



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720278/2012-53
ACÓRDÃO	1004-000.237 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PINCÉIS TIGRE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. DISPOSITIVO LEGAL COM VIGÊNCIA CESSADA À ÉPOCA DOS FATOS. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO.

Não configura nulidade do auto de infração a citação do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, cuja vigência cessou em 31.12.1995, quando há referência expressa à aplicação de tal dispositivo no art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995. O lançamento atende aos requisitos do art. 142 do CTN e art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, assegurando o exercício da ampla defesa.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE EMPRESAS INCORPORADAS. VEDAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF 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. Aplicação da Súmula CARF nº 179 (vinculante).

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

JUROS E MULTA MORATÓRIOS. NATUREZA JURÍDICA DISTINTA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE.

Os juros de mora possuem natureza indenizatória e as multas moratórias têm caráter punitivo, constituindo institutos jurídicos distintos cuja incidência concomitante é expressamente autorizada pelo art. 161 do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 331/356) interposto em face do v. acórdão de fls. 301/321, que julgou improcedente a impugnação de fls. 229/255, para rejeitar a arguição de nulidade e manter integralmente a exigência de CSLL, assim como as multas e os juros de mora respectivos.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

O auto de infração a folhas 217 a 225 exige o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 676.101,27, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	192.973,31	338.397,98	144.729,98	676.101,27

DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

O autuante atribui à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES – Valor apurado conforme termo de verificação fiscal e planilhas. Data do fato gerador: 31.12.1999. Enquadramento legal: art. 2º e §§ da Lei nº 7. 689/88; art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9. 065/95; art. 19 da Lei nº 9. 249/95; art. 16 da Lei nº 9. 065/95; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições; art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 c/c art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, publicado no Diário Oficial da União de 30/06/1999. A Medida Provisória 1.858-6, de 1999, foi convalidado sucessivamente pelas seguintes Medidas Provisórias: 1.858-7, 1.858-8, 1.858-9, 1.858-10, 1.858-11, 1.991-12, 1.991-13, 1.991-14, 1.991-15, 1.991-16, 1.991-17, 1.991-

18, 2.037-19, 2.037-20, 2.037-21, 2.037-22, 2.037-23, 2.037-24, 2.037-25, 2.113-26, 2.113-27, 2.113-28, 2.113-29, 2.113-30, 2.113-31, 2.113-32, 2.158-33, 2.158-34, 2.158-35.

Termo de verificação fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 213 a 216 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- O procedimento fiscal foi motivado pelo acórdão 1101-00.116 (cópia anexa), da 1a. Turma Ordinária da 1a. Câmara da 1a. Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), de 14/12/2009, que anulou o lançamento de CSLL do processo administrativo 10882.002340/2004-82 por vício formal. Portanto, o lançamento de ofício, observado o disposto no inciso II do art. 173 do CTN, deve ser realizado até 14/12/2014.
- No momento da lavratura do lançamento de ofício anterior, em 29/09/2004, a pessoa jurídica tinha domicílio tributário no município de Osasco – SP. Quando da ciência do acórdão 1101-00.116, o domicílio já havia sido transferido para Castro – PR, circunscrição da DRF Ponta Grossa.
- O requisito do art. 6º, parágrafo único, da Lei nº 7.689/1988 combinado com o art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 foi devidamente formalizado no Termo de Autorização para Segundo Exame, fl. 3.
- A pessoa jurídica foi intimada a apresentar manifestação, justificativa ou esclarecimentos sobre o objeto da presente verificação, qual seja, o especificado no acórdão 1101-00.116. Em caso de a pessoa jurídica já ter tomado as providências cabíveis para o pagamento do crédito tributário, deveria apresentar os respectivos documentos comprobatórios. Foi salientado na Intimação, enfim, que a base legal para eventual lançamento é a constante do acórdão referido.
- Os esclarecimentos ou manifestação da pessoa jurídica, fls. 140-141:

Inicialmente, a ora Requerente informa que não possui qualquer medida administrativa e/ou judicial em andamento ou trânsito em julgado que vise questionar aspectos referentes ao objeto da presente intimação ou do processo administrativo nº 10882.002340/2004-82.

Quanto à decisão proferida pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a ora Requerente confirma que o referido acórdão anulou o lançamento de CSLL, objeto do processo administrativo nº 10882.002340/2004-42, por vício formal, já que “ o erro no enquadramento legal de fato induziu o sujeito passivo(ora Requerente) a adotar linha de defesa diversa, desviada dos reais fundamentos do lançamento, em razão da vigência do ato legal indicado pela autoridade fiscal, prejudicando a contestação dos motivos da exigência”.

Desta forma, caso esta fiscalização entenda por efetuar um novo lançamento, nos termos da fundamentação exarada no acórdão de nº 1101-00.116, que assim o faça, lavrando um auto de infração, oportunizando ao contribuinte apresentar impugnação dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias.

- A fiscalização concluiu pelo presente lançamento de ofício, conforme detalhado mais adiante. Consequentemente, a pessoa jurídica poderá apresentar as contestações na esfera administrativa nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal. Elementos acostados nos autos do lançamento anterior, processo administrativo 10882.002340/2004-82, estão sendo aproveitados neste lançamento.
- A opção da pessoa jurídica na DIPJ/2000, ano-calendário 1999, fls. 148-212, aponta para a apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual. A opção da pessoa jurídica está sendo rigorosamente observada pela fiscalização na apuração das diferenças, objeto do lançamento de ofício.

- Na DIPJ/2000, ano-calendário 1999, houve redução indevida da base de cálculo anual, o que resultou em apuração a menor da respectiva CSLL, bem como o recolhimento a menor de tal contribuição. A redução indevida da base de cálculo se deu mediante compensação de bases negativas da CSLL apuradas pelas incorporadas Indústrias Tupi Ltda., CNPJ 76.105.816/0001-41, no valor de R\$612.336,83, e Aracaju Fibras Ltda., CNPJ 13.010.624/0001-41, no valor de R\$995.774,12, fls. 12-16.
- A compensação pela sucessora da base de cálculo negativa da CSLL de anos anteriores das sucedidas é vedada pelo art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999 (DOU 30/06/1999). A vigência da Medida Provisória nº 1.858-6, publicada no Diário Oficial da União de 30/06/1999, Seção 1, página 31 é dada pelo seu artigo 22: “Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.” Ainda que observada a noventena do §6º do art. 195 da Constituição Federal, ocorrida em 28/09/1999, a Medida Provisória está perfeitamente em vigor para o fato gerador da CSLL em 31/12/1999.
- Segundo o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 19/06/1987, a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.
- Para dirimir qualquer dúvida, saliente-se que a referida Medida Provisória foi convalidada sucessivamente pelas seguintes Medidas Provisórias: 1.858-7, 1.858-8, 1.858-9, 1.858-10, 1.858-11, 1.991-12, 1.991-13, 1.991-14, 1.991-15, 1.991-16, 1.991-17, 1.991-18, 2.037-19, 2.037-20, 2.037-21, 2.037-22, 2.037-23, 2.037-24, 2.037-25, 2.113-26, 2.113-27, 2.113-28, 2.113-29, 2.113-30, 2.113-31, 2.113-32, 2.158-33, 2.158-34, 2.158-35, esta de 24/08/2001 (DOU 27/08/2001), vigente até hoje nos termos do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001 (DOU 12/09/2001).
- Considerando a sistemática de tributação escolhida pela pessoa jurídica no ano-calendário 1999 – Lucro Real Anual, o fato gerador da CSLL ocorreu em 31/12/1999. Assim, é perfeitamente aplicável o disposto no art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, que contém dispositivo expresso ressaltando a impossibilidade de aproveitamento por incorporadoras de saldos negativos de bases negativas de CSLL acumulados pelas incorporadas.
- Isso porque, a norma aplicável é a vigente na data da apuração da base de cálculo, que quantifica o fato gerador da CSLL, e não cada um dos conjuntos legislativos em vigor em cada período, cujo resultado contribui para a formação do saldo negativo de base de cálculo de CSLL.
- Além disso, não obstante inexistir, até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, impedimento legal expresso para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida, a norma proibitiva era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria.

IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

A autuada foi notificada do lançamento, por via postal, em 14/09/2012, uma sexta-feira, conforme aviso de recebimento a folhas 226. Em 16/10/2012 ela apresentou a impugnação juntada a folhas 229 a 255. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

- Este novo auto de infração lavrado constituiu o mesmo crédito tributário de CSLL do anterior, no valor principal de R\$ 192.973,31, perfazendo o total de R\$ 676.101,27.
- Em 1998 a autuada incorporou as empresas Indústrias Tupi Ltda e Aracajú Fibras Ltda. Ambas possuíam, em seus demonstrativos fiscais, prejuízos fiscais e bases negativas acumulados, apurados devidamente de acordo com a legislação vigente à época. E, ante a inexistência de dispositivo legal que vedasse a utilização das bases negativas existentes nas incorporadas pela incorporadora, tais valores foram utilizados e informados na DIPJ/2000.
- Entende-se que a autuação não procede, pois a Impugnante compensou regularmente as bases negativas de CSLL acumuladas pelas empresas incorporadas, haja vista inexistir, na ocasião da incorporação, qualquer vedação a tal procedimento.

PRELIMINARMENTE**NULIDADES DO ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO**

- Segundo Hely Lopes Meirelles, um ato administrativo deve ser estruturado pelos seguintes requisitos: competência, finalidade, forma, motivo e objeto. Havendo vício em qualquer desses elementos, inclusive na forma, ele terá sua validade afetada, sendo plenamente nulo. É o que dispõe, por exemplo, o art. 2º da Lei da Ação Popular (Lei 4717/65). Ilustra-se o argumento com a citação de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a respeito da forma dos atos administrativos, e de Antônio da Silva Cabral sobre o princípio da relevância das formas processuais.
- No âmbito do processo administrativo federal, os requisitos formais do Auto de Infração estão previstos no art. 10, do Decreto 70.235/72.
- A informação da disposição legal infringida e a penalidade aplicável, que envolvem o lançamento efetuado pela Secretaria da Receita Federal, não podem ser aplicadas ao caso concreto, eivando de nulidade insanável a autuação.

DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS INFRINGIDAS

- Assim como no auto de infração anterior, cujo lançamento foi anulado, neste novo auto de infração, o fundamento legal indicado continua equivocado.
- O enquadramento legal com base na Lei no 8.981/95 está totalmente equivocado, pois a Impugnante procedeu à compensação das bases negativas da CSLL, acumuladas pelas empresas incorporadas em 1998, no ano-calendário de 1999 e nesta época não mais estava em vigor a referida lei.
- O art. 12 da Lei nº 9.065/95, deixou bem claro que o art. 42 da Lei nº 8.981/95, apenas vigoraria até 31 de dezembro de 1995. Logo, em 1999, ano em que a Impugnante efetuou as compensações, a Lei nº 8.981/95 não existia no mundo jurídico, razão pela qual não pode ser esta norma fundamento do Auto de Infração recorrido.
- Ademais, a MP 1858-6/1999 não pode retroagir para atingir fatos pretéritos e ser utilizada como fundamento de autuação, na medida que o art. 33, do DL 2.341/87, restringia apenas a utilização de prejuízos fiscais de empresas incorporadas, silenciando quanto às bases negativas da CSLL. E, para o contribuinte, tudo o que não é proibido, é permitido, ao contrário do que ocorre com a Administração, especificamente a SRF, que só pode fazer aquilo que está expressamente previsto em lei (princípio da legalidade).
- Assim, a exigência do Decreto nº 70.235/72, determinando a indicação da fundamentação legal que embasa o auto de infração, logicamente se refere a fundamentação legal válida. Não basta simplesmente citar uma norma como fundamento do auto de infração. É indispensável que a legislação, por óbvio, seja pertinente ao caso, sob pena de insubsistência do lançamento.
- A referência à legislação, que não se aplica ao caso, seja por estar expressamente revogada, seja por ser posterior aos fatos, acaba por resultar, além da mácula ao ato administrativo de lançamento, em prejuízo de defesa, pois impede que a mesma seja plena. E o cerceamento do direito de defesa é vedado em nosso ordenamento jurídico, inclusive em se tratando de processo administrativo fiscal.
- Em abono do argumento, citam-se passagens de HUGO DE BRITO MACHADO e Edvaldo Brito.
- De qualquer forma, caso não se entenda pela necessidade de declarar nulo o presente auto de infração, em razão dos vícios que estão sendo apontados acima, ainda assim o mesmo não deve prevalecer, posto que resta prejudicado, no caso concreto, a aplicabilidade do art. 33, do DL 2.341/87 c/c o art. 20, da MP 1.858-6/99, como será demonstrado na sequência.

DO MÉRITO

- Para melhor compreensão do mérito da autuação ora impugnada, transcrevem-se todos os dispositivos legais que a fundamentam, de forma a demonstrar, de forma clara, nos

tópicos seguintes, que os fatos descritos pelo Fiscal não se subsumem às normas apontadas como infringidas, eivando de vício insanável o auto de infração.

DA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA ANTERIORIDADE, IRRETROATIVIDADE, LEGALIDADE E DO DIREITO ADQUIRIDO.

• Nos termos do art. 105, do CTN, "a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes", do que pode-se concluir que uma lei nova não pode alcançar fato jurídico tributário já consumado. Ou seja, se a lei vigente à época da formação das bases negativas da CSLL não vedava, expressamente, a compensação das mesmas pela empresa incorporadora, não pode a nova lei vir a fazê-lo, sob pena de negar-se o princípio da anterioridade, da irretroatividade e da legalidade, e a finalidade de todos, que é preservar a segurança jurídica, garantido-se a não surpresa do contribuinte. Tal assertiva é corroborada pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

• Assim, nenhum tipo de limitação deve prevalecer com relação a compensação das bases negativas de CSLL pela empresa incorporadora, sob pena de tributação de algo que não é lucro. No mínimo, deve ser reconhecido que as disposições anteriores integram verdadeiramente o patrimônio da Impugnante de modo que a glosa da compensação efetuada importa em violação aos princípios do direito adquirido, da irretroatividade e da anterioridade das leis.

• O direito à compensação das bases negativas das empresas incorporadas não pode ser alcançado pela vedação ocorrida posteriormente, através da MP 1858-6/99, pois no momento em que ocorreram as incorporações, no ano de 1998, tal vedação não existia e, desta forma, a Impugnante pautou sua decisão de adquirir tais empresas na própria legislação, confiante no princípio da segurança jurídica e no próprio direito adquirido.

• Para CELSO RIBEIRO BASTOS e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, o direito adquirido consiste na faculdade de continuar a extrair-se efeitos de um ato contrário aos previstos pela lei atualmente em vigor, ou, se preferirmos, continuar-se a gozar dos efeitos de uma lei pretérita mesmo depois de ela ter sido revogada (Comentários à Constituição do Brasil, v.2, 1.ed., Saraiva 1989, p.192-193). Da mesma forma, também entendeu o Dirceu de Almeida ao citar a abalizada opinião de JOSÉ AFONSO DA SILVA, em sentença proferida acerca da mesma matéria, a qual deve ser trazida a colação. Corroborando tal entendimento, veja-se despacho Juiz Américo Lacombe, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

• Visível torna-se que a MP 1858-6/99 se direciona a aspectos futuros, não podendo atingir períodos ou situações já ocorridas, como no caso das bases negativas apuradas pelas incorporadas nos termos da lei e utilizadas pela incorporadora, ora Impugnante, em razão de inexistência de lei vedadora na ocasião da incorporação.

• Se só é possível a compensação das bases negativas com lucros futuros, é inadmissível que a legislação superveniente revogue, limite ou postergue o direito de efetuar-la, ante a inexistência de lei vedadora à compensação em vigor no período em que elas forem apuradas.

• Ademais, tanto a doutrina quanto a jurisprudência não concebem o direito à compensação das bases negativas como um favor, um incentivo ou um benefício fiscal, impondo-se necessariamente a sua dedução para a recomposição do patrimônio para a posterior apuração do seu efetivo acréscimo.

• Não permitir a dedução das bases negativas representa a tributação do próprio patrimônio da Impugnante, em franca desobediência ao disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, que veda a alteração de conceitos privados utilizados pela legislação tributária na criação de tributos.

• Portanto, a aplicação do art. 20 da MP 1.858-6/99 a fatos pretéritos infringe ao disposto nos arts. 50, XXXVI e 150, I e III, "a" e "b", da CF/88, bem como ao art. 106, do CTN, que veda expressamente a retroatividade de lei tributária.

DO DIREITO ADQUIRIDO À APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE AO TEMPO EM QUE AS BASES NEGATIVAS FORAM APURADAS

- Caracterizada a ofensa ao princípio constitucional da irretroatividade das leis, pela qual restou demonstrada a impossibilidade de se alterar as bases normativas que tutelavam as bases negativas apuradas pelas empresas incorporadas, utilizadas, lícitamente, pela Impugnante, surge para esta o direito de aplicar a legislação tributária vigente ao tempo em que as mesmas foram apuradas.

De acordo com o que dispõe a Constituição Federal e a Lei de Introdução ao Código Civil:

"Art. 5º. (...) XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;"

"Art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada."

- Segundo escreveu Gabba, "é adquirido um direito que é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei vigente ao tempo em que se efetuou, embora a ocasião de fazê-lo valer não se tenha apresentado antes da lei nova, e que, sob o império da lei vigente, integrou-se imediatamente no patrimônio de seu particular." (Gabba, Teoria della Retroattività delle Leggi", p. 191)

- Da definição de Gabba, é possível extrair que a vedação determinada pelo art. 20, da MP nº 1858-6/99, que impede a utilização das bases negativas de CSLL apuradas nas empresas incorporadas, acaba por suprimir um direito já incorporado ao patrimônio da Impugnante, por força da legislação tributária vigente àquela época, que não vedava tal utilização.

- Isso não bastasse, é digno de menção a orientação emanada no Parecer Normativo CST nº 41/78, que repisa lição corrente na doutrina, representada nesse momento por Amílcar de Araújo Falcão,

- Sendo assim, diante da inexistência de vedação ao direito de compensação das bases negativas existentes em empresas incorporadas pela incorporadora, pelo menos até o advento da MP 1858-6/99, resta indubitado o direito à compensação integral das bases negativas acumuladas nas empresas incorporadas pela incorporadora.

- Guardadas as proporções, pois a decisão do Juiz Oscar Alberto Mezzaroba Tomazini, da Vara da Justiça Federal de Blumenau, nos autos de Mandado de Segurança nº 95.2001505-1, trata de prejuízos fiscais, o princípio utilizado é perfeitamente aplicável à utilização da base negativa da CSLL, nos moldes efetuados pela Impugnante.

- Diante do acima exposto, restou evidenciado que a legislação vigente ao tempo em que se formaram as bases negativas e ao tempo da incorporação realizada pela Impugnante, garantem a esta o direito de utilização integral das bases negativas, sem qualquer limitação, de modo que a aplicabilidade retroativa do disposto no art. 20, da MP 1858-6/99, viola flagrantemente o art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil.

DA OFENSA AO ART. 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, AO PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS E AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

- A não aplicação adequada dos princípios contábeis relativos à não paridade entre o lucro e o prejuízo, tem consequências muito mais graves que a imposição ilegal de um empréstimo compulsório na medida em que, a negligência na aplicação de tais princípios, invariavelmente, compromete a situação patrimonial e a saúde financeira das pessoas jurídicas.

- Em matéria de prejuízos fiscais e bases negativas o desrespeito a esse princípio, normalmente transforma lucro em capital, ocasionando uma tributação sobre o patrimônio, violando inúmeros dispositivos, dentre os quais, o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

- O legislador ordinário não pode criar ficções jurídicas com relação aos conceitos de renda e lucro. Caso o faça, estará infringindo os limites constitucionais, especificamente o art. 195, da Lei Maior, que determina que a contribuição social devida pelos

empregadores, no caso a CSLL, incidirá sobre o lucro. Em abono do argumento, cita-se AMÉRICO LACOMBE.

- Lucro, na terminologia jurídica brasileira, é o ganho das pessoas jurídicas e somente se poderá dizer que houve ganho, ou acréscimo patrimonial, se do lucro forem abatidas as bases negativas, razão pela qual o legislador ordinário, ao criar uma incidência tributária, ou ainda, as autoridades fazendárias, quando expedem atos normativos, não podem alterar aquela definição e alcance sob pena de infringirem o art. 110 do CTN, lei de hierarquia superior, que não permite que outra lei, mesmo que tributária, altere a definição de conceitos e formas de Direito Privado como, por exemplo, a noção de lucro.
- MIZABEL DE ABREU DERZI, em brilhante estudo sobre a correção monetária de balanços analisou com muito acerto a questão da aplicação do princípio da não paridade de tratamento entre lucro e prejuízo, corroborando os argumentos aqui expendidos.
- O entendimento aqui apresentado está em consonância com a jurisprudência de nossos Tribunais. Na mesma linha de entendimento são reiteradas as decisões do CARF, antigo Conselho de Contribuintes:.
- Como se vê, a renda das empresas é seu lucro, valor positivo, apurado após os ajustes, ou diminuído os prejuízos acumulados e bases negativas que dele devem ser abatidos, para que haja a figura do acréscimo patrimonial. Não admitir a referida dedução implica reduzir o patrimônio da Impugnante, pois estar-se-ia confundindo a noção de lucro com a de capital, ou seja, somente pode ser considerado lucro, o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem que, para tanto, desapareça o patrimônio que o produziu, daí porque a aplicação retroativa do art. 20, da MP 1858-6/99, ofende o disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional e o 195, da Constituição Federal.

DA LEGÍTIMA UTILIZAÇÃO DAS BASES NEGATIVAS DE CSLL DE EMPRESAS INCORPORADAS ANTES DO ADVENTO DA MP 1858-6/99

- De início, deve-se refutar o seguinte argumento da autuação: "não obstante inexistir, até o advento da Medida Provisória nº 1.858-9 de 1999, impedimento legal expresso para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida, a norma proibitiva era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria", uma vez que este entendimento não reflete a verdade dos fatos.
- Com efeito, inexistia vedação expressa quanto à utilização de base negativa de CSLL de empresa incorporada. Havia, é verdade, vedação à utilização de prejuízos fiscais de empresa incorporada. Tal proibição estava disposta no artigo 33 do DL 2.341/87, legislação que antecede à própria instituição da CSLL pela Lei nº 7.689/88.
- Para o contribuinte o princípio da Legalidade tem conotação diversa da imposta à administração pública. Para a administração, interpreta-se a Legalidade como "fazer o que determina a lei". Já para o contribuinte, ao particular, a Legalidade é interpretada como "fazer aquilo que a lei manda e/ou fazer, deixar de fazer o que a lei não proíbe"
- Por esta razão, em face da inexistência de vedação expressa pelo sistema tributário à utilização de base de cálculo negativa de CSLL de empresas incorporadas antes do advento da MP 1858-6/99, em 30.06.99, poderia o contribuinte utilizá-la sem restrições. Essa assertiva é confirmada por inúmeras decisões do CARF, antigo E. Conselho de Contribuintes.
- Portanto, em face do exposto acima e com base em entendimento atual do CARF — Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, insustentável a afirmação posta na autuação de que "a proibição era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria".
- Resta verificar, no entanto, o período compreendido entre o início do ano de 1999 e a data de publicação (vigência) da MP 1858-6/99, em 30.06.1999.
- Com esta Medida Provisória, foi incluída no sistema a restrição à utilização da base de cálculo negativa formada em empresa sucedida. Contudo, a despeito da inclusão no sistema da vedação acima mencionada pela Medida Provisória 1858-6/99, deve-se

destacar que esta disposição legal não poderia restringir o direito da Impugnante em utilizar as bases negativas de empresas sucedidas/incorporadas.

- As pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, como era o caso da Impugnante na ocasião, poderão optar pelo recolhimento mensal do imposto de renda e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (art. 222 do RIR/99). Poderão utilizar, para tanto, os chamados balancetes de suspensão ou redução (art. 230, do RIR/99), levantados com observância das leis comerciais e fiscais, os quais produzem efeitos para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre os lucros devidos no decorrer do ano-calendário. Pode-se utilizar, ainda, a aplicação de percentuais sobre a receita bruta registrada na escrituração comercial, auferida na atividade, operacionalmente. O imposto e a contribuição sobre os lucros do mês devem ser recolhidos até o último dia do mês seguinte.

- Tendo-se presente, contudo, as dificuldades operacionais das empresas, obrigadas ou interessadas na apuração do imposto com base no lucro real mensal, foi mantida pela legislação a possibilidade de um ajuste final de contas com base em lucro apurado em balanço levantado em 31 de dezembro, o qual funciona como demonstrativo financeiro para mensurar a efetiva liquidação (ajuste) das obrigações nascidas durante o ano-calendário e não mais como quantificador da obrigação tributária do período.

- Em outras palavras, tanto o IRPJ, como a CSLL, são apurados e recolhidos mensalmente, restando a possibilidade para as empresas, por ocasião do balanço de encerramento do ano-calendário, verificar se há diferenças a serem recolhidas ou saldos negativos passíveis de compensação no período que se encerra.

- Assim, a Impugnante, por estar sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real para o ano-calendário de 1999, tinha de, mensalmente, apurar a CSLL devida, ainda que por estimativa, e efetuar o recolhimento da contribuição. Nesta apuração mensal, que é feita mediante balancete de suspensão ou redução, é possível abater da base de cálculo da CSLL as bases negativas formadas em períodos anteriores, observado o limite de 30% imposto pelos arts. 58 da Lei nº 8.981/95 e 16 da Lei nº 9.065/95.

- Ora, se a apuração é mensal e se nessa apuração é possível utilizar-se da base negativa da CSLL, observado o limite de 30%, para a apuração da base de cálculo da contribuição, e, principalmente, levando-se em consideração que até a publicação da MP 1858-6, em 30.06.99, não havia vedação à utilização de base de cálculo negativa formada em empresa sucedida, correto o procedimento adotado pela Impugnante e equivocada a interpretação do fiscal autuante, pois, no mínimo, até a apuração da base de cálculo da CSLL de 31.05.99 o procedimento adotado pela Impugnante era perfeitamente lícito e legítimo, como corrobora a jurisprudência.

- Desta feita, com relação aos meses de janeiro a maio de 99, a utilização da base negativa da CSLL de empresas sucedidas era legítima, de tal forma que a exigência da CSLL pelo Fisco, no presente auto de infração, por negativa de utilização das ditas bases negativas, uma vez que ocorridas anteriormente à entrada em vigor da Medida Provisória 1858-6/99, momento em que passou a existir, no sistema tributário, vedação expressa para tal utilização.

- No entanto, como demonstram os documentos anexos, a utilização de parte da base negativa da CSLL oriunda de empresas sucedidas se deu exatamente no mês de junho de 99. Ou seja, a medida provisória que trouxe a vedação de utilização das referidas bases negativas foi publicada no mesmo dia em que ocorreu o fechamento do fato gerador da CSLL para o mês de junho de 99, isto é, 30.06.99.

- Põe-se em discussão, portanto, se a MP 1858-6/99, ao criar uma vedação que significou, em última análise, um aumento de contribuição a pagar, pois modificou a forma de utilização de saldos negativos de CSLL, poderia entrar em vigor na data de sua publicação e, assim, atingir a CSLL apurada em junho/99, ou se deveria respeitar a anterioridade nonagesimal, inserta no § 6º, do art. 195, da Constituição Federal. Roque Antonio Carrazza⁴ tem lições lapidares sobre o tema.

- As contribuições sociais, como é o caso da CSLL, estão adstritas a um regime especial de anterioridade, distinto do disposto no art. 150, III, "h" da Constituição Federal, ou seja, qualquer modificação legislativa em sua sistemática de apuração, por exemplo, deve obedecer ao prazo de noventa dias da data de publicação da lei (ou medida provisória) para que possa ter eficácia jurídica plena.
- Uma medida provisória, como é o caso da MP 1858-6/99, que criou uma vedação à utilização de base negativa da CSLL, acabou por modificar a sistemática de apuração da contribuição então vigente, significando, especialmente no caso da Impugnante, um aumento de tributo, tanto que foi lavrado auto de infração ora impugnado.
- Por esta razão, a MP 1858-6/99, quanto à vedação criada, só pode ter eficácia noventa dias após a data de sua publicação, ou seja, em 28.09.1999, por expressa determinação constitucional (art. 195, § 6º), não atingindo, desta forma, a utilização da base negativa da empresa sucedida pela Impugnante em 30.06.99 que, nessas condições, foi legítima, sendo descabida a pretensão do Fisco. Ademais, este é o entendimento consolidado do E. STJ e do E. TRF 4ª Região.
- Ante todo o exposto, deve a presente impugnação ser provida de forma a garantir-se à Impugnante o direito de utilizar-se das bases negativas da CSLL formadas em empresas sucedidas/incorporadas, por ausência de vedação legal para sua utilização até a entrada em vigor da MP 1858-6/99, que, nesse ponto, só se deu em 28.09.99, como acima demonstrado, cancelando-se a autuação.

DA LEGÍTIMA UTILIZAÇÃO DAS BASES NEGATIVAS PRÓPRIAS.

- Caso os Julgadores entendam por desconsiderar os argumentos acima expendidos, mantendo-se a autuação, a Impugnante passa a demonstrar outro argumento, também reconhecido pelo CARF, antigo Conselho de Contribuintes, sobre a legalidade da utilização das bases negativas para a compensação, até o advento da MP nº 1858-6/99.
- Conforme decisão transcrita na impugnação, entendeu o Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, que quando as incorporações ocorrem antes do ano calendário de 1999, não há falar em compensação da base de cálculo negativa das sucedidas no ano-calendário de 1999, mas sim de sua própria base de cálculo, uma vez que referidas bases foram incorporadas ao patrimônio da contribuinte em períodos pretéritos, compondo, assim, uma só base negativa, passível de compensação em períodos futuros, razão pela qual se aplicaria o artigo 20 da MP nº 1858-6/1999. Transcreve-se ainda, na impugnação, trecho da decisão, o qual elucida melhor a questão.
- Como se verificou, ainda que se entenda pela existência de previsão legal para vedação da compensação da CSLL pela incorporadora, com base de cálculo negativa da incorporada, para o ano-calendário 1999, em razão da publicação da MP nº 1858-6/99, as referidas bases já não eram mais da sucedida, haja vista que foram incorporadas ao patrimônio da própria incorporadora, razão pela qual a referida MP não pode ser aplicada ao caso concreto.
- Assim, com base na melhor jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, antigo Conselho de Contribuintes, deve ser julgada procedente a Impugnação.

DA COBRANÇA DE MULTA DE MORA E JUROS DE MORA

- Consoante demonstrativo do débito, verifica-se que o agente fazendário aplicou à Impugnante, além da multa de mora, juros de mora. Ora, desta forma, o Fisco puniu duplamente a Impugnante pela mesma suposta infração e tal procedimento não encontra respaldo em nossas Cortes.
- A antiga distinção entre multa fiscal administrativa e multa fiscal moratória, fundada na doutrina que entendia que o Poder Judiciário só poderia atenuar a multa fiscal punitiva, foi definitivamente afastada pelo Supremo Tribunal Federal, quando no RE 79.625-SP, Pleno, assentou que "a partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/66, não há como

distinguir entre multa moratória e administrativa. Para indenização da mora são previstos juros e correção monetária".

- Nessa decisão, vale salientar a posição esclarecedora do MIN. MOREIRA ALVES, que afirma que a multa moratória não se distingue da punitiva e não tem caráter indenizatório, pois se impõe para apenar o contribuinte. Com muito acerto lembram a existência dos juros de mora e correção monetária para indenizar a mora.
- Ante o acima mencionado, resta demonstrada a ilegalidade da incidência dos juros moratórios e da multa de mora, conforme determinado no auto de infração, pelo que, desde já, requer-se sejam os mesmos desconsiderados na apuração de eventuais valores devidos pela Impugnante.

A INAPLICABILIDADE DA MULTA PUNITIVA

- O agente fazendário impôs, no auto de infração, multa de 75%.
- A aplicação da multa é inteiramente improcedente, uma vez que o direito de utilizar a base negativa de CSLL de empresa sucedida, no limite de 30%, como efetivamente realizado pela Impugnante, é assegurado pelo art. 16 da Lei n.º 9.065/95, e demais disposições legais aplicáveis na espécie.
- Assim, a Impugnante não se encontra em inadimplemento de obrigação tributária, não lhe devendo ser imposta qualquer sanção, razão pela qual, independente da discussão acerca do valor principal, as multas devem ser excluídas de plano.
- Ademais, não há que se falar, no presente caso, em incidência de multa moratória ou punitiva sobre a pretensa infração cometida pela Impugnante, já que inexistentes os requisitos legais para a sua aplicação.
- Como se sabe, a multa por falta de recolhimento do tributo está na categoria das sanções punitivas do tributo. Pressupõe, para a sua incidência, a demonstração pelo Agente autuante, pelo menos, de culpa, pois seu surgimento tem por origem um lançamento ex officio, ou seja, o momento de transformar-se a obrigação em crédito tributário, vinculando-se à iniciativa do sujeito ativo da relação tributária.
- Ocorre que, embora o lançamento seja ato privativo da autoridade administrativa, nos lançamentos por declaração ou homologação, o seu momento gerador tem por força motora a anterior ação do sujeito passivo. Na medida em que a legislação tributária transfere ao sujeito passivo da relação tributária o pesado encargo de "auto-acertar" o tributo, acumulado com o grave risco de severas penalidades, não poderia faltar com uma providência acautelatória que restringisse ou elidisse a responsabilidade lançada ao contribuinte.
- No caso presente, é patente que não existem quaisquer elementos caracterizadores de dolo ou culpa que justifiquem a imposição da multa punitiva ou de mora.
- SACHA CALMON NAVARRO COELHO, "in" Sanções Tributárias, Revista de Direito Tributário n.º 11/12, elucida com muita precisão a hipótese de incidência da norma sancionante que aplica a multa de mora ou de ofício. No primeiro caso, o autor acima citado demonstra que há que se constatar de forma clara e expressa a existência de mora ou a insuficiência do pagamento para a incidência da norma sancionante; no segundo caso, é mister a existência do ato vedado ou a inexistência de ato obrigatório. Em outras palavras, conclui-se que "nullum tributum nulla poena sine lege" e que a tipicidade é tão fundamental em Direito Tributário quanto no Direito Penal.
- Isto posto, não há, no presente caso, qualquer indício de dolo ou culpa na conduta da Impugnante que enseje a imposição de multa punitiva, no percentual de 75%, o que a torna ilegal.

DO PEDIDO

- Restando comprovada a plausibilidade do direito da Impugnante, requer seja recebida a presente Impugnação, declarando-se, preliminarmente, a nulidade do lançamento de crédito tributário, em virtude das nulidades apontadas e, no mérito, seja julgado improcedente o lançamento, em virtude de a compensação da base negativa da CSLL

realizada pela Impugnante estar em consonância com a legislação aplicável na espécie, conforme amplamente demonstrado, nos termos da fundamentação.

3.A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DE SOCIEDADE INCORPORADA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos caso de incorporação, a sociedade sucessora não pode compensar 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, a vedação passou a ser por expressa determinação legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, via do qual reedita e reforça os argumentos lançados na sua impugnação, assim resumidos:

- **Preliminar - nulidade do auto de infração:**
 - Vício na fundamentação legal, por indicar legislação inaplicável ao caso:
 - Lei nº 8.981, de 1995: Foi revogada em 31.12.1995 pelo art. 12 da Lei nº 9.065, de 1995, não podendo fundamentar autuação de fatos ocorridos em 1999
 - MP nº 1.858-6, de 1999: Não pode retroagir para atingir fatos pretéritos (incorporações de 1998)
 - Art. 33 do DL 2.341, de 1987: Restringia apenas prejuízos fiscais, silenciando sobre bases negativas de CSLL.
- **Mérito:**
 - Violação aos princípios constitucionais da anterioridade, irretroatividade e legalidade: A MP 1.858-6, de 1999, não pode retroagir para vedar direito exercido legitimamente em 1998.
 - Violação ao princípio constitucional do direito adquirido:
 - As bases negativas foram legitimamente apuradas sob a legislação vigente
 - O direito à compensação integrou-se ao patrimônio da empresa
 - Lei posterior não pode suprimir direito já incorporado ao patrimônio
 - Violação ao art. 195 da CF e princípios contábeis:
 - Conceito constitucional de lucro: A Constituição Federal (art. 195) determina que a CSLL incida sobre o "lucro", conceito técnico que não pode ser alterado pelo legislador ordinário.
 - Violação do princípio da capacidade contributiva: Tributar sem permitir dedução integral das bases negativas viola a capacidade contributiva real do contribuinte

- Legitimidade da utilização das bases negativas
- Ausência de vedação legal até a MP 1.858-6, de 1999: Para o contribuinte, vale o princípio: "é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe":
- Anterioridade nonagesimal: Mesmo que a MP 1.858-6, de 1999, fosse aplicável, ela só poderia ter eficácia 90 dias após sua publicação (28.09.1999)
- Teoria das Bases Próprias (argumento subsidiário): As incorporações ocorreram em 1998, quando não havia vedação. Portanto, as bases negativas tornaram-se bases próprias da incorporadora
- Questões sancionatórias:
- Dupla punição - juros e multa de mora: É ilegal cobrar simultaneamente juros de mora e multa de mora pela mesma infração
- Inaplicabilidade da multa punitiva:
 - Ausência de dolo ou culpa na conduta da empresa
 - A empresa agiu com base na legislação vigente
 - Não há elementos que justifiquem penalização
 - Aplicação do princípio "*nullum tributum nulla poena sine lege*"
- **Pedidos:**
 - Principal: Reconhecimento da nulidade do auto de infração
 - Subsidiário: Reforma da decisão de primeira instância com cancelamento integral dos créditos tributários
 - Específicos:
 - Exclusão de juros de mora e multa de mora
 - Exclusão da multa punitiva de 75%

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Cuida-se de lançamento de CSLL relativo ao ano-calendário de 1999, decorrente de procedimento fiscal reiniciado em atendimento ao quanto decidido no Acórdão nº 1101-00.116, que anulou lançamento anterior por vício formal, consistente em erro no enquadramento legal que "*induziu o sujeito passivo a adotar linha de defesa diversa, desviada dos reais*

fundamentos do lançamento, em razão da vigência do ato legal indicado pela autoridade fiscal, prejudicando a contestação dos motivos da exigência”.

8.O cerne da exigência fiscal reside na identificação de redução indevida da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1999. A fiscalização constatou que o contribuinte compensou bases negativas de CSLL apuradas por empresas incorporadas, especificamente “Indústrias Tupi Ltda.”, no valor de R\$ 612.336,83, e “Aracaju Fibras Ltda”., no valor de R\$ 995.774,12. Esta compensação, segundo a autoridade fiscal, configurou redução indevida da base de cálculo anual, resultando em apuração e recolhimento a menor da CSLL.

9.A fundamentação legal da exigência apoia-se no artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, que determinou a aplicação à base de cálculo negativa da CSLL do disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987. O *caput* do artigo 33 estabelece expressamente que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida¹.

10.Conforme se depreende do exame do TVF de fls. 213/216, a questão temporal da aplicação da norma foi considerada pela fiscalização, sob o entendimento de que a Medida Provisória nº 1.858-6 foi publicada no Diário Oficial da União de 30 .06.1999, entrando em vigor na data de sua publicação. A fiscalização argumenta que, mesmo observada a noventena constitucional prevista no §6º do artigo 195 da Constituição Federal, ocorrida em 28.09.1999, a medida provisória estava perfeitamente em vigor para o fato gerador da CSLL em 31.12.1999, considerando que a empresa optou pelo regime de tributação do lucro real anual.

11.Aspecto relevante da fundamentação fiscal é o reconhecimento de que, mesmo antes do advento da Medida Provisória nº 1.858-6, já existia impedimento para compensação de bases negativas por sucessoras, extraído da análise sistemática da legislação tributária.

12.A fiscalização também se preocupou em demonstrar a continuidade normativa da vedação, elencando extensa cadeia de reedições da medida provisória original, culminando na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, que permanece vigente nos termos do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11.09.2001.

PRELIMINAR - NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

13.Segundo a Recorrente, o lançamento fiscal fez referência a legislação completamente inaplicável ao caso concreto, violando o disposto no artigo 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1975, que exige a correta indicação da disposição legal infringida e da penalidade aplicável.

14.O primeiro erro apontado refere-se à citação do art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, que teria sido revogado em 31.12.1995 pelo artigo 12 da Lei nº 9.065, do mesmo ano. Assim, essa norma não poderia fundamentar autuação relativa a fatos ocorridos em 1999, pois simplesmente

¹ DL 2.341/1987: “Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. (...)”

não existia no mundo jurídico naquele período. A Recorrente sustenta que, mesmo que a DRJ tenha tentado justificar essa menção através de referência cruzada com o artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995, tal argumentação não deve prosperar, pois não se pode fundamentar lançamento fiscal com base em legislação revogada.

15.Quanto à Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a empresa argumenta que sua utilização como fundamento da autuação implicou na aplicação retroativa vedada pelo ordenamento jurídico, uma vez que as incorporações ocorreram em 1998, antes da vigência da norma. Por fim, o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, também citado no lançamento, restringia apenas a utilização de prejuízos fiscais de empresas incorporadas, silenciando completamente sobre bases negativas de CSLL, tributo que sequer existia quando da edição daquele decreto.

16.A consequência dessa fundamentação equivocada, segundo sustenta o sujeito passivo, foi o cerceamento do direito de defesa, violando os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, tornando o lançamento insanavelmente nulo.

17.Pois bem, a invocada aplicação retroativa da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, assim como o fato de o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, restringir-se apenas a utilização de prejuízos fiscais de empresas incorporadas, revelam-se como questões de mérito e com ele serão oportunamente apreciadas.

18.No mais, malgrado as críticas recursais, a citação da Lei nº 8.981, de 1995, cuja vigência foi restrita a 31.12.1995 pelo artigo 12 da Lei nº 9.065, do mesmo ano, não é causa de nulidade.

19.Com efeito, o lançamento reúne todos os elementos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, assim redigidos:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Decreto nº 70.235/1972:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

20.No que concerne à diretriz estatuída no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, verifica-se a indispensabilidade de o lançamento conter o dispositivo legal infringido, o que foi plenamente atendido no auto de infração em apreço, que assim indicou:

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88.

Art. 58 da Lei nº 8.981/95, art. 16 da Lei nº 9.065/95.

Art. 19 da Lei nº 9.249/95.

Art. 16 da Lei nº 9.065/95.

Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e suas reedições.

Art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 c/c art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, publicado no Diário Oficial da União de 30/06/1999.

A Medida Provisória 1.858-6, de 1999, foi convalidada sucessivamente pelas seguintes Medidas Provisórias: 1.858-7, 1.858-8, 1.858-9, 1.858-10, 1.858-11, 1.991-12, 1.991-13, 1.991-14, 1.991-15, 1.991-16, 1.991-17, 1.991-18, 2.037-19, 2.037-20, 2.037-21, 2.037-22, 2.037-23, 2.037-24, 2.037-25, 2.113-26, 2.113-27, 2.113-28, 2.113-29, 2.113-30, 2.113-31, 2.113-32, 2.158-33, 2.158-34, 2.158-35.

Emenda Constitucional nº 32, de 2001.

21.Outrossim, o TVF de fls. 213/216, que é parte integrante do auto de infração e descreve com mais detalhamento a incursão fiscal e a diferença apurada e lançada de ofício, não faz qualquer menção à Lei nº 8.981, de 1995.

22.Não se olvide que, ao se referir à obrigatoriedade de o lançamento de ofício indicar a disposição legal infringida, a legislação não exige que TODOS os dispositivos legais inerentes a determinado tributo sejam arrolados no auto de infração. Isto porque, como se sabe, o sistema tributário brasileiro é formado por um complexo e extenso emaranhado legislativo, enredado por várias disposições que tratam de aspectos centrais e orbitais da constituição do crédito tributário, normalmente entrelaçadas, que não necessitam ser taxativamente arroladas pela fiscalização, desde que seja possível extrair, da conjugação da descrição dos fatos e da legislação referida, a exata natureza da acusação, de forma a assegurar ao contribuinte o pleno exercício do direito de ampla defesa e ao contraditório, como ocorreu no presente caso.

23.De todo modo, como bem considerado pela decisão de piso, embora tenha cessado a vigência formal do artigo 58 da Lei nº 8.981, de 1995, sua redação "ainda sobrevive" em virtude da referência expressa contida no artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995. Esta técnica legislativa permitiu a continuidade da regra limitadora sem necessidade de reproduzir integralmente seu texto na lei posterior, de modo que, para complementar adequadamente o conteúdo normativo aplicável, tornou-se necessário que a citação do artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995, fosse acompanhada da referência ao artigo 58 da Lei nº 8.981, do mesmo ano, não havendo, portanto, irregularidade formal no lançamento fiscal.

24.Por conseguinte, não se vislumbrando causa de nulidade do lançamento, a preliminar suscitada deve ser rejeitada.

MÉRITO

25.Em síntese, sustenta a Recorrente que a Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, não pode ser aplicada retroativamente para vedar direito legitimamente exercido em 1998, quando da incorporação das empresas. Fundamenta-se no artigo 105 do CTN, que estabelece aplicação da legislação tributária apenas a fatos geradores futuros e pendentes, vedando expressamente a retroatividade em prejuízo do contribuinte.

26.Enfatiza que, no momento das incorporações realizadas em 1998, inexistia qualquer vedação legal à utilização das bases negativas de CSLL pelas empresas incorporadoras.

27.A tese do direito adquirido também é invocada pela Recorrente, com base na clássica definição de Carlo Francesco Gabba sobre direitos que se integram imediatamente ao patrimônio por força da legislação vigente ao tempo de sua constituição. Sustenta que o direito à compensação das bases negativas integrou-se definitivamente ao seu patrimônio quando das incorporações em 1998, não podendo ser suprimido por legislação posterior.

28.O recurso também desenvolve sofisticada argumentação sobre a violação ao conceito constitucional de lucro estabelecido no artigo 195 da Constituição Federal. Sustenta que a Magna Carta, ao determinar a incidência da CSLL sobre o "lucro", recebeu esse conceito técnico da doutrina comercialista, não podendo o legislador ordinário criar ficções jurídicas que o descaracterizem. Invocando o artigo 110 do CTN, que veda a alteração pela legislação tributária de conceitos de direito privado, argumenta que lucro é necessariamente o acréscimo patrimonial apurado após dedução das bases negativas. Não permitir tal dedução implicaria tributar o próprio patrimônio da empresa, transformando renda em capital e violando o princípio da não paridade entre lucro e prejuízo. Esta violação resultaria em confisco patrimonial vedado pela ordem constitucional e desrespeita o princípio da capacidade contributiva.

29.Aduz a legitimidade da utilização das bases negativas até o advento da MP 1.858-6, de 1999, baseando-se na diferenciação dos princípios da legalidade aplicáveis aos particulares e à Administração Pública. Para os contribuintes, aplica-se o princípio de que é permitido fazer tudo o que a lei não proíbe, enquanto para a Administração vale apenas fazer o que a lei determina. Considerando a inexistência de vedação expressa no sistema tributário à utilização de bases negativas de CSLL de empresas incorporadas antes de 30.06.1999, era perfeitamente lícito ao contribuinte proceder a tal compensação. O artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, única norma restritiva existente, vedava exclusivamente prejuízos fiscais, silenciando sobre bases negativas de CSLL.

30.Como argumento subsidiário, entende que, mesmo admitindo-se a aplicabilidade da MP 1.858-6, de 1999, tal norma só poderia ter eficácia após o transcurso do prazo de anterioridade nonagesimal estabelecido no §6º do art. 195 do texto constitucional. As contribuições sociais só podem ser exigidas após decorridos noventa dias da publicação da lei que as houver instituído ou modificado. A medida provisória foi publicada em 30.06.1999, e a vedação por ela criada representou modificação na sistemática de apuração da CSLL, significando efetivo

aumento de tributo. Portanto, tal vedação só poderia ter eficácia a partir de 28.09.1999, não atingindo a utilização das bases negativas pela Recorrente em junho de 1999.

31.Por fim, defende a aplicação da teoria das bases próprias, segundo a qual as bases negativas das empresas incorporadas tornaram-se, por força da sucessão universal operada em 1998, bases negativas próprias da incorporadora. A lógica jurídica baseia-se no fato de que a incorporação opera sucessão universal, transferindo a totalidade dos bens, direitos e obrigações das incorporadas. As bases negativas de CSLL, como direitos patrimoniais, teriam integrado definitivamente o patrimônio da incorporadora em 1998. Consequentemente, quando de sua utilização em 1999, já não se tratava de bases negativas de empresas incorporadas, mas de bases próprias da Recorrente, não alcançadas pela vedação posterior.

32.Porém, não obstante as múltiplas linhas argumentativas coerentemente apresentadas pela Recorrente, a matéria não comporta mais discussão no âmbito deste Sodalício desde a edição da Súmula CARF nº 179, assim estatuída:

Súmula CARF 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. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

33.Para melhor compreensão, consulte-se a ementa do Acórdão nº 9101-005.393, adotado como um dos precedentes do enunciado em questão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO(CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO -INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6/99

Antes da Medida Provisória nº 1.858-6, de 30 de junho de 1999, não havia nem mesmo autorização legal para compensação de 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 Medida Provisória 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 Medida Provisória), 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 o encerramento do 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 compensação de prejuízos ou de bases negativas, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal.

Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Na ocorrência dos fatos geradores anuais da CSLL em 31/12/2002 e 31/12/2003 já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858-6, e, portanto, não era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida.

Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588, 9101-004.107, 9101-004.449, 9101-004.450 e 9101-004.762.

34.Portanto, tendo em vista o disposto no art. 85, inciso VI, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023²; considerando-se que o crédito tributário lançado decorre exatamente da redução indevida da base de cálculo da CSLL no ano-calendário 1999, mediante compensação de bases negativas de empresas incorporadas, não há como se prover o apelo.

JUROS E MULTA

35.A Recorrente sustenta a ilegalidade da cobrança simultânea de juros de mora e multa de mora, bem como sobre a inaplicabilidade da multa punitiva.

36.Quanto à primeira questão, invoca precedente do Supremo Tribunal Federal (RE 79.625-SP), que estabeleceu que *"não há como distinguir entre multa moratória e administrativa. Para indenização da mora são previstos juros e correção monetária"*. Segundo esse entendimento, entende que a cobrança simultânea de juros e multa de mora pela mesma infração constituiria dupla punição vedada pelo ordenamento jurídico.

37.Relativamente à multa punitiva de 75%, defende sua total improcedência, considerando que a empresa agiu rigorosamente dentro da legalidade, baseando-se na legislação vigente à época. Não há qualquer elemento caracterizador de dolo ou culpa que justifique a imposição de sanção punitiva. A aplicação de multa pressupõe, minimamente, a demonstração de conduta ilícita, o que não ocorreu no caso concreto.

38.Sucede, todavia, que os juros e a multa foram aplicados de acordo com a legislação de regência, válida e eficaz. Consubstanciam institutos que possuem natureza jurídica distinta: a multa, com natureza punitiva, isto é, destinada a punir a infração cometida, e os juros, de natureza indenizatória, visando indenizar o credor pela indisponibilidade do pagamento inadimplido.

39.Nesse passo, o art. 161 do CTN é claro ao admitir a incidência concomitante de juros de mora e das penalidades cabíveis. Confira-se:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual fôr o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

40.Alerte-se que o julgamento realizado pelo Pretório Excelso no RE 79.625-SP, mencionado pela Recorrente, além de ser manifestamente anacrônico, já que proferido em 14.08.1975, teve por objeto questão jurídica absolutamente distinta, como se infere da respectiva ementa, *litteris*:

EMENTA: - Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, § único, III, da Lei de Falências.

² RICARF/2023: "Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que: (...) VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;"

A partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25-10-966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária.

RE não conhecido.

41.Em remate, quanto à suposta inexistência de culpa ou dolo, não se pode colocar no oblívio o disposto no art. 136 do CTN, segundo o qual *“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”*.

42.Por conseguinte, também em relação aos juros e à multa, não procedem as súplicas recursais.

CONCLUSÃO

43.Ante todo o exposto, rejeito a preliminar arguida, e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca