



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

Processo nº 10925.003588/2007-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1102-001.115 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de maio de 2014
Matéria CSLL - Compensação de bases negativas após cisão parcial
Recorrente DRESCH E CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. Até o advento da MP n. 1.858-6/99, inexistia impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da contribuição social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Assim, tendo as incorporações ocorridas em anos-calendário pretéritos ao diploma legal que impedia a compensação, não há o que se falar em bases negativas das sucedidas, mas sim de bases negativas da própria incorporadora. Precedentes do CARF e do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros José Evande Carvalho Araujo (relator) e Ricardo Marozzi Gregório, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/01/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME
Impresso em 20/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3 a 9, referente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, anos-calendário de 2002 e 2003, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 20.393,77, acrescido de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento decorreu da constatação de que o contribuinte compensou base de cálculo negativa da CSLL acima do saldo existente, conforme informações constantes do sistema SAPLI (fl. 16), tendo sido glosadas as compensações indevidas

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 81 a 85), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreveu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 120 a 121):

Cientificada das exigências fiscais, a interessada apresentou impugnação (fls. 76 a 81), que a seguir se resume:

Consoante se infere do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR da Impugnante (fls. 21/29 dos autos), nos anos de 2002 e 2003 a empresa deduziu da base de cálculo da CSLL devida a base de cálculo negativa desta mesma contribuição gerada até o ano-calendário de 1998, respeitados os limites legais (30%).

A base de cálculo negativa de CSLL detida pela Impugnante é mais do que suficiente para amparar todas as compensações por ela realizadas, conforme sintetizado no quadro abaixo e demonstrado nos documentos constantes dos autos (SAPLI - fls. 11/16 e LALUR - fls. 21 /29):

ANO	BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL-VALORES EM R\$			
	Saldo anterior	Base negativa do ano	Compensação	Saldo Final
Saldo até 1997				462.437,38
1998	462.437,38	17.506,21		479.943,59
1999	479.943,59		39.429,87	440.513,72
2000	440.513,72		71.509,80	369.003,92
2001	369.003,92		121.798,48	247.205,44

2002	247.205,44		113.718,20	133.487,24
2003	133.487,24		112.879,31	20.607,93

Comparando-se os levantamentos efetuados pelo Fisco (SAPLI - fls. 11/16) com os realizados pela empresa (LALUR - fls. 21/29), é possível constatar que o saldo de base de cálculo negativa da CSLL da Impugnante existente até 1998 era de R\$ 479.943,59 e foi indevidamente diminuído pela fiscalização para R\$ 166.338,72, ou seja, o saldo da empresa sofreu redução de 64,03%.

[...]

O montante estornado pelo Fisco corresponde ao percentual do patrimônio líquido cindido pela Impugnante e vertido para a empresa Prisma Participações Ltda. em 31/12/1998.

Alega ainda a impugnante que o estorno realizado pela Fiscalização é indevido argumentando que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987 não permitia a compensação dos prejuízos fiscais relativos à parte cindida do patrimônio mas, silenciava-se em relação à compensação da base de cálculo negativa da CSLL e que somente com a edição da MP nº 1.858/99 é que houve vedação à tal compensação.

Ao final faz menção ao princípio da legalidade e da estrita legalidade e ao art. 5º, II, e art. 37, caput, da Constituição Federal.

E, por derradeiro requer que a impugnação seja julgada procedente, cancelando-se o auto de infração.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou a impugnação improcedente, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 118 a 125):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

CISÃO PARCIAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS

No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar a sua própria base de cálculo negativa proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Mantém-se totalmente o lançamento, quando a base de cálculo negativa assim calculadas são insuficientes para compensar os lucros apurados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/01/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 17/

02/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por JOSE EVANDE CARVAL

HO ARAUJO, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME

Impresso em 20/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) com o evento de cisão parcial operado em 31 de dezembro de 1998, o contribuinte verteu 64,03% de seu patrimônio para a empresa Prisma Participações Ltda., restando-lhe, portanto, 35,97% de seus bens e direitos;

b) dessa forma, como o saldo de base negativa de períodos anteriores, no ano de 1998, tinha o valor de R\$ 444.931,17, após a cisão a empresa teve o direito de permanecer com 35,97% dessa quantia, o equivale a R\$ 166.338,72;

c) como consequência, não restou saldo a compensar nos anos-calendário de 2002 e 2003;

d) essa conclusão é consequência do art. 229, da Lei nº 6.404, de 1976, e do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, sendo que a MP nº 1.858-6, de 1999, não trouxe nova vedação, sendo, neste ponto, interpretativa;

e) não se conheceu das alegações de inconstitucionalidade, por incompetência da esfera administrativa.

RECURSO AO CARF

Cientificado da decisão de primeira instância em 28/11/2011 (fl. 137), o contribuinte apresentou, em 21/12/2011, o recurso voluntário de fls. 139 a 150, onde afirma que:

a) apenas parte de seu patrimônio foi cindido à Prisma Participações Ltda, que se refere a bens imóveis, direitos de uso e posse de imóveis e obrigações com construtora, como demonstrado por Laudo de Avaliação. Não foi transferido nenhum crédito decorrente da base de cálculo negativa da CSLL;

b) posteriormente, nos anos-calendários de 2002 e 2003, compensou a base de cálculo negativa da CSLL relativa à parte cindida do seu patrimônio líquido, tendo em vista que na época não havia impedimentos para tal procedimento;

c) quando da cisão parcial, em 31/12/1998, os artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, não permitiam que a pessoa jurídica cindida realizasse a compensação dos prejuízos fiscais (IRPJ) relativos à parte cindida do seu patrimônio líquido, mas não havia restrição acerca da compensação da base de cálculo negativa da CSLL, o que somente aconteceu em 29/06/1999, com a publicação da MP nº 1.858-6;

d) o art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, não se aplica ao caso, porque apenas se refere a regras de apuração e pagamento do tributo, e não de compensação de base negativa da CSLL;

e) essa interpretação é acolhida pela doutrina e pelas jurisprudências administrativa e judicial;

f) não se discute a legalidade da restrição trazida pela MP nº 1.858-6, de 1999, mas sim o entendimento do Fisco acerca do termo de início da eficácia da referida norma, pois tinha o direito de compensar a base negativa da CSLL antes que a Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, produzisse efeitos.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em setembro de 2013, numerado digitalmente até a fl. 175.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

O processo foi incluído em pauta pela primeira vez na sessão de 13 de fevereiro de 2014, mas o julgamento não foi concluído desde então em função de sucessivos pedidos de vista.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

Trata-se de lançamento de glosa de compensação de base negativa de CSLL por insuficiência de saldo.

Em sede de impugnação, o contribuinte esclareceu que possuía saldo suficiente, pois, quando cindiu parte do seu patrimônio para a empresa Prisma Participações Ltda, em 31/12/1998, não transferiu qualquer parcela do seu saldo de bases negativas, como comprovado pelo laudo de fls. 163 a 169.

Afirmou que a vedação do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, valia apenas para o IRPJ, e que ela somente se estendeu para a CSLL em 29/6/1999, com a publicação da MP nº 1.858-6.

Já a decisão recorrida entendeu que a MP nº 1.858-6, de 1999, é meramente interpretativa, pois as determinações do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, aplicam-se à CSLL por ordem do art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e que a vedação à compensação de prejuízos e bases negativas na proporção à parcela cindida do patrimônio decorre diretamente do art. 229 da Lei das S.A.

Transcrevem-se os dispositivos legais:

Decreto-lei nº 2.341, de 1987.

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.

Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.

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.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

Vê-se que o Decreto-lei nº 2.341, de 1987, proibiu que a empresa sucessora por incorporação, fusão ou cisão compensasse prejuízos fiscais da sucedida, e determinou que a empresa remanescente da cisão parcial somente pudesse compensar os seus próprios prejuízos proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido que com ela permaneceu.

Para a CSLL, essa limitação somente foi explicitamente prevista no art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, e está atualmente prescrita no art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Apesar de importantes opiniões em sentido contrário, fixou-se na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF o entendimento de que essas limitações à compensação somente passaram a valer para a CSLL após a expressa previsão da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, como demonstra a ementa abaixo transcrita:

CSLL - EXERCÍCIO 1996.

ACUMULAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO. A proibição constante no art. 22 da MP nº 2.158-35/01, que dispõe que se aplica à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, só tem incidência partir de 01-10-99.

(Acórdão nº 9101-00.332, 1ª Turma, sessão de 25 de agosto de 2009, relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)

Entretanto, deve-se observar que as compensações em discussão ocorreram nos anos de 2001 e 2002, quando as limitações já haviam sido expressamente previstas também para a CSLL.

Não prevalece o raciocínio de que, quando ocorreu a cisão em 1998, restou válida a permanência de toda a base negativa de CSLL no patrimônio da recorrida, que poderia ser utilizada nos anos posteriores. Isso porque, desde a discussão sobre a validade da trava de 30% na compensação de prejuízos, restou consolidado o entendimento de que deve se aplicar a legislação vigente no momento da compensação. Antes do efetivo encontro de contas, possuía o contribuinte mera expectativa de direito, que poderia não se concretizar, caso alterada a sistemática legal.

Desse modo, antes de 29/6/1999, o contribuinte poderia realizar compensações com o saldo de bases negativas da CSLL independentemente do tamanho do patrimônio que lhe coube após a cisão. Contudo, para as compensações após essa data, as restrições da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, aplicavam-se, e somente se poderia utilizar o saldo proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Esse raciocínio encontra-se bem assentado no voto vencedor do Acórdão nº 1802-00.759, da 2ª Turma Especial desta 1ª Seção de Julgamento, proferido em 25 de janeiro de 2011 pelo Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, que transcrevo e adoto como razão de decidir:

A questão a ser aqui examinada é se a restrição introduzida pela MP nº 1.858-6, de 30/06/99, ainda vigente por força da MP 2.158-35, de 24/08/2001, limitando a compensação à parte da base negativa que guarda proporção com o patrimônio remanescente após a cisão, alcançaria ou não cisões ocorridas antes da vigência da referida MP.

(...)

Em relação ao caso sob exame, não há dúvidas de que o evento da cisão ocorreu antes da MP 1.858-6, e que, portanto, a base negativa já fazia parte do patrimônio da autuada antes também da vigência da norma restritiva.

Isso não implica dizer, entretanto, que o prejuízo fiscal ou a base negativa acumulados no patrimônio de uma determinada empresa gere direito adquirido à compensação futura destes valores.

Tanto é assim, que, ao analisar o estabelecimento da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que prejuízos havidos em exercícios anteriores à vigência da Lei 8.981/1995 configuravam meras deduções, cuja projeção para exercícios futuros era autorizada nos termos da lei, a qual poderia, contudo, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento (RE 344.944 e 545.308).

Ainda de acordo com o STF, no que toca à compensação de prejuízos de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do imposto de renda, o Contribuinte possui mera

expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Nestes termos, a limitação introduzida pela Lei 8.981/1995, a chamada trava de 30%, mesmo alcançando prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores à sua vigência, foi considerada constitucional.

Nos julgados acima referidos, o STF concluiu que a lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal, e que o abatimento de prejuízos, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal.

Penso que todas essas considerações vêm no sentido de afirmar o princípio da independência entre os exercícios, com o qual me alio, posto que ainda não vi Doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indêbitos (pagamentos anteriores que passariam a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros). Tal hipótese, a qual o senso comum da prática tributária repele prontamente, evidencia a correção do mencionado princípio.

Retornando ao caso concreto, cabe observar que nas datas de ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6. Nestas datas, portanto, não mais era permitida a compensação da base negativa que correspondesse à parte do patrimônio vertida na cisão.

Quanto ao recorrente argumento de que a base negativa já pertencia a autuada antes mesmo da referida MP, penso que seja irrelevante, uma vez que no momento da compensação, em quaisquer das hipóteses previstas no art. 33 do DL 2.341/1987, inclusive nas incorporações e fusões, o prejuízo fiscal ou a base negativa é sempre da empresa que está realizando a compensação, e não de terceiros (“da sucedida”).

Justamente por este motivo que, ao apreciar outros casos envolvendo incorporação, sempre tenho sustentado que a expressão prejuízo fiscal ou base negativa “da sucedida” deve ser compreendida como prejuízo fiscal ou base negativa “advindos da sucedida”, sob pena de completo esvaziamento da norma em questão.

E no caso de empresa cindida, o argumento sobre a titularidade originária do direito fica ainda mais comprometido. Basta verificar que se a cisão tivesse ocorrido p/ ex. em 2000 (portanto já na vigência da norma restritiva em questão), com compensações realizadas nos anos subsequentes, a questão seria exatamente a mesma. Ou seja, no momento da compensação a base negativa também pertenceria originariamente à empresa cindida.

O que deve ficar claro é que a norma introduzida pela MP 1.858-6/1999 não buscou atingir os referidos fenômenos societários, no sentido de desconstituir/alterar qualquer evento já ocorrido, ou modificar a característica dos eventos dessa natureza a serem realizados no futuro. Com efeito, as incorporações, fusões e cisões continuaram sendo regulamentadas pela lei societária.

Nesse sentido, o patrimônio remanescente da cisão, com os correspondentes direitos e obrigações, continuou com a empresa cindida. Contudo, há que se frisar novamente, como já decidiu o STF, que não há direito adquirido à compensação de prejuízos, e o mesmo pode ser dito em relação à base negativa de CSLL.

Assim, o escopo da MP 1.858-6/1999 foi apenas de, no campo tributário, restringir a possibilidade de compensação de base negativa, especificamente quanto

esta foi adquirida por sucessão (nos casos lá mencionados), ou quando guardasse proporção com a parcela do patrimônio vertido (cisão parcial), e quanto a isso não vejo qualquer razão para distinguir eventos ocorridos antes ou depois da referida MP.

Essa decisão restou assim ementada, na parte de interesse à discussão:

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES - BASE NEGATIVA A SER COMPENSADA DEVE GUARDAR PROPORÇÃO COM O PATRIMÔNIO REMANESCENTE APÓS A CISÃO PARCIAL, MESMO NO CASO DO EVENTO SOCIETÁRIO TER OCORRIDO ANTES DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999.

No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores.

A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP no 1.858-6, e, portanto, havia limitação na base negativa a ser compensada, que deveria guardar proporção com o patrimônio remanescente da cisão.

As decisões abaixo também adotaram o mesmo entendimento:

CSL — COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS — CISÃO PARCIAL — No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar seus próprios prejuízos e bases de cálculo negativas da CSLL, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Ainda que a empresa cindida permaneça com toda base negativa apurada antes do evento o limite deve ser obedecido. (DL 2.341/87 c/c art. 20 da MP 1.858-06 de 29.06.1.999).

(Acórdão nº 105-16.172, 5ª Câmara / 1º Conselho de Contribuinte, sessão de 9 de novembro de 2006, relator Conselheiro José Clóvis Alves)

COMPENSAÇÃO — BASE NEGATIVA — EMPRESA INCORPORADA. MOMENTO DA VEDAÇÃO — ANO-CALENDÁRIO DE 1999. O art. 33 do Decreto-lei 2.341/1987 deixa claro que o a vedação se dá no momento da compensação e, se dúvidas ainda restam, o art. 32 do mesmo diploma legal e

abarcando ainda o mesmo contexto, embora não trate de incorporação, fusão ou cisão, dá o verdadeiro tom da interpretação finalística que aqui deve ser adotada, deixando mais claro ainda que se o evento ocorrer depois da apuração, mas antes da compensação a vedação permanece

(Acórdão nº 1401-00.262, 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 9 de julho de 2010, relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Pede-se vênia ao ilustre Conselheiro Relator para discordar de suas conclusões em relação às compensações de bases negativas realizadas pela Contribuinte a partir do advento da MP n. 1.858-6, de 1999.

Aduz o ilustre Conselheiro Relator que tais compensações não poderiam ser admitidas pela Fiscalização, em virtude de ausência de direito adquirido ao regime de compensação de bases negativas de IRPJ e CSLL.

Com a devida vênia, o caso não trata sobre direito adquirido à compensação de bases negativas de CSLL, mas sim à aplicação da nova legislação às operações societárias (no caso, cisão), ocorridas posteriormente à vigência da MP n. 1.858-06, de 1999.

Como bem ressaltado pelo Acórdão n. 101-96.838, de relatoria do ilustre Conselheiro Valmir Sandri, “*tendo as incorporações ocorridas em anos-calendário pretéritos ao diploma legal que impedia a compensação, não há o que se falar em bases negativas das sucedidas, mas sim de bases negativas da própria incorporadora*”. Veja-se, nesse sentido, trecho do voto condutor respectivo, *verbis*:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Anos-calendário: 1999 e 2000

Ementa: CSLL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Ocorrendo por ocasião do julgamento do recurso, omissão no enfrentamento de argumentos relevantes para o deslinde da questão, impõe-se o acolhimento dos embargos para sanar a contradição e obscuridade apontada.

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DAS SUCEDIDAS - INCORPORAÇÃO - Até o advento da MP n. 1.858-6/99, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da contribuição social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Assim, tendo as incorporações ocorridas em anos-calendário pretéritos ao diploma legal que impedia a compensação, não há o que se falar em bases negativas das sucedidas, mas sim de bases negativas da própria incorporadora.

Embargos Acolhidos.”

“De fato, por ocasião das incorporações (1996, 1997 e 1998), não havia dispositivo legal vigente vedando a utilização da base negativa da CSLL de empresas sucedidas por incorporação para fins de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro em exercícios subsequentes à incorporação, e tendo a Recorrente recebido a título universal a totalidade dos bens, direitos e obrigações que compunham o acervo das incorporadas, incluídos neles, os respectivos direitos à compensação da base de cálculo negativa de contribuição social, que passaram a integrar o patrimônio da incorporadora naqueles anos, conclui-se que não há mais o que se falar em compensação de base de cálculo negativa das sucedidas no ano-calendário de 1999, mas sim de sua própria base de cálculo, eis que referidas bases foram incorporadas ao patrimônio da contribuinte em períodos pretéritos, compondo, assim, uma base negativa, passível de compensação em períodos futuros.”

Não havendo bases negativas de empresa cindida no ano-calendário de 1999, não há que se falar em aplicação da MP 1.858-6/99 ao caso pelos fundamentos aduzidos pelo próprio ilustre Conselheiro Relator. Considerando-se que as bases negativas em referência já se encontravam definitivamente no patrimônio da Contribuinte na data da edição da MP 1.858-06, de 1999, seria indispensável que a legislação determinasse o estorno das bases negativas de CSLL da Contribuinte, provenientes de empresas sucedidas, para que fosse vedada a compensação correspondente. E assim não o fez provavelmente pelo fato de que tal disposição seria de duvidosa constitucionalidade, ante o princípio da irretroatividade das normas.

Tal fato não passou despercebido pelo Acórdão n. 1102-000.657, da lavra do ilustre Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, do seguinte teor, *verbis*:

“O caso dos autos, contudo, é ligeiramente diverso, posto que aqui o que está em litígio não é o direito (ou não) das sucessoras à compensação dos prejuízos apurados pelas sucedidas, mas sim a obrigatoriedade (ou não) de a empresa submetida à cisão realizar a baixa do saldo de bases negativas de CSLL, por ela mesma apurada, proporcionalmente ao patrimônio cindido.

Mais uma vez, antes de tratar da CSLL, falemos do IRPJ.

Conforme visto, o Decreto-lei nº 1.598/77, mesmo após as alterações sofridas por força do Decreto-Lei nº 1.730/79 e do

Decreto-lei nº 1.870/81, em nenhum momento estabeleceu que, por força da ocorrência de evento de cisão, haveria qualquer restrição à compensação, pela pessoa jurídica, dos seus próprios prejuízos.

No caso concreto, tampouco o artigo 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), citado pela decisão recorrida para fundamentar seu entendimento, dá respaldo ao entendimento de que esta baixa deveria ser procedida, nem mesmo em se tratando de prejuízos fiscais (IRPJ).

Verifique-se a redação do citado artigo 229, que trata da cisão:

“Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.”

Pela redação do parágrafo 1º, verifica-se que a sucessão, no caso de cisão parcial, ocorre tão somente com relação aos direitos e obrigações expressamente relacionados no ato da cisão. Somente no caso de cisão com extinção é que as sociedades resultantes sucedem, nos direitos e obrigações não relacionados no ato, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos.

Assim, se não foi relacionada no ato da cisão, e tendo esta sido parcial, como o foi, o entendimento que da leitura do artigo 229 se poderia extrair seria o de que os prejuízos fiscais poderiam permanecer integralmente na sociedade cindida, e serem por ela aproveitados.

Tal só não acontece porque, a este respeito, há a expressa previsão legal contida no parágrafo único do artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, que assim dispõe:

“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.”

E este é precisamente o cerne da questão. O referido artigo 33, portanto, tem duas facetas: enquanto o seu caput, que se refere à compensação, pelas sucessoras, dos prejuízos apurados pelas

sucedidas, nada inovou com relação ao IRPJ, o seu parágrafo único, ao contrário, que se refere à compensação, pela cindida, dos seus próprios prejuízos, de fato trouxe inovação, com relação ao IRPJ, ao expressamente determinar a baixa proporcional desses prejuízos fiscais, no caso de cisão parcial.

E, assim, chegamos à análise da equivalente determinação legal, agora com relação à CSLL, que é, por fim, o caso dos autos.

À semelhança do que se dá com o IRPJ, a previsão contida no artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que determina a aplicação, à base de cálculo negativa da CSLL, do disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, possui uma dupla faceta: com relação ao disposto no caput do artigo 33 do referido Decreto-Lei, conforme já ao norte exposto, não houve qualquer inovação no que diz respeito à CSLL; entretanto, com relação ao disposto no parágrafo único do artigo 33, bem assim com relação ao disposto no artigo 32, do mesmo Decreto-Lei, houve sim inovação.

Por conseguinte, conclui-se que a determinação legal para que seja feita a baixa do saldo de bases negativas de CSLL proporcionalmente ao patrimônio cindido, só passou a surtir efeito a partir da publicação da MP nº 1.8586, de 29/06/1999 (DOU 30/06/1999), sucessivamente reeditada, pelo que não pode ser aplicada ao ano calendário de 1998, ano da cisão parcial da recorrente.

Consequentemente, insubsiste a alegada inexistência de saldo de bases negativas da CSLL de exercícios anteriores em 2006 e 2007, a qual motivou a presente autuação.”

Citado entendimento encontra respaldo em precedente do E. Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO LÍQUIDO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES A BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, PORÉM, NESSA PARTE, DESPROVIDO.

1. É pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não viola o art. 535 do CPC, tampouco nega a prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adota, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia, conforme ocorreu no acórdão em exame, não se podendo cogitar de sua nulidade.

2. Decidiu com acerto o Tribunal de origem ao adotar o seguinte entendimento: "A proibição da compensação dos prejuízos fiscais pela sucessora (por incorporação, cisão ou fusão), existente para o IRPJ (art. 33 do DL 2.341/87), somente deve ser aplicada à CSLL após a edição da MP 1.858-6, de 30 de agosto

de 1999, que expressamente estende a referida vedação à contribuição. No presente caso, os processos de incorporação e de cisão ocorreram, respectivamente, em abril de 1999 e em 1997, e não foram atingidos pela nova restrição ao aproveitamento dos créditos de base de cálculo negativa da CSLL que passou a vigor em novembro de 1999."

3. *Recurso especial parcialmente conhecido, porém, nessa extensão, desprovido.*

.....

"Com efeito, os arts. 32 e 33 do Decreto-Lei 2.341/87 somente se aplicam às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a partir de 1º de outubro de 1999, data em que teve eficácia a regra trazida pelo art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, correspondente ao atual art. 22 da Medida Provisória 2.158-35/2001."

Diga-se, por fim, que a glosa procedida pela Fiscalização, e ratificada pelo acórdão recorrido, não tem por fundamento a alegada ausência de direito adquirido à compensação em relação aos períodos posteriores à edição da MP 1.858-06/99. Citada glosa decorre de entendimento, refutado pelo próprio ilustre Conselheiro Relator, de que tal MP teria cunho interpretativo, considerando-se as disposições do Decreto-lei n. 2341/87.

Por tais fundamentos, orienta-se voto por dar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte nessa parte.

(assinado digitalmente)
Antonio Carlos Guidoni Filho