



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

Processo nº 16327.001758/2004-54
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.839 – 1ª Turma
Sessão de 10 de dezembro de 2013
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VEGA ENGENHARIA AMBIENTAL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002

Ementa:

DESPESAS DESNECESSÁRIAS NO IRPJ. DEDUTIBILIDADE NA CSLL. BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.

INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO UNIVERSAL DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES. APROVEITAMENTO PELA INCORPORADORA DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DA INCORPORADA.

Sendo a incorporação uma sucessão universal de direitos e obrigações, nas incorporações havidas antes da MP nº 1.858-6/1999 as bases de cálculo negativas da sucedida passam a integrar o patrimônio da sucessora no mesmo momento da incorporação. Assim, após o evento sucessório inexistem bases de cálculo negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da sucedida às quais se possa aplicar a restrição introduzida pelo art. 20 da referida MP, que dispõe que se aplicam à base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os arts. 32 e 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por maioria de votos, recurso conhecido em parte. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. 2) Por unanimidade de votos, na parte conhecida, negado provimento ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc – Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 04/08/2010 (fl. 534), a Fazenda Nacional interpõe Recurso Especial às fls. 537/544, para a 1ª Turma de Julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Pleiteia a reforma da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, através do Acórdão nº 1301-00.197, de 27/98/2009 (fls. 525/532) a qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso de Ofício e, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte Vega Engenharia Ambiental S/A (fls. 445/469).

Fundamenta o presente Recurso Especial no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos que contra o contribuinte, Vega Engenharia Ambiental S/A, foi lavrado, em 10/12/2004, Auto de Infração de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls.322/331), com ciência pessoal, em 17/12/2004 (fls.326), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.319.612,52, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor dos tributos, referente aos exercícios de 2000 a 2002.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade fiscal lançadora constatou as seguintes irregularidades:

1 - ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL. FALTA DE ADIÇÃO DO VALOR DA CSLL REGISTRADA COMO CUSTO OU DESPESA. Valor apurado conforme relatório de verificação fiscal em anexo, que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração, referente a despesas com gratificação ao conselho, participação dos administradores. Infração capitulada no art. art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995;

Documento assinado digitalmente, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINÍCIU

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, 1988; art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e suas reedições.

2 - BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE PERÍODOS ANTERIORES. Valor de base de calculo negativa compensado indevidamente, tendo em vista que tal valor era oriundo de equivalência patrimonial da Vega, quando controlada da Sita Brasil. Como a Sita Brasil foi incorporada pela Vega, (controlada incorpora controladora), não há base legal para efetuar tal operação, conforme relatório de verificação fiscal em anexo que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 1995 e art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995.

3 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. Falta da adição de 1/3 ou 1% do Cofins, utilizado em compensação do valor devido de contribuição social resultando no não pagamento desta contribuição social. conforme relatório de verificação fiscal em anexo, que doravante faz parte integrante e inseparável deste auto de infração. Infração capitulada no art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 19 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 273 do RIR/99.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 17/01/2005 (fls. 358/371), instruído pelos documentos de (fls. 372/421) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SPOI, em 25/09/2007, julgou parcialmente procedente o lançamento, (fls. 424/437), lastreado, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que a COFINS paga e compensada com a CSLL devida é indedutível da base de cálculo da própria CSLL;

- que para apuração da Contribuição Social, inexistente norma que prescreva que as despesas com gratificações a conselheiros e com participações a administradores devem ser adicionadas ao lucro líquido na apuração da base de cálculo da CSLL. As regras de dedutibilidade de despesas dirigidas expressamente à apuração do lucro real não se aplicam de forma reflexa à CSLL;

- que a legislação aplicável à compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL é aquela vigente por ocasião da efetivação dessa compensação e não a da época de formação da base negativa da contribuição.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 01/11/2007, conforme Termo constante à fl. 439, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, tempestivamente, em 29/11/2007, Recurso Voluntário (fls. 445/469), instruído pelos documentos de fls. 470/472, o qual, ao ser apreciado pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, através do Acórdão nº 1301-00.197, de 27/08/2009 (fls. 525/532), por unanimidade de votos, foi negado provimento ao Recurso de Ofício e quanto ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, foi dado provimento parcial, conforme se verifica de sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIU

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Exercício: 2000, 2001, 2002

DESPESAS INDEDUTÍVEIS PARA EFEITO DE IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO PARA A APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

Descabida a pretensão do Fisco de estender à CSLL, sem amparo legal, as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ. São diversas as bases de cálculo de um e outro tributo.

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS TRIBUTÁRIAS.

Correta a autuação que adicionou ao lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, o valor correspondente a um terço da COFINS efetivamente paga, compensada com a CSLL devida, por autorização do art. 8º da Lei nº 9.718/1999. A recuperação de despesa tributária pela via da compensação, como é o caso, deve ser levada ao resultado de forma a neutralizar, no exato montante recuperado, a redução do lucro líquido correspondente à despesa tributária apropriada por seu valor integral.

INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO UNIVERSAL DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES. APROVEITAMENTO PELA INCORPORADORA DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DA INCORPORADA.

Sendo a incorporação uma sucessão universal de direitos e obrigações, nas incorporações havidas antes da MP nº 1.858-6/1999 as bases de cálculo negativas da sucedida passam a integrar o patrimônio da sucessora no mesmo momento da incorporação. Assim, após o evento sucessório inexistem "bases de cálculo negativas da CSLL da sucedida" às quais se possa aplicar a restrição introduzida pelo art. 20 da referida MP, que dispõe que se aplicam à base de cálculo negativa da CSLL os arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos dar provimento parcial para afastar a exigência fundada na compensação indevida de bases de cálculo da empresa incorporada, no valor de R\$ 5.026.178,46, no ano-calendário 1999, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 04/08/2010, conforme Termo constante à fl. 534, a Fazenda Nacional interpôs, de forma tempestiva (09/08/2010), Recurso Especial de fls. 537/544, com amparo no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 10/04/2015 por MARCOS VINICIU

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- que no caso, a fiscalização procedeu à glosa da dedução de despesas que não são consideradas operacionais pela legislação do imposto de renda, por faltar-lhe os requisitos estipulados na própria lei;
- que, contudo, o acórdão recorrido afastou a aludida glosa por entender que as despesas indedutíveis para o IRPJ não se estendem para a apuração da CSLL;
- que ao assim decidir, o colegiado a quo exarou entendimento divergente da decisão proferida pela 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no acórdão nº 107-08870;
- que no paradigma, consagrou-se o entendimento de que as despesas desnecessárias, e, conseqüentemente, desprovidas do caráter operacional, são também indedutíveis na apuração da CSLL;
- que quanto à apuração da CSLL pela incorporadora, o colegiado a quo considerou possível a compensação das bases negativas da incorporada, se a incorporação se realizou antes da edição da MP 1858-6/1999, que expressamente proibiu tal compensação;
- que este entendimento, no entanto, diverge da tese esposada pela 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no acórdão nº 103-23.404;
- que no paradigma indicado, assim como no caso dos autos, a incorporação foi realizada antes da Medida Provisória nº 1858-6/1999, conforme se lê no relatório do aresto apontado. Contudo, em sentido oposto ao acórdão recorrido, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes manteve a autuação referente à glosa da compensação indevida das bases negativas da incorporada;
- que resta, portanto, configurado dissídio jurisprudencial neste ponto, razão pela qual se encontram preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso especial;
- que as despesas não operacionais, consideradas indedutíveis na apuração do IRPJ, influenciam na base de cálculo da CSLL porque esta corresponde ao resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º da Lei n. 7.689/88), a depender das despesas operacionais;
- que esse fundamento se soma aos ditames do art. 13 da Lei n. 9.249/95, o qual veda deduções à base de cálculo da CSLL, sem prejuízo do disposto no art. 47 da Lei n. 4.506/64;
- que o último dispositivo considera como operacionais as despesas que são necessárias à atividade da entidade. As despesas que não forem necessárias não podem ser consideradas como despesas operacionais, logo, não podem ser deduzidas da base de cálculo da CSLL, isto é, não podem interferir no resultado do exercício para fins de apuração da base de cálculo da contribuição;
- que na hipótese vertente, o contribuinte foi autuado por ter compensado indevidamente bases negativas de CSLL apuradas por sua incorporada, conforme demonstrado no auto de infração que lastreia o presente processo;

- que este tipo de compensação realizada pela empresa sucessora, de fato, está vedada no sistema legal, consoante o disposto no art. 20 da Medida Provisória n. 1858-6/1999, sucedida pela Medida Provisória 2.158/2001;

- que o acórdão recorrido sustenta que a norma supra transcrita não se aplicaria às incorporações realizadas antes de sua vigência em 1999;

- que a data máxima vênua, este entendimento não merece prosperar, pois o art. 20 da Medida Provisória n. 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária, fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL;

- que logo, a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação. Se as bases negativas da incorporada foram compensadas pela incorporadora após a edição da Medida Provisória n. 1858-6, de 26/06/1999, torna-se indevida a aludida compensação, pois realizada quando já existia regra impeditiva. Este é o caso dos autos, onde se verifica que autuada realizou a compensação indevida em 31/12/1999, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória, que fundamentou a autuação em análise. Portanto, está correta a glosa efetuada pela fiscalização, que agiu dentro dos ditames legais.

Seguem abaixo os acórdãos paradigmas apresentados (fls. 545/554), dos quais se transcreve as respectivas ementas nas partes que interessam:

Acórdão nº 107-08.870

DESPESAS FINANCEIRAS - DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo o sujeito passivo tomado empréstimos no mercado financeiro, e tendo concedido empréstimos a afiliadas, sem cobrança de encargos ou os cobrado com insuficiência, em relação às taxas por ela pagas junto às instituições financeiras, configura-se a desnecessidade das despesas financeiras às atividades da empresa, na proporção do capital cedido.

CSLL — DESPESAS DESNECESSÁRIAS. Tendo a glosa se dado em razão da constatação de desnecessidade das despesas financeiras, o que as torna indedutíveis também da base de cálculo da CSLL é o próprio conceito de resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial.

Acórdão nº 103-23.404

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2001

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INCORPORAÇÃO. Conforme expressa disposição legal (Medida Provisória n. 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória n. 2.158-25, de 2001), a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada.

Recurso voluntário não provido.

Em 17/11/2010 foi proferido o Despacho nº 232/2010 (fls. 557/558), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer os pressupostos regimentais.

Ciente, nos termos regimentais, do Acórdão recorrido e do Despacho de Exame de Admissibilidade, em 30/03/2011 (fl. 567), o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 11/04/2011, as contrarrazões de fls. 582/596, sem instrução de documentos adicionais, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que ocorre, contudo, que o Acórdão nº 107 – 08870, indicado como paradigma pela recorrente, não trata de fatos semelhantes ao deste processo nem, muito menos, deram à lei tributária interpretação divergente;

- que a simples leitura do Acórdão nº 107 – 08870, invocado pela recorrente para respaldar o seu Recurso Especial, revela que naquele caso os fatos eram completamente diferentes: desnecessidade das despesas financeiras pelo fato de o contribuinte ter tomado empréstimo no mercado financeiro e, ao mesmo tempo, concedido empréstimo a afiliadas sem cobrança de encargos;

- que, portanto, os casos do acórdão recorrido e do acórdão coligido pela recorrente como paradigma não são idênticos e também não há demonstração analítica de pontos específicos, razão pela qual não preenchem os requisitos do § 6º do art. 67 do RICARF;

- que nessa conformidade, a jurisprudência da CSRF é pacífica no sentido de que não deve ser conhecido o recurso especial quando o acórdão recorrido tiver decidido questão diversa daquela enfrentada pelos acórdãos paradigmas;

- que com relação à outra divergência jurisprudencial (impossibilidade da compensação de bases negativas da incorporada na apuração da CSLL devida pela incorporadora), ao analisar o § 10º do art. 67 do atual Regimento Interno do CARF, verifica-se que o pressuposto para o conhecimento do Recurso Especial é a apresentação de acórdãos cuja tese, na data da interposição do recurso, ainda não tenha sido superada pela CSRF; caso contrário, não servirá de paradigma, independentemente de sua reforma específica;

- que ocorre, contudo, que desde 27.07.2009, por meio do Acórdão CSRF/9101 – 00197, a 1ª Turma da CSRF já tinha pacificado o entendimento de que até o advento do art. 20 da MP nº 1.858 – 6/1999, não havia vedação para que a incorporada pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada;

- que, portanto, a tese do Acórdão nº 103 – 23.404, coligido pela recorrente, já havia sido superada quando da interposição do Recurso Especial em 09.08.2010, razão pela qual não serve de paradigma, independentemente de sua reforma específica;

- que a recorrente alega em seu Recurso Especial que as despesas que não forem necessárias não poderiam ser consideradas como despesas operacionais, logo não poderiam ser deduzidas da base de cálculo da CSLL;

- que tal fundamento equivocado vem sendo corretamente afastado desde a 1ª instância e deve continuar o sendo também na CSRF, pois apesar de a legislação (Lei nº 8.383/91, 8541/92 e 8.981/95) ter estendido à CSL as normas de “apuração” e de “pagamento” aplicáveis ao IRPJ, as bases de cálculos dos referidos tributos continuaram a ser diferentes,

razão porque as adições extra contábeis previstas para fins de apuração do lucro real não são automaticamente aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL;

- que as gratificações atribuídas a administradores, as participações nos lucros a eles pagas têm natureza de despesa, e não de provisão, daí serem dedutíveis da base de cálculo da CSL, uma vez que não há lei que imponha a sua adição extracontábil, tal como ocorre para fins de IRPJ;

- que no que se refere à compensação de bases negativas, a recorrente alega em seu Recurso Especial que a recorrida teria realizado a compensação indevida em 31.12.1999, quando já estaria em vigor a proibição legal veiculada na MP nº 1858 – 6/1999;

- que em 30.11.1998, data em que realizada a incorporação, não havia impedimento legal a que a base negativa de CSL da incorporada fosse a ela transferida, razão por que tais bases negativas passaram a integrar o patrimônio da recorrida, podendo ser utilizadas para compensar sua base positiva, observado o limite de 30 %.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, nos termos do item III, do art. 17, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o seu resultado, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em outubro de 2013, passo a formalizar o voto do relator:

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 04/08/2010 (fls. 534) e protocolizado o presente apelo em 09/08/2010 (fls. 537/544), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da análise dos autos verifica-se que a Fazenda Nacional cumpriu com os requisitos previstos no RI-CARF para interpor Recurso Especial da Divergência, já que demonstrou que a decisão recorrida conferiu à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O mero cotejo da ementa e voto do acórdão recorrido com as ementas e votos dos acórdãos paradigmas já caracteriza a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados. Ou seja, questiona-se qual seria o tratamento de glosa de despesas não operacionais da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a possibilidade de compensação de bases negativas da incorporada na apuração da Contribuição Social sobre o

Lucro Líquido devida pela incorporadora. Enquanto os acórdãos paradigmas decidiram pela legalidade da glosa das despesas e pela impossibilidade da compensação das bases negativas pela incorporadora, o acórdão recorrido ao contrário decidiu que as glosas de despesas são indevidas e pela legalidade da compensação das bases negativas pela incorporadora.

Assim sendo, o Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Como visto no relatório o presente trata de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão 1301-00.197 (fls. 525/532v), de 27/08/2009 (formalizado em 26/04/2010), o qual, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário.

Inconformada a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em 09/08/2010 (fls. 537/544), alegando divergência jurisprudencial: (i) quanto à glosa de despesas não operacionais da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; (ii) quanto à possibilidade de compensação de bases negativas da incorporada na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pela incorporadora.

1 - QUANTO À GLOSA DE DESPESAS NÃO OPERACIONAIS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Da análise dos autos observa-se que foram exoneradas em primeira instância as glosas efetuadas pela fiscalização, correspondentes a gratificações ao Conselho de Administração (R\$ 169.500,00 no ano-calendário 1999) e participação nos lucros dos administradores (R\$ 1.813.348,03, R\$ 3.549.769,98 e R\$ 3.197.175,92, respectivamente nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001).

Baseou-se o Fisco, para o referido lançamento, no disposto no art. 49, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997¹, ao fundamento de que todas as despesas consideradas indedutíveis para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica também o seriam para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Ora, foge da razoabilidade crer que com a Instrução Normativa nº 93, de 1997, estabeleceu-se a equivalência entre as bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, uma vez que, nesse aspecto, nada acrescentou ao que já dispunha a Lei nº 8.981, de 1995, verbis:

Art. 28 - Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Resta claro que dentre as disposições relativas ao IRPJ que também alcançam a CSLL, por determinação do art. 28 da Lei 9.430/96 (arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71), nenhuma prescreve sobre despesas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ, as quais teoricamente teriam sido estendidas à base de cálculo da CSLL.

As normas sobre ajustes na *base de cálculo* são distintas das normas de *apuração* a que aludem invocada instrução normativa. Não há na legislação dispositivo que determine a adição à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de despesas efetivas, tidas como indedutíveis na apuração do Lucro Real. As bases de cálculo do IR e da

CSL não são idênticas, daí os ajustes previstos ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real não serem automaticamente aplicáveis à referida contribuição. A base de cálculo da CSL é aquela definida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 1990

Despesas ou encargos contabilmente apropriados, para efeitos de apuração do resultado comercial da pessoa jurídica, ainda que considerados não dedutíveis para efeitos do IRPJ, nem por isso deixariam de ser considerados na apuração da base de cálculo da CSLL. Para esse tributo, ao lucro líquido ou resultado comercial somente se agregam ou excluem valores constantes do artigo 2º dos diplomas legais mencionados, bem como do artigo 13 da Lei nº 9.249, de 1995. Outras exclusões, ainda que pertinentes ao IRPJ, não o são para efeitos da contribuição em questão, por absoluta falência de amparo legal.

Ora, somente a lei pode dispor sobre a base de cálculo de tributos. Os dispositivos legais que embasaram o auto de infração não vedam especificamente a dedutibilidade de gratificações ao Conselho de Administração nem a atribuição de participação nos lucros a administradores. A pretensão de estender à CSLL as disposições acerca de dedutibilidade de despesas para fins do IRPJ não encontra amparo legal, nem mesmo infralegal, e não se pode admitir que a expressão "*normas de apuração e pagamento*" possa alcançar também a determinação da base de cálculo, distinção que está expressa no texto do art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995.

2 - QUANTO À POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DA INCORPORADA NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO DEVIDA PELA INCORPORADORA.

No que diz respeito a glosa da compensação, efetuada pela autuada em 31/12/1999, com observância da trava de 30%, da base de cálculo negativa da empresa incorporada em 1998. Valeu-se o Fisco do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, a seguir transcrito.

Art.20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

Por sua vez, eis a redação dos referidos artigos do Decreto-Lei nº 2.341, de 29/06/1987:

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 secretário 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.

No caso concreto, a incorporação se deu em outubro/1998 (fl. 263), antes do advento da MP nº 1.858-6, de 1999. Na ausência de impedimento legal, as bases negativas de CSLL acumuladas pela incorporada se transferiram à incorporadora, podendo ser utilizadas posteriormente, inclusive no encerramento do ano-calendário 1998, observadas as limitações

legais, especialmente a "trava". Não é demais reforçar: trata-se de sucessão universal, em que a incorporadora sucede a incorporada em todos os seus direitos e obrigações, a teor do art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A). Especificamente, o direito à compensação das bases negativas pertencia à incorporada, integrava o seu patrimônio, ainda que extra-contabilmente. Aliás, a boa técnica admite também o registro contábil desse direito.

Em assim sendo, a transferência de direitos e obrigações havida por ocasião da extinção da sucedida e sua incorporação pela sucessora deve ser reputada como ato jurídico perfeito, insuscetível de alteração superveniente. Aquilo que, até então, eram bases de cálculo negativas da CSLL da SITA (sucedida) passam a ser bases de cálculo negativas da VEGA (sucessora), visto que a incorporada deixou de existir e esse direito, integrante de seu patrimônio, passou a integrar o patrimônio da incorporadora.

Posteriormente a esses eventos, foi publicada a MP nº 1.858-6, de 1999, com vigência a partir de 01/10/1999. Nessas condições, a vedação estabelecida por essa Medida Provisória, da forma como foi entendida pela fiscalização e no julgamento em primeira instância, corresponde de fato à cassação do direito da sucessora, adquirido anteriormente no momento da incorporação, o que não se há de admitir.

Ora, a melhor interpretação que se deve extrair do ato legal sob exame (art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999) é de que se aplica somente às incorporações havidas posteriormente à vigência da norma legal que impôs a vedação da compensação, pela incorporadora, de bases de cálculo negativas da CSLL da incorporada. Isso porque entendo que, após a incorporação, não mais se há de falar em bases negativas da sucedida, posto que essa pessoa jurídica desapareceu e as bases negativas que antes lhe pertenciam passaram a integrar, de pleno direito e de forma definitiva, o patrimônio da sucessora. Assim, a vedação à compensação almejada pelo legislador deveria produzir seus efeitos no momento da incorporação, evitando que esse direito, especificamente, se transferisse do patrimônio da sucedida para o da sucessora.

No caso concreto, não foi o que ocorreu. A transferência desse direito se deu em 1998, antes do advento da MP nº 1.858-6/1999, e livre das restrições por ela estabelecidas. Assim, quando a MP veio a ser publicada e produzir efeitos, suas disposições acerca das bases de cálculo negativas da sucedida não se poderiam aplicar a fatos pretéritos, visto que a sucedida já não mais existia e as bases de cálculo negativas já eram próprias da sucessora, definitivamente incorporadas ao seu patrimônio. Inexistiam, no início da vigência da MP, "bases de cálculo negativas de CSLL da sucedida" às quais se pudesse aplicar a vedação legal, pelo que a exigência deve ser exonerada, nessa parte.

Nestas condições, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Procurador.

(Assinado digitalmente)

Marcos Vinícius Barros Ottoni - Redator Ad Hoc

CÓPIA