



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

Processo n° 11618.000535/2002-19
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.364 – 1ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EMECA EMPRESA DE MECANIZACAO AGRICOLA LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1993

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PROVISÃO PARA CSLL. ANO-CALENDÁRIO 1992. Pela análise das legislações comercial e tributária e dos princípios contábeis a despesa com a CSLL deve ser reconhecida segundo o regime de competência e, portanto, deve ser deduzida do resultado do exercício em que ocorrer o fato gerador e, assim, relativamente ao ano-calendário 1992, o cálculo do lucro da exploração deve partir do lucro líquido do exercício depois de deduzida a despesa com a CSLL.

Recurso Especial da Procuradoria provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO
Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez), ANDRÉ MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO (Presidente em exercício), LUIS FLAVIO NETO e NATHALIA CORREIA POMPEU. Ausente, justificadamente, o conselheiro CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente).

Relatório

Em sessão de 26 de janeiro de 2010, os membros da Segunda Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - acordaram, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso voluntário da ora recorrente, nos termos do relatório e voto que integram o acórdão nº 1802-00.340-2.

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido.

Tratam os presentes autos da exigência de IRPJ oriunda da recomposição do lucro da exploração do exercício financeiro de 1993, em virtude de ter sido considerado no cálculo deste último o valor do lucro líquido antes de deduzida a provisão para a CSLL, o que gerou um valor de isenção a título de SUDENE supostamente maior do que o devido.

Sustentam as autoridades fiscais no auto de infração (fls. 03) que a superestimação do lucro de exploração ocorreu pois a recorrente apurou o lucro líquido antes de calcular os valores devidos a título de CSLL, quando o correto seria considerá-lo depois de deduzida referida contribuição, de modo que os valores dos lucros isentos pelos benefícios da SUDENE foram aumentados e os valores efetivamente tributados pelo IRPJ reduzidos.

Intimada, a recorrente apresentou impugnação (fls. 23) sustentando que já se encontrava em pleno gozo da isenção reconhecida pela SUDENE desde o exercício de 1987, antes portanto da publicação da Lei nº 7689 que criou a CSLL. E como referida isenção era sujeita a condição onerosa, esta não poderia ser alterada ou revogada por legislação posterior, conforme previsto no artigo 178 do CTN.

Por seu turno, a DRJ julgou procedente o auto de infração (fls 44), argumentando que o artigo 144 do CTN dispõe que o fato gerador da obrigação é regido pela norma vigente à época da sua ocorrência. Assim, tanto a Lei nº. 7.988/89 como a Instrução Normativa nº. 20/90 seriam perfeitamente aplicáveis, e não haveria quebra do direito adquirido isenção.

Em adição, apontou que ao Poder Judiciário cabe decidir sobre questões de constitucionalidade das normas, ao passo que à autoridade administrativa cabe tão somente conferir a aplicação da lei.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 53) reiterando os termos de sua manifestação anterior. Contudo, adicionou também sua irrisignação quanto à aplicação da multa de 75%, por considerá-la confiscatória, e quanto à ofensa à coisa julgada, uma vez que obteve êxito na ação judicial n. 2003.82.00.001488-5 (fls. 61), que tramitou perante o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, na medida jurisdicional que anulou o crédito tributário objeto destes autos.

O Colegiado *a quo*, da 2ª TE da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos, acordaram em DAR provimento ao recurso voluntário da ora recorrente, concluindo no

sentido de que a CSLL não deve afetar o cálculo do lucro da exploração, proferindo o ac. 1802-00340, com a seguinte ementa:

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. PROVISÃO PARA CSLL.

O lucro da exploração é calculado a partir do lucro líquido do exercício, antes do cômputo da provisão para a CSLL. Essa contribuição social tem natureza de tributo que incide sobre o lucro líquido e não de despesa dedutível para fins de apuração do lucro líquido.

A Fazenda Nacional apresentou, então, recurso especial de divergência (fls. 85 a 97), no qual solicita que seja provido o presente recurso especial para que seja reformada a decisão hostilizada, restabelecendo-se no ponto recorrido a decisão de primeira instância e mantendo-se o lançamento na sua integralidade.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, conforme Despacho de folhas 110/111.

Devidamente cientificada, a autuada apresentou contrarrazões às folhas 126/138.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

Conheço do recurso pois preenchem os requisitos de admissibilidade.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se a dedutibilidade ou não da provisão para a contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL do cálculo do lucro da exploração.

Passo à análise do tema.

Primeiramente, há se afastar o argumento trazido em contrarrazões de que se trataria, *in casu*, de revogação de isenção concedida sob condição onerosa. Na verdade, o caso presente se trata de discussão acerca de metodologia prevista em lei para a apuração da base de cálculo do IRPJ, considerada a exclusão ou não da CSLL, baseada em leis que disciplinavam a incidência do IRPJ já existentes à época da concessão do benefício (1987) e em vigor na data da ocorrência do fato gerador (1992). Embora a legislação da CSLL seja superveniente (1988), a sua cobrança não está em discussão, mas sim seu mecanismo de dedutibilidade em face da base de cálculo do IRPJ e, por via de consequência, do cálculo do lucro da exploração, que é o objeto do incentivo. Assim, afasto, *prima facie*, este argumento.

O acórdão recorrido defende que o conceito de lucro líquido do exercício, mencionado no caput do artigo 412 do RIR/80, refere-se ao lucro líquido antes da provisão para a CSLL por considerar que esta não tem natureza de despesa tributária do período, mas sim de um tributo que incide sobre o lucro, depois de deduzidas todas as despesas necessárias à sua apuração.

Para tal conclusão, o voto do acórdão recorrido se baseia na redação do artigo 2º da Lei nº 7689, de 15.12.1988, que fixa a base de cálculo da CSLL como sendo "o resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda", entendendo que (fl. 79):

"...o resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda nada mais é do que a receita líquida das vendas deduzida

dos custos incorridos e das despesas com as vendas, das despesas financeiras, das despesas gerais e administrativas, das outras despesas operacionais e não operacionais, conforme previsto nos incisos do artigo 187 da Lei nº 6404, de 15.12.1976.

Em outras palavras, a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido do exercício, já deduzidas todos os custos e despesas necessárias h. sua percepção. Assim sendo, parece claro que a CSLL não tem natureza de uma despesa tributária mas sim de um tributo que incide sobre o lucro. E se não tem natureza de despesa tributária, não afeta a apuração do lucro líquido do exercício.

Ocorre que no caso presente está a se tratar do lucro da exploração, que é o lucro das atividades relativas aos setores ou empreendimentos objetos de incentivo fiscal ou de tributação favorecida e foi instituído para servir de base de cálculo às isenções, reduções e exclusões a que fazem jus as pessoas jurídicas pelo exercício de certas atividades.

O objetivo do lucro da exploração é o de conceder o benefício fiscal **exclusivamente sobre o lucro relativo à atividade operacional da empresa** que o governo pretende incentivar.

Em sendo um incentivo fiscal, sua composição deve ser definida em lei. O artigo 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, para o exercício financeiro 1993, ano-calendário 1992, prescrevia sua composição, estabelecendo o que segue:

*Art. 19. Considera-se lucro da exploração o **lucro líquido** do período-base, **ajustado pela exclusão** dos seguintes valores:(Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)*

*I - a parte das **receitas financeiras que exceder das despesas financeiras**, sendo que, no caso de operações prefixadas, considera-se receita ou despesa financeira a parcela que exceder, no mesmo período, à correção monetária dos valores aplicados;(Redação dada pela Lei nº 7.959, de 1989)*

*II - os rendimentos e prejuízos das **participações societárias**; e*

*III - os **resultados não operacionais** (redação original; alterada posteriormente pela Lei nº 11.941, de 2009)*

IV - ... (Revogado pelo Decreto-lei nº 2.303, de 1986)

O mesmo DL 1598/77, ao disciplinar a tributação do IRPJ pelo Lucro Real, traz o conceito tributário de lucro líquido no §1º do seu artigo 6º:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

*§ 1º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser **determinado com observância dos preceitos da lei comercial**.(grifei)*

A lei comercial acima referida é a Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A), que em seu artigo 191 define que o "**Lucro líquido do exercício** é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190".

E, ainda, no §1º do artigo 187 da mesma Lei das S/A, é determinado que no **resultado do exercício serão computados**: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas - CSLL - é uma espécie do gênero tributo que tem fulcro no artigo 195, inciso I da Constituição Federal, segundo o qual a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das contribuições sociais dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Desta maneira, a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689/88, conforme segue:

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

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

As bases de cálculo do Lucro da Exploração e da CSLL não são idênticas necessariamente. Portanto, o artigo 2º da Lei nº 7.689/88 não pode ser invocado para justificar a não dedução da provisão da CSLL da base de cálculo do Lucro da Exploração.

Aliás, também por imposição legal tributária, a provisão da CSLL devia, até o ano-calendário 1992, ser deduzida do resultado do exercício para se chegar ao lucro líquido antes do cálculo do lucro da exploração, conforme o disposto no artigo 16 do DL 1.598/77:

Art 16 - Os tributos são dedutíveis como custo ou despesa operacional no período-base de incidência: (Revogado pela Lei nº 8.541, de 1992, com vigência a partir de 01/01/1993)

I - em que ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de competência; ou (Revogado pela Lei nº 8.541, de 1992, com vigência a partir de 01/01/1993)

II - em que forem pagos, se o contribuinte apurar os resultados segundo o regime de caixa. (Revogado pela Lei nº 8.541, de 1992, com vigência a partir de 01/01/1993)

Vale ressaltar que a Lei nº 8.541/92, em seu artigo 7º, veio limitar a dedutibilidade dos tributos, para fins do lucro real, apenas quando pagos, obrigando a adição ao lucro líquido das provisões constituídas com base nas obrigações tributárias, para efeito de apuração do lucro real, e excluído no período-base em que a obrigação provisionada for efetivamente paga.

Da análise das legislações comercial e tributária e dos princípios contábeis podemos concluir, sem sofismas, que, no caso em questão, a despesa com a CSLL deve ser reconhecida segundo o regime de competência e, portanto, deve ser deduzida do resultado do exercício em que ocorrer o fato gerador e, assim, o cálculo do lucro da exploração deve partir do lucro líquido do exercício depois de deduzida a despesa com a CSLL.

Como muito bem exposto pela C. Sandra Faroni no Ac. 101-95.528, ao se referir aos períodos anteriores à mudança da dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ (caso dos presentes autos):

Enquanto a Contribuição social era dedutível na apuração do lucro real, justificava-se sua exclusão do lucro líquido para apuração do lucro da exploração, para atingir a finalidade da lei. Isso porque a base de cálculo do imposto já estava reduzida do valor da CSLL, a título de valor dedutível. Como o mecanismo de efetivação do benefício consiste em reduzir do imposto apurado sobre o lucro real o imposto incidente sobre o lucro da exploração, se não for excluída a CSLL, a redução do imposto será em duplicidade.

Ou seja, a legislação tributária em vigor época do fato gerador previa que para efeito de cálculo do IRPJ, havia a dedução da CSLL, para fins da apuração do lucro real. E, por conseguinte, na apuração do lucro da exploração, a pessoa jurídica deveria tomar também por base o lucro líquido apurado depois de ter sido deduzida a CSLL e, como demonstrado, deve fazê-lo pelo regime de competência. Neste sentido, previa a IN SRF nº 20, de 21 de fevereiro de 1990, vigente à época da ocorrência do fato gerador, em consonância com a legislação da época, trazia determinações aplicáveis ao período abrangido no presente caso (ano-calendário 1992, exercício 1993), e prescrevia:

- 1. Para efeito de cálculo do lucro da exploração, de que trata o art. 412 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 85.450, de 04/12/80, e alterações posteriores, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15/12/88.*
- 2. O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se a partir do exercício financeiro de 1990, período-base encerrado em 31/12/89.*
- 3. Fica revogado o item 8 da Instrução Normativa SRF nº 198, de 29/12/88.*

Este entendimento foi também o adotado nos Ac. 108-00870 (de 21 de fevereiro de 1994) e 101 -90804 (de 19 de março de 1997), aos quais faço homenagem e adoto o mesmo entendimento.

Nacional. Isto posto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão