



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.736773/2011-19
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.893 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente SUL AMERICA SANTA CRUZ PARTICIPACOES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORPORAÇÃO. SUCESSORA. COMPENSAÇÃO BASE NEGATIVA DE CSLL DA SUCEDIDA. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurada pela própria pessoa jurídica a partir de 01/01/1992, quando resultar negativa em um período-base, poderá ser deduzida da base de cálculo de período-base subsequente (art. 44 da Lei nº 8.383/1991).

Conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal (RE nº 344.994 e RE nº 591.340, este último julgado como repercussão geral, conforme art. 1.036 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015), a dedução de resultados fiscais negativos de períodos anteriores tem natureza jurídica de benefício fiscal, fato que remete a regra de interpretação do art. 111, I, do Código Tributário Nacional, isto é, sobre a impossibilidade de dedução da base de cálculo negativa da CSLL sem expressa autorização legal.

A partir de 1999, com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (atualmente artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), a vedação passou a ser por expressa determinação legal.

Para apuração da CSLL nos anos-calendário 2008 e 2009, objeto do litígio, a regra de vedação expressa de dedução de base de cálculo negativa apurada por sucedida estava em plena vigência, sendo de obrigação cogente pelo contribuinte, ainda que tais resultados estivessem registrados na contabilidade societária em períodos anteriores.

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA). INAPLICABILIDADE QUANDO A INFRAÇÃO FOI COMETIDA PELO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO.

Em se tratando de compensação indevida da base de cálculo negativa da CSLL apurada por sucedida, não há de se falar em sucessão por responsabilidade em relação ao lançamento que se refere a fatos praticados pela Recorrente, isto é,

dedução de valores não autorizados expressamente pela legislação na determinação da CSLL.

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).

Mantem-se a multa de ofício em patamar objetivo mínimo no caso de incorporação de empresas dentro do mesmo grupo econômico, já que é manifesta a interveniência, conhecimento e responsabilidade pelas infrações posteriormente reveladas, isto é, abarcando fato tributável pré-existente e revelado pelo ato de lançamento, conforme art. 129 e 132 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros:

Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada), Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ/RJ, que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativo a compensação indevida nos anos-calendário 2008 e 2009, no valor de R\$ 7.090.272,88 e R\$ 2.525.164,22, respectivamente, quando a fiscalização entendeu como correto apenas o valor de R\$ 4.338.991,55, relativo ao ano-calendário 2008.
2. A fundamentação da autuação se deu em razão de compensação indevida pela sucessora por incorporação de base negativa de CSLL apurada por pessoa jurídica sucedida (fls. 326/334).
3. Em impugnação (fls. 341/357), o sujeito passivo arguiu que as bases negativas da CSLL se refere às empresas BSG Administradora de Bens e Direitos S/A, em 28.05.97, Sul

América Empreendimentos Comerciais, em 31.08.97, e Bandeirantes Participações S/A, em 28.09.99; que à época não existia qualquer impedimento para que a sucessora compensasse base negativa da CSLL apurada pelas sucedidas, situação que somente veio a ocorrer com a vigência disposto no artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 (atual art. 22 da MP 2.158); que o referido dispositivo, ao tornar mais oneroso o critério de determinação da CSLL, entrou em vigor apenas noventa dias após a publicação do ato com força legal, isto é, em 30.09.1999, por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, portanto, só sendo aplicável às incorporações efetuadas após essa data; subsidiariamente, que não cabe imputação de penalidade, por força do art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN), que restringe a responsabilidade dos sucessores apenas aos tributos.

4. A DRJ negou provimento à impugnação (fls. 419/426) por entender que havia impedimento para que a sucessora compensasse a base negativa da CSLL apurada por sucedida, com base no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, legislação comercial e, em especial, o art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8.383, de 1991, que permitiu apenas a compensação da base negativa da própria pessoa jurídica, ao contrário do que dispunha expressamente o art. 64, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que foi posteriormente revogado pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979. Fundamenta ainda que, mais tarde, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, vedou qualquer compensação de prejuízos fiscais por pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão e que o art. 20 da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, apenas tornou explícita essa orientação, que já possuía comando implícito no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que remete mesmas normas de apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoas Jurídicas (IRPJ) à CSLL. Fundamentou ainda sua posição no sentido que a compensação de prejuízos (ou base de cálculo negativo) tem de estar previamente autorizado na legislação. Quanto a multa, entende que o comando do art. 132 do CTN não dispensa exigência a sucessora do pagamento de multa, fato que dependeria de lei específica, a teor do art. 111, II, e do art. 129 do CTN, este último, que ao abrir o capítulo da responsabilidade dos sucessores, prevê que responsabilidade sobre o crédito tributário constituídos posteriormente. A referida decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008, 2009

INCORPORAÇÃO. SUCESSORA. COMPENSAÇÃO BASE NEGATIVA DE CSLL DA SUCEDIDA. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurada pela própria pessoa jurídica a partir de 01/01/1992, quando resultar negativa em um período-base, poderá ser deduzida da base de cálculo de período-base subsequente (art. 44 da Lei nº 8.383/1991). Inexiste, porém, previsão legal para que a sucessora, por incorporação, compense a base de cálculo negativa de CSLL apurada pela sucedida. Antes de 1999, a proibição era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria. A partir de 1999, com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (atualmente artigo 22 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), a vedação passou a ser por expressa determinação legal.

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO (SUCESSÃO). RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA (SUCESSORA).

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelo crédito tributário da incorporada, respondendo tanto pelos tributos e contribuições, como pela multa de ofício e demais encargos legais decorrentes de infração cometida pela empresa sucedida, mesmo que formalizados após a alteração societária. Súmula CARF nº 47, a qual se aplica

inteiramente ao caso concreto: “cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico”

5. Em Recurso Voluntário (fls. 434/447), a Recorrente repisa os argumentos da impugnação, em especial de que o art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976, ao tratar de eventos de sucessão, determina a transferência de todos os direitos e obrigações da sucedida; que apenas com o advento do art. 20 da MP nº 1.858, de 30.06.1999, passou a ser vedada a compensação de base negativa da CSLL, cita decisões do CARF (Acórdão nº 101-96.838, sessão de 27.06.2008) e do Superior Tribunal de Justiça (Resp nº 949117/RS, DJe 11.12.2009); que o referido critério de vedação de compensação, por tornar mais onerosa a apuração da CSLL, estaria submetido a regra da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição Federal), isto é, que o referido dispositivo só se aplicaria aos eventos sucessórios ocorridos após 30.09.1999 e que os eventos societários que originaram a base negativa da CSLL ocorreram em 28.05.1997 (BSG Administradora de Bens e Direitos S.A.), em 28.08.1999 (Sul América Bandeirante Participações S.A.) e em 31.08.1999 (Sul América Empreendimentos Comerciais S.A.), portanto, não vinculados à regra restritiva; sobre a multa, que o art. 132 do CTN é expresso no sentido de que a responsabilidade se transmite apenas em relação a tributos, conceito que não abrange as penalidades e que os eventos sucessórios ocorreram antes da lavratura do auto de infração, isto é, as multas não fazia parte do conjunto de obrigações das empresas sucedidas, cita decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema (RE nº 89.438, de 19.06.1978, RE nº 85.453, de 26.10.1976, RE nº 64.622, de 28.11.1975), do STJ (Resp nº 1.085.071/SP, Resp nº 554.377/SC) e da CSRF (Acórdão nº 01-04.406, sessão de 24.02.2003 e Acórdão nº 01-1.198/91). Requer ao final o provimento do Recurso Voluntário e a exoneração da exigência fiscal.

6. É o relatório.

Voto

Conselheiro Iágaro Jung Martins, Relator.

Conhecimento

7. A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 02.02.2015, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fls. 432). Assim, o Recurso Voluntário juntado aos autos em 02.03.2015, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fls. 448), é tempestivo e, por preencher os demais pressupostos processuais, deve ser conhecido.

Mérito

a) Compensação (dedução) de base de cálculo negativa apurada por sucedida

8. O ponto central do litígio diz respeito a glosa da base de cálculo negativa da CSLL dos anos-calendário 2008 e 2009 apuradas em empresas sucedidas.

9. A Recorrente entende que a vedação teve início após a vigência do art. 20 da MP nº 1.858, de 30.06.1999, isto é, de que o referido dispositivo só se aplicaria aos eventos sucessórios ocorridos após 30.09.1999, de tal forma que os eventos societários que originaram a base negativa da CSLL, ocorridos em 28.05.1997 (BSG Administradora de Bens e Direitos

S.A.), em 28.08.1999 (Sul América Bandeirante Participações S.A.) e em 31.08.1999 (Sul América Empreendimentos Comerciais S.A), não estariam vinculados à regra restritiva, que, em última análise, tornou a CSLL mais onerosa. A Recorrente fundamenta sua posição na anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição Federal).

9.1. A redação do art. 20 da MP nº 1.858-6, de 1999 (DOU 30.06.1999), atual art. 22 da MP nº 2.158-35, de 2001, é a seguinte:

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.

9.2. Por sua vez, os art. 32 e art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, possuem a seguinte redação:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, e 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.

10. A r. decisão entendeu que, embora conste no art. 20 da MP nº 1.858, de 1999 (DOU 30.06.1999) a proibição expressamente de compensação da base negativa da CSLL apurada por sucedida, tal procedimento não encontrava guarida com base no art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, e, em especial, no art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8.383, de 1991, que permitia apenas a compensação da base negativa da própria pessoa jurídica, ao contrário do que dispunha expressamente o então art. 64, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que foi posteriormente revogado pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979. Além disso, o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, vedou qualquer compensação de prejuízos fiscais por pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão. Ou seja, a vedação de compensação de base de cálculo negativa da CSLL por sucessora já possuía comando implícito com base no art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995, que remete mesmas normas de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) à CSLL.

11. Preliminarmente, ressalte-se que o tema dedução de resultados fiscais negativos de períodos anteriores tem natureza jurídica de benefício fiscal, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal ao decidir sobre a trava de compensação do IRPJ (RE nº 344.994, Relator para Acórdão Ministro Eros Grau, DJe 28.08.2009) e da CSLL (RE nº 591.340, Relator para Acórdão Ministro Alexandre de Moraes, DJe 03.02.2020), este último julgado como repercussão geral, conforme art. 1.036 do Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015.

12. Veja-se a ementa do RE nº 344.994:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95.CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido

2. A Lei n.8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE 344.994, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Rel. p/ Acórdão: Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJe de 28/8/2009).

13. Por sua vez, o RE nº 591.340, com repercussão geral, tema 117: Limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, foi materializado com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. PREJUÍZO. COMPENSAÇÃO. LIMITE ANUAL. LEI 8.981/1995, ARTS. 42 E 58. LEI 9.065/95, ARTS. 15 E 16. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista em nosso ordenamento nos arts. 42 e 58 da Lei 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei 9.065/1995, relativamente ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não ofende nenhum princípio constitucional regente do Sistema Tributário Nacional.

2. Recurso extraordinário a que nega provimento, com afirmação de tese segundo a qual é constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL.

14. Assim, a Suprema Corte considera que a compensação, mais especificamente, a possibilidade de dedução de resultados fiscais negativos de períodos anteriores, é um benefício ao contribuinte, logo, entre as consequências dessa natureza jurídica, está a vinculação do aplicador da norma em observar a regra de interpretação prevista no art. 111, I, do Código Tributário Nacional, pois a possibilidade abrangente de dedução da base de cálculo de um período de apuração se reveste de uma exclusão, ainda que parcial, do crédito tributário. Transcreve-se o referido dispositivo do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

15. O referido assunto não é novo e já foi objeto de diversos julgados da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que firmou entendimento sobre a impossibilidade de compensação de base negativa da CSLL, advinda de companhias sucedidas, antes do advento do art. 20 da MP nº 1.858, de 30.06.1999, como por exemplo os Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588, 9101-004.107 e 9101.004.449.

16. A posição dos que defendem o contrário, funda-se basicamente de que os art. 32 e art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, vedavam a compensação de resultados fiscais negativos apenas em relação ao IRPJ e de que a compensação de base de cálculo negativa da CSLL das sucedidas não estaria limitada pelos art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995:

Lei nº 9.065, de 1995:

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.

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.

17. Todavia, a posição mais adequada é aquela de que considera que dedução da base de cálculo negativa da CSLL apurada por empresa sucedida, por se tratar de verdadeira exclusão parcial do crédito tributário (art. 111, I, do CTN), deveria possuir autorização expressa na legislação, o que não se verifica com a simples leitura dos art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, e do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, retrocitados.

18. Os referidos dispositivos, ao tratarem da determinação da base de cálculo da CSLL não autorizam a dedução de resultados negativos apurados por companhias sucedidas. E isso decorre da regra de paralelismo na determinação e apuração da CSLL e do IRPJ, estabelecida pelo art. 44 da Lei nº 8.383, 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.

18.1. O parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383, 1991, posteriormente foi revogado pelo art. 117, II, da Lei nº 8.981, de 1995, visto que o art. 58 da referida lei passou a dar novo disciplinamento à dedução da base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores. Veja-se o a redação do 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.

19. Observe-se que o art. 20 da MP nº 1.858-6, de 1999 (DOU 30.06.1999), atual art. 22 da MP nº 2.158-35, de 2001, apenas explicitou uma vedação de compensação da base de cálculo negativa da CSLL que materialmente não era possível até então.

19.1. A necessidade de vedação do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, no âmbito do IRPJ se deu em um contexto pretérito, em que havia permissão legal para a compensação de prejuízos fiscais apurados por empresas sucedidas. Para a CSLL essa possibilidade nunca existiu.

19.2 O art. 64, § 5º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, ao tratar de compensação de prejuízos fiscais, autorizava que a sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos. Transcreve-se o referido dispositivo com redação original:

Art. 64. A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subseqüentes.

[...]

§ 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.

19.3. O § 5º do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, foi revogado expressamente pelo art. 1º, IX, do Decreto-lei nº 1.730, de 1979. 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 1987, isto é, oito anos após.

19.4. Da mesma forma que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, também o art. 20 da MP nº 1.858, de 1999, fez constar expressamente a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida, para afastar qualquer dúvida que pudesse haver em relação à matéria. Em relação ao IRPJ tal possibilidade havia sido revogada há oito anos e para a CSLL nunca existiu.

20. Como dito, em relação à CSLL, o art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995, que tratavam da compensação da base de cálculo negativa em nenhum momento autorizaram a dedução de base de cálculo negativa apurada por terceiros que posteriormente foram incorporados pelo contribuinte, tal como outrora havia ocorrido com o § 5º do art. 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

21. Assim, conforme decidido pelo STF, por ser a compensação de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL um benefício fiscal ao contribuinte, o fato de não estar previsto em lei vedação expressa para exclusão de qualquer valor da base de cálculo do IRPJ ou da CSLL não autoriza o contribuinte a fazê-la. Ao contrário, a base de cálculo da CSLL é a estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que expressamente determina os ajustes para mais ou para menos que poderão ser efetuados no resultado do exercício, antes da provisão do Imposto sobre a Renda. Não poderia, por consequência lógica, o contribuinte retirar da base de cálculo determinado valor por compensação sem expressa previsão legal.

22. A permissão legal para a compensação de base de cálculo negativa se tornou possível apenas a partir de 01 de janeiro de 1992 (art. 44, parágrafo único, da Lei nº 8.381, de 1991), não sendo admissível a dedução da base de cálculo negativa proveniente de outra pessoa jurídica, mesmo que tenha sido por ela incorporada.

23. Em resumo, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos, por essa razão não se fazia necessário a sua vedação.

24. Retomando-se ao caso concreto, a Recorrente entende que entende que o art. 20 da MP nº 1.858, de 30.06.1999, só se aplicaria aos eventos sucessórios ocorridos após 30.09.1999.

24.1. Pugna que os eventos societários que originaram a base negativa da CSLL, ocorridos em 28.05.1997 (BSG Administradora de Bens e Direitos S.A.), em 28.08.1999 (Sul América Bandeirante Participações S.A.) e em 31.08.1999 (Sul América Empreendimentos Comerciais S.A.), não estariam vinculados à regra restritiva.

24.2. Destaca-se que as duas últimas incorporações ocorreram após a publicação da MP nº 1.858-6, em 30.06.1999, e a alegada aplicação da regra nonagesimal, 28.09.1999.

25. Ocorre, que, assim como o IRPJ, a CSLL foi apurada pelo contribuinte no ano-calendário 2008 e 2009 na modalidade Lucro Real Anual, conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (fls. 3/72). Dessa forma, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, já estava em vigor a MP nº 1.858-6, de 30.06.1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL noventa dias após sua publicação (CF, art. 195, § 6º).

26. Importante ressaltar sobre em que se funda o presente litígio.

26.1. O litígio não versa sobre regra de vedação a incorporação ou sucessão de companhias, efetuadas antes da vigência do art. 20 da MP nº 1.858-6, em 30.06.1999, mas de regras de vedação à compensação da base de cálculo negativa da CSLL, isto é, a regra geral impositiva se aplica apenas e quando o contribuinte deduz resultado fiscal negativo de períodos anteriores.

26.2. Em suma, quando da apuração da CSLL devida nos anos-calendário 2008 e 2009, o contribuinte deveria observar as regras de apuração e pagamento da contribuição, se, porventura, tivesse ele em sua contabilidade computado resultados fiscais negativos de sociedades sucedidas, deveria proceder a exclusão desses valores para fins fiscais, o que não ocorreu.

26.3. O mesmo ocorreu quando o referido art. 32 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, foi editado em relação ao IRPJ, que deixou claro que a regra de vedação de aproveitamento de prejuízos fiscais de empresas sucedidas deveria ser observada no momento da compensação.

27. No caso sob exame, nos anos-calendário 2008 e 2009 a norma que vedava a utilização de base de cálculo negativa da CSLL apurada por sucessoras estava com vigência plena, portanto de observância obrigatória.

28. Por derradeiro, registre que o assunto resta dirimido no âmbito do CARF, com a edição da Súmula nº 179:

É vedada a compensação, pela pessoa jurídica sucessora, de bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas por pessoa jurídica sucedida, mesmo antes da vigência da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999.

b) Multa de ofício e a responsabilidade por infrações

29. Sobre a imputação da multa de ofício, entende a Recorrente, que o art. 132 do CTN é expresso no sentido de que a responsabilidade se transmite apenas em relação a tributos, conceito que não abrange as penalidades e que os eventos sucessórios ocorreram antes da lavratura do auto de infração. O dispositivo invocado tem a seguinte redação:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

30. Equivoca-se a recorrente, as infrações, dedução indevida de base de cálculo negativa da CSLL apurada foram praticadas no ano-calendário 2008 por Sul América Investimentos e Participações S/A e no ano-calendário 2009 pela Recorrente, Sul América Santa Cruz Participações.

31. Assim, em relação ao ano-calendário 2009, resta absolutamente claro que a infração não se refere a apuração da CSLL ou a eventual vício com repercussões fiscais praticados pelas empresas sucedidas e que tenha resultado em tributos devidos até à data do ato.

32. A infração tributária, consubstanciada no Auto de Infração (fls. 326/334) se refere a inconformidade praticada pela Recorrente no momento da apuração da CSLL nos anos-calendário de 2009, conforme apurado na DIPJ 2010 (fls. 34/72), que se valeu de base de cálculo negativa da CSLL apurada por empresas sucedidas para elevar o montante de parcelas a serem deduzidas em momento futuro, ou seja, a infração à norma tributária foi efetivamente praticada pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte quando da apuração da CSLL.

32. Assim, em relação a multa em relação ao ano-calendário 2009, correta sua imputação à Recorrente visto que foi ela quem praticou a infração objeto do lançamento de ofício.

33. Com relação ao ano-calendário 2008, a infração, compensação de base de cálculo negativa da CSLL apurada por sucedidas, foi praticada por Sul América Investimentos e Participações S/A, incorporada no ano-calendário seguinte pela Recorrente. Ambas companhias pertenciam ao mesmo grupo econômico em 2008, conforme explicitado pela decisão recorrida.

34. Conforme já mencionado na r. decisão, verifica-se que a interpretação do art. 132 do CTN não pode ser efetuada de forma estrita, mas em conjunto com a Seção II do Capítulo V do CTN, que trata das Responsabilidade dos Sucessores. O art. 129 do CTN ao abrir a referida seção sobre responsabilidade dos sucessores faz menção expressa a créditos tributários, que evidentemente abrange a multa de ofício de caráter objetivo, como no caso dos autos, aplicada na alíquota de 75%, isto é, aquela que não se confunde com a multa qualificada que depende da existência de dolo relativo à prática de sonegação ou fraude.

35. Diversos precedentes do CARF são no sentido de manter a multa de ofício de caráter objetivo, quando se tratar de sucessão de empresas ligadas, coligadas ou controladas, visto que é manifesta a interveniência da incorporadora nos procedimentos das incorporada.

Nessa linha, os Acórdãos nº 106-17143, nº 103-23509, nº 302-38.897, nº 101-96.270 e nº 103-23.033, que firmaram entendimento de manutenção da multa de ofício objetiva.

36. No caso concreto, é justamente esse o fator determinante para a manutenção da multa de ofício em relação ao ano-calendário 2008, ou seja, ambas companhias pertenciam ao mesmo grupo econômico.

37. Outras decisões do CARF, Acórdãos nº 301-32.717, sessão de 26.04.2006; nº CSRF/02-02.396, sessão de 25.07.2006; nº 107-08.562, sessão de 24.05.2006; nº 101-96.270, sessão de 09.08.2007; CSRF/02-02.623, sessão de 23.04.2007 e nº 107-07.954, sessão de 23.02.2005, são pela manutenção da penalidade de ofício no caso de incorporação de empresas dentro de grupos econômicos, já que é manifesta a interveniência, conhecimento e responsabilidade pelas infrações posteriormente reveladas, isto é, abarcando fatos tributáveis pré-existentes.

38. Por fim, admitir a exclusão da responsabilidade da multa de ofício em grau objetivo mínimo dentro do grupo econômico é permitir a insólita possibilidade de, por hipótese, um determinado grupo econômico escolha uma empresa para a prática de quaisquer atos infracionais-tributário e, no ano-calendário seguinte, proceder a sua incorporação, elidindo, com isso, qualquer responsabilidade por esses atos, que são de conhecimento do controlador.

39. No caso, é patente a identidade da infração praticada por Sul América Investimentos e Participações S/A em 2008 e a aquela praticada pela Recorrente em 2009, que a incorporou.

40. Portanto sequer é razoável elidir a exigência da multa de ofício em relação ao ano-calendário 2008, visto ser manifesta a interveniência, conhecimento e responsabilidade pela infração, revelada pelo ato de lançamento.

41. Sobre a responsabilidade do sucessor abranger também as multas de caráter punitivo em relação a fatos geradores ocorridos antes do evento societário, o assunto foi objeto da Súmula CARF nº 113, de caráter vinculante:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Conclusão

42. Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Iágaro Jung Martins

Fl. 12 do Acórdão n.º 1402-005.893 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.736773/2011-19