



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA TURMA ESPECIAL**

**Processo n°** 10280.001158/2004-93  
**Recurso n°** 159.221 Voluntário  
**Matéria** IRPJ - Ex.: 2000  
**Acórdão n°** 197-00036  
**Sessão de** 20 de outubro de 2008  
**Recorrente** PARÁ - INDÚSTRIAS REUNIDAS RAYMUNDO DA FONTE S.A.  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: IRPJ – ISENÇÃO/REDUÇÃO – SUDAM – LUCRO DA EXPLORAÇÃO – A Contribuição Social Sobre o Lucro só pode ser adicionada ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro da exploração a partir da vigência da MP n° 1.858-9 de 24.09.1999, ou seja, dos fatos geradores concluídos a partir de 27/09/1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, PARÁ - INDÚSTRIAS REUNIDAS RAYMUNDO DA FONTE S.A.

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

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

  
LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA

Relatora

Formalizado em: 30 JAN 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SELENE FERREIRA DE MORAES, LEONARDO LOBO DE ALMEIDA.

## Relatório

Em 30/03/2004 a recorrente teve contra si lavrado auto de infração de IRPJ no valor principal de R\$ 20.199,40 (fls. 5 a 13). A autoridade fiscal, ao analisar a declaração feita pela empresa, verificou que havia dedução indevida a título de incentivos fiscais SUDAM na apuração do IRPJ. A empresa teria adicionado indevidamente ao lucro da exploração dos três primeiros trimestres de 1999 o valor da CSLL, inclusive a parcela compensada com um terço da COFINS, sendo que a previsão legal só abarcava o último trimestre. Assim, a empresa teria preenchido em inobservância da Lei as fichas 09, 11 e 13 da DIPJ/2000, resultando em saldo de IRPJ a pagar da seguinte maneira:

1999	IRPJ R\$
1.º trimestre	10.255,71
2.º trimestre	9.937,06
3.º trimestre	6,65
Total	20.199,42

Intimada em 01/04/2004 (fls. 57) a empresa apresentou impugnação em 27/04/2004 (fls. 58 a 64) em que pede que seja considerado integralmente improcedente o lançamento tributário. A contribuinte explicou que foi autuada porque adicionou à base de cálculo do Lucro da Exploração o valor correspondente ao percentual de um terço (1%) da COFINS, compensado com CSLL, e também a CSLL devida após a compensação da COFINS, para o primeiro e o segundo trimestres de 1999. A contribuinte alegou que foi equívoco da autoridade, porque a empresa está contemplada no benefício previsto pelo Decreto 1.598/77, de acordo com o que deve apurar o Lucro da Exploração de sua atividade fim incentivada, com as adições e exclusões ao lucro líquido previstas na legislação do imposto de renda, e depois aplicar os percentuais de tributação próprios do Lucro da Exploração. Segundo a contribuinte, a despesa integral de CSLL, com ou sem a compensação da COFINS, é operacional, é parte do lucro da atividade incentivada e é indedutível, devendo ser adicionada na apuração do próprio Lucro da Exploração.

Não faria sentido, outrossim, tributar como lucro da exploração aquele apurado antes da adição da CSLL e depois tributar o valor da CSLL, inclusive o valor efetivamente pago, como se fosse proveniente de lucro de outras atividades, pelo lucro real normal. Isso trairia a própria natureza da renda percebida, que deu origem tanto ao IRPJ quanto à CSLL, qual seja, a renda da atividade incentivada. Culminaria em apurar o IRPJ por uma base errada: lucro real ao invés de lucro da exploração.

A contribuinte segue explicando que, apesar da Lei 9.718/98, em seu artigo 8.º, não esclarecer que a parcela de um terço da COFINS compensada com a CSLL é indedutível na apuração dos tributos pelo lucro da exploração, isso seria desnecessário, porque se a COFINS foi usada para compensar despesa de CSLL e essa despesa é indedutível, indedutível continuará o valor compensado. A despesa de CSLL fica igual ao que dispõe a Lei, o que reduz é o valor da despesa de COFINS por benefício legal. Além disso, a Medida Provisória 1.858-9/99, que veio esclarecer a questão, aplica-se sim aos primeiro e segundo trimestres de 1999,

porque o exercício financeiro do IRPJ é anual e portanto a vigência das Leis segue essa periodicidade, aplicando-se ao ano inteiro de 1999, embora a contribuinte, por conveniência, tenha optado pela apuração trimestral. Não faria sentido tratar a contribuinte de forma diferente dos demais contribuintes, pelo princípio da isonomia.

Em 29/03/2007 a turma recorrida da DRJ decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento tributário (fls. 101 a 103). A DRJ entendeu que a adição da CSLL ao lucro líquido para apuração do lucro da exploração, na parcela que diz respeito ao valor da CSLL compensado com a COFINS, não pode ser feita, pois isso só teria sido permitido com o advento da Medida Provisória 1.858/99 que só se aplicaria ao último trimestre do ano-calendário de 1999. Essa fora a orientação do MAJUR da DIPJ/2000 para a Linha 09, Ficha 14, sendo que esse manual deixou claro que a nova regra só seria aplicável a partir do terceiro trimestre de 1999, não sendo aplicável ao primeiro e segundo trimestres como entendeu a contribuinte. A DRJ cita Acórdão 105-15238 de 10/08/2005 no mesmo sentido.

Intimada da decisão em 23/04/2007 a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivamente em 21/05/2007 (fls. 107 a 118) em que explica que a CSLL é, e sempre foi, despesa operacional indedutível que compõe a apuração do Lucro da Exploração sendo para isso irrelevante o fato de parte dessa despesa ser ou deixar de ser compensada com um terço da COFINS. A compensação não muda o quantum e a natureza operacional da despesa de CSLL! Além disso, tributar (adicionar) parte da despesa de CSLL – na medida do terço da COFINS – fora do lucro da exploração é esquecer do fato que o lucro que originou essa CSLL foi o lucro da exploração, portanto, significa desnaturar o lucro e o benefício fiscal e gerar situação desleal e desrazoada para a contribuinte.

Reforça a contribuinte que a legislação que trata do lucro da exploração, até a edição da Medida Provisória 1.858/99, não excluía, da apuração do lucro da exploração, o valor da CSLL, quer seja ela o terço de COFINS ou o restante. Excluía tão somente a diferença entre receitas e despesas financeiras reais, os rendimentos e prejuízos de participação societária e os resultados não operacionais. Então, não tem base legal o entendimento da autoridade de que a CSLL, na proporção compensada pelo terço da COFINS, não faz parte do lucro da exploração. Na realidade, ela faz parte, porque é despesa operacional da atividade beneficiada, nos termos do artigo 242 do RIR/94.

Além disso, não haveria fundamento em entender que a Medida Provisória 1.858-9/99 só se aplicaria ao terceiro e quarto trimestres de 1999, porque o exercício financeiro do imposto de renda é anual e a regra editada aplica-se ao ano todo. Por tudo isso, a recorrente afirma que não descumpriu as regras que tratam da apuração do lucro presumido e pede a este Conselho que julgue improcedente o lançamento tributário.

É o relatório.



## Voto

Conselheira - Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Relatora.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O Lucro da Exploração tem como alicerce principal a legislação consolidada nos artigos 544 e seguintes do Decreto 3.000/99 (RIR/99), *in verbis*:

*"Art. 544. Considera-se lucro da exploração o lucro líquido do período de apuração, antes de deduzida a provisão para o imposto de renda, ajustado pela exclusão dos seguintes valores (Decreto-lei n° 1.598, de 1977, art. 19, e Lei n° 7.959, de 1989, art. 2°:*

*I – a parte das receitas financeiras que exceder às despesas financeiras, observado o disposto no parágrafo único do art. 375;*

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

*III – os resultados não operacionais.*

*§ 1° No cálculo do lucro da exploração, a pessoa jurídica deverá tomar por base o lucro líquido apurado, depois de ter sido deduzida a contribuição social instituída pela Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988.*

*§ 2° O lucro da exploração poderá ser ajustado mediante adição ao lucro líquido de valor igual ao baixado de reserva de reavaliação nos casos em que o valor realizado dos bens objeto da reavaliação tenha sido registrado como custo ou despesa operacional e a baixa da reserva tenha sido efetuada em contrapartida à conta de:*

*I – receita não operacional; ou*

*II – patrimônio líquido, não computada no resultado do mesmo período de apuração."*

O Lucro da Exploração então é apurado a partir do lucro líquido operacional da atividade incentivada, sendo excluídos apenas os resultados que não são considerados diretamente relacionados a essa atividade. No mais, todas as receitas e despesas operacionais da atividade incentivada fazem parte do Lucro da Exploração, sendo nele tributáveis e dele dedutíveis.

A CSLL foi criada pela Lei 7.689/88. A COFINS tinha sua incidência em 1999 regida pela Lei 9.718/98. Ambas são tributos devidos sobre o lucro (CSLL) ou receita (COFINS), portanto, têm natureza de despesa operacional nos termos do artigo 187, III da Lei 6.404/76 e também artigo 299 do RIR/99. Não há dúvida que a CSLL e a COFINS fazem parte do lucro da exploração, já que são tributos que incidem diretamente sobre a atividade incentivada. Não há qualquer norma que trate do Lucro da Exploração e que exclua a CSLL ou a COFINS de sua apuração.

A partir de 1997, a CSLL passou a ser indedutível na apuração do lucro real e passou a ser nele adicionada.

*"Art. 1.º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.*

*Parágrafo único. Os valores da contribuição social a que se refere este artigo, registrados como custo ou despesa, deverão ser adicionados ao lucro líquido do respectivo período de apuração para efeito de determinação do lucro real e de sua própria base de cálculo."(Lei 9.316/96)*

Ocorre que, até a edição da Medida Provisória 1.858-9/99, nos termos da legislação supra, a CSLL, apesar de ser indedutível no cálculo do Lucro Real, era dedutível na apuração do Lucro da Exploração. O efeito dessa dicotomia basicamente pode ser melhor visualizado no exemplo abaixo.

Descrição	MP 1858-9/99	
	Antes	Depois
Lucro contábil antes de IR/CS (100% atividade incentivada)	100,00	100,00
(-) IR (15%)	- 1,35	-
(-) CS (9%)	- 9,00	- 9,00
Lucro contábil após IR/CS	89,65	91,00
(=) Lucro Real	100,00	100,00
(=) Lucro da Exploração (Atividade Isenta)	91,00	100,00
(=) Lucro Real menos Lucro da Exploração	9,00	-
(=) IRPJ devido	- 1,35	-

Vê-se portanto que, desde 1997, quando a CSLL passou a ser tributável pelo lucro real, mas ainda era dedutível no lucro da exploração, o benefício de apurar um imposto de renda reduzido, incentivado, nos termos estritos da legislação tributária, ficou menor. Pode não fazer muito sentido econômico deduzir a CSLL, originada pelo lucro da atividade incentivada, no lucro da exploração que a originou, e não a deduzir no lucro real, gerando IRPJ que antes não era devido, mas assim dispôs o legislador. Nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional, as regras que tratam de benefícios de redução de imposto de renda, por resultarem na exclusão do crédito tributário, têm que ser interpretadas de forma restritiva, sendo que não cabe à autoridade ampliar o benefício fiscal sem lei que o estabeleça. O efeito dessa norma é cobrar um pouco mais de imposto de renda, é verdade, tudo com base em Lei.

Apenas com o advento do artigo 23 da citada Medida Provisória, de 24/09/1999, publicada no DOU de 27/09/1999, é que os contribuintes passaram a poder adicionar, também no cálculo do Lucro da Exploração, o valor da despesa de CSLL.

*"Art. 23. Será adicionada ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a parcela da:*

*I – COFINS que houver sido compensada, nos termos do art. 8.º da Lei n.º 9.718, de 1998, com a CSLL;*

*II – CSLL devida, após a compensação de que trata o inciso anterior.*

.....  
*Art. 28 Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.”*

De acordo com os artigos 104 e 105 do Código Tributário Nacional, essa norma, por tratar de benefício fiscal, pode ter vigência imediata a partir de sua publicação, sendo que ela assim dispôs, mas só é capaz de atingir os fatos geradores futuros e os não concluídos ou pendentes. Não pode a Medida Provisória retroagir para atingir fatos geradores já conclusos. Assim é que este contribuinte optou por apurar seu imposto de renda com base no lucro real por períodos de apuração trimestral (art. 1º da Lei 9.430/96), sendo que, mais do que um mero procedimento de cálculo, cada período conclui um fato gerador uno, completo, perfeito e acabado, que não pode ser alterado por regra superveniente. As regras da Medida Provisória 1.858-9/99 aplicam-se então ao terceiro e quarto trimestres de 1999, mas não ao primeiro e ao segundo.

A isonomia e a generalidade estão preservadas, porque todas as pessoas jurídicas estão submetidas às mesmas leis e podem escolher entre apurar IRPJ pelo regime anual ou trimestral e nenhuma pode prever o futuro! Por outro lado, a competência da autoridade administrativa está limitada a aplicar a legislação específica, neste caso, de forma literal, sendo que não é possível em nosso ordenamento jurídico fazer com que as disposições da Medida Provisória retroajam para atingir os primeiro e segundo trimestres de 1999, neste caso. Tão pouco é possível aplicar a analogia na interpretação da base de cálculo para regra que trata de redução de imposto de renda por benefício fiscal da SUDAM.

Na mesma linha vai o Acórdão deste Conselho citado pela DRJ.

*“IRPJ – ISENÇÃO/REDUÇÃO – SUDAM – LUCRO DA EXPLORAÇÃO – A Contribuição Social Sobre o Lucro só pode ser adicionada ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro da exploração a partir da vigência da MP n.º 1.858-9 de 24.09.1999. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário.” Acórdão 105-15238, de 10/08/2005 (grifos meus).*

Por essas razões, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2008

  
LAVÍNIA MORAES DE ALMEIDA NOGUEIRA JUNQUEIRA