



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

Processo n° 10380.008934/2005-39
Recurso n° 164.096 Voluntário
Acórdão n° 1301-00.094 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2009
Matéria CSLL
Recorrente CIA ENERGÉTICA DO CEARÁ - COELCE
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Exercício: 2001

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO – Até o advento da Medida Provisória nº 1.856-6, de 1.999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1.992. Improcedente a glosa da compensação efetuada naquele sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e no mérito, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
Presidente e Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA, ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIM TEIXEIRA, JOSÉ CARLOS PASSUELLO e JOSÉ CLÓVIS ALVES.

Relatório

CIA ENERGÉTICA DO CEARÁ – COELCE, já identificada nos autos, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 08-11.608 de 20 de setembro de 2.007, que manteve a autuação constante do lançamento de folha 02, apresentou o recurso voluntário de folhas 161 a 190, objetivando a reforma do julgamento.

Adoto o relatório da DRJ.


Segundo a descrição dos fatos contida na peça vestibular e o detalhamento das circunstâncias que motivaram a presente autuação, constante do Termo de Constatação e Verificação Fiscal (TCVF) de fls. 10/13 - que leio em Sessão para um perfeito conhecimento do litígio por parte do Colegiado - a exigência resultou de procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) apresentada pela Contribuinte para o citado período de apuração, tendo sido constatado a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores (até o limite legal de 30% do lucro líquido ajustado), a qual foi glosada no procedimento fiscal.

O autor do feito esclarece que a referida glosa decorreu da constatação de que a empresa, ao calcular a base imponible da CSLL do ano-calendário de 2000, compensou saldo de bases negativas advindo da sociedade Distriluz Energia Elétrica S/A, por ela incorporada em 27/09/1999, para o que não existia previsão legal, requisito necessário a qualquer ajuste na base de cálculo da contribuição social de que se cuida, considerando que no direito tributário, os ajustes nas bases imponíveis de determinada exação somente podem ser efetuados quando autorizados pela legislação que a disciplina.

Já o artigo 20, da Medida Provisória (MP) nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, fez constar de modo expresse a proibição da compensação de saldo acumulado de bases de cálculo negativas da CSLL de períodos anteriores apuradas pela incorporada, com a base de cálculo da CSLL apurada pela incorporadora.

A presente infração foi também fundamentada no artigo 2º, e seus parágrafos, da Lei nº 7.689, de 1988, combinado com o artigo 58, da Lei nº 8.981, de 1995, o artigo 16, da Lei nº 9.065, de 1995, o artigo 19, da Lei nº 9.249, de 1995, e o artigo 6º, da MP nº 1.858/99 e suas reedições.

Cientificada da exigência em 03/10/2005, conforme Aviso de Recebimento (AR de fls. 116), a Autuada apresentou em 01/11/2005, a impugnação de fls. 117/131, instruída com os documentos de fls. 132 a 146, onde pleiteia, inicialmente, a nulidade do feito, por ausência



do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, assim como, em decorrência da falta de indicação do cargo do AFTN autuante, conforme prevê o artigo 5º, inciso VI, da Instrução Normativa (IN) - SRF nº 94, de 1997.

Já no mérito, a Impugnante historia o processo de incorporação de sua controlada Distriluz Energia Elétrica S/A, concluído em 27/09/1999, antes, portanto, da eficácia da MP nº 1.856-6, de 29 de junho de 1999, a qual, em seu artigo 20, estendeu a proibição de a pessoa jurídica sucessora compensar prejuízos fiscais apurados por sociedade sucedida, prevista no artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, à compensação de bases de cálculo negativas da CSLL apuradas pela sociedade incorporada, fusionada ou cindida.

Isto porque o artigo 195, alínea "c", e § 6º, da Constituição Federal (CF/88), prescreve o prazo nonagesimal para a eficácia das modificações implementadas em contribuições sociais, conforme os princípios constitucionais tributários da anterioridade e da segurança jurídica, levando o início da vigência daquela norma para o dia 28/09/1999, posteriormente, portanto, à data da ocorrência da aludida transformação societária.

Assim, como resta comprovado que os ativos da Distriluz foram incorporados pela Coelce em 27/09/1999, em operação devidamente aprovada pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, e considerando que a vedação contida no Decreto-lei nº 2.341, de 1987, não alcançava as bases negativas da CSLL e a norma prescrita na MP nº 1.856-6, de 1999, ainda não tinha eficácia naquela data, a compensação glosada no procedimento fiscal, foi efetuada dentro da legalidade, posto que a operação não se submetia às novas regras tributárias que lhe foram subseqüentes, na forma dos artigos 106 e 144, do Código Tributário Nacional (CTN), o que deve ser reconhecido pela autoridade julgadora.

A Impugnante faz um estudo da legislação que disciplina o instituto da incorporação no Código Civil, na Lei nº 6.404, de 1976 e no CTN, bem como acerca da compensação da base negativa da CSLL, para concluir que, até a edição da MP nº 1.856-6, de 1999, - norma de caráter *expletivo* - nenhum impedimento havia no sentido de vedar a compensação da aludida base negativa apurada na incorporada, pela incorporadora. Nesse sentido, invoca diversos julgados da lavra do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.


Por fim, censura a interpretação dada pelo Agente Fiscal ao fato sob análise (segundo a qual, a limitação imposta por aquela MP apenas veio proibir o que já não era permitido), por violação à norma contida no inciso II, do artigo 5º, da CF/88, pois, no nosso ordenamento jurídico vige a regra de que a lei impõe obrigação de fazer ou de não fazer;

inexistindo regra naquele sentido, é livre a vontade do administrado para agir da forma que lhe aprouver.

No pedido, a Impugnante requer a nulidade do procedimento pelas razões apresentadas em preliminar e, caso sejam elas ultrapassadas, que se declare improcedente a presente autuação.

Inconformada com a decisão a empresa, através de seus procuradores, apresentou o Recurso Voluntário de folhas 161 a 190, onde basicamente repete as argumentações da inicial.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the bottom.

Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, dele conheço.

PRELIMINARES

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento, por falta de MPF, por falta de data e hora no auto de infração, rejeito-as pelos mesmos argumentos expendidos na decisão de primeira instância, a qual adoto nesse particular como se aqui estivessem escritos.

MÉRITO

Trata a lide de decidir se a incorporação procedida em 27 de setembro de 1.999, pela recorrente de sua controladora DISTRILUZ ENERGIA ELÉTRICA S A, propiciaria a possibilidade da incorporadora utilizar as bases negativas de CSLL acumuladas de sua sucedida.

O Acórdão recorrido entende que a MP 1.858-6, só veio explicitar o que já era proibido por lei, ou seja que a teor do artigo 38 da Lei 8.541/92 e artigo 57 da Lei nº 8.981/95, que determinaram a aplicação à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidos para o IRPJ, conclui-se que a proibição contida no artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, de aproveitamento de prejuízos da incorporada pela incorporadora, aplica-se à CSLL.

A matéria não é nova nesta Câmara e foi julgada na sessão de 07.12.2007, Recurso 161.229 Acórdão 105-16.833, onde transcrevi brilhante voto proferido pelo Conselheiro Luiz Gonzaga Medeiros Nóbrega no Acórdão 105-13.508.

Transcrevo o inteiro teor do voto contido no acórdão 105-16.833 por tratar de matéria idêntica.

A lide se resume em definir se até a edição da MP 1.858-6/99, havia vedação legal para que a sucessora deduzisse as bases de cálculo negativas da CSLL da sucedida.

Transcrevamos a legislação.

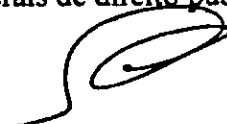
Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;



IV - a equidade.

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Analisando os autos verifico que o autuante na folha de continuação do auto de infração página 123, diz o seguinte:

“O relato acima, **em analogia**, demonstra que a apuração da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido deve seguir o comando permissivo da legislação tributária.

De pronto vimos que diante da regra geral que é compensação de valores negativos de períodos anteriores prejuízos (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL), buscou uma analogia em uma regra específica que proibiu a compensação de prejuízos na sucessão, para dar sustentação ao auto de infração o que é inadmissível, nos termos do § 1º do artigo 108 supra transcrito.

E nem se diga que a MP 1.858-6/99, que vedou a compensação das bases de cálculo negativas da CSLL no caso de sucessão, é interpretativa, visto que antes de sua edição existia norma específica de proibição somente em relação ao IRPJ.

Esta Câmara já examinou a matéria, no julgamento do recurso 125.270, de relatoria do Conselheiro Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, decidiu por unanimidade afastar a exigência e caso idêntico, proferindo o acórdão nº 105-13.508, cujas razões adoto e transcrevo abaixo:

“Como descrito no relatório, a matéria litigiosa constante dos autos se refere à compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores, na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cuja origem se situa na inclusão, naquele saldo, de base de cálculo negativa apurada por sociedade incorporada pela autuada.

Segundo a decisão recorrida, tal procedimento é inaceitável, por falta de previsão legal, uma vez que a permissão para a compensação da base de cálculo negativa da CSLL, instituída pelo parágrafo único, do artigo 44, da Lei nº 8.383/1991, não admitia que a pessoa jurídica deduzisse a base de cálculo negativa proveniente de outra empresa, mesmo na hipótese de incorporação; acrescenta o julgador singular, que tal vedação se tornou explícita com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.



Já a Recorrente invoca a irretroatividade da norma legal supra, se fundamentando no artigo 106, inciso I, do CTN, e argumenta que, por ocasião da compensação efetuada, não existia qualquer norma impeditiva do exercício do direito transferido pela sociedade incorporada, na sucessão.

Inicialmente, há que recordar que até a edição da Lei nº 8.383/1991, inexistia previsão legal para que as pessoas jurídica pudessem compensar bases de cálculo negativas de períodos anteriores, na determinação da base de cálculo da CSLL e, ainda que alguns contribuintes tenham buscado este alegado direito nas esferas administrativa e judicial, a jurisprudência é amplamente majoritária no sentido de que tal compensação somente se tornou possível a partir dos períodos de apuração posteriores à publicação do aludido diploma legal, não se admitindo a retroatividade de sua aplicação.

Uma primeira ilação pode-se tirar da assertiva acima, qual seja a de que, não obstante inexistir norma que vedasse a compensação de que se cuida, a mesma não era possível, em face de a legislação posta à época não assegurar, explicitamente, aquele pretense direito, embora, já há algum tempo, fosse facultada a compensação de prejuízos fiscais na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

O mesmo dispositivo legal que passou a disciplinar a compensação da base de cálculo negativa da CSLL (artigo 44, da Lei nº 8.383/1991), previu em seu “caput”, uma regra genérica, já consagrada em diplomas legais editados posteriormente (Leis nº 8.541/1992, artigo 38; e 8.981/1995, artigo 57, entre outros), de que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (. . .)”.

Poder-se-ia invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341/1987, veda a compensação de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, pela pessoa jurídica sucessora, tal vedação alcançaria a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, em período anterior à sua extensão, pelo artigo 20, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.

No entanto, não parece ser essa a melhor interpretação aplicável ao caso, uma vez que a compensação de prejuízos ou de bases de cálculo negativas da CSLL não se enquadra entre as “normas de apuração (. . .)”, a que se refere o dispositivo supra, tanto que o legislador, ao limitar, posteriormente, em 30% do lucro líquido ajustado, o direito à compensação de que se cuida, tratou de estabelecer tal regra em dispositivos distintos para o IRPJ e para a CSLL (artigos 42 e 58 da Lei nº 8.981/1995).

No dizer de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi (in “Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática”, 21ª edição – 1996 – pg. 555), “(. . .) As ‘mesmas normas de apuração’ referem-se aos conceitos utilizados na legislação do imposto de renda para definir o que seja receita bruta, demais receitas, ganhos de capital, renda variável etc.” (destaquei), não se aplicando, segundo eles, aquela regra genérica, à matéria tratada nos presentes autos.

Concluem os autores não haver, à época da edição da obra, qualquer impedimento legal para que a sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992, por ausência de vedação expressa.

Nesse contexto se insere perfeitamente o comando contido no artigo 20, da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, o qual vedou expressamente o direito à aludida compensação, confirmando a tese da defesa de que a regra contida no artigo 44, da Lei nº 8.383/1991 e legislação posterior, não poderia ser invocada para impedir o exercício do direito da incorporadora na sucessão, assegurado genericamente pelo artigo 227, da Lei nº 6.404/1976.”

Cabe também razão à Recorrente, quanto ao argumento da irretroatividade da norma, nos termos do inciso I, do artigo 106, do CTN, pois, como a MP nº 1.858-6 foi editada em 30/06/1999, não pode ser aplicável a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1995, sendo incontroverso, que a natureza de seu artigo 20, não é interpretativa.”

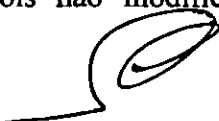
Mas a lide não se resume somente nesta parte pois outra questão deve ser tratada.

A MP nº 1.858-6 de 29 de junho de 1.999, foi publicada no DOU do dia 30 de Junho de 1.999, e trouxe no seu artigo 20 a proibição de compensação de bases negativas de CSLL, apurada pela sucedida, pela sucessora.

A incorporação foi autorizada pela ANEEL através da Resolução nº 269 de 15 de setembro de 1999 publicada no DOU de 16.09.1.99, fl 055, como já dito ocorreu no dia 27 de setembro de 1999, conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária de folhas 49 a 51.

Tendo a MP entrado em vigor em 30 de junho de 1.999, seu artigo 20 já produziria efeito a partir dessa data ou teria que aguardar a noventena prevista no artigo 195 § 6º da Constituição Federal promulgada em 05.10.1.988?

A decisão recorrida entendeu que a MP produziu efeito imediato também em relação ao seu artigo 20 pois não modificou quaisquer os elementos constitutivos da



correspondente obrigação tributária a teor do que prescrevem o CTN e a Lei instituidora da exação (Lei 7.689/88, com suas alterações posteriores.)

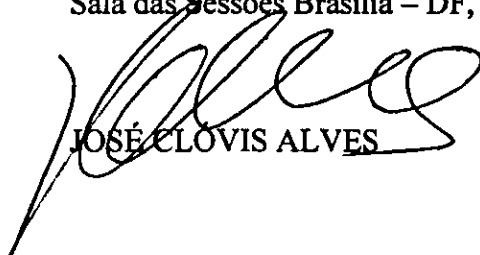
Ouso divergir do acórdão recorrido pois não há nenhuma dúvida de que a norma que vedou a utilização de bases negativas da CSLL apurada pela sucedida, pela sucessora, modificou uma situação jurídica até então existente levando a exigência de CSLL sobre uma base apurada no futuro, (após a incorporação), que antes da MP não seria objeto de tributação, visto o direito à compensação.

A incorporação foi realizada na véspera da entrada em vigor da norma vedadora 27-09-99, logo quando o artigo 20 da MP 1.858-6 entrou em vigor 28-09-99, já não havia o que falar em base de cálculo da sucedida, visto naquela data como houve a sucessão universal por parte da COELCE, havia somente base negativa integrada das duas companhias em uma só. Havia portanto um direito adquirido antes da entrada em vigor da norma vedadora de compensação, com qual com certeza a incorporadora contou para realizar a incorporação, não podendo norma superveniente modificar situação jurídica já consolidada.

Por fim cabe registrar que as bases negativas utilizadas foram apuradas após 1.992 e a empresa não se utilizou de valor de base negativa superior a 30% da base positiva, cumprindo assim o artigo 58 da Lei 9.065/95.

Assim conheço do recurso, rejeito as preliminares argüidas e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões Brasília – DF, em 14 de maio de 2009


JOSÉ CLOVIS ALVES