



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15374.000577/2009-97
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-00.715 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12/04/2012
Matéria Auto Infração CSLL
Recorrentes Mundial SA Produtos de Consumo
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2003

TRAVA DE 30%. DECLARAÇÃO DE ENCERRAMENTO DE PESSOA JURÍDICA INCORPORADA.

Está sujeita à "trava" de 30% a compensação de bases de cálculo negativas na declaração de encerramento de pessoa jurídica incorporada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003

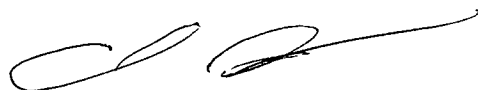
MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. REDUÇÃO.

Pela aplicação de norma superveniente que comina penalidade menos severa, reduz-se a multa de ofício isolada de 75% para 50%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, foi NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, votando pelas conclusões o Conselheiro José Ricardo da Silva e, por voto de qualidade, foi NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior, Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator.

EDITADO EM: 25/04/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Benedito Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente), Nara Cristina Takeda Taga, e Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário e de recurso de ofício contra decisão que considerou parcialmente improcedente impugnação.

Conforme determinado pelo Delegado da Receita Federal de administração tributária no Rio de Janeiro, o presente processo é reconstituição do processo nº 11080.004025/2005-79 (proc. fls. 1 a 144). As DRFs e DRJ envolvidas forneceram os documentos que possuíam para remontar o processo. O contribuinte foi intimado a apresentar os documentos que possuísse, mas apenas forneceu o relatório de auditoria e o auto de infração (proc. fl. 75).

Conforme relatório da auditoria fiscal (proc. fls. 45 a 56), iniciou-se a ação fiscal na Zivi SA Cutelaria, CNPJ 92.749.217/0001-17, e também em outras empresas do grupo (Éberle, atualmente denominada de Mundial SA Produtos de Consumo, e Hércules SA) sediadas no mesmo endereço e com o mesmo corpo administrativo. No decorrer da fiscalização, a Zivi foi incorporada pela Éberle (atual Mundial). A fiscalização explica que:

apesar da ocorrência desse evento, todo o trabalho desenvolvido na ZIVI S/A, apesar de formalizado contra a Mundial, foi processado em separado daquele desenvolvido na Éberle. O processamento, em separado, das duas auditorias (da incorporadora Éberle/Mundial e da incorporada Zivi) teve como único objetivo propiciar maior clareza de exposição dos fatos constatados. Deste modo, o presente relatório diz respeito, exclusivamente, às verificações fiscais observadas na extinta empresa ZIVI SA.

O relatório informa que a fiscalizada (Zivi), a partir do ano de 2000, optou pelo lucro real anual, apurando as estimativas por meio de balancetes de suspensão ou redução. Em 2003, a Zivi teve seu CNPJ cancelado em razão da incorporação feita pela Eberle, CNPJ 88.610.191/0001-54, e a incorporadora passou a se denominar Mundial. Diz que até a incorporação, o controlador da Zivi era a Hércules, com 64,8% do seu capital. Informa que o BNDES participava com 16,61% do capital e, por sua vez, a Zivi detinha as seguintes participações: “na Mundial Comercial, com 50% do capital votante, na Eberle S/A, com 42,26% do capital votante; na Mundial Europe (França), com 90% do capital votante; na Mundial Inc (Estados Unidos), com 100% do capital votante (fls. 47)”. Adiciona que o responsável pela Zivi é Michel Lenn Ceitlin (proc. fl. 51 a 54).

A fiscalização argumenta que, “no que tange à incorporação, é de observar que, considerando a sucessão por incorporação de uma empresa por outra do mesmo grupo, fato que se consumou depois de iniciada a fiscalização de ambas, ocorre a plena e inexorável assunção dos direitos e deveres da sucedida pela sucessora, sejam passados, presentes e futuros os compromissos, nos termos da lei, não cabendo a exclusão da responsabilidade pelas penalidades se os acionistas controladores e os administradores se confundem”.

A fiscalização explica que foram lavrados outros autos de infração, controlados em outros processos: 11080..00331812005-39 (PIS), no valor de R\$ 881.204,39,



11080.003319/2005-83 (Cofins), de R\$ 1.602.189,91, 11080.006580/2004-54 (IRPJ – verificação preliminar) de R\$ 108.870.971,15, e 11080.006583/2004-98 (CSLL – verificação preliminar), de R\$ 52.265.398,01. Com referência ao lançamento constante do presente processo, a fiscalização explica que:

... a empresa ZIVI S/A foi incorporada em 29 de dezembro de 2003 pela empresa Eberle S/A, sua coligada. Em vista dessa incorporação, a fiscalizada levantou demonstrações financeiras e fiscais de encerramento, em dezembro de 2003, conforme previsto no art. 810 do RIR/99, quando apurou um lucro real antes da compensação de prejuízos, de R\$ 57.469.311,02 (cinquenta e sete milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, trezentos e onze reais e dois centavos) (fl. 59/63 e 84).

Tal lucro, todavia, foi integralmente extinto mediante compensação de prejuízos fiscais, de R\$ 57.469.311,02 (cinquenta e sete milhões, quatrocentos e sessenta e nove mil, trezentos e onze reais e dois centavos), desobedecendo-se o limite de 30% previsto na legislação de regência (fl. 63 e 84).

Do mesmo modo, relativamente ao ano calendário de 2003, a fiscalizada apurou uma base de cálculo da CSLL, antes da compensação da base negativa de períodos anteriores, de R\$ 57.468.810,49 (fl. 65/69 e 85). Esse lucro também foi extinto mediante compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores, em 100%, apesar da legislação autorizar um percentual máximo de 30% do lucro ajustado pelas adições e exclusões (fl. 68 e 85).

Segundo a empresa, em resposta à Intimação de 13/04/2004, itens 7 e 8 (fl. 79/81), (sic) "a compensação de 100% foi feita em função da Zivi ter sido Incorporada pela Eberle S/A, e já temos decisões do STF favoráveis as empresas quando se " trata de Incorporação (Cópia de Decisão em 'anexo), haja vista a extinção do antigo CNPJ (fl. 82/83). Cabe ressaltar que a "Cópia de Decisão em anexo"; referida na resposta transcrita e entregue a esta fiscalização, não corresponde a uma decisão do STF, e sim a um Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de nº 01-04258 (fls.113/116).

Entretanto, nesse contexto, concessa vênua, é de salientar que a legislação não autoriza compensação de prejuízos fiscais de IRPJ ou de bases negativas da CSLL em valor excedente a 30% do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, antes da compensação, nem no caso de incorporação. É o que determina o art. 510, do RIR/99, que não contém exceção para as empresas objeto de incorporação.

Ademais, no caso vertente, é importante atentar para uma situação muito peculiar, a seguir descrita.

A empresa ZIVI, detentora de extraordinários prejuízos acumulados, apurados em anos seguidos de cômputo de resultados fiscais negativos, na iminência de ser incorporada por sua coligada, resolveu reavaliar alguns bens do ativo



permanente, em junho de 2003, contabilizados pelo valor de R\$ 12.008.183,13, elevando esse valor para R\$ 82.350.271,67, mediante reavaliação de R\$ 70.342.088,54 (fl. 119/122).

Logo a seguir, em 30/09/2003, vendeu esses bens, reavaliados, para sua coligada e futura incorporadora, a Eberle S/A, pelo valor de R\$ 82.350.271,67. A operação, no próprio contrato de venda, foi assim justificada pelas partes (litteris): "3,3 — A presente avença somente foi realizada em virtude de decisão tomada pelo conselho de administração da companhia em 25/setembro/2003, haja vista a minimização da carga tributária em conexão com o projeto de reorganização divulgado através de fato relevante publicado nos jornais de grande circulação do País" (fl. 118).

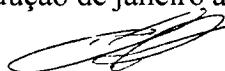
Evidentemente, a "minimização da carga tributária" referida terá como beneficiária a incorporadora que, no futuro, se utilizará desse elevado custo de aquisição, ficto, para reduzir lucros pela depreciação ou pela baixa daqueles bens por qualquer forma.

Por outro lado, considerando o procedimento adotado pela fiscalizada de não obedecer à limitação da compensação de prejuízo fiscal em .30% do lucro fiscal, a realização da reserva de reavaliação, de R\$ 70.342.088,54, não produziria qualquer efeito fiscal na incorporada, e ainda, na incorporadora, o valor assume a condição de custo/despesa, dedutível.

Desta feita, estaria atingido o objetivo de planejamento tributário: não tributar nada na ZIVI S/A mesmo considerando a realização da reserva de reavaliação, e criar encargos de depreciação ou custos para fazer frente a eventual baixa, na incorporadora, pelo astronômico valor de R\$ 70.342.088,54.

Em conclusão, excluindo-se o excesso de compensação de prejuízos, é de se tributar, no ano de 2003, um lucro real de R\$ 40.228.517,71 (fls. 63/84) e uma base de cálculo da CSLL de R\$ 40.228.173,64 (fls. 68/85), conforme demonstrado no quadro abaixo.

A fiscalização também explica que a empresa havia apurado prejuízos nos balanços de redução nos meses de janeiro a agosto de 2003. Destaca que em setembro de 2003, *"especialmente em vista da venda, por R\$ 82.350.271,67, de bens do ativo permanente, reavaliados, com reavaliação de R\$ 70.342.088,54, a ZIVI apurou um lucro real antes da compensação de prejuízos, de R\$ 63.056.351,66 (fl. 84 e 86/88 e 97)".* Informa que a empresa *"nada recolheu a título de antecipação mensal, pois compensou, na apuração do balanço de suspensão ou redução, a integralidade do lucro com prejuízos fiscais acumulados"*. Diz que tal compensação é vedada, pois é limitada a 30% do lucro ajustado, conforme art. 230, § 1º, inciso I, do RIR/1999. Diz que o mesmo ocorreu para a CSLL, tendo sido apurada uma base positiva de R\$ 63.055.860,13, que foi integralmente compensada com bases negativas acumuladas. Em razão do exposto, a fiscalização aplica a multa isolada de 75% sobre a CSLL apurada no balanço de redução de janeiro a setembro de 2003.



O auto de infração de CSLL e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de CSLL (proc. fls. 66 a 71) foi lavrado em nome da Mundial, CNPJ 88.610.191/0001-54, em 25/05/2005. A ciência pessoal ocorreu em 14/06/2005.

Conforme relatório da turma julgadora, o contribuinte foi intimado em 14/06/2005 e apresentou impugnação em 13/07/2005.

Em 05/09/2006, a 5ª Turma da DRJ em Porto Alegre dá provimento parcial, recorrendo de ofício da sua decisão (no tocante à parte do crédito tributário exonerado, por superar o limite de alçada previsto no art. 2º, da Portaria MF n.º 375, de 07/12/2001), em acórdão com a seguinte ementa:

Ementa: "TRAVA" DE 30%. DECLARAÇÃO DE ENCERRAMENTO DE I PESSOA JURÍDICA INCORPORADA. Está sujeita à "trava" de 30% a compensação de bases de cálculo negativas na declaração de encerramento de pessoa jurídica incorporada.

Ementa: MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. REDUÇÃO. Pela aplicação de norma superveniente que comina penalidade menos severa, reduz-se a multa de ofício isolada de 75% para 50%.

Conforme relatório, a autuada apresentou os seguintes argumentos de defesa: 1) *as bases de cálculo negativas da incorporada se transmitem à incorporadora*; 2) *de um lado, o art. 514, do RIR/1999, veda à incorporadora a compensação de prejuízos da incorporada, mas de outro, não pode o regulamento de menor estatura extinguir direito previsto em lei, nem limitar o conteúdo do instituto de direito privado, vg., sucessão universal, cf Art. 110, CTN*; 3) *no caso excepcional de incorporação com extinção da personalidade jurídica, e diante da aparente colisão de regras, só duas alternativas se mostravam coerentes com a preservação do direito: ou o resíduo [bases negativas da incorporada] seria transferido por cessão [no original, consta mesmo "cessão", e não "sucessão"] à incorporadora, ou o resíduo poderia ser utilizado até o limite do valor do tributo apurado na declaração de encerramento da incorporada*; 4) *a segunda das alternativas acima seria a correta, com base no mencionado acórdão da CSRF, assim ementado: "No caso de incorporação, uma vez que negada a transferência de saldos negativos, não há impedimento legal para estabelecer limitação, diante do encerramento da empresa incorporada"*.

A turma diz que não há conflito entre a regra do art. 16 da lei nº 9.065, de 1995 (trava dos 30%) e o art 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987 (prejuízos apurados na incorporada não podem ser compensados pela incorporadora), pois a distinção de natureza entre os limites de cada regra afasta o conflito. Adiciona que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, *"introduziu expressamente uma exceção regra da sucessão universal"*, portanto *"não é lógico pretender deixar de aplicar a trava dos 30% ao pretexto de com isso preservar a regra da sucessão universal, vez que é ela já foi excepcionada"*. Conclui que os prejuízos da incorporada não se transferem para a incorporadora e que ambas devem observar a trava dos 30%.

Quanto a multa isolada, diz que na época a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecia o percentual de 75%. Explica que o art. 18 da Medida Provisória nº 303, de 2006, reduziu este percentual para 50%. Informa que a alínea "c", do inciso II, do art. 106,



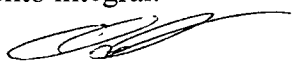
do CTN, determina a retroação da legislação benigna aos fatos ainda não definitivamente julgados. Por isso, conclui que a multa deve ter o percentual reduzido para 50%.

Em 16/05/2010, o contribuinte é cientificado do acórdão (proc. fls. 106 e 107). Em 15/04/2010, apresenta recurso voluntário (proc. fls. 122 a 127).

O contribuinte argumenta que a restrição imposta pela trava de 30% *“refere-se, por óbvio, ao percentual máximo de aproveitamento em um único período de apuração, mas não retira do particular o direito de compensar integralmente o prejuízo e a base negativa ao longo do tempo, isto é, em exercícios sucessivos”*. Conclui que *“não há dúvida, então, que, indiferente à prescrição, o prejuízo e a base negativa são compensáveis em 100% (cem por cento) do valor acumulado”*. Diz que a existência de resíduo não utilizado é direito do particular, e pode ser exercido para extinguir crédito tributário, conforme art. 156, inciso II, do CTN.

Explica que o art. 514 do RIR/1999 não pode extinguir este direito previsto em lei e nem pode limitar o instituto de direito privado da sucessão universal, conforme art. 110 do CTN. Afirma que não há proibição na lei que impeça empresas em extinção de aproveitar integralmente o prejuízo acumulado. Argumenta que, frente a aparente colisão de regras, no caso de incorporação com extinção de personalidade, ou o resíduo pode ser transferido para a incorporadora, ou pode ser utilizado até o montante do tributo apurado na declaração de encerramento.

Transcreve ementa da CSRF que afasta o limite. Afirma que a exposição de motivos da Medida Provisória que foi convertida na Lei nº 9.065, 1995, admitia o aproveitamento integral.



Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Quanto ao recurso de ofício, cabe notar que a decisão recorrida nada mais fez do que aplicar a alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ora, tal dispositivo determina a retroação de multa mais benéfica, e de fato a multa isolada de 75% foi substituída pela multa isolada de 50% após o lançamento e antes da decisão final.

Assim, é improcedente o recurso de ofício, devendo ser mantida a decisão da turma julgadora quanto a redução do percentual da multa.

Quanto ao recurso voluntário, cabe notar que não houve insurgência do contribuinte no que tange a aplicação da multa isolada. O único em discussão no recurso é se é aplicável ou não a trava legal de 30% para o caso de empresa que é extinta por incorporação. Por isso, o presente julgamento se limita a esta questão.

Cabe a transcrição dos dispositivos legais questionados pelo contribuinte, a saber o art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 16 da Lei nº 9.065, 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.

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.

No que tange a questão, vê-se que o dispositivo é expresso ao determinar o limite de compensação do saldo negativo acumulado à 30% da base ajustada pelas adições e exclusões. Não há qualquer exceção para esta trava, que deve ser obedecida por todas as pessoas jurídicas, inclusive no ano de sua extinção.

De outra banda, não há qualquer sentido na argumentação apresentada pelo contribuinte. Ora, o fato de haver tal trava, em nada fere o instituto da sucessão universal, pois a regra volta-se para a empresa titular do saldo negativo acumulado e não de sua sucessora. A sucessora, por sua vez, deve obedecer a trava, quanto aos seus próprios saldos negativos acumulados.

Por oportuno, cabe comentar que o dispositivo que veda o aproveitamento do prejuízo de incorporada pela incorporadora, também não fere o art. 110 do CTN, como pretendeu o contribuinte, pois o que tal regra exige é que a lei tributária não modifique a discriminação constitucional de competência. Inclusive, ao caso cabe, não o art. 110, mas o art. 109 do CTN, que estabelece que os princípios de direito privado não podem determinar os efeitos tributários.

Além disso, não existe o menor sentido na oposição pretendida pelo contribuinte entre a regra da trava e a regra que impede a incorporadora de aproveitar prejuízo da incorporada. São normas com hipótese absolutamente diferentes, e por isso sempre compatíveis.

Também, cabe destacar que não é verdade que o contribuinte não tem direito de compensar totalmente seu saldo negativo acumulado. Seu direito é apenas de compensá-lo conforme a lei. Assim, a empresa pode lograr aproveitar totalmente tal saldo negativo ao longo de sua existência. Mas, se é extinta sem conseguir tal aproveitamento, não tem qualquer direito a opor ao fisco. Qualquer direito depende de regra para existir e não existe regra atribuindo o direito à compensação integral.

Nessa linha, cabe lembrar que a compensação de prejuízos fiscais antes da trava de 30% podia alcançar todo o lucro ajustado, mas só era possível aproveitar o saldo negativo de até 4 anos anteriores. Isso bem demonstra que não existe um direito do contribuinte a aproveitar totalmente o saldo negativo, quer no IRPJ, quer na CSLL. O que existe é a possibilidade de compensar, nos termos permitido na legislação.

Por tais razões voto por negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro