



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.000527/2002-92
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.449 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INDÚSTRIA DE MATRIZES BELGA LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000, 2001

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO - INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999

Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. 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. Tanto na ocorrência do fato gerador anual de CSLL em 31/12/2001, quanto na apuração da estimativa de CSLL referente ao mês de janeiro/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de pedido de restituição/compensação de saldo negativo da CSLL, referente aos exercícios de 2001 e 2002.

O Despacho Decisório (e-fls. 132 a 134) de 11 de outubro de 2006, não homologou a restituição/compensação do saldo negativo de CSLL atinente ao exercício de 2001, ano-calendário 2000, e exercício de 2002, ano-calendário 2001, exigindo o recolhimento da CSLL objeto do pedido de compensação no valor total de R\$ 18.709,83..

Os fundamentos da não homologação do crédito objeto da compensação foram os seguintes:

- a) Cisão parcial ocorrida em 30/06/1997; e
- b) A compensação levada a efeito em períodos posteriores excedeu o saldo negativo de períodos anteriores

Veja a ementa de tal decisão:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2001

Ementa: Não está sujeito a restituição, o saldo negativo de CSLL informado, devido a sua inexistência.

Cientificada a Contribuinte em 07/11/06 (e-fls. 138), a mesma apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 142 a 151) alegando que a aplicação do disposto do artigo 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87, em combinação com o artigo 28 da Lei n.º 9430/96 não se faz possível, como alegou o Fisco, uma vez que afronta ao princípio da legalidade aplicável ao direito tributário.

O Acórdão n.º 10-12.866 de 31 de julho de 2007 (e-fls. 153 a 156), por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte. Veja a ementa de tal decisão:.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

CSLL. BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO.

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.

Inconformada, interpôs a Contribuinte Recurso Voluntário em 10/08/2007 (e-fls. 163 a 174), alegando em síntese:

- a) pelo princípio da legalidade, sob hipótese alguma o Fisco poderá utilizar como fundamento para a não homologação do crédito decorrente de saldo negativo da CSLL o artigo 33 do Decreto-lei n.º. 2341/87, c/c o artigo 28 da Lei n.º 9430/96.
- b) por questão lógica, é inconcebível a aplicação do Decreto-lei n.º. 2431/87, pois na data de sua publicação sequer havia sido instituída a CSLL, de modo que a restrição contida no indigitado decreto é aplicável tão somente ao IRPJ.
- c) no tocante ao artigo 28 da Lei n.º. 9430/96, esclarece que nenhum dos dispositivos mencionados no corpo do citado artigo fazem qualquer menção à restrição para compensação de prejuízo fiscal no caso de cisão até mesmo para o próprio IRPJ, ainda que se quisesse aplicar, para a CSLL, as mesmas restrições de base de cálculo e compensação que fossem aplicáveis para o IRPJ.
- d) esclarece que o artigo 57 da Lei n.º. 8981/95 foi interpretado de forma inadequada pela decisão da DRJ, pois ela pretendeu aplicar de forma extensiva à CSLL a mesma base de cálculo do IRPJ, considerando que as disposições contidas nessa Lei não autorizam esse tipo de interpretação. Esse artigo de Lei diz apenas que a CSLL seguirá metodologia de apuração (anual, estimada, trimestral) e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, mantendo-se para cada um dos tributos a independência quanto à base de cálculo e às alíquotas previstas na legislação de regência.
- e) o aproveitamento, pela empresa cindida, da base negativa de CSLL proporcional ao patrimônio residual (não cindido) só passou a valer a partir da vigência do artigo 22 da Medida Provisória n.º. 2.158-35, sendo inadmissível sua aplicação retroativa para atingir fatos ocorridos no ano-calendário de

1997, o que está vedado expressamente pela Carta Constitucional de 1988, em seu artigo 150, III, alínea "a".

O Acórdão n.º 197-000137, de 02 de fevereiro de 2009 (e-fls. 176 a 181), por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário. Veja a ementa de tal decisão:

CSLL - GLOSA DE BASE NEGATIVA - CISÃO PARCIAL EM 1997 — INADMISSIBILIDADE - Até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6/99, inexistia norma prevendo perda de base negativa de CSLL na cisão parcial, sendo inadmissível a -glosa da compensação.

A Fazenda Nacional, inconformada, interpôs Recurso Especial (e-fls. 185 a 199) alegando divergência com relação à interpretação da lei tributária com relação à glosa de base negativa/cisão parcial.

Apresentou os seguintes acórdãos paradigma:

Acórdão n.º 105-16172),

Ementa: 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).

Recurso negado.

Acórdão n.º 103-23404)

"Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2001

Ementa: CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INCORPORAÇÃO. Conforme expressa disposição legal (Medida Provisória n. 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória n. 2.158-25, de 2001), a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada. Recurso voluntário não provido. Publicado no D.O.U. n Q 87 de 08/05/2008."

Acórdão n.º 105-15.999

"BASE NEGATIVA - COMPENSAÇÃO - LIMITE 30% - INCORPORAÇÃO
A partir do ano-calendário de 1995, a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL fica limitada a 30% do lucro líquido ajustado no período.

Cabível a exigência de ofício de contribuição incidente sobre diferença compensada a maior na declaração de incorporação, uma vez inexistente qualquer exceção ao limite imposto pela legislação ainda que na hipótese de encerramento da empresa.

Recurso IMPROVIDO.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 212 a 214) entendeu estar demonstrado o dissídio jurisprudencial apenas no segundo acórdão paradigma (**Acórdão nº 103-23404**) e deu seguimento ao recurso.

Devidamente cientificada (e-fls. 222), a Contribuinte apresentou suas Contrarrazões (e-fls. 223 a 238), reiterando seus argumentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial da Procuradoria (e-fls. 185 a 199) busca reformar o acórdão n.º 197-000137 (e-fls. 176 a 181) alegando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de compensação integral de base negativa de sociedade cindida por parte da sucessora. Para tanto, apresentou os acórdãos paradigmas n.º 105-16172, 103-23404 e 105-15.999.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 212 a 214), respeitando o Regimento Interno – CARF, analisou apenas os dois primeiros acórdãos paradigma e decidiu que apenas o segundo deles, qual seja, acórdão n.º 103-23404 demonstrou a divergência jurisprudencial alegada pela recorrente. Acompanhe-se a conclusão do acórdão:

Por meio do acórdão recorrido possibilitou-se a compensação integral da base de cálculo negativa apurada em 30/06/97 (data da cisão parcial). Ali se decidiu que o art.33 do Decreto-lei n.º 2.341, de 29/06/87, que permite à pessoa jurídica cindida a compensação apenas na proporção da parcela remanescente do patrimônio líquido, deve ser aplicado após a vigência do art.22 da Medida Provisória n.º 1.858-7/99 (sétima reedição), reeditada posteriormente com outras numerações, não podendo alcançar a cisão consumada no ano-calendário de 1997.

De acordo com o primeiro paradigma (Acórdão n.º 105-16172), considerou-se a norma veiculada no art.20 da MP n.º 1.858-6/99 (sexta reedição), de 29/06/99, ou seja, levando-se em conta o início de sua vigência ainda no ano de 1999. Ocorrido o evento cisão em fevereiro de 1999 e sendo a apuração em 31/12/99, o colegiado considerou que aquela norma estava plenamente em vigor quando do fato gerador. (...)

Vê-se, portanto, que a situação fática é distinta daquela tratada no acórdão recorrido. No acórdão paradigma, a cisão ocorreu no mesmo ano da entrada em vigor da sexta reedição da MP n.º 1.858, de 1999, não tendo ali se decidido que alcançaria eventos anteriores, especificamente efetivados em 1997, como no caso do acórdão recorrido, mas tão somente que quando da apuração ao final do ano seria aplicável tal Medida Provisória.

No que toca ao segundo paradigma (Acórdão n.º 103-23404), apesar de não se referir à cisão parcial, mas à incorporação, a decisão tratou da aplicação da MP n.º 1.858-6, de 1999, especificamente quando o evento societário ocorreu antes da vigência das normas ali veiculadas.

Naquela decisão, considerando-se que a incorporadora desejava compensar ao final de 2000 base negativa apurada na incorporada em período anterior a 30/01/98 (data da aprovação da incorporação), ressaltou-se a impossibilidade de tal pretensão, vez que “...O pedido formulado pela Recorrente em sede de recurso voluntário encontra óbice no art. 20 da Medida Provisória n. 1858-6, de

1999, sucedida pela Medida Provisória n. 2.158-25, de 2001 (art.22), que estabelece expressamente a impossibilidade de a pessoa jurídica sucessora por incorporação compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada".

Salvo melhor juízo, do que se depreende da leitura do relatório e voto do acórdão paradigma, levou-se em consideração como marco temporal para a aplicação do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (art.22 da Medida Provisória nº 2.158-25/01) o final do ano-calendário em que se pretendeu compensar a base negativa apurada anteriormente, não a data do evento societário em si, que foi a considerada no acórdão recorrido, lembrando que na situação por este tratada a cisão parcial ocorreu em 30/06/97 e a compensação, posteriormente, nos anos-calendário 2000 e 2001.

Demonstrado, portanto, com o segundo acórdão paradigma, o dissídio jurisprudencial.

Registro, também, que em suas Contrarrazões (e-fls. 225 a 238) a recorrida não questiona a admissibilidade do recurso.

Diante do exposto, por concordar com o decidido pelo Despacho de Admissibilidade, com base no permissivo do artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/99, tomo conhecimento do recurso especial.

Mérito

Em síntese, enquanto o v. acórdão recorrido entendeu que "até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6/99, inexistia norma prevendo perda de base negativa de CSLL na cisão parcial, sendo inadmissível a glosa da compensação", o recurso especial da Procuradoria, em sentido diametralmente oposto, defende que o momento da compensação (anos-calendário 2000 e 2001) e não o da cisão (1997) é que deve valer como parâmetro para aplicação da MP nº 1.858-6/99, recaindo, então, sobre a recorrida o novo regramento que veda tal compensação.

Para que fique claro o contexto legislativo discutido nos autos, veja-se a legislação em discussão.

O Decreto-lei nº 2.341/87, em seus artigos 32 e 33, preve que:

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 societário 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.

Este regramento foi replicado no artigo 509 do RIR/94, sendo também repetido no RIR/ 99 (art. 514) e pelo atual RIR/2018 (art. 585).

À época da cisão parcial, ou seja, 1997, não havia norma expressa sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Tal vedação só surgiu em 1999, com o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, mais especificamente, no artigo 20. Veja-se:

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.

Com base então, nestas normas, a recorrente ainda acrescenta a sua defesa, o seguinte argumento (e-fl. 199):

“o artigo 44, da Lei n.º 8.383, de 1991, previu em seu caput, que "aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)"'. Pode-se invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33, do Decreto-lei n.º 2.341, de 1987 proíbe a compensação de prejuízos fiscais da sociedade cindida, pela pessoa jurídica sucessora, sendo que, nos casos de cisão parcial, tema de que trata os presentes autos, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido, tal vedação alcança a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL;

A recorrida, no que pese repisar em suas Contrarrazões o que já foi dito em suas defesas anteriores, reafirma que a aplicação do artigo 20 da MP n.º 1.858-6/99 ao caso concreto viola diretamente os princípios tributários da legalidade e da irretroatividade da lei.

Pois bem. Esta discussão não é inédita nesta i. Turma; tome-se a título ilustrativo o acórdão n.º 9101-002.588, de 14 de março de 2017, de relatoria do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, cujo redator designado foi o i. Conselheiro André Mendes de Moura, e o acórdão n.º 9101-004.107, de 10 de abril de 2019, de relatoria da i. Conselheira Viviane Vidal Wagner, que foram favoráveis ao entendimento exposto pela Fazenda Nacional.

Contudo, com a devida vênia, ousa discordar de tal posicionamento; até mesmo por uma questão de coerência, posto que no julgamento do acórdão n.º 9101-004.107, eu já compunha esta turma de julgamento, e fui vencido juntamente com os i. Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano. Passo a fundamentar.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem sua base de cálculo definida no artigo 2º da Lei n.º 7.689/1988, que assim prevê:

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;

Por sua vez, o direito à compensação de base negativa está positivado no artigo 16 da Lei n.º 9.065/95 e no artigo 58 da Lei n.º 8.981/95, senão vejamos, respectivamente:

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até

31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Disto, como bem concluiu o v. acórdão recorrido, nota-se que não há nestes diplomas limitação alguma sobre a compensação de prejuízos nos casos de cisão parcial. A limitação proporcional para a compensação da base negativa de CSLL passou a existir somente em 01/01/2000, ou seja, com a vigência do artigo 20 da MP nº 1.858-6/99, e suas posteriores reedições.

Antes de concluir, destaco apenas que uma interpretação extensiva do *caput* do artigo 57 da Lei nº 8.981/95 às 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. 58, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei é errônea (como pretende a recorrente, a fim de - ao equiparar completamente o IRPJ com a CSLL - estabelecer que a vedação prevista nas normas que tratam apenas do IRPJ também se aplicariam a CSLL), posto que não há entre as bases de cálculo dos dois tributos uma identidade plena; elas se assemelham quanto as normas de apuração e pagamento, ou seja, escolha do regime trimestral, anual, com antecipação por estimativa ou balancete de suspensão e redução, contudo, cada base de cálculo é independente, isto é nítido quando cuidamos dos ajustes que cada uma sofre (adições e exclusões), que se diferem de uma para outra.

De todo modo, a meu entender, aplicar de forma retroativa o artigo 20 da MP nº 1.858-6/99 ao caso concreto é medida sem qualquer amparo legal, direta e literalmente porque não havia em 1997 norma expressa vedando a compensação integral de base negativa de CSLL e, indiretamente, porque viola não apenas o princípio da irretroatividade tributária, como especialmente o princípio geral da irretroatividade das leis.

Ante o exposto, voto para CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

DEMETRIUS NICHELE MACEI

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do i. Relator, peço vênias para discordar do mérito.

A matéria devolvida trata da glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas,.

O presente Colegiado já se manifestou sobre o assunto em outras ocasiões, por exemplo, nos Acórdãos n.º 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Transcrevo o voto do Acórdão n.º 9101-002.587, cujas razões adoto para decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

“Quanto à glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas, compartilho do mesmo entendimento manifestado no voto vencido contido no acórdão recorrido, da lavra da conselheira relatora Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos transcrevo:

[...]

Como relatado, tendo sido verificada a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, em 31/12/1999, no valor de R\$18.286.248,45, pela sucessora Indústria de Bebidas Antarctica do Norte-Nordeste S/A, consideradas as base de cálculo negativa de períodos anteriores de pessoas jurídicas sucedidas por incorporação, efetuou-se, em procedimento de ofício, a redução do saldo de CSLL a compensar ou a restituir, de R\$6.165.610,06 para R\$3.926.201,38.

Considerando-se que a sistemática de tributação adotada pela sucedida no ano calendário de 2000 foi o lucro real anual, por certo que o fato gerador da CSLL denominado "fato gerador complexo", só se aperfeiçoou em 31 de dezembro do ano-calendário de 1999.

Na data da apuração da base de cálculo da CSLL vigia a Medida Provisória n.º 1.8586, de 29 de junho de 1999, dispondo:

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei n.º 2.341, de 29 de junho de 1987.

O referido decreto, por sua vez, dispõe:

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 societário e do ramo de atividade.

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

De fato, como bem observou a DRJ, é indiferente ao deslinde do caso se a incorporação ocorreu antes da edição da MP n.º 1.8586/99, pois a legislação apenas explicitou a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Embora o ato de incorporação tenha ocorrido em abril de 1999, logo, antes da edição da medida provisória em comento, a compensação ocorreu em dezembro de 1999, quando já vigente a norma proibitiva.

Nesse caso, sequer se faz necessário adentrar na discussão a respeito da existência ou não, antes da norma proibitiva, de impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida.

Adota-se como razão de decidir a fundamentação contida no voto do ilustre conselheiro Antônio Bezerra Neto, proferido no acórdão unânime nº 1401-00262, de 09/07/2010, acompanhadas por esta relatora enquanto no exercício da presidência da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, consoante trecho abaixo transcrito:

O argumento principal trazido pela recorrente no argumento empírico de que somente com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, é que passou a existir impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida.

Entretanto alega que nem mesmo o advento da Medida Provisória que estendeu a vedação prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 à base de cálculo negativa da CSLL, seria óbice para o aproveitamento das bases negativas apuradas pela sociedade incorporada, posto que referida MP somente passou a vigorar em 28/09/1999, sendo que a incorporação da empresa Geral do Comércio Empreendimentos Ltda pela recorrente ocorreu alguns dias antes da entrada em vigor da legislação em comento, 20/09/1999.

Por consequência invoca ainda que está sendo ferido o princípio da irretroatividade, uma vez que tal princípio deve ser norteadado pelo momento em que as base negativas foram apuradas, época em que a legislação não vedava o seu aproveitamento pela sociedade incorporadora. A referida MP tendo em vista seu caráter prospectivo, aplica-se apenas quanto às bases negativas apuradas a partir de sua vigência.

Tive oportunidade de analisar essa mesma questão enquanto presidente da 5ª Turma da DRJ-Recife, através do Acórdão nº 7.709, de 26/04/2002, de minha relatoria, que foi assim ementado:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL Ano-calendário: 1995 Ementa: BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CISÃO PARCIAL Inexiste previsão legal que permita à sucessora, no caso de cisão parcial, compensar a base de cálculo negativa apurada pela sucedida."

Naquela ocasião constatee que é indiferente ao deslinde de tais casos se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858/99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que a legislação apenas explicitou uma proibição apurada pela incorporada que já era ínsita ao ordenamento. É que a necessidade de vedação do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, no âmbito do IRPJ, só faz sentido se analisada em paralelo com outro permissivo legal do IRPJ que concedia aquele aproveitamento em tais casos. Ora, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos também não se fazia necessário a sua vedação.

Mantenho ainda esse mesmo entendimento, a despeito de jurisprudência contrária, e vou demonstrar agora de forma mais analítica tal raciocínio.

Quanto a essa questão, a princípio, cabe esclarecer que a base de cálculo da CSLL é a estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com suas alterações posteriores, que prevêem expressamente seus ajustes para mais ou para menos.

O art. 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu, in verbis:

"Art. 44 — Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único — Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real."

O parágrafo único acima transcrito permitiu às pessoas jurídicas compensarem as suas próprias bases negativas e não as de terceiro ou as de empresas por ela incorporadas. Como se observa, não há no dispositivo reproduzido, qualquer autorização para que as sociedades incorporadoras pudessem compensar as bases negativas de CSLL de suas incorporadas, ao contrário do que fez expressamente o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, ao tratar de compensação de prejuízos fiscais, como se observa a seguir :

"Seção VI Compensação de Prejuízos Art. 64 — A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.

.....

§ 5º A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.

...."

O parágrafo 5º acima reproduzido foi posteriormente revogado expressamente pelo art. 1º, inciso IX, do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, para evitar a evasão ou postergação no pagamento do Imposto sobre a Renda que a cisão e a incorporação ensejavam. A partir de então, por falta de permissão legal, as sociedades resultantes de fusão e as que incorporassem outra pessoa jurídica ou parte do patrimônio de sociedade cindida não tiveram mais o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas, ainda que tal proibição só viesse a constar expressamente no art. 33 do Decreto-lei nº 1341, de 29 de junho de 1987, para eliminar definitivamente qualquer dúvida em relação à matéria, O que ocorreu com a compensação de prejuízos fiscais é ilustrativo, no sentido de comprovar que os ajustes da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões e compensações) têm de estar previstos na lei tributária para que o contribuinte possa efetua-los.

Assim, o fato de não existir lei que proíba determinada exclusão da base de cálculo de um tributo não autoriza o contribuinte a fazê-la. Ao contrário, se a lei indica como base de cálculo da contribuição o valor do resultado do exercício, antes da provisão do Imposto sobre a Renda, com ajustes expressamente nela previstos, não poderia o contribuinte retirar da base de cálculo determinado valor por compensação sem previsão legal expressa para fazê-lo.

A permissão legal restringiu-se à compensação de base de cálculo negativa apurada pela própria interessada, a partir de 01 de janeiro de 1992, não sendo admissível a dedução da base de cálculo negativa proveniente de outra pessoa jurídica, mesmo que tenha sido por ela incorporada.

Da mesma forma que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, para afastar qualquer dúvida que pudesse existir em relação à matéria, fez constar de modo expresso a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada ou cindida, também o art. 20 da MP nº 1.8586, de 1999, e suas reedições fizeram constar expressamente a proibição da compensação da

base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora, para afastar qualquer dúvida que pudesse haver em relação à matéria.

Novamente, repita-se, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos também não se fazia necessário a sua vedação, tendo vindo apenas para ficar de forma expressa e assim não pairar qualquer dúvida a respeito dessa proibição.

Nessa perspectiva, considero que não havia previsão legal para que a interessada incorporasse a base de cálculo da CSLL oriunda de empresa incorporada.

Dessa forma, os argumentos de irretroatividade e de direito adquirido levantados pela recorrente são totalmente impertinentes. De qualquer forma, acrescente-se aquilo que a DRJ muito bem colocou e que faço minhas as suas palavras:

"De qualquer forma, no ano-calendário de 1999, a impugnante foi tributada pelo Lucro Real anual, tendo 31/12/1999 como a data do fato gerador, tanto do IRPJ, como da CSLL. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, já estava em vigor a MP nº 1.8586, de 30/06/1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL em 28/09/1999 (princípio da anterioridade nonagesimal para as contribuições)."

Ainda no contexto do que foi exposto no parágrafo anterior, ou seja, mesmo para aqueles que possam não concordar com a tese aqui sustentada, ou seja, para aqueles que porventura adotam a tese da CSRF, que abraçam o entendimento de que havia previsão legal para o aproveitamento da base negativa da CSLL até o advento da referida MP que trouxe a vedação, os argumentos trazidos à baila pela recorrente em relação à direito adquirido e irretroatividade não se sustentam, é que a referida vedação do Decreto se dá no momento da compensação e não da apuração. É de se ver.

Decreto-lei 2.341/1987:

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 societário e do ramo de atividade.

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

(grifei)

O art. 33 do Decreto 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.

No caso dos autos, a situação é exatamente a mesma daquele processo. No momento da compensação, era plenamente vigente a norma proibitiva.

Diante disso, a compensação não pode ser homologada e resta prejudicada a apreciação da juntada de documentos após o recurso.

Neste ponto, portanto, vota-se por negar provimento ao recurso.

Da Multa Isolada por falta de recolhimento de CSLL

[...]

Viviane Vidal Wagner

Ainda em relação a essa segunda linha de argumentação que está acima transcrita, ou seja, de que a vedação legal se dá no momento da compensação e não da apuração da base negativa pela empresa sucedida (e nem no momento da incorporação desta), e de que no momento da compensação a norma proibitiva era plenamente vigente, transcrevo os fundamentos contidos no voto que orientou o Acórdão nº 1802-00.750, de 15/12/2010, proferido no processo nº 19515.003268/2004-63 pelo conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa:

[...]

A questão a ser examinada é se realmente a restrição introduzida pela MP nº 1.858-6, de 30/06/99, proibindo a compensação, na sucessora, da base negativa que veio de empresa sucedida, alcançaria ou não incorporações ocorridas antes da vigência desta MP.

O texto legal apresenta o seguinte conteúdo:

MP nº 1.858-6, de 30 de junho 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.

Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987

Art. 32. (...)

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

Em relação ao caso concreto, não há dúvidas de que a incorporação ocorreu antes da vigência da referida MP, e que, portanto, a base negativa da sucedida passou a fazer parte do patrimônio da incorporadora 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 indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser

considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

Retomando ao caso concreto, cabe observar que na data de ocorrência do fato gerador anual da CSLL - 31/12/1999, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6. Nesta data, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de sucedida.

Conclusão diferente eu chegaria se a compensação tivesse ocorrido nos anos anteriores, mas para a compensação realizada em 31/12/1999 não vislumbro qualquer problema atinente à retroatividade, na mesma linha do entendimento firmado pelo STF, conforme acima mencionado.

Quanto ao argumento de que a base negativa não era mais da sucedida, porque havia sido incorporada ao patrimônio da sucessora antes da referida MP, considero que a expressão prejuízo fiscal ou base negativa “da sucedida” deve ser compreendida como prejuízo fiscal ou base negativa “advindos da sucedida”, uma vez que no momento da compensação, em quaisquer hipóteses, o prejuízo fiscal ou a base negativa é sempre da incorporadora, e não mais da sucedida.

Basta verificar que se a incorporação tivesse ocorrido p/ ex. em 2001 (portanto já na vigência da norma restritiva em questão), com compensações realizadas nos anos subseqüentes, a questão seria exatamente a mesma. Ou seja, no momento da compensação a base negativa não seria mais “da sucedida”, mas sim da incorporadora, e assim a incidência da norma em questão estaria completamente inviabilizada.

O que deve ficar claro é que a norma introduzida pela MP 1.858-6/1999 não buscou atingir o fenômeno das incorporações, do ponto de vista societário, no sentido de desconstituir/alterar qualquer evento já ocorrido, ou modificar a característica dos eventos dessa natureza a serem realizados no futuro.

As incorporações continuaram sendo regulamentadas pela lei societária, e as incorporadoras continuaram sucedendo as incorporadas em todos os direitos e obrigações, havendo da mesma forma a extinção daquelas últimas.

Nesse contexto, os prejuízos, como item patrimonial, também continuaram sendo transferidos à sucessora, e não é o fato de terem sido incorporados antes ou depois da MP que lhes daria ou não o condão de gerar algum direito adquirido. Mais uma vez, como já decidiu o STF, não há direito adquirido à compensação de prejuízos, e o mesmo pode ser dito em relação à base negativa de CSLL.

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), e quanto a isso não vejo qualquer razão para distinguir incorporações ocorridas antes ou depois da MP.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Em resumo, os fundamentos contidos nos votos acima transcritos levam às seguintes conclusões:

1- antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria;

2- mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data.

São esses os fundamentos que acolho neste voto, para fins de considerar correta a glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas.”

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura