



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.001758/2004-54
Recurso nº 165.459 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-00.197 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2009
Matéria CSLL
Recorrentes 5ª TURMA/DRJ SÃO PAULO-I / SP e VEGA ENGENHARIA AMBIENTAL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002

DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ. São diversas as bases de cálculo de um e outro tributo.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS TRIBUTÁRIAS.

Correta a autuação que adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a um terço da Cofins efetivamente paga, compensada com a CSLL devida, por autorização do art. 8º da Lei nº 9.718/1999. A recuperação de despesa tributária pela via da compensação, como é o caso, deve ser levada ao resultado de forma a neutralizar, no exato montante recuperado, a redução do lucro líquido correspondente à despesa tributária apropriada por seu valor integral.

INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO UNIVERSAL DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES. APROVEITAMENTO PELA INCORPORADORA DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DA INCORPORADA.

Sendo a incorporação uma sucessão universal de direitos e obrigações, nas incorporações havidas antes da MP nº 1.858-6/1999 as bases de cálculo negativas da sucedida passam a integrar o patrimônio da sucessora no mesmo momento da incorporação. Assim, após o evento sucessório inexistem “bases de cálculo negativas da CSLL da sucedida” às quais se possa aplicar a restrição introduzida pelo art. 20 da referida MP, que dispõe que se aplicam à base de cálculo negativa da CSLL os arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos dar provimento parcial para afastar a exigência fundada na compensação indevida de bases de cálculo da empresa incorporada, no valor de R\$ 5.026.178,46, no ano-calendário 1999, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral pela Recorrente Dra. Mariana Barreira Jatahy - OAB/RJ 104.168 e Fez sustentação oral pela Procuradoria da Fazenda Nacional o Dr. Miquerlam Chaves Cavalcante.


WALDIR VEIGA ROCHA - Presidente e Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana de Barros Fernandes Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, João Francisco Bianco, Valmir Sandri e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

VEGA ENGENHARIA AMBIENTAL S.A., já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 3.319.612,52, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 03.

Trata o presente processo de auto de infração para constituição de crédito tributário de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) por fatos geradores ocorridos nos anos-calendários 1999, 2000 e 2001 (fls. 326/329).

As infrações apuradas pelo Fisco estão assim descritas à fl. 327:

001- ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL. FALTA DE ADIÇÃO DO VALOR DA CSLL REGISTRADA COMO CUSTO OU DESPESA.

Valor apurado conforme relatório de verificação fiscal em anexo, que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração. Referente a despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores...

Fato gerador Ocorrência	Valor tributável ou contribuição	Multa (%)
31/12/1999 12/1999	R\$ 1.813.348,03	75,00
31/12/2000 12/2000	R\$ 3.549.769,98	75,00
12/2000	R\$ 169.500,00	75,00
31/12/2001 12/2001	R\$ 3.197.175,92	75,00

002- BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES.

Valor de base de cálculo negativa compensado indevidamente tendo em vista que tal valor era oriundo de equivalência patrimonial da VEA, quando controlada da Sita Brasil. Como a Sita Brasil foi incorporada pela VEA, (controlada incorpora controladora), não há base legal para efetuar tal operação, conforme relatório de verificação fiscal em anexo que doravante faz parte integrante e inseparável do auto de infração.

Fato gerador Ocorrência	Valor tributável ou contribuição	Multa (%)
31/12/1999 12/1999	R\$ 5.026.178,46	75,00

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 332/335, a autoridade fiscal constatou que a contribuinte:

deduziu indevidamente da base de cálculo da CSLL do ano-base 1999 a parcela da COFINS compensada na forma do art. 8º da Lei 9.718/98, que no § 4º determinava a sua indedutibilidade do lucro real. Essa determinação alcança a base da CSLL, nos termos do

art. 49 da Instrução Normativa 93/97 (*"aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996"*) e art. 2º da Lei 7.689/88, que em seu art. 6º, parágrafo único, dispõe que se aplicam à CSLL, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda;

deduziu indevidamente da base de cálculo da CSLL do ano-base 2000 o valor de R\$ 169.500,00, contabilizado a título de "gratificações pagas a membros do conselho de administração", com a justificativa de que não encontrou nenhum dispositivo legal que determinasse a dedutibilidade de tal dispêndio na base de cálculo da CSLL;

deduziu indevidamente da base de cálculo da CSLL dos anos-base 1999, 2000 e 2001 valores de "participações nos lucros de administradores" de, respectivamente, R\$ 1.813.348,03; R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92. A autoridade fiscal consigna que "a Instrução Normativa 93/97, em seu art. 49º, reproduzido no item 5.4, é usado também, neste item para tributar a contribuição social sobre despesas com participação dos administradores...";

reduziu indevidamente a base de cálculo da CSLL do ano-base 1999 em R\$ 5.026.178,46, utilizando saldo de bases negativas de empresa incorporada (Sita), saldo esse que foi fruto, na maior parte, de resultado em equivalência patrimonial da própria fiscalizada VEA, controlada na ocasião em 100% pela Sita. Ou seja, o resultado de equivalência patrimonial sobre a própria fiscalizada VEA gerou para a empresa Sita as bases negativas de CSLL que lhe foram posteriormente transferidas (à VEA) e utilizadas para compensação. Contudo, o art. 44 da Lei 8.383/91 permitiu às pessoas jurídicas compensarem suas próprias bases negativas, e não a de terceiros ou empresas por elas incorporadas. O DL 1598/77 previa compensação de prejuízos de incorporada por incorporadora, mas essa previsão foi alterada pelo art. 1º, inciso IV, do DL 1.730/79, não havendo mais previsão legal para o procedimento efetuado pela fiscalizada. Além disso, o DL 2341/87, c/c MP 1991/00, em seu art. 33, veio expressamente determinar a impossibilidade de compensação de prejuízos fiscais de sucedida.

Irresignada com a autuação, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 358/371, acompanhada dos documentos de fls. 372/421, requerendo o cancelamento do Auto de Infração, com as alegações abaixo sintetizadas:

apesar de o art. 44 da Lei nº 8.383, de 30.12.1991, o art. 38 da Lei nº 8.541, de 23.12.1992, e o art. 57 da Lei nº 8.981, de 23.01.1995 terem estendido à CSLL, as normas de "apuração" e de "pagamento" aplicáveis ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, eles continuaram a diferenciar a base de cálculo da CSLL daquela relativa ao IR. Por via de consequência, as bases de cálculo de cada um desses tributos são distintas, de modo que os ajustes (extracontábeis) ao lucro líquido previstos para fins de apuração do lucro real não são automaticamente aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSLL. De acordo com o art. 2º, § 1º, "c", da Lei 7.689/88, apenas as provisões (e não despesas) indedutíveis na determinação do lucro real, exceto o Imposto de Renda, é que devem ser adicionadas à base de cálculo da CSLL (fl. 363). Assim:

as gratificações atribuídas a administradores são dedutíveis da base de cálculo da CSLL, pois têm natureza de despesa, e não de provisão, como definido no art. 303 do RIR;

as despesas incorridas com participações nos lucros também podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, não há lei que imponha adição extracontábil, tal como ocorre com o IRPJ;



a COFINS compensada com a CSLL devida por estimativa de fevereiro a dezembro de 1999, nos moldes do art. 8º da Lei 9.718/98 e art. 12 da Instrução Normativa nº 6/99, é indedutível apenas da base de cálculo do Imposto de Renda. Tanto assim que a Medida Provisória nº 1724/98 continha uma expressão que explicitava a indedutibilidade dessa parcela da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mas, quando de sua conversão na Lei 9.718/98, a expressão mencionada foi suprimida daquele texto legal, demonstrando a sua dedutibilidade da base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

a impugnante poderia ter utilizado, para fins de compensação da sua base positiva de CSLL apurada em 31.12.99 a base negativa da incorporada SITA, que lhe foi transferida em 30.11.98, porque:

o Decreto-Lei nº 2.341/87, segundo o qual “a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida” foi estendido à CSLL apenas a partir de 27/09/99, com o início da eficácia da Medida Provisória 1858, de 29.06.99, ante a anterioridade nonagesimal do art. 195 da CF. Logo, à data da incorporação (30.11.98), não havia impedimento legal à transferência e à compensação das bases negativas da incorporada SITA, observado o limite de 30%;

segundo o Parecer Normativo da extinta Coordenação do Sistema de Tributação nº 41/78, a compensação é regida pela lei do período em que se formou o prejuízo;

- a IN/SRF 198/88 veio a aplicar essa orientação quando vedou a compensação de base negativa apurada em determinado período com lucro obtido em períodos seguintes;

a jurisprudência administrativa atual chancela o princípio do PN/CST 41/78;

não seria oponível à impugnante o argumento de que mesmo as bases negativas de CSLL anteriores à Medida Provisória 812/94 ficaram submetidas à limitação de 30%, já que, de um lado, isso iria de encontro ao PN/CST 41/78 e à IN/SRF 198/88 e, de outro, a norma que criou a referida limitação apenas pretendeu regular o fluxo de caixa do governo, e não eliminar parte daquelas bases negativas.

A 5ª Turma da DRJ em São Paulo-I/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-14.887, de 25/09/2007 (fls. 424/437), considerou procedente em parte o lançamento, com a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

COFINS COMPENSADA. INDEDUTIBILIDADE.

A COFINS paga e compensada com a CSLL devida é indedutível da base de cálculo da própria CSLL.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS DO LUCRO REAL. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Para apuração da Contribuição Social, inexistente norma que prescreva que as despesas com gratificações a conselheiros e com participações a administradores devem ser adicionadas ao

lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL. As regras de dedutibilidade de despesas dirigidas expressamente à apuração do lucro real não se aplicam de forma reflexa à CSLL.

COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS.

A legislação aplicável à compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL é aquela vigente por ocasião da efetivação dessa compensação e não a da época de formação da base negativa da contribuição.

Ciente da decisão de primeira instância em 01/11/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 439v, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 29/11/2007 conforme carimbo de recepção à folha 445.

No recurso interposto (fls. 446/469) traz os argumentos abaixo sintetizados:

Reitera a dedutibilidade, para fins da base de cálculo da CSLL, da parcela da Cofins utilizada para compensar a CSLL devida no ano-calendário 1999. Por sua ótica, as normas de apuração e pagamento, idênticas para o IRPJ e a CSLL, não se confundem com as bases de cálculo, que seriam diversas para esses dois tributos. Assim, a indedutibilidade da parcela da Cofins utilizada para compensar a CSLL não se estenderia à CSLL, mas tão somente ao IRPJ. Esse entendimento seria confirmado pelo fato de que a MP 1.724/98 conteria no seu texto a indedutibilidade da referida parcela para o IRPJ e a CSLL, mas, ao ser convertida na Lei nº 9.718/1998, somente remanesceu a indedutibilidade para fins de IRPJ.

Afirma que o equívoco da decisão recorrida estaria em “não reconhecer que – a despeito de ter sido permitida a utilização de 1/3 da COFINS para compensar CSLL – aquela parcela seria efetivamente uma despesa [...]”.

Considera ainda mais equivocada a decisão recorrida por considerar que, tendo sido a COFINS utilizada para compensar a CSLL, ela não poderia ser deduzida de sua própria base de cálculo. Sustenta que a COFINS, ainda que em parte utilizada para compensar a CSLL devida, configura efetiva despesa, já que o seu fato gerador ocorreu e o tributo foi apurado e recolhido pela recorrente.

No que toca à infração de redução indevida da base de cálculo da CSLL do ano-base 1999 em R\$ 5.026.178,46, utilizando saldo de bases negativas de empresa incorporada (SITA), a recorrente argumenta que as bases de cálculo negativas da SITA teriam sido validamente transferidas por ocasião da incorporação, em 30/11/1998, juntamente com todos os bens, direitos e obrigações da incorporada (Lei das S/A, art. 227). Nessa época, afirma, não havia qualquer vedação ao aproveitamento das bases negativas da incorporada pela incorporadora.

Procura, então, situar a questão a ser decidida nos seguintes termos: se, com o advento e produção de efeitos da MP 1.858-6/1999, em 27/09/1999, a transferência da base negativa de CSLL da SITA para a VEGA – válida, quando ocorrida – deveria ser desconsiderada.

Discorre longamente sobre seu entendimento de que a legislação que rege a compensação é aquela vigente no momento da formação do prejuízo (ou base negativa), e não aquela vigente no momento da compensação, como esposado pela decisão recorrida. Também contrariamente ao acórdão combatido, sustenta que o Parecer Normativo CST nº 41/78 trata também das normas aplicáveis à compensação dos prejuízos, e não apenas a sua formação.



Conclui a recorrente que poderia, como o fez, ter utilizado, para fins de compensação de sua base positiva de CSLL apurada em 31/12/1999, a base negativa de CSLL da incorporada SITA, que lhe havia sido transferida em 30/11/1998, pelo que pede o cancelamento desta infração.

Também com base em seu entendimento acerca do alcance do PN CST nº 41/78, sustenta que, quando muito, poderia ser exigido o valor histórico da CSLL, uma vez que a compensação teria sido feita com a observância de atos normativos exarados pela própria administração tributária. Assim, amparada no art. 100 do CTN, pede que sejam excluídas quaisquer penalidades, inclusive juros de mora ou multa moratória, caso seu pedido anterior não seja acolhido.

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 500.000,00), a Turma Julgadora também recorreu de ofício a este Colegiado. À época, esse procedimento era disciplinado pelo art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e, ainda, pela Portaria MF nº 375/2001.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar a modificação introduzida pelo art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

No caso em tela, ao somar os valores correspondentes a tributo e multa exonerados em primeira instância (fl. 437), verifico que totalizam R\$ 1.278.121,72, superando o limite de um milhão de reais, estabelecido pela norma em referência.

Portanto, mesmo com a alteração do limite de alçada, o recurso de ofício permanece cabível, e dele conheço.

Quanto ao mérito, foram exoneradas em primeira instância as glosas, efetuadas pela fiscalização, correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração (R\$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e participação nos lucros dos administradores (R\$ 1.813.348,03, R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).



Valeu-se o Fisco para o lançamento especialmente do disposto no art. 49 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997¹, entendendo que, desta forma, todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do IRPJ também o seriam para a determinação da base de cálculo da CSLL.

A Turma Julgadora em primeira instância divergiu, conforme trecho a seguir transcrito:

A fim de elucidar o sentido da expressão “normas de apuração” contido na Instrução Normativa 93/97, que respaldou o lançamento, vale lembrar que a Lei nº 8.981/95 já continha idêntica redação para determinar a extensão das aduzidas normas de apuração do IRPJ sobre a CSLL, em seu art. 57:

“art. 57, caput – Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.”

Não é razoável crer que com a Instrução Normativa 93/97 estabeleceu-se a equivalência entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que, nesse aspecto, nada acrescentou ao que já dispunha a Lei nº 8.981/95.

Art.28.Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Dentre as disposições relativas ao IRPJ que alcançam a CSLL por determinação do art. 28 da Lei 9.430/96 (arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71), nenhuma prescreve sobre despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, que dessa forma teriam sido estendidas à base de cálculo da CSLL.

Com efeito, normas sobre ajustes na base de cálculo são distintas das normas de apuração a que aludem invocada instrução normativa. Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real. As bases de cálculo do IR e da CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689/88, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 12.04.1990, *in verbis*:

[...]

Da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, algumas deduções foram expressamente vedadas ou permitidas pela Lei nº 9.249/95:

[...]

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para

¹ Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.



efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

CSLL - DESPESAS INDEDUTÍVEIS - Os ajustes por adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, são aqueles previstos em Lei. Despesas consideradas indedutíveis para o IRPJ não são adicionadas à base de cálculo da CSLL, salvo quando se tratar de dispêndios não ocorridos efetivamente. (Acórdão 107-08188, de 10/08/2005, da Sétima Turma do 1º CC)

Há que se atentar, no lançamento ora apreciado, ao fato de que as despesas com “gratificações pagas a membros do conselho de administração” e a título de “participação nos lucros a administradores” reputam-se pagas, porquanto não foram objeto de qualquer ressalva ou contestação, nesses requisitos, por parte da fiscalização. Sendo assim, o que se está a discutir é a dedutibilidade de despesas efetivamente pagas que, não obstante, foram consideradas indedutíveis da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Assim, considerando que a autoridade fiscal não infirmou a efetividade dos dispêndios referentes às gratificações e participações, tampouco a sua natureza de despesas (e não de provisões), improcedem as adições efetuadas pela fiscalização das despesas relativas a “gratificações pagas a membros do conselho de administração” e “participação nos lucros a administradores”.

Não faço reparos ao decidido. De fato, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão “*normas de apuração e pagamento*” possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981/1995.

A jurisprudência administrativa corrobora esse entendimento, como se pode verificar nos acórdãos cujas ementas se transcreve a seguir:

CSLL – DESPESAS DESNECESSÁRIAS - ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO – IMPROCEDÊNCIA – a base de cálculo da CSLL é o resultado do período, apurado na forma da legislação comercial, ajustado na forma da legislação específica (artigo 2º da lei nº 7.689/1988). As despesas desnecessárias são indedutíveis para o IRPJ, não o sendo para a CSLL por falta de expressa previsão legal, desde que comprovadas por documentos hábeis e idôneos. (Ac. 101-94.825, de 27/01/2005, Rec. 139.549)

CSLL – 1994, 1995 DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. Na apuração da base de cálculo da Contribuição Social, não são adicionadas ao lucro líquido as

despesas consideradas indedutíveis para efeito de imposto de renda, ante a falta de previsão legal para tanto. (Ac. 101-94.286, de 03/07/2003, Rec. 131.439)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - BASE DE CÁLCULO - ADIÇÕES - ILEGALIDADE - ART. 57 - LEI N.º 8.981/95 - INAPLICABILIDADE. *A adição à base de cálculo da CSSL do valor da amortização do ágio na aquisição de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial não encontra previsão legal, não podendo ser exigida do contribuinte. Não se aplica à presente questão o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, pois tal dispositivo não determina que a base de cálculo da CSSL seja idêntica à base de cálculo do IRPJ, nem que as adições devam ser as mesmas. (Ac. 107-07.315, de 09/09/2003, Rec. 136.162).*

CSLL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DEDUTIBILIDADE - *A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda. (Ac. 101-94.070, de 29/01/2003, Rec. 132.471)*

A única restrição que poderia ser feita seria quanto à efetiva existência dos dispêndios, o que levaria à conclusão de uma redução indevida do lucro líquido e, por consequência, também do ponto de partida para as bases de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL. Mas, como bem ressaltado pela decisão recorrida, não é disso que tratam os presentes autos. Nenhum questionamento foi feito acerca da efetividade das despesas, pelo que entendo correta a decisão de primeira instância, a qual exonerou a exigência, neste particular.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo, e dele conheço.

O primeiro ponto a ser analisado é a dedutibilidade, ou não, para fins da base de cálculo da CSLL, do valor correspondente a um terço da Cofins paga entre fevereiro e dezembro de 1999, compensado com o valor da CSLL a pagar, conforme autorização dos parágrafos do art. 8º da Lei nº 9.718/1998. Eis o dispositivo legal em comento:

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

§1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL devida em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§2º A compensação referida no §1º:

I - somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta;



II - no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subseqüentes.

§4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 332 e segs.) o Fisco manifestou seu entendimento sobre a identidade entre as despesas indedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, baseado no art. 49 da IN SRF nº 93/1997.

Além disto, buscou demonstrar que "... haveria débito em resultados pela cofins e CSLL integrais, e financeiramente 1/3 da cofins não seria pago. Logo é justo e certo que tal valor deveria ser adicionado também na base de cálculo da contribuição social".

Em primeira instância, a Turma Julgadora manteve o lançamento, ao argumento de que, tendo sido a parcela controversa utilizada para quitar débito de CSLL, não é despesa de Cofins e, conseqüentemente, não pode reduzir a base de cálculo da CSLL. A esse argumento, acrescenta que "... a parcela em questão – COFINS compensada com CSLL devida – uma vez utilizada para quitação da CSLL, não pode ser deduzida de sua própria base de cálculo, conforme determinado pelo art. 1º da Lei nº 9.316/96".

Desde a fase impugnatória, a recorrente maneja seus argumentos no sentido de que a parcela glosada pelo Fisco seria, sim, dedutível, não se confundindo as normas que tratam das bases de cálculo de IRPJ e CSLL. A indedutibilidade dessa parcela, afirma, seria somente para o IRPJ, conforme disposição textual do § 4º, acima transcrito. Esse entendimento seria confirmado pelo fato de que a MP 1.724/98 conteria no seu texto a indedutibilidade da referida parcela para o IRPJ e a CSLL, mas, ao ser convertida na Lei nº 9.718/1998, somente remanesceu a indedutibilidade para fins de IRPJ.

Considera também equivocada a decisão recorrida por considerar que, tendo sido a COFINS utilizada para compensar a CSLL, ela não poderia ser deduzida de sua própria base de cálculo. Sustenta que a COFINS, ainda que em parte utilizada para compensar a CSLL devida, configura efetiva despesa, já que o seu fato gerador ocorreu e o tributo foi apurado e recolhido pela recorrente.

A questão da identidade ou não entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL já foi abordada anteriormente neste voto, quando da apreciação do recurso de ofício. Ali ficou estabelecido que não comungo da tese que propõe que as despesas indedutíveis para fins de IRPJ também o seriam automaticamente para fins da CSLL, a menos de previsão legal expressa nesse sentido, como é o caso, por exemplo, das despesas elencadas no art. 13 da Lei nº 9.249/1995.

Entretanto, entendo que o foco foi um pouco distorcido. A questão a ser apreciada é o próprio conceito de lucro líquido, anterior à discussão acerca da dedutibilidade ou não de despesas. A base de cálculo da CSLL foi estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689/1988, a seguir transcrito (grifos não constam do original):

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;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

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

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

3. (Revogado pela Lei nº 7.856, de 1989)

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

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Como se observa, o ponto de partida para a determinação da base de cálculo é o resultado do período, apurado com observância da legislação comercial. E as despesas, inclusive as de natureza tributária, são redutoras do lucro líquido. No caso concreto, o contribuinte incorreu em despesas tributárias de Cofins. Também incorreu em despesas tributárias de CSLL. No entanto, para quitação desta última, utilizou-se da compensação com parcela da Cofins efetivamente paga, autorizada pelo art. 8º da Lei nº 9.718/1999. Ao fazê-lo, recuperou a parcela compensada, a saber, um terço da Cofins paga e, com isso, a redução do resultado do período, originalmente pelo valor integral da Cofins paga, deveria passar a se dar apenas pela parte efetivamente suportada pela empresa, a saber, o total pago menos a parcela compensada e recuperada.

A doutrina dá conta de variadas maneiras de contabilizar essa recuperação de despesas tributárias. Veja-se o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações²:

26. Despesas Operacionais

[...]

26.2.3 Plano de Contas das Despesas de Vendas e Administrativas

[...]

h) Tributos

² IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações - 7ª ed., 2ª reimpr. - São Paulo : Atlas, 2007. p. 386.

[...] É importante destacar que os valores recuperáveis dessas contribuições, relativos às despesas do exercício, podem ser contabilizados de diferentes maneiras e, dentre elas, podemos citar três: (a) contabilização da despesa pelo seu valor líquido, utilizando-se a conta de “impostos e contribuições a recuperar” para registrar o valor que poderá ser compensado; (b) contabilização da despesa pelo seu valor total e, simultaneamente, estornando-se da despesa, contra “impostos e contribuições a recuperar”, o valor que será compensado; (c) contabilização da despesa pelo total e criando-se uma conta retificadora dessa despesa onde serão lançados os valores que poderão ser compensados com os valores a pagar; neste caso, a contrapartida também é a conta de “impostos e contribuições a recuperar”.

Sem a pretensão de ensinar aos mestres, ousou acrescentar ainda uma alternativa que, do ponto de vista fiscal, conduz ao mesmo resultado: (d) contabilização da despesa pelo total e criando-se uma conta de resultado, de natureza credora, que poderia ser intitulada “*Outras receitas – recuperação de despesas*”, onde serão lançados os valores que poderão ser compensados com os valores a pagar; ainda neste caso, a contrapartida é a conta de “*impostos e contribuições a recuperar*”. De se observar que, em qualquer hipótese, o resultado do exercício, ponto de partida para a determinação da base de cálculo da CSLL, somente será reduzido pelo montante líquido, equivalente a dois terços da Cofins paga, desde que o terço restante foi recuperado, e não pode ser considerado custo ou despesa a reduzir o lucro líquido.

Também não podem ser acolhidos os argumentos da recorrente, no sentido de que um tal procedimento teria como pressuposto que a própria CSLL já estivesse quantificada, de forma que já fosse conhecido o montante devido e, assim, a parcela da Cofins passível de compensação. É que, independentemente dos lançamentos contábeis, seria possível o procedimento extra-contábil de adicionar o valor compensado à base de cálculo da CSLL, neutralizando, assim, a redução indevida do lucro líquido. Aliás, foi exatamente o que fez o Fisco, corretamente.

No que toca aos argumentos acerca da redação da Medida Provisória nº 1.724/1998, a qual veio a ser convertida na Lei nº 9.718/1999, eis o art. 8º da referida MP (grifos não constam do original):

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

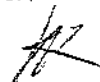
§1º A pessoa jurídica poderá compensar, com o imposto de renda devido em cada período de apuração trimestral ou anual, inclusive o adicional, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo.

§2º A compensação referida no parágrafo anterior:

I-somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração do imposto de renda a ser compensado, limitada ao valor deste;

II-não poderá ser efetuada com o imposto de renda determinado sobre base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§3º Para os fins deste artigo, entende-se por devido o imposto de renda após computado o valor dos incentivos fiscais de dedução, redução e isenção do imposto, quando couber.



§4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

De se observar que a compensação originalmente prevista na MP seria com o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ). Posteriormente, por ocasião da conversão em lei, a compensação passou a ser com a CSLL. Outros aspectos foram alterados, como por exemplo, a compensação com o tributo calculado sobre bases estimadas, originalmente vedada. Assim, a mudança na redação do art. 4º não pode levar, a meu ver, ao entendimento de que a intenção do legislador tenha sido a de permitir a dedutibilidade da parcela compensada para fins de CSLL. Tal dedutibilidade, se admitida, implicaria alteração no próprio conceito de lucro líquido, ao reduzi-lo desconsiderando parcela de despesa recuperada pela via da compensação, conforme demonstrado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, quanto a esta matéria.

O próximo ponto do recurso a ser analisado é a glosa da compensação, efetuada pela recorrente em 31/12/1999, com observância da trava de 30%, da base de cálculo negativa da empresa incorporada em 1998. Valeu-se o Fisco do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999 (DOU 30/06/1999), a seguir transcrito.

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Por sua vez, eis a redação dos referidos artigos do Decreto-Lei nº 2.341, de 29/06/1987:

“Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle secretário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

No caso concreto, a incorporação se deu em outubro/1998 (vide fl. 263), antes do advento da MP nº 1.858-6/1999. Na ausência de impedimento legal, as bases negativas de CSLL acumuladas pela incorporada se transferiram à incorporadora, podendo ser utilizadas posteriormente, inclusive no encerramento do ano-calendário 1998, observadas as limitações legais, especialmente a “trava”. Não é demais reforçar: trata-se de sucessão universal, em que a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, a teor do art. 227 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A)³. Especificamente, o direito à compensação das bases negativas pertencia à incorporada, integrava o seu patrimônio, ainda que extra-contabilmente. Aliás, a boa técnica admite também o registro contábil desse direito. Em assim sendo, a transferência de direitos e obrigações havida por ocasião da extinção da sucedida e sua incorporação pela sucessora deve ser reputada como ato jurídico perfeito,

³ Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

insuscetível de alteração superveniente. Aquilo que, até então, eram bases de cálculo negativas da CSLL da SITA (sucedida) passam a ser bases de cálculo negativas da VEGA (sucessora), visto que a incorporada deixou de existir e esse direito, integrante de seu patrimônio, passou a integrar o patrimônio da incorporadora.

Posteriormente a esses eventos, foi publicada a MP nº 1.858-6/1999, com vigência a partir de 01/10/1999. Nessas condições, a vedação estabelecida por essa Medida Provisória, da forma como foi entendida pela fiscalização e no julgamento em primeira instância, corresponde de fato à cassação do direito da sucessora, adquirido anteriormente no momento da incorporação, o que não se há de admitir.

Tenho que a melhor exegese que se deve extrair do ato legal sob exame (art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999) é de que se aplica somente às incorporações havidas posteriormente à vigência da norma legal que impôs a vedação da compensação, pela incorporadora, de bases de cálculo negativas da CSLL da incorporada. Isso porque entendo que, após a incorporação, não mais se há de falar em bases negativas da sucedida, posto que essa pessoa jurídica desapareceu e as bases negativas que antes lhe pertenciam passaram a integrar, de pleno direito e de forma definitiva, o patrimônio da sucessora. Assim, a vedação à compensação almejada pelo legislador deveria produzir seus efeitos no momento da incorporação, evitando que esse direito, especificamente, se transferisse do patrimônio da sucedida para o da sucessora.

No caso concreto, não foi o que ocorreu. A transferência desse direito se deu em 1998, antes do advento da MP nº 1.858-6/1999, e livre das restrições por ela estabelecidas. Assim, quando a MP veio a ser publicada e produzir efeitos, suas disposições acerca das bases de cálculo negativas da sucedida não se poderiam aplicar a fatos pretéritos, visto que a sucedida já não mais existia e as bases de cálculo negativas já eram próprias da sucessora, definitivamente incorporadas ao seu patrimônio. Inexistiam, no início da vigência da MP, “bases de cálculo negativas de CSLL da sucedida” às quais se pudesse aplicar a vedação legal, pelo que a exigência deve ser exonerada, nessa parte.

Embora não venha a alterar o quanto se há de decidir aqui, devo tecer alguns comentários acerca do PN nº 41/1978. O exame de seu conteúdo (vide excertos abaixo) revela que trata também das regras de compensação de prejuízos, não apenas de sua apuração, como afirmado pela autoridade julgadora em primeira instância. E confirma, ao menos naquela época, o entendimento de que as regras de compensação eram aquelas vigentes quando da apuração dos prejuízos.

PN CST 41/1978

[...]

6. Os prejuízos apurados anteriormente ao período-base relativo ao exercício financeiro de 1978, porém, permanecem submetidos às disposições da legislação vigente à época de sua apuração. Com efeito, temos que a compensação de prejuízos dar-se-á:

a) o prejuízo fiscal relativo aos exercícios financeiros anteriores ao de 1977, com os lucros apurados dentro dos três exercícios financeiros subseqüentes, desde que não existam findos de reserva ou lucros suspensos (Lei nº 154/47, art. 10, Regulamento do Imposto de Renda, art. 225);



b) o prejuízo relativo ao exercício financeiro de 1977, com os lucros contábeis apurados dentro dos quatro exercícios financeiros subsequentes, mesmo que existam fundos de reserva ou lucros suspensos, entendendo-se como prejuízo, para efeito de compensação, o verificado na apuração contábil no período-base, diminuído dos custos, despesas operacionais e encargos não dedutíveis (Decreto-Lei nº 1.493/76, art. 12). No que se refere à compensação de prejuízos na forma da letra a acima, recomenda-se seja consultado o Parecer Normativo CST nº 111/75, publicado no Diário Oficial de 24 de outubro de 1975.

7. Os prejuízos apurados a partir do período-base relativo ao exercício financeiro de 1978, inclusive, serão compensados com os lucros reais determinados nos quatro períodos-base subsequentes. [...]

[...]

9. Em resumo, é de se concluir:

a) que os prejuízos compensáveis são aqueles apurados segundo a legislação vigente à época de sua ocorrência;

b) que, relativamente aos prejuízos verificados em períodos-bases anteriores ao relativo ao exercício de 1977, a compensação só é permitida se inexistirem fundos de reserva ou lucros suspensos;

[...]

Poder-se-ia argumentar que esse entendimento teria sido negado ou contraditado por ocasião das Leis nº 8.981/1995 e nº 9.065/1995, que introduziram limitação na compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas acumulados, limitação esta que veio a ficar conhecida nos meios tributários como “trava”. No entanto, após acirradas discussões, inclusive no âmbito do Poder Judiciário, restou assente que a trava não impediu a compensação dos prejuízos acumulados (ou, em outras palavras, não cassou um direito adquirido), mas tão somente dispôs sobre sua utilização ao longo do tempo, pressupondo a continuidade no tempo das operações da empresa e tendo por objetivo estabelecer um fluxo de caixa mínimo na arrecadação tributária. Ademais, limitações à compensação no tempo já existem há muito tempo. A legislação pretérita permitia a compensação integral, limitada aos prejuízos apurados nos últimos quatro anos. As novas disposições passaram a limitar a compensação a 30% do lucro líquido ajustado, sem a restrição quanto ao período em que apurados os prejuízos. A conclusão que se impõe é de que não foi violado o direito dos contribuintes à compensação de prejuízos fiscais pretéritos (ou de bases de cálculo negativas), mas apenas houve por bem o legislador disciplinar seu uso no tempo.

Por todo o exposto, deve ser exonerada a exigência fundada na compensação indevida de bases de cálculo da empresa incorporada, no valor de R\$ 5.026.178,46, no ano-calendário 1999.

Em conclusão, voto por negar provimento ao recurso de ofício e pelo provimento parcial do recurso voluntário, para afastar a exigência fundada na compensação indevida de bases de cálculo da empresa incorporada, no valor de R\$ 5.026.178,46, no ano-calendário 1999.


WALDIR VEIGA ROCHA – Relator