



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 11516.000459/00-01
Recurso nº 159.512 Voluntário
Matéria CSLL
Acórdão nº 103-23.553
Sessão de 14 de agosto de 2008
Recorrente PORTOBELLO S.A.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por
PORTOBELLO S.A.

ACORDAM os MEMBROS DA TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso,
vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Alexandre Barbosa Jaguaribe e
Antonio Carlos Guidoni Filho, que negavam provimento, nos termos do relatório e voto que
passam a integrar o presente julgado.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente

CARLOS PELÁ
Relator

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra
Neto, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Rogério
Garcia Peres (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de controvérsia acerca da possibilidade de compensar saldo negativo de contribuição social sobre o lucro produzido por empresa que foi incorporada na contribuinte. O tema foi assim relatado na decisão recorrida:

Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, fls. 22/26, para formalização e exigência do crédito tributário nele estipulado, no valor de R\$ 303.147,99, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 29/02/2000. 2. Referida exigência originou-se da apuração pela fiscalização em revisão na declaração de rendimentos do exercício de 1996, ano-calendário de 1995, tendo em vista que foi constatada a existência de irregularidades na declaração de rendimentos, qual seja, compensação a maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, resultando na apuração do crédito tributário demonstrado no quadro 4 do Auto de Infração. Conforme demonstrativo de valores apurados CSLL (fls. 24) e demonstrativo de consolidação de valores (fls.25), os quais fazem parte integrante do AI.

2.1. Enquadramento legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88; Arts. 12 e 16 da Lei nº 9.065/95.

3. Inconformada com a exigência, da qual tomou ciência em 17/03/2000 (fls. 22) a interessada apresentou impugnação em 18/03/2000 (fls. 33/66), alegando em síntese:

Preliminar de Nulidade 3.1. a impugnante em 16/11/94, incorporou a Portobello Empreendimentos e Participações Ltda, extinto o CGC nº 78.261.401/0001-92, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações, nos exatos termos da legislação comercial e fiscal vigentes à época, conforme atestam os respectivos atos societários que ora são acostados aos presentes autos (doc. 03);

3.2. em decorrência, como era legítimo à época, agregou o saldo da BCNCSLL da empresa sucedida ao seu próprio, o que gerou um acréscimo de R\$ 15.660.420,00, equivalentes a 24.363.810,46 UFIR. "No ano calendário de 1995, parte deste saldo foi utilizado para compensar 30 % da base de cálculo positiva da CSLL, então apurada, conforme atestam (i) a respectiva declaração de rendimentos referente a este período de apuração (doc. 04) e (ii) o "Demonstrativo de Valores Apurados – CSLL" elaborado pela fiscalização;

3.3. é justamente o valor da BCNCSLL utilizado que está a ensejar a presente autuação ! De acordo com a "descrição dos fatos" transcrita, a infração que supostamente teria sido cometida foi a "compensação a

maior do saldo de base de cálculo negativa de períodos-base anteriores na apuração da contribuição social sobre o lucro líquido", 3.4. dessa forma ao expurgar a BCNCSLL que teria sido compensada a maior o autuante capitulou esta suposta infração com base nos artigos 12 e 16, da Lei nº 9.065/95 e no art. 2º, da Lei nº 7.689/98. Os artigos 12 e 16, da Lei nº 9.065/95, tratam da malfadada limitação para compensação de BCNCSLL, ao passo que o art. 2º, da Lei nº 7.689/98 elenca as adições e exclusões passíveis de serem efetuadas na apuração da base de cálculo da referida contribuição;

3.5. na prática, da leitura da descrição dos fatos e dos fundamentos esposados chega-se invariavelmente à conclusão que a empresa está sendo autuada por não ter respeitado o limite de 30 % relativo à compensação de BCNCSLL com o lucro apurado no ano-calendário de 1995. Não houve qualquer desrespeito à referida limitação, uma vez que, o próprio cálculo efetuado pelo autuante é claro no sentido de demonstrar que a empresa compensou BCNCSLL respeitando o limite de 30 % imposto pela Lei nº 9.065/95;

3.6. a rigor, embora não esteja expresso no corpo do AI, ora atacado, o fato é que o autuante simplesmente não está aceitando como legítima a própria BCNCSLL utilizada para compensar parte da base positiva que apurou no ano-calendário de 1995. A autuação em tela tem como elemento motivador a pressuposição de que a BCNCSLL utilizada para compensar 30 % da base positiva de CSLL apurada no ano-calendário de 1995 não era válida, razão pela qual a contribuição que deixou de ser paga em função de tal utilização está sendo glosada.

3.7. a autuação tem como cerne a própria origem da BCNCSLL que, na prática, não foi aceita pelo autuante como passível de reduzir a base positiva apurada, e não o desrespeito à limitação de 30 % imposta pela Lei nº 9.065/95. É justamente neste ponto que vê seu direito de defesa completamente aviltado. Embora seja nitido que a fiscalização não está aceitando a utilização da BCNCSLL "herdada" pela impugnante em função da incorporação, não existe qualquer manifestação por parte dessa autoridade quanto aos diplomas legais que fundamentariam a sua pretensão.

3.8. dessa forma, a interessada entende que se vê diante da absurda situação de ter que "adivinhar" as possíveis motivações que, uma vez adotada pelo autuante, poderiam justificar a glosa de CSLL, ora impugnada. Somente pode se defender a partir de indagações tais como "teria sido ela autuada pelo fato do AFTN entender que, em casos de incorporação, as eventuais BCNCSLL não podem ser transmitidas para a incorporadora?", ou "Seria tal autuação fundamentada no fato de que a BCNCSLL teve grande parte de seu valor gerado em função do reconhecimento, por parte da empresa incorporada, dos efeitos do expurgo inflacionário gerado pela implementação do Plano Collor?".

3.9. o dever de fundamentação consiste na obrigatoriedade de a autoridade administrativa apontar os fatos, bem como as leis a eles aplicáveis, premissas elementares do raciocínio subsuntivo de aplicação da lei. Deste modo, para que o requisito da fundamentação legal seja cumprido e respeitado sem que se fira o direito à ampla defesa, o autuante deve demonstrar de forma clara e minuciosa que

uma determinada conduta praticada pelo contribuinte (situação concreta) corresponde exatamente a uma hipótese descrita em lei (situação abstrata);

3.10. no entender da impugnante, não há dúvidas de que a inexistência dos fundamentos que justificariam a exigência fiscal acaba por ferir dois dos mais basilares princípios do ordenamento constitucional brasileiro, repita-se, os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurados em nossa Carta Magna no art. 5º, LV, que cita às fls. 39. No mesmo sentido cita entendimento da doutrina e jurisprudência (fls. 41), para concluir "que não há dúvida de que o indigitado AI é manifestamente nulo e, por essa razão, deve ser cancelado já em preliminar e arquivado o processo;

Do Mérito 4. de todo modo, ainda que, absurdamente, V.sa. entenda que a referida peça punitiva não seja nula, a impugnante, até mesmo para demonstrar a sua lisura, passara, na seqüência, a refutar cada um dos possíveis argumentos que poderiam ter sido invocados pelo AFTN para justificar sua pretensão fiscal. A atuação é totalmente desprovida de pertinência, na medida em que a BCNCSLL utilizada é absolutamente legítima;

4.1. como já mencionado, a impugnante incorporou a Portobello Empreendimentos e participações Ltda, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações, nos exatos termos da legislação comercial e fiscal vigentes à época. A respeito cita o art. 227 da Lei nº 6.404/76 (fls. 43). Em decorrência de tal incorporação, recebeu, via sucessão, o saldo de BCNCSLL da empresa incorporada, no montante de R\$ 15.660.420,00, consoante atesta cópia da declaração de rendimentos de tal empresa (doc. 05);

4.2. a partir do momento que o AFTN não aceita o direito da interessada se utilizar dos referidos créditos fiscais, na prática, está assumindo que, nas incorporações, as BCNCSLL existentes na empresa incorporada não podem ser transmitidas para as empresas incorporadoras. Isto significa que a autoridade fiscal está a aplicar o art. 33, do Decreto-lei nº 2.341/87. Tal diploma legal (art. 514 do RIR/99) proíbe, para fins do IRPJ, a utilização de prejuízos fiscais de empresa sucedida por incorporação;

4.3. ressalta a interessada que à época não havia base legal que obstasse a utilização da BCNCSLL da empresa sucedida por incorporação ! Este fato por si só, afasta qualquer pretensão tendente à autuação levada a efeito pelo AFTN. Posto que trata-se de uma exigência sem fundamentação legal que colide com o princípio da legalidade, o qual está constitucionalmente assegurado nos art. 5º, II, e 150, I da CF;

4.4. para que esta questão seja esgotada, somente com o advento do art. 22, da MP 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (Atual MP 1991-16), com eficácia a partir de 01/10/99, é que foi vedada a utilização da BCNCSLL da empresa sucedida por incorporação. A lei precisou afirmar que, a partir de outubro de 1999, a BCNCSLL não poderá ser utilizada pela incorporadora, é que anteriormente não havia dispositivo legal que desautorizasse o procedimento;

4.5. dessa forma, a impugnante entende que não há outra conclusão a se chegar senão a de que, à época, não havia base legal que fundamentasse a pretensão fiscal de vedar a utilização de BCNCSLL de empresa sucedida por incorporação, devendo, por conseguinte, ser todo o presente AI considerado insubsistente, sob pena de subtrair os princípios da legalidade e irretroatividade;

5. acreditando haver comprovado a possibilidade de aproveitamento das bases de cálculo negativa oriundas da incorporação da Portobello Empreendimentos e Participações Ltda, a interessada passa a tecer comentários acerca da apuração das referidas bases negativas, apuradas nos anos-calendário de 1992 a 1994, bem como, advindas da exclusão do saldo devedor do IPC/90, em longo arrazoado constante às fls. 47 a 65.

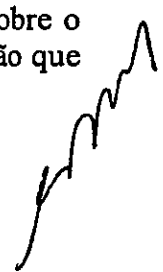
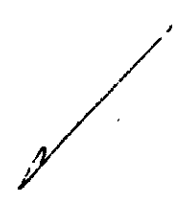
6. Diante do exposto, requer que seja cancelada a exigência da CSLL e arquivado o processo.

A DRJ, analisando as alegações da contribuinte, concluiu que a alegação de nulidade estava superada, uma vez que ela foi capaz de compreender inteiramente as razões que levaram a autoridade tributária a lavrar o auto de infração. No mérito, negou provimento à impugnação, com a seguinte fundamentação:

9.2. Por força do comando contido no art. 57 da Lei n° 8.981/95, Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n° 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 n° 9.065, de 1995). Disposição aplicável ao caso, pois deixou de ser citado no enquadramento legal do Auto de Infração o artigo que se reporta ao impedimento de uma pessoa jurídica sucessora por incorporação, de compensar prejuízos fiscais da sucedida (art. 509 do RIR/94, aprovado pelo Decreto n° 1.041/94 e 514 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 33, do Decreto-lei n° 2.341/87.,

Contra essa decisão, a contribuinte apresenta recurso voluntário, repetindo os argumentos que já haviam sido invocados quando da impugnação, além de discorrer sobre o cálculo do montante do saldo negativo, que todavia não foi contestado no auto de infração que deu origem ao processo.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, entendo que não existe fundamento para acatá-la, em virtude dos fatos alegados pela recorrente não se enquadrarem em nenhuma das hipóteses previstas no Decreto nº 70.235/72. Pela análise dos autos, das razões de impugnação e do recurso, percebe-se que a contribuinte entendeu perfeitamente as infrações que lhe estavam sendo imputadas, demonstrando conhecer os fatos descritos no auto de infração, rebatendo a matéria ali constante, não sendo a incongruência na instrução processual apontada pela recorrente caracterizadora de cerceamento do direito de defesa.

No mérito. Conforme 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, mas que estava presente na legislação anterior que estendia 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.

Já a Recorrente invoca a irretroatividade da norma legal supra e argumenta que, por ocasião da compensação efetuada, não existia qualquer norma impeditiva do exercício do direito transferido, por sucessão, pela sociedade incorporada.

O tema é objeto de inúmeros precedentes deste Conselho de Contribuintes, cujas decisões vêm afastando a restrição imposta pela Receita Federal ao aproveitamento, pela sucessora, das bases negativas apuradas pela sucedida. Para sintetizar, veja-se o julgado da CSRF abaixo transcrito:

Número do Recurso: 101-122594

Ementa: CSLL - LIMITE NA COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA - INCORPORAÇÃO - A proibição prevista nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 passaram a surtir efeitos em relação à CSL a partir de 1999. Até então, era possível a utilização de base

negativa da incorporada com lucros vindouros da incorporadora, de modo que a trava de 30% merece ser respeitada ainda que na última apuração de lucro na incorporada.

Referidas decisões recordam que a partir da edição da Lei nº 8.383/1991 a pessoa jurídica passou, por força do seu artigo 44, a deduzir o saldo negativo da contribuição social sobre o lucro na apuração do tributo em períodos vincendos. Todavia, 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, 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).

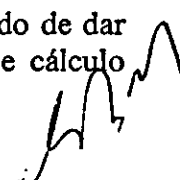
No dizer de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi (in "Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática", 21ª edição - 1996 - pg. 555), "(. . .) As "mesmas normas de apuração" referem-se aos conceitos utilizados na legislação do imposto de renda para definir o que seja receita bruta, demais receitas, ganhos de capital, renda variável etc." 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 é que se insere perfeitamente o comando contido no artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6 de 1999, que 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.

Por todo o exposto, e tudo mais constante do processo, voto no sentido de dar provimento ao recurso, admitindo a inclusão do saldo não aproveitado da base de cálculo



negativa da CSLL apurado pela sociedade incorporada na determinação do saldo de igual natureza apurado pela ora Recorrente.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2008



CARLOS PELÁ

