraídos os prejuízos. Tomar-se o lucro de um período sem dele subtrair os prejuízos passados, não se pode falar em tributar renda ou lucro, mas distribuir parte do patrimônio. E se houver distribuição de lucros sem a dedução do prejuízo, à vista da lógica contábil, implica responsabilidade dos administradores e fiscais (ex-vi do § 1º do art. 201 da Lei nº 6.404/76) porque se distribui um não lucro, mas, de fato, parte do patrimônio social. Essa é uma prova que não se pode distribuir lucros ou pagar imposto sobre os lucros

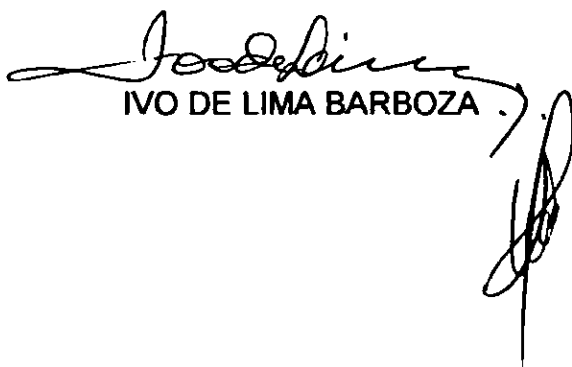
Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

sem que haja a compensação dos prejuízos. E não se tem dúvida (até porque está posto no § 1º do art. 201, da Lei nº 6.404/76 – lei das sociedades por ações) que se pretendeu estabilizar o patrimônio, eis que este só se mantém, se só houver distribuição do lucro, como definido no art. 189 da Lei nº 6.404/76.

E assim, como não se pode pagar dividendos retirando-o do patrimônio, objetivando mantê-lo intacto, da mesma forma não se pode pagar tributos que incidam sobre o lucro, se lucro não existe porque os prejuízos absorvem-no, eis que seria, igualmente, tributar o patrimônio.

Dessa forma, o meu voto é no sentido de DAR provimento ao Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida.

É como voto.


IVO DE LIMA BARBOZA

Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NILTON PÊSS, Relator Designado

Designado para proferir o voto vencedor e nada tendo a acrescentar ao relatório, de lavra do ilustre Conselheiro Ivo de Lima Barboza, o adoto em sua integridade.

A exigência formulada nos presentes autos, deriva de autuação, por compensação indevida da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, apurada no ano calendário de 1991.

Penso de modo diverso ao manifestado pelo ilustre Conselheiro relator originário, entendendo que a lei que institui a Contribuição Social (Lei 7.689/88), não contemplou a possibilidade de compensação da base de cálculo negativa, apurado em períodos anteriores.

Referida Lei assim estabeleceu:

Art. 1º - Fica instituída a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da contribuição social.

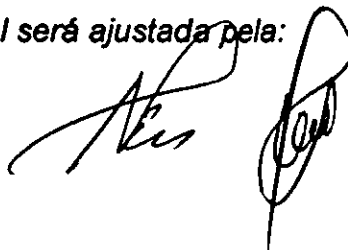
Art. 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

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

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial será ajustada pela:



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

1 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

2 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

3 – exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o artigo 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

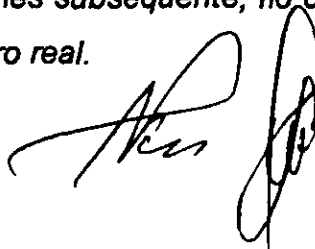
4 – adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

Note-se que a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro foi perfeitamente delineada, limitando ao resultado do período-base, ajustado por adições e exclusões bem determinadas, sem a previsão da dedução da base de cálculo negativa.

A previsão legal para a compensação da base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, somente veio a se materializar com a edição da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com vigência a partir de 01 de janeiro de 1992, que assim dispôs:

Art. 44 – Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único – Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) 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.



Processo nº : 10983.005259/98-52
Acórdão nº : 105-13.374

Art. 97 – Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 1992.

Mesmo existindo decisões divergentes, não uniformizando a jurisprudência, o egrégio Superior Tribunal de Justiça, em decisão prolatada em 06/10/1998, referente ao RESP 178.054, publicada em 14/12/1998 no DJU, assim ementou:

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO –
BASE NEGATIVA DE CÁLCULO.*

A Lei nº 7.689/88 não admite compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas 198/88 e 90/92.

Decisão idêntica foi dada pelo mesmo tribunal, no RESP nº 154.174 e publicada no DJU em 06/08/1998:

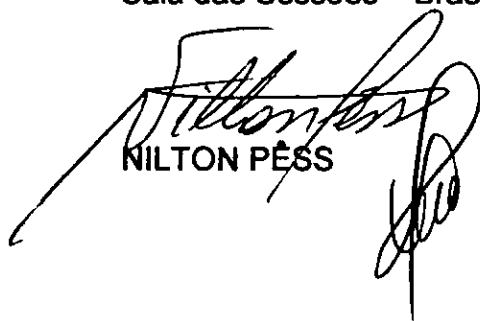
*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO –
BASE NEGATIVA DE CÁLCULO.*

A Lei nº 7.689/88 não admite compensação de prejuízos e não colide com as instruções normativas 198/88 e 90/92.

Pelo exposto, peço vênia ao ilustre Conselheiro Dr. Ivo de Lima Barboza, para divergir de seu entendimento e votar no sentido de negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões – Brasília - DF, em 10 de novembro de 2000.


NILTON PÊSS