



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 11080.000437/99-49
Recurso nº : RD/103-123073
Matéria : CSLL - ANOS-CALENDÁRIO DE 1993 A 1997
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 3ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : LOJAS RENNER S/A
Sessão de : 14 de junho de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

CSLL - COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – PERÍODOS NÃO ALCANÇADOS PELA DECADÊNCIA: A compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido só foi autorizada a partir de 1º de janeiro de 1992, com a vigência do § único, do artigo 44, da Lei nº 8.383/91, tendo em vista que a Lei nº 7.689/88, quando criou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não admitia tal compensação, não é possível o aproveitamento do saldo de base de cálculo negativa gerada nos períodos anteriores a 1º de janeiro de 1992. O provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, porém, não pode restabelecer crédito tributário já homologado (decadência).

Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a tributação da compensação indevida de bases de cálculo negativas da CSL a partir do ano de 1994, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Marcio Machado Caldeira (Suplente convocado), Remis Almeida Estol e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso e os Conselheiros Antônio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder de Lima, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962



JOSÉ CARLOS PASSUELLO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; JOSÉ CLÓVIS ALVES; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente justificadamente o Conselheiro VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



Processo n° : 11080.000437/99-49
Acórdão n° : CSRF/01-04.962

Recurso n° : RD/103-123073
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial de Divergência contra o Acórdão n° 103-20.475, de 07 de dezembro de 2000, que entre outros litígios solucionados, deu provimento ao recurso voluntário relativamente à compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido gerada nos períodos-base de 1988 a 1991.

No acórdão atacado, a 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso voluntário e cancelou o lançamento correspondente a compensação indevida de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido cujo saldo foi gerado em períodos anteriores a 1992, sob o fundamento de que a legislação pertinente determina que esta contribuição submete-se aos mesmos princípios do Imposto sobre a Renda.

O Senhor Procurador da Fazenda Nacional expressa que é cabível o Recurso Especial de Divergência tendo em vista que a matéria já esta pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Acórdão n° CSRF/01-03.504, de 17 de setembro de 2001 com a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n° 7.689/88) é o valor do resultado do exercício, antes da Provisão para o Imposto de Renda e conforme ajustes explicitados no art. 2º da legislação referida. A conceituação da expressão ‘lucro’ posta no art. 195, inciso I, da CF, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro das Pessoas Jurídicas, deve ser considerada sem qualquer adjetivação. Há, portanto, que se configurar o lucro como sendo o resultado líquido do exercício em que o mesmo foi apurado. Até a vigência do art. 44, da Lei n° 8.383/91, não havia qualquer correlação entre a base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a base de cálculo da Contribuição Social, no tocante a

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

possibilidade de haver vinculação entre o resultado verificado no período-base com o resultado dos exercícios anteriores. As pessoas jurídicas só podem deduzir da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, as bases negativas apuradas em determinado período, após a vigência da Lei nº 8.383, de 31.12.1991 (art. 44, § único). Base jurisprudencial RESP 178125/SP, STJ, 1ª Turma, Min. José Delgado e RESP 197213/SP, STJ, 2ª Turma, Min. Francisco Peçanha Martins)”.

Além dos acórdãos citados, o Senhor Procurador da Fazenda Nacional lembra que o Superior Tribunal de Justiça vem decidindo, reiteradamente, no mesmo sentido, e em especial no acórdão proferido no REsp 249352/RJ, relatado pelo Ministro Garcia Vieira, com a seguinte ementa:

*“RESP 249352/RJ
Fonte DJ: 14/08/2000, pág 149
Relator Min. Garcia Vieira – 1ª Turma
EMENTA: TRIBUTÁRIO. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. ÍNDICE. BTN. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LEI Nº 8.383/91. IRRETROATIVIDADE.
(...)
É pacífica a jurisprudência deste Colendo Tribunal de que a Lei nº 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos. A Lei nº 8.383/91 não pode ser aplicada retroativamente para alcançar períodos anteriores à sua vigência, nos quais não havia autorização legal para a compensação da Contribuição Social sobre o Lucro com prejuízo.
Recurso improvido.”*

Menciona, também, a ementa do acórdão proferido no RESP nº 191571/CE, com a seguinte ementa:

*“RESP 191571/CE
Fonte DJ: 01/08/2000, pág. 235
Relatora Min. Eliana Calmon – 2ª Turma do STJ
EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS COM VISTAS À INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
(...)
2. A lei nº 7.689/88 não admite a compensação de prejuízos fiscais na apuração da base de cálculo da*

Processo n° : 11080.000437/99-49
Acórdão n° : CSRF/01-04.962

Contribuição Social sobre o Lucro, o que não colide com as Instruções Normativas n° 198/88 e 90/92.

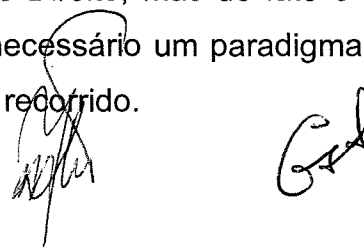
3. *Agravo regimental improvido.”*

Além desta matéria, o Senhor Procurador da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial sobre o cancelamento da multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) oferecendo como paradigma o Acórdão n° 107-05.986, de 06 de junho de 2000, com a seguinte ementa:

“MULTA DE OFÍCIO. Cabível a imposição da multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, do art. 43, da Lei n° 9.430/96, sobre as diferenças de tributos e contribuições, verificadas entre os valores apurados pelo fisco e os valores recolhidos pelo contribuinte, devidamente imputados na fase impugnatória.”

Entretanto, o Acórdão n° 107-05.986 mencionado pelo Senhor Procurador da Fazenda Nacional não foi aceito como paradigma pelo Senhor Presidente da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes tendo em vista que trata de caso em que o Fisco exigiu apenas a multa isolada sobre diferenças apuradas nos recolhimentos por estimativa no ano-calendário de 1998, não havendo lançamento de diferença de contribuição e nem exigência de multa de lançamento “ex-officio” cumulativa com a multa isolada, tendo sido essa a única irregularidade autuada no ano-calendário de 1998.

Esclareceu mais o Senhor Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que com a reclamação a respeito dessa parcela, acrescida, indevidamente, ficou delineado o limite da lide dirimida no acórdão paradigma, ou seja, a lide versou apenas sobre aspecto de fato, de apreciação de provas, não se tratou de questão de direito e que, em matéria de fato, dificilmente se consegue caracterizar a divergência, que deve ser buscada, mais propriamente em questões de direito. Não é possível a comprovação da divergência tendo em vista que a Egrégia Sétima Câmara não decidiu matéria de Direito, mas de fato e para que houvesse a caracterização de divergência seria necessário um paradigma que tratasse de questão de fato idêntica a trata no acórdão recorrido.



Processo n° : 11080.000437/99-49
Acórdão n° : CSRF/01-04.962

Com estas considerações, foi negado seguimento ao Recurso Especial de Divergência, relativamente a cancelamento da multa isolada.

Cientificado o sujeito passivo, no prazo legal apresenta suas CONTRA-RAZÕES ao Recurso Especial, de fls. 844 a 867, com pleito de inadmissibilidade do Recurso Especial por entender que não foi feita a prova da divergência jurisprudencial, por ter violado o artigo 33, § 2º, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

A inexistência da divergência estaria caracterizada pela falta de apresentação da cópia autenticada do inteiro teor do acórdão paradigma com expresse no artigo 7º, § 2º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, posto que a recorrente apresentou apenas uma fotocópia do acórdão.

No mérito, tece longas considerações sobre o aparente conflito entre as regras jurídicas contidas no artigo 2º, § 1º, letra 'c', da Lei nº 7.689/88, com o art. 195, inciso II, da Constituição Federal, de 1988, e que a legislação tributária deve ser interpretada de forma sistemática e não literalmente, como pretende o Senhor Procurador da Fazenda Nacional.

Desta forma, inexistindo prova da divergência jurisprudencial e respaldado na interpretação sistemática de matéria sob exame, solicita seja negado provimento ao Recurso Especial do Senhor Procurador da Fazenda Nacional.

É o relatório.



Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator:

O Recurso Especial de Divergência versava sobre dois tópicos e correspondentes a parte do item 01 e o item 02, do Auto de Infração, e cuja infração foi descrita nos itens 02 e 09 do Relatório Fiscal, nos seguintes termos: glosa de Bases Negativas da Contribuição Social de Períodos Anteriores ao exercício de 1993, ano-calendário de 1992 e multa (isolada) pela falta de recolhimento da Contribuição Social calculada por estimativa/suspensão nos ano-calendário de 1997.

Entretanto, o Senhor Presidente da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em seu despacho de fls. 815 a 820, deu seguimento apenas ao primeiro tópico, ou seja, no litígio relativo a restabelecimento de compensação de base de cálculo negativa da Contribuição Social de períodos anteriores a 1993 e negou seguimento quanto a cancelamento de multa isolada.

Revendo o conteúdo do recurso, contra-razões o despacho de seguimento, concluo pela procedência do referido despacho, concordando com o seguimento parcial ao recurso da Procuradoria.

Quanto ao argumento de inexistência de acórdão divergente por falta de anexação de cópia autenticada do acórdão paradigma não merece acolhimento porquanto a cópia do Acórdão nº CSRF/01-03.504, de 17 de setembro de 2001, foi fornecida pela Secretaria Executiva da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, portanto, são documentos dignos de fé.

Ademais tem sido prática reiterada no âmbito desse Colegiado o acolhimento de cópias sem autenticação, uma vez que à autoridade encarregada de apreciar o seguimento ao recurso compete, inclusive a verificação da idoneidade da

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

cópia e a fidelidade de seu teor, tudo isso visando melhor aparelhamento do processo diante da ampla defesa.

O Senhor Procurador da Fazenda Nacional demonstrou com precisão a ocorrência de dissídio jurisprudencial e, portanto, cabe o acolhimento do Recurso Especial de Divergência.

De fato, o Acórdão nº CSRF/01-03.504, de 17 de setembro de 2001, de minha lavra concluiu que:

a) a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o valor do resultado do exercício antes da Provisão para o Imposto de Renda e conforme ajustes explicitados no artigo 2º da Lei nº 7.689/88;

b) a conceituação da expressão 'lucro' posta no artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, de 1988, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas, deve ser considerada sem qualquer adjetivação;

c) há, portanto, que se configurar o lucro como sendo o resultado líquido do exercício em que o mesmo foi apurado;

d) até a vigência do artigo 44, da Lei nº 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;

e) as pessoas jurídicas só podem deduzir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as bases negativas apuradas em determinado período, após a vigência da Lei nº 8.383, de 31/12/1991.

Processo n° : 11080.000437/99-49
Acórdão n° : CSRF/01-04.962

O fundamento adotado pela Relatora do Acórdão n° 103-20.475, na Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes está inserta na página 766 e está redigida nos seguintes termos:

“Deve ser aceita a compensação das bases negativas da Contribuição Social em períodos anteriores a 1992, até porque a legislação determina que esta contribuição submete-se aos mesmos princípios do Imposto sobre a Renda, assim, admite-se a compensação as bases de cálculo negativas apuradas a partir do período nos quatro períodos base anteriores, indevida, assim, a compensação da base de cálculo negativa de 1988.

A dedutibilidade da base de cálculo negativa da CSLL justifica-se pelo fato de que a hipótese de incidência da referida contribuição é o lucro apurado a partir das demonstrações contábeis. Portanto, para que se possa apurar corretamente a base de cálculo da CSLL mister se faz considerar os resultados negativos para que se aferir o exato montante do quantum tributável.

Por decorrência, deve ser restabelecida a compensação das bases de cálculo negativas dos anos calendários de 1989, 1990 e 1991.”

As razões de direito adotadas no voto condutor do acórdão atacado podem ser resumidas em dois tópicos:

a) a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro apurado a partir das demonstrações contábeis; e,

b) na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ser observados aos mesmos princípios do Imposto sobre a Renda.

Examina-se, a seguir, cada fundamento adotado.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi criado pela Lei n° 7.689/88 e definiu a base de cálculo no seu artigo 2º, com a seguinte dicção:

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

“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:

...

c) resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, ...”

A base de cálculo da contribuição é o resultado do exercício e que este resultado será apurado com observância da legislação comercial e remete para a Lei das Sociedades Anônimas.

Relativamente ao lucro apurado a partir das demonstrações contábeis, deve lembrar-se a Lei nº 6.404/76 estabelece em seu artigo 191 que:

“Art. 191 – O lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.” (destaquei).

O resultado do exercício deve ser apurado nos precisos termos do artigo 187, da mesma lei que reza:

“Art. 187 – A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções da 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 as 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 – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.”

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

Como se vê, pela seqüência dos textos transcritos que o lucro líquido (art. 191) é o resultado do exercício (art. 187).

Os prejuízos acumulados de exercícios anteriores foi mencionado no artigo 189 da Lei nº 6.404/76, com a seguinte redação:

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

Desta forma, a dedução dos prejuízos acumulados não influi na apuração do resultado do exercício. Constitui um procedimento alheio ao resultado do exercício.

Quanto à segunda assertiva de que a base de cálculo da contribuição deve ser apurada adotando-se os mesmos critérios estabelecidos para o Imposto sobre a Renda, constata-se um equívoco.

De fato, o artigo 6º da Lei nº 7689/88 estabeleceu que:

“Art. 6º - A administração a fiscalização da contribuição social de que trata esta Lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único – Aplicam-se à contribuição social, no que couber as disposições de legislação do imposto de renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.” (destaquei)

As regras estabelecidas para o Imposto de Renda e correspondentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidade, às garantias e ao processo administrativo estendem-se para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.



Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

No entanto as regras sobre a base de cálculo e sua apuração estão contidas no seu artigo 2º e seus parágrafos e não são os mesmos do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas.

A autorização para a compensação de saldos acumulados de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido só veio a ser autorizada com o advento da Lei nº 8.383/91, quando em seu artigo 44, determinou:

“Art. 44 - ...

§ único - Tratando-se de 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 de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real.”

Assim, diante da legislação tributária posta e examinada, tem razão o Senhor Procurador da Fazenda Nacional e, portanto, deve ser restabelecida a glosa procedida pela autoridade fiscalizadora.

Outrossim, sobre o mesmo tema existem pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça, cujos acórdãos foram mencionados no Recurso Especial e, também, no voto condutor do Acórdão nº CSRF/01-03.504/2001, confirmando o entendimento proposto.

Porém, mediante pleito formalizado em memorial, a interessada alega preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores dos meses de janeiro a dezembro de 1993, porquanto, tendo o lançamento sido cientificado no dia 23.01.1999, já havia decorrido o prazo decadencial previsto no artigo 150 do CTN, com prazo estipulado em seu § 4º, estando homologado o valor apurado pelo contribuinte e não mais podendo a Fazenda Nacional efetuar o lançamento.

É relevante a questão, uma vez que, diante da disposição em prover o recurso da Fazenda Nacional, se tal provimento se desse pelo total do crédito

Processo nº : 11080.000437/99-49
Acórdão nº : CSRF/01-04.962

tributário, esta Turma estaria restabelecendo crédito tributário que vem entendendo, por ampla maioria, já estar alcançado pela decadência.

A preliminar é acolhida considerando o assunto já pacificado nesta Turma, segundo o qual a Contribuição Social, por ter natureza tributária se subsume ao artigo 150 do CTN, não sendo aplicável o art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Ademais, por tratar-se de questão transcendental e de interesse público, pode a preliminar ser agora acolhida, até porque, mesmo de ofício poderia ser levantada, independentemente de não representar esta Turma uma Terceira Instância.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Especial de Divergência proposto pelo Senhor Procurador da Fazenda Nacional e restabelecer a glosa de compensação de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada pela fiscalização relativamente aos fatos geradores de agosto de 1994 a dezembro de 1997.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2004.


JOSE CARLOS PASSUELLO

