



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

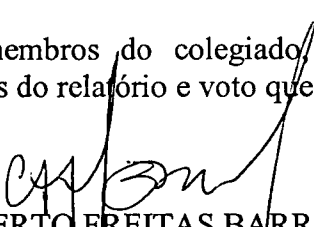
Processo nº 15374.002771/99-29
Recurso nº 108-134.789 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.332 – 1ª Turma
Sessão de 25 de agosto de 2009
Matéria BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA.

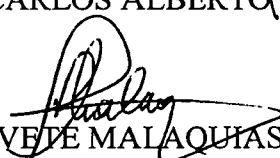
CSLL - EXERCÍCIO 1996.

ACUMULAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA INCORPORAÇÃO. A proibição constante no art. 22 da MP nº 2.158-35/01, que dispõe que se aplica à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, só tem incidência a partir de 01-10-99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.

EDITADO EM: 01 SET 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente substituto), Antonio Praga, Karem Jureidini Dias, Adriana Gomes Rêgo, Antonio Carlos Guidoni Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto (substituto convocado) e João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 11/06/2007 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria nº 55/1998), vigente à época, contra Acórdão nº 108-07.835, fls. 229/233, proferido pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 16/06/2004, assim ementado:

CSL – INCORPORAÇÃO – SALDO DE BASES NEGATIVAS DA SUCEDIDA – COMPENSAÇÃO NA SUCESSORA – À falta de vedação expressa ao direito de aproveitamento na sucessora aplica-se o conceito de incorporação previsto no art. 227 da Lei das S/A. Somente a partir de 2000, com o advento da MP 1.858-6, é que surgiu o impedimento legal à compensação, na sucessora, de bases de cálculo negativas da CSL, geradas na sucedida a partir de 1992.

Recurso provido.

Nos autos há lançamento para redução da base de cálculo negativa da CSL, no anocalendário de 1995, pois o contribuinte juntou ao saldo acumulado de bases negativas de anos anteriores os valores provenientes de 2 (duas) empresas incorporadas nesse ano calendário, informando o somatório dos saldos em sua declaração de rendimentos.

A Câmara, por maioria de votos entende que somente a partir da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, seria possível albergar-se a pretensão do fisco, nos termos do artigo 20 deste dispositivo legal, que estendeu à CSL a vedação existente para o IRPJ, quanto ao aproveitamento, na sucessora, do saldo de bases negativas oriundas da sucedida.

Irresignada, a d.Procuradoria da Fazenda Nacional oferece as razões de fls.251/258. Comenta que a Andina Participações S/C Ltda depois de haver incorporado, em 30 de janeiro de 1995 as empresas Distribuidora de Bebidas Itioca Ltda. e Rio de Janeiro Refrescos S/A, passou a constituir a Rio de Janeiro Refrescos Ltda.

A incorporadora aproveitou as bases de cálculo negativas de CSLL que importavam uma em R\$ 1.701.412,82 e a outra em R\$ 14.509.056,44, sob argumento de que o artigo 227 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) permitia tal aproveitamento.

Opõe a esta conclusão o Superior Tribunal de Justiça que, no Recurso Especial nº.307.389 - RS, ao enfrentar semelhante questão pronuncia-se da forma seguinte:

O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança a tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.

Insubsistente a tese da recorrente de que não há proibição da compensação pretendida. No regime de direito público, especialmente no campo do direito tributário, a relação jurídica decorre de norma positiva. O silêncio da lei não cria direitos para nenhuma das partes: sujeito ativo e sujeito passivo.

Outrossim, no trato de qualquer benefício fiscal, mesmo concedido por lei, a interpretação é restritiva.

Pondera que as empresas incorporadas, na data da incorporação já possuíam em seu acervo as bases de cálculo negativas, decorrente das relações jurídicas entre elas e o Estado. Transferir as bases negativas, sem norma legal permissiva, apenas opondo a norma particular de incorporação, não prospera.

Insuficiente para autorizar a compensação das bases negativas de cálculo o comando do art. 227 da Lei 6.404/76, usado segundo a equidade, em descompasso com o artigo 108 do CTN que impede o seu uso tanto para criar tributo (§ 1º., quanto para dispensa de seu pagamento § 2º.)

Discorre sobre a Lei 6.404/76, das Sociedades por Ações, para lembrar que ela não veicula norma de direito tributário. Consigna, isso sim, responsabilidades e obrigações no campo do direito privado, não servindo, portanto, como norma orientadora de procedimento acerca de tributos.

Aponta a evolução legislativa tratando de compensação em incorporações, a saber:

“14. No ano de 1976 foi elaborada a Lei nº. 6.404/76, das Sociedades por Ações, que trazia no artigo 227 previsão de incorporação de uma sociedade por outra, sucedendo a incorporadora nos direitos e obrigações da incorporada.

15. Como já visto, todo procedimento de ordem tributária tem que se encontrar de acordo com a legislação tributária vigente à época dos fatos.

16. Resultado da observância da obediência ao princípio da legalidade, foi que o Decreto-lei n- 1.598/77, com finalidade de adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da Lei de Sociedade por Ações (Lei 6.404 de 15/12/76), instituiu a permissão, no §5º. do artigo 64, de compensação dos prejuízos da sociedade extinta pela incorporadora.

17. Obedecia-se então ao princípio da legalidade estrita e era certo o direito à compensação.

18. Posteriormente, a edição do Decreto-lei nº. 1.730, de 17 de dezembro de 1979, com objetivo de promover alterações no Decreto-lei n- 1.598/77 deu nova redação ao parágrafo 5º. do artigo 64, retirando a antiga redação do mundo jurídico, passando a vigorar da forma:

Decreto-lei 1.730 de 17 de dezembro de 1979.

Art. 1 - São procedidas as seguintes alterações no Decreto-lei n- 1.598 de 26 de dezembro de 1977:

(omissis)

§ 3º. (omissis)

IV - São revogados os parágrafos 6º e 8º do artigo 64, renumerado como parágrafo 6º o atual parágrafo 7º, e, passando o parágrafo 5º a vigorar com a seguinte redação:

"§ 5º. O Conselho Monetário Nacional pode autorizar a compensação do prejuízo de uma pessoa jurídica com o lucro real de outra, do mesmo grupo ou sob controle comum, quando a medida atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional".

Afirma que até dezembro de 1979 as sociedades incorporadoras podiam compensar os prejuízos das incorporadas; depois, só mediante autorização do Conselho Monetário Nacional.

Possibilidade eliminada através do Decreto-lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, ao retirar a condição de autorização do Conselho Monetário Nacional, dispôs:

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos da sucedida.

Discorre que neste ponto poderia estar resolvida toda questão. Antes, em 1977 podia compensar, depois, em 1979, só com autorização do Conselho Monetário Nacional e, finalmente a partir de 1987, definitivamente, não podia.

Aponta a discussão da natureza jurídica das contribuições sociais ora era tida como tributária ora não, dúvida incrementada na Emenda Constitucional nº 08, de 14 de abril de 1977, esclarecida, na Constituição de 1988, no artigo 149.

Por este diploma legal ter-se-ia, em definitivo, a natureza jurídica de tributo das contribuições sociais, aplicando-se toda legislação tributária, bem como a vedação legal da compensação de prejuízos ditada pelo artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987.

Conclui pedindo provimento ao recurso, rebatendo a afirmação de que – “em direito tributário o que não é proibido é permitido” com a posição de Milton Luiz Pereira, Ministro do Superior Tribunal de Justiça, nos termos seguintes:

“O princípio da legalidade, do mesmo modo que impõe a exigência de cobrança de tributo só por lei expressa, também, exige que a compensação de prejuízos com lucros para fins tributários somente ocorra com autorização legislativa.”

Seguimento conforme despacho de folhas 260/261.

Contrarrazões, às fls. 284/294, em síntese, reclama do silogismo empregado pela União, na tentativa de reformar o acórdão contrário ao próprio Código Tributário Nacional, e diversas decisões proferidas pelos Colegiados do então Conselho de Contribuintes.

O recurso pretende valer-se da analogia para exigir tributo, mas esbarra no óbice do § 1º do artigo 108 do CTN.

Afirma que há legitimidade na compensação das bases negativas da csll no ano calendário de 1995. O procedimento se apóia no artigo 227, caput, da Lei 6404/76, que autoriza a empresa resultante do processo de incorporação a aproveitar a base de cálculo negativa de CSLL das empresas incorporadas. Transcreve o dispositivo :

"Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. "

Conclui como legítimo, sem qualquer tipo de ofensa à legislação societária vigente, seu direito ao aproveitamento das base de cálculo negativa de CSLL, uma no valor de R\$ 1.701.412,82, e outra no valor de R\$ 14.509.056,44 (valores atualizados monetariamente) das duas empresas incorporadas.

Transcreve de Eduardo Tavares Borba o seguinte:

"Com a incorporação, a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações, operando-se uma sucessão universal. O patrimônio líquido da incorporada, que passa à incorporadora, gera nesta um aumento de capital equivalente e, como consequência, a emissão das ações a serem entregues aos acionistas da incorporada em substituição às de que eram titulares. A sociedade incorporada extingue-se sem se liquidar, posto que a sua realidade econômico jurídica (ativo, passivo e acionistas) integra-se na incorporadora. "

À afirmação da Recorrente sobre a ausência de previsão legal quanto à possibilidade da Recorrida de compensar as bases negativas de CSLL das empresas sucedidas opõe o Código Tributário Nacional, art. 132, na redação seguinte:

"Art. 132. A pessoa Jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou Incorporação de outra, ou em outra, é responsável por tributos devidos até a data do ato pelas pessoas 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.

O dispositivo determina de forma incontroversa a sucessão em direitos e obrigações entre as empresas originadas de incorporação, fusão ou transformação, o que poria em cheque o único fundamento utilizado pela Recorrente, para a reforma do acórdão, no sentido de que inexistia previsão legal para que a sucessora, por incorporação, possa acumular a base de cálculo negativa apurada pela sucedida.

Comenta e transcreve do art. 110 do CTN, para concluir que não houve, por parte do acórdão recorrido, qualquer desatendimento ao artigo 108, § 2º do CTN, pois o próprio Código Tributário Nacional prevê a sucessão tributária, em seus direitos e obrigações, sendo, portanto, legítimo o direito da Recorrida de incorporar também os saldos acumulados de bases negativas da CSLL, geradas nas empresas sucedidas.

Ressalta, usando o contrário senso, que se tivesse ocorrido nas empresas incorporadas base de cálculo positiva de CSLL, ela incorporadora seria responsável pelo recolhimento deste tributo devido em nome daquelas, com base nas referidas normas. Logo, apresentar-se-ia de todo descabido o entendimento esposado pela Recorrente.

Pede considerar-se que à época da incorporação inexistia qualquer vedação legal a que a empresa utilizasse esse procedimento. (Esta presente no ordenamento jurídico somente no ano de 1999, por meio da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29.06.99, art. 20, seguidamente reeditada.

Esta mais uma razão para não ser aceita a tese da Fazenda Nacional. Traz a colação jurisprudência administrativa que secunda sua tese: Ac.CSRF/01-0992, de 28/06/1989; Ac.101-93508, de 21.06.2001; Ac.105-13.508; de 30/05/2001; Ac.105-14.897, de 13/04/2005; Ac. nº 107-08.559, de 02/01/2007; Ac nº 108-06.956, de 25/09/2002; Ac nº.108-07.463, de 24/09/2003.

Aduz a inaplicabilidade do artigo 33 do decreto-lei nº. 2.341/87 ao caso concreto, ao argumento da natureza tributária das contribuições. Chama a atenção para a contradição da premissa traçada na busca pela reforma do acórdão.

De um lado argumenta no sentido de que a decisão se valeu da legislação que rege relações de direito privado para eximir tributo, o que seria vedado pelo § 2º do artigo 108 do CTN, e, por outro, utiliza indistintamente a analogia para exigir tributo, o que também é vedado pelo § 1º, do artigo 108 do CTN.

Assim, também não merece acolhida o argumento relativo à possível aplicação do Decreto-lei nº 2 341/87, à contribuição social. Pede a manutenção do acórdão por seus próprios fundamentos.

Em 08/07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei.

Trata-se de recurso da Fazenda Nacional com vistas a restaurar a redução da base de cálculo negativa da CSL, no ano-calendário de 1995, pois o contribuinte juntou ao saldo acumulado de suas bases negativas de anos anteriores os valores provenientes de 2 (duas) empresas incorporadas nesse ano-calendário, informando o somatório dos saldos em sua declaração de rendimentos.

A Câmara, por maioria de votos, entende que somente a partir da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, seria possível albergar-se a pretensão do fisco, nos termos do artigo 20 deste dispositivo legal, que estendeu à CSL a vedação existente para o IRPJ, quanto ao aproveitamento, na sucessora, do saldo de bases negativas oriundas da sucedida.

A matéria veio a conhecimento desta Câmara Superior e a conclusão é de que somente a partir de 01 de outubro de 1999 há legislação que impede a incorporadora compensar as bases negativas da incorporada, com a entrada em vigor do artigo 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, que estendeu à CSLL o disposto nos artigos 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, que assim dispunham:

“Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.” (grifei)

Tendo em vista que, no presente caso, trata-se de exigência referente ao ano-calendário de 1995, não há que se falar em vedação para a incorporadora compensar as bases negativas apuradas pela incorporada, na linha da decisão proferida no acórdão Ac. nº CSFR/01-04.448, de 25/02/2003), a seguir reproduzido:

CSLL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS NA SUCESSÃO – Somente com advento da expressa vedação imposta pela MP 1.858-6/99 é que surgiu impedimento legal à compensação de bases negativas, geradas a partir de 1992, em casos de sucessão. Recurso Provido.” (Ac. nº 108-06.956, de 21/05/2002).

CSLL - A proibição constante no art. 22 da MP nº 2.158-35/01, que dispõe que se aplica à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, só tem incidência partir de 01-10-99." (Ac. nº CSFR/01-04.448, de 25/02/2003).

E do voto condutor deste aresto tem-se que:

(...)

" A primeira matéria a ser analisada diz respeito à limitação para compensação da base de cálculo negativa da CSLL. Ressalte-se que não se discute a limitação em si, o que foi submetido à apreciação do Poder Judiciário, mas sim a possibilidade da não observância do limite, estabelecido na lei, em relação ao balanço de incorporação. Ou seja, releva definir se, pelo fato de a empresa EMBEL ter sido incorporada pela Recorrente, poderia ela, na última declaração apresentada em seu próprio nome, compensar suas bases negativas sem observar o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

A compensação da base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro passou a ser permitida a partir de 01/01/92, com a Lei nº 8.383/91. A Lei 8.981/95 limitou a redução por compensação da base de cálculo negativa de períodos-base anteriores em no máximo 30%. O art. 20 da Medida Provisória 1.858-6, estendeu à base de cálculo negativa da CSLL as disposições do Decreto-lei 2.341/87 relativas à compensação de prejuízo fiscal. Os artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/87 vedavam à pessoa jurídica compensar seus próprios prejuízos se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido modificação de seu controle acionário e do ramo de atividade, bem como a compensação, por pessoa jurídica sucessora, de prejuízos da sucedida.

(...)

Alega a Recorrente que antes da MP 1.858-6/99 não havia impedimento legal para que a sucessora por incorporação compensasse a base de cálculo negativa apurada pela sucedida.

Todavia, não está a Recorrente sendo acusada de ter compensado base de cálculo negativa transferida da sucedida. Está, isto sim, na qualidade de sucessora sendo responsabilizada por infração cometida pela sucedida correspondente à não observância, na apuração da base de cálculo correspondente ao balanço de incorporação, do limite de 30% para compensação da base de cálculo negativa. Não o tendo feito, infringiu a legislação aplicável e o crédito tributário decorrente desse fato deve ser exigido da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN.

Estando, por ocasião do balanço da incorporação, em pleno vigor a disposição legal que limita a compensação da base de cálculo negativa em 30% deve ser mantida a exigência".

No mesmo sentir também se manifesta Hiromi Higushi in "Imposto de Renda Interpretação e Prática" 2002:

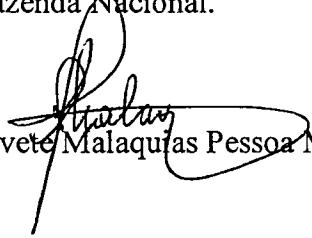
" O art. 22 da MP nº 2.158-35/01 dispõe que aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Estes dois arts. estão assim redigidos:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Antes da alteração, aquelas duas vedações para compensação somente eram aplicáveis na determinação do lucro real para pagamento do imposto de renda. A partir de 01-10-99, as vedações/ aplicam-se também para a base de cálculo da CSLL".

Nesta ordem de juízos, NEGO provimento ao recurso interposto pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora