



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

Processo n° 11543.005876/2002-00
Recurso n° 150.475 Voluntário
Matéria IRPJ/CSLL
Acórdão n° 103-23.631
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente FLEXIBRÁS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997

Ementa: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
REQUISITOS ESSENCIAIS.

Não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, não há que se falar em nulidade, quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

**CSLL. COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA.
INCORPORAÇÃO**

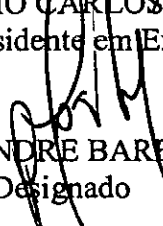
Até o advento do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a legislação vigente não estabelecia qualquer limitação para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FLEXIBRÁS TUBOS FLEXÍVEIS LTDA.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade. No mérito, pelo voto de qualidade, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Leonardo de Andrade Couto, Nelso Kichel (Suplente Convocado) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Vice Presidente em Exercício



ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 28 JUL 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Pelá e Régis Magalhães Soares Queiroz

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em vista do Acórdão nº 9114, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

"Trata o presente processo de auto de infração de fls. 137/140 lavrado em 17/12/2002, no âmbito da DRF/VITÓRIA/ES, por meio do qual é exigida do interessado acima identificado a contribuição social sobre o lucro líquido-CSLL, no valor de R\$ 420.863,44, acrescida de multa de ofício de 75% e encargos moratórios.

2. *Fundamentou, materialmente, a exação o fato de o interessado ter compensado indevidamente, na apuração da base de cálculo da CSLL relativa ao ano-calendário de 1997, base de cálculo negativa de períodos anteriores advinda da empresa incorporada (Ponta Agroindustrial Ltda). Conforme ficha 11 da declaração de rendimentos entregue pela incorporada, por ocasião da incorporação (31/12/1997), o saldo de base de cálculo negativa de CSLL era de R\$ 5.260.793,41, o qual foi integralmente compensado pelo interessado (incorporadora).*

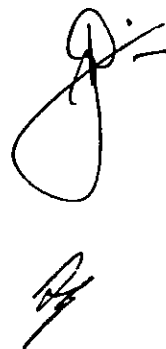
3. *Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988. Art. 58 da Lei nº 8.981/1995. Art. 16 da Lei nº 9.065/1995. Art. 19 da Lei nº 9.249/1995. Art. 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 e arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987.*

4. *Irresignado com o lançamento, o interessado apresentou, em 12/02/2003, a impugnação de fls.146/158, acompanhada dos documentos de fls. 159/181, alegando, em síntese, o que se segue:*

- a falta de causa invalida o ato administrativo porque se o agente se baseia em motivos que não mantêm congruência , pertinência, com o ato que praticou, este estará viciado;

- no caso vertente, o agente fiscal responsável pela lavratura do auto de infração aqui atacado reúne todos os requisitos, condições ou elementos que o enquadra na conduta acima destacada, o que, por via de consequência, provoca a nulidade deste ato administrativo;

- à época do fato ocorrido (compensação de base negativa de CSLL advinda de sucedida por incorporação) não existia vedação legal, a qual foi instituída pela Medida Provisória n 1.858-6, de 29/06/1999 e, conseqüentemente, não poderia retroagir seu efeito para o ano-calendário de 1997. Portanto, é inadmissível a sua tipificação por lei posterior à sua ocorrência, até porque nossa ordem



constitucional garante a qualquer contribuinte a irretroatividade da lei;

- tanto isso é verdade que o Conselho de Contribuintes já pacificou o mesmo entendimento;

- tendo como incorreta ou inadequada a tipificação legal dos fatos tributários fica caracterizado erro de direito que vicia, principalmente, o motivo do ato, razão pela qual se impõe a anulação do auto de infração.

5. *É o relatório..”*

Em decisão, a DRJ-Rio de Janeiro-RJ, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar suscitada e julgou procedentes os lançamentos, nos termos da ementa que se transcreve:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: NULIDADE- Comprovado que o auto de infração formalizou-se com obediência a todos os requisitos previstos em lei e que não se apresentam nos autos nenhum dos motivos de nulidades apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, descabem as alegações do interessado.

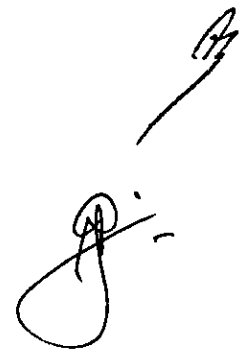
Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997

Ementa: BASE DE CÁLCULO NEGATIVA TRANSFERIDA DE EMPRESA INCORPORADA. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO - A base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, apurada a partir do ano-calendário de 1992, poderá ser deduzida da base de cálculo de período-base subsequente. Não existe, porém, previsão legal para que a incorporadora possa utilizar a base de cálculo negativa apurada pela incorporada.”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada, interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidade

A impugnante, em síntese, suscita preliminarmente a nulidade do feito sob o argumento de que haveria uma desconformidade na adequação fato-norma, viciando totalmente o ato e não preenchendo os requisitos de validade.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

A recorrente alega que não foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72 e têm a seguinte redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

.....
III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(....)

A acusação apontada é improcedente. Examinado o Auto de Infração, não se constata nenhum vício de forma, tendo sido observadas as prescrições contidas no Decreto nº

70.235, de 1972. Verifica-se que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, permitindo ao contribuinte conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e, assim, propiciando-lhe todos os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa, como efetivamente o fez.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Da compensação de base de cálculo negativa de CSLL - empresa incorporada.

Conforme relatado, o presente feito fiscal teve por origem a falta de previsão legal para a compensação, no ano-calendário de 1997, de base de cálculo negativa da CSLL, no valor de R\$ 5.260.220,05, advinda da empresa incorporada pela recorrente em 31/12/1997, a Ponta Agroindustrial Ltda.

O argumento principal trazido pela recorrente está pautado essencialmente em argumento empírico. É que somente com o advento da Medida Provisória n° 1.858-6, 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.

Tive oportunidade de analisar essa mesma questão enquanto presidente da 5ª Turma da DRJ-Recife, através do Acórdão n° 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.”

Mantenho ainda esse mesmo entendimento, senão vejamos.

Quanto a essa questão, a princípio, cabe esclarecer que a base de cálculo da CSLL é a estabelecida pelo art. 2º da Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com suas alterações posteriores, que prevêm expressamente seus ajustes para mais ou para menos.

O art. 44 da Lei n° 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 n.º 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 2.341, 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 efetuar-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 expresse a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada ou cindida, também o art. 20 da MP n.º 1.858-6, 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.

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

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, nego provimento.

Sala das Sessões, 17 de dezembro 2008.


ANTONIO BEZERRA NETO



Voto Vencedor

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Redator Designado

Adoto o Relatório produzido pelo E. Relator originário, todavia, dele divirjo quanto ao aproveitamento da base de cálculo negativa da CSLL, senão veja-se.

O artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, veio a dispor:

“Art. 20 – Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos artigos 32 e 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.”

O Decreto-lei nº 2.341/87 determina:

“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.”

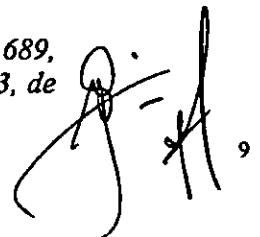
A primeira idéia que vem a mente quando se examina o artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1.999, é a de que o dispositivo tem a natureza meramente interpretativa (artigo 106, inciso I, do CTN) e, portanto, aplica-se desde a vigência dos artigos 32 e 33, do Decreto-lei nº 2.341/87.

Entretanto, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido só foi instituída em 1988, com o advento da Lei nº 7.689/88 e, além disso, quando esta lei que criou a contribuição estabeleceu em seu artigo 2º que a base de cálculo seria o lucro do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, e apurado de acordo com a legislação comercial, não contemplava a compensação com os prejuízos acumulados ou com a base negativa apurada em períodos anteriores.

A regra vigente era a de que a base negativa não poderia ser compensada com a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Neste contexto, surgiu o artigo 44 da Lei nº 8.383/91 que veio a estabelecer “verbis”:

“Art. 44 – Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de



9

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.”

Esta alteração comporta duas facetas: a primeira, a contida no *caput* onde estende as normas relativas ao pagamento do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, também, para o Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido; e, segunda, o seu parágrafo único, alterou a Lei nº 7.689/88, instituidora da mesma contribuição, possibilitando de compensação da base de cálculo negativa.

O *caput* do artigo 44 da Lei nº 8.383/91 diz respeito apenas as regras relacionadas com o pagamento, aplicáveis ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas estendidas para o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e, portanto, não se referindo a compensação de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tendo em vista que a compensação de prejuízos fiscais é matéria distinta da compensação da base de cálculo negativa.

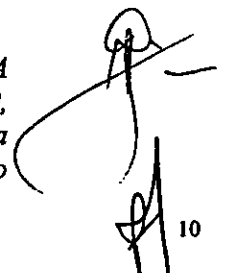
Entretanto, como o parágrafo único, do artigo 44, da Lei nº 8.383/91 só veio a alterar a Lei nº 7.689/88, sem estabelecer qualquer restrição para a compensação, sou forçado a reconhecer que até o advento do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não estava sujeita a qualquer limitação.

A imposição de limitação pela legislação tributária para compensação de prejuízos acumulados é uma regra já aceita desde a limitação temporal (prazo de quatro anos para compensação de prejuízos fiscais) e proibição de compensação com prejuízos de outras pessoas jurídicas na sucessão (fusão, incorporação e cisão) mereceram dispositivo específico na legislação tributária já que o artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 determinava expressamente que: *“o lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte de manter, com observância das leis comerciais e fiscais.”*

Desta forma, salvo melhor juízo, a conclusão lógica é a de que o parágrafo único do artigo 44 da Lei nº 8.383/91, quando autorizou a compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deveria, necessariamente, impor as ressalvas como as previstas para a apuração do lucro real e, se não foi oposto qualquer impedimento, o entendimento deve ser o de que não havia qualquer restrição para a compensação.

A jurisprudência administrativa sobre o tema está consagrada conforme diversos julgados e entre outros acórdãos, podem ser citadas as seguintes ementas:

“CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO. Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, 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. Improcedente a glosa da compensação efetuada naquele sentido. Recurso provido. (Ac. 105-13.508, de 30/05/2001)."

CSLL. APROVEITAMENTO DE BASES NEGATIVAS DE SOCIEDADE INCORPORADA. Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, 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, improcedendo a glosa da compensação efetuada naquele sentido. (Ac. 105-13.796, de 22/05/2002)."

É bem verdade que a Medida Provisória nº 1.858, de 1999 veio inibir tal possibilidade de compensação, mas somente a partir de sua vigência, sendo que isso não alcança o presente caso, já que se refere ao ano-calendário de 1997.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões - DF, 17 de dezembro 2008

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE