



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 18471.000530/2006-71
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-005.928 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de novembro de 2021
Recorrente MULTISHOPPING EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

Nos termos do excerto da súmula CARF número 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 n° 1.858-6, de 1999”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourao, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert, Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

O presente processo administrativo trata de Autos de Infração lavrados em face do contribuinte Multishopping Empreendimentos Imobiliários SA, ora Recorrente, através dos quais foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2002.

No que tange ao IRPJ, a acusação fiscal que motivou o lançamento foi no sentido de que o contribuinte teria se apropriado de despesas que não seriam passíveis de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Já no que se refere à CSLL, a fiscalização apontou duas infrações para constituição de ofício dos créditos tributários: (i) apropriação de despesas que, nos mesmos termos dos fundamentos que motivaram o lançamento de IRPJ, não seriam dedutíveis da apuração da CSLL e (ii) compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, decorrentes do evento de incorporação da empresa Maramar Shopping Participações Ltda., ocorrido em 30/06/1999, sob o argumento, em síntese, de que o art. 20 da MP n.º 1858-6, que vedou aquele aproveitamento, teria caráter interpretativo, podendo, assim, abarcar períodos anteriores à sua edição. Alegou-se, ainda, que, na data de utilização dos saldos negativos da empresa incorporada, a vedação já estava em pleno vigor.

Ao receber a intimação dos Autos de Infração, o Recorrente não se insurgiu com relação à constituição dos créditos tributários de IRPJ, promovendo o pagamento dos valores que lhe estavam sendo exigidos. Assim, por conta da extinção do crédito tributário, pelo pagamento, não se instaurou o litígio quanto ao IRPJ.

Entretanto, o Recorrente apresentou Impugnação Administrativa quanto à constituição dos créditos tributários de CSLL. As alegações apresentadas foram assim resumidas pelo acórdão proferido pela DRJ do Rio de Janeiro, *in verbis*:

- sucedeu a empresa Maramar no direito de utilizar a sua base de cálculo negativa;
- a vedação legal à sucessão do direito à utilização da base negativa da CSLL, em razão de incorporação, somente veio a ser eficaz após transcorridos noventa dias da publicação da MP no 1858-6/99, conforme o art. 6º do art. 195 da Constituição. A época em que foi efetivada a incorporação da Maramar, não era eficaz o disposto no art. 20 da MP n.º 1858-6/99;
- equivocadamente foram entendidas que ao caso seriam aplicáveis as regras do imposto de renda existentes à época da incorporação, no que se refere à utilização da base de cálculo da CSLL;
- com o objetivo de respaldar o lançamento, o autuante tenta atribuir natureza interpretativa ao art. 20 da MP n.º 1858-6/99. Tal tentativa afronta o princípio constitucional da legalidade;
- ao realizar a incorporação da Maramar adquiriu para si, por sucessão, a titularidade ao direito de aproveitamento das bases negativas da CSLL apuradas pela sucedida;
- da leitura dos arts. 219, inciso II, e 227 da Lei no 6404/1976 — Lei das Sociedades Anônimas, resta claro que a empresa incorporada extinguiu-se no momento em que foi incorporada e o interessado sucedeu a empresa incorporada em todos os seus direitos e obrigações, inclusive o direito ao aproveitamento das bases de cálculos negativas da CSLL detidas pela empresa incorporada;
- no Direito Tributário, o instituto da sucessão encontra-se disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional — CTN;
- não há dúvidas de que a totalidade dos direitos e obrigações da sociedade incorporada transferem-se para a sucessora no exato momento em que ocorre a incorporação;
- não há que se falar em utilização da base de cálculo negativa da empresa incorporada por parte da sucessora após a operação de incorporação. Uma vez realizada uma operação de incorporação a sociedade incorporada é extinta e seus direitos são transferidos para a sucessora, passando a integrar seu patrimônio. Tal transferência se dá no exato momento em que ocorre a incorporação, em decorrência da lei;
- o autuante está equivocado ao dar conotação interpretativa ao disposto na MP n.º 1.858-6/99 e que o art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87 seria aplicável subsidiariamente ao caso;

- causa estranheza a pretensão do autuante ao sustentar a tese de que o art. 28 da Lei 9.430/96 tenha o condão de restringir a utilização da base negativa da CSLL em razão de sucessão por incorporação;
- as despesas foram em sua totalidade incorridas em razão de empreendimentos de sua propriedade, não decorrendo de mera liberalidade;
- o autuante se equivoca ao tentar aplicar à apuração da base de cálculo da CSLL regra própria do IRPJ. O equívoco fica flagrante quando do enquadramento legal da suposta infração, onde são apresentados dispositivos genéricos;
- na legislação da CSLL inexistente qualquer dispositivo determinando que as despesas relacionadas ao pagamento de supostas liberalidades devam ser adicionadas ao lucro líquido.

Em um primeiro momento, contudo, antes de analisar o apelo que inaugural do processo administrativo em questão, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I entendeu por bem intimar o contribuinte a apresentar “*cópia da ata de incorporação da empresa Maramar Shopping Participações Ltda, com evidência do registro na Junta Comercial do Est. Do Rio de Janeiro — JUCERJ, bem como do protocolo do pedido de arquivamento*”.

Uma vez atendida a determinação daquele colegiado, foi proferido acórdão de fls. 1864, em que a Turma de Julgamento *a quo* julgou a impugnação administrativa como parcialmente procedente.

Neste sentido, em síntese, os julgadores da DRJ do Rio de Janeiro entenderam pela improcedência das glosas das despesas incorridas e abatidas, pelo contribuinte, da base de cálculo da CSLL, mas mantiveram o lançamento no que tange ao aproveitamento da base de cálculo negativa daquela contribuição que havia sido apurada pela incorporada da Recorrente. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CREDITO.

Nos termos do art. 156, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, o pagamento extingue o crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA.

Na falta de dispositivo legal que indique a adição de determinada despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigí-la. As regras de dedutibilidade de despesas dirigidas expressamente à apuração do lucro real não se aplicam de forma reflexa à CSLL.

INCORPORAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO REGISTRO PÚBLICO.

O instrumento particular só produz efeitos a respeito de terceiros após transcrito em registro público.

Lançamento Procedente em parte

Não concordado com a parte em que restou sucumbente, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual, após contextualizar a discussão, afirma que o “*Agente Autuante reconheceu a exatidão das informações prestadas pela Recorrente no sentido de que realmente*

houve a incorporação da Maramar por parte da Recorrente e que foi devidamente demonstrada a existência de base negativa da CSLL da Maramar, no montante de R\$ 18.947.547,86, à época da incorporação”.

Afirma, assim, que a motivação para a constituição do crédito tributário, no que se refere à impossibilidade de aproveitamento da base de cálculo negativa da incorporada, estaria no fato de a fiscalização ter entendido que “*seriam aplicáveis as regras do Imposto de Renda existentes à época da incorporação, no que se refere à utilização da base de cálculo da CSLL*”, atribuindo “*natureza interpretativa ao disposto no artigo 20 da MP 2.1858-6*”, que posteriormente viria a vedar aquele aproveitamento.

Neste passo, afirma que é “*incontroversa a incorporação da Maramar pela Multishopping*” e que, pelas razões que expõe, repisando os argumentos apresentados em sede de Impugnação Administrativa, fazia jus, naquele ano-calendário de 2002, ao direito de utilizar a base de cálculo negativa da CSLL da sociedade incorporada.

Ato contínuo, os autos foram remetidos ao CARF e distribuídos a este relator para julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA DEVOLVIDA AO CARF.

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido em 06/11/2008 (AR de fls. 1.891), apresentando o Recurso Voluntário no dia 05/12/2008 (comprovante de fls. 1.894), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72. Inclusive, a tempestividade do apelo foi atestada no despacho de fls. 1.892.

Portanto, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez que cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, importante deixar claro que, como relatado acima, em que pese, inicialmente, terem sido constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, no que se refere ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, o Recorrente não se insurgiu contra o lançamento realizado pela fiscalização.

Pelo contrário, ao receber a intimação dos Autos de Infração, o contribuinte efetuou o pagamento do imposto com os encargos legais devidos, como se verifica das fls. 1.800 e seguintes dos autos. Deve-se ressaltar que, eventual pagamento a maior, como noticiado às 1803, tendo em vista suposto erro no cálculo das reduções das penalidades, deverá ser tratado diretamente na Unidade de Origem, como o próprio contribuinte afirma em sua manifestação.

Assim, não há litígio instaurado no que se refere ao IRPJ.

Quanto à CSLL, como também relatado alhures, houve duas acusações fiscais. Uma que se referia ao aproveitamento supostamente indevido de despesas incorridas e a outra

relativa ao aproveitamento, também indevido, aos olhos da fiscalização, de base negativa da CSLL, que havia sido apurada, em um primeiro momento, pela incorporada do Recorrente.

Ocorre que, nos termos da decisão proferida pela DRJ do Rio de Janeiro, a Turma de Julgamento *a quo* afastou as glosas das despesas incorridas, sob o argumento, em síntese, de que a *“legislação da CSLL não prevê a indedutibilidade de despesas que pela legislação do IRPJ seja considerada desnecessária (art. 299 do RIR/1999)”*.

Neste passo, como os valores dos créditos tributários considerados como indevidos pela DRJ não superavam o valor de alçada então vigente para apresentação do Recurso de Ofício, a decisão proferida, na parte em que deu provimento à Impugnação Administrativa, transitou em julgado, não podendo ser, por óbvio, revista por este colegiado.

Desta feita, cumpre analisar a insurgência do Recorrente no que tange ao lançamento da CSLL, na parte em que entendeu que não poderia ter sido aproveitada a base de cálculo negativa apurada anteriormente por sua incorporada. É o que se passa a fazer, uma vez que há preliminares a serem analisadas.

DO APROVEITAMENTO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL.

De pronto, é importante contextualizar a acusação fiscal e sua motivação, para, a partir deste contexto, se verificar o acerto ou não das ilações da fiscalização.

Como se depreende do Termo de Constatação de fls. 1397, o agente autuante consignou que *“o contribuinte compensou base de cálculo negativa de contribuição social referente a períodos anteriores no valor de R\$ 3.584.446,74. Deve ser ressaltado que, nos anos calendário de 2000 e 2001 a empresa havia realizado compensações semelhantes as quais eram decorrentes da incorporação de empresa denominada Maramar”*.

Naquele Termo, afirmou-se que o contribuinte apresentou à fiscalização *“Ata de Reunião do Conselho de Administração, realizada em 30/06/1999 e Protocolo e Justificação de Incorporação de Maramar por Multishopping, efetuado na mesma data”*, deixando-se claro que a incorporada – Maramar – *“apresentava base de cálculo negativa de CSLL no valor de R\$ 18.497.547,86 com a Multishopping tornando-se a sucessora da referida base de cálculo negativa”*.

Afirmou-se, ainda, que o contribuinte *“apresentou balanço patrimonial datado de 31/05/1999, discriminação da base de cálculo negativa, mostrando os valores informados por Maramar a esta SRF”*.

Assim, sem qualquer crítica quanto aos procedimentos de incorporação e quanto aos valores da base de cálculo negativa de contribuição social que a incorporada havia apurado, a fiscalização, invocando o disposto no artigo 20 da MP n.º 1.858-6, argumentou que existiria *“vedação legal à utilização de base de cálculo negativa de contribuição social da sucedida na sucessora, em razão de incorporação, a qual veio a ser eficaz noventa dias após a MP 1.858-6, de 29/06/1999”*.

O agente autuante deixou claro, ainda, naquele Termo de Constatação, que o disposto no mencionado artigo 20 da MP n.º 1.858-6 teria um caráter interpretativo e, por isso, se aplicaria a fatos pretéritos.

Por fim, a fiscalização afirmou que, mesmo sendo considerados os efeitos apenas futuros da MP, o contribuinte não poderia *“utilizar a referida base de cálculo negativa da contribuição social no ano calendário de 2002, posto que à época da utilização da referida base*

negativa já estava plenamente em vigor o art. 20 da MP 1858-6, convertido posteriormente para Art. 22 da MP 2.158-35”.

As colocações lançadas no Termo de Constatação de fls. 1.397 foram confirmadas e ratificadas no “Termo de Constatação Anexo ao Auto de Infração” de fls. 1.684.

Neste sentido, pode-se extrair duas ilações que, ao fim e ao cabo, motivaram o lançamento ora em análise, quais sejam: (i) o artigo 20 da MP n.º 1.858-6, convertido posteriormente para Art. 22 da MP 2.158-35, teria caráter interpretativo e, por isso, se aplicaria a fatos anteriores à sua vigência e (ii) no ano-calendário de 2002 já estava em pleno vigor aquele dispositivo legal, o que impediria o contribuinte de aproveitar a base de cálculo negativa apurada por sua incorporadora.

E é sob a premissa da acusação fiscal que deve ser analisado o lançamento dos créditos tributários constituídos de ofício pela fiscalização.

Ocorre, contudo, como demonstrado alhures, que, antes de analisar a Impugnação Administrativa do Recorrente, a DRJ no Rio de Janeiro I (RJ) entendeu pela necessidade de intimar o contribuinte para juntar aos autos “*cópia da ata de incorporação da empresa Maramar Shopping Participações Ltda, com evidência do registro na Junta Comercial do Est. Do Rio de Janeiro — JUCERJ, bem como do protocolo do pedido de arquivamento*”.

Da análise dos documentos apresentados pelo Recorrente, a Turma de Julgamento *a quo* concluiu, inovando por completo o lançamento, que o contribuinte não teria comprovado o evento da incorporação. Nestes termos, afirmou que o contribuinte não teria o “*direito a fazer uso das bases de cálculos negativas da CSLL apuradas por Maramar*”. Veja-se o que constou daquela decisão:

19- Nos termos do art. 135 do Código Civil/1916 (art. 221 do CC/2002), o instrumento particular só produz efeitos a respeito de terceiros após transcrito em registro público. Este registro deve ser feito no prazo de 30 dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagido. Não sendo feito o registro neste período, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder (art. 36 da Lei 8.934/1994 — Lei dos registros públicos).

20- Intimado a apresentar cópia da ata de incorporação da empresa Maramar Shopping Participações Ltda., com evidência do registro na Jucerj, bem como do protocolo do pedido de arquivamento (fl. 918), o interessado juntou cópias da alteração contratual da extinção da Maramar e anexo 1 do protocolo de justificação de incorporação (fls. 1). Portanto, não cumpriu o solicitado, ficando sem comprovação a efetiva incorporação da empresa Maramar pelo interessado.

21- Sem a comprovação da incorporação e seu respectivo registro público, não se pode dizer que houve a incorporação, muito menos que o interessado tem direito a fazer uso das bases de cálculos negativas da CSLL apuradas por Maramar.

Não se pode concordar com esse argumento.

É patente a inovação do lançamento feita pela DRJ. É que, da análise da acusação fiscal, fica claro que o agente autuante não afirmou ou sequer criticou o evento de incorporação.

Pelo contrário: nos Termos de Constatação, notadamente do que se denota dos trechos transcritos ao longo do presente voto, a fiscalização parte da premissa de que a incorporação foi realizada, que havia uma apuração anterior de base de cálculo negativa pela incorporada, mas que o aproveitamento da BCN não poderia ser realizado por expressa vedação legal.

Assim, com toda venia, não poderia ser utilizada como razão de decidir eventual problema ou incorreção do evento de incorporação, porque, reitere-se, a acusação fiscal não motivou o lançamento em suposto vício da operação societária realizada.

Por outro lado, quando se verifica os documentos juntados pelo Recorrente aos autos, quando da apresentação do Recurso Voluntário e no intuito de rebater as colocações lançadas no acórdão recorrido, pode-se afirmar que não há qualquer vício no evento de incorporação.

Com efeito, o "Protocolo e Justificação de Incorporação" (fls. 1952), datado de 30/06/1999, comprova que a Maramar foi devidamente incorporada pela Recorrente, sendo que a incorporação foi registrada na JUCERJA em 31/08/1999 (fls. 1960).

Por outro lado, os Contratos Sociais – da Maramar (fl. 1962) e do Recorrente (fl. 1972) – foram devidamente alterados para refletir a incorporação realizada, também sendo devidamente registrados na JUCERJA em 31/08/1999.

Como se não bastasse, nos termos do documento de fls. 1976, o Recorrente comprovou a baixa do CNPJ da Maramar junto à Receita Federal do Brasil, com data do dia 30/06/1999, constando, naquele documento, inclusive, o “motivo de baixa” como sendo justamente “incorporação”.

Desta feita, não há razão nas colocações do acórdão recorrido neste ponto, devendo ser considerado como válido o evento de incorporação, uma vez que este relator e, principalmente, o agente autuante não identificaram qualquer vício na incorporação realizada.

Superado o obstáculo colocado pela Turma de Julgamento *a quo*, cumpre, neste momento, analisar se o aproveitamento da base de cálculo negativa da CSLL apurado pela incorporada da Recorrente estaria correto ou se, de fato, este aproveitamento estaria vedado pela legislação.

Neste Norte, sabe-se que a incorporação é uma operação societária através da qual uma sociedade (incorporada) é absorvida por outra (incorporadora), ficando esta com todos os direitos e obrigações da entidade incorporada. Este é o comando do artigo da Lei nº 6.404/76, *in verbis*:

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.**

§ 1º A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação. (destacou-se)

Da leitura do dispositivo legal acima transcrito, fica patente que, na incorporação, como a sociedade incorporada deixa de existir, todos os seus direitos – inclusive o direito de aproveitar a base de cálculo negativa da CSLL – são transferidos para a sociedade incorporadora.

No presente caso, o evento de incorporação da Maramar pelo Recorrente foi realizado e devidamente formalizado nos órgãos competentes, produzindo efeitos a partir do dia

31/08/1999 (data do registro na JUCERJA). Assim, nesta data, o saldo da base de cálculo negativa da CSLL da incorporada foi integralmente transferido ao Recorrente.

Por isso, não se pode concordar com o agente atuante, quando afirma que, mesmo considerando a data vigência do artigo 20 da MP1858-6, o aproveitamento da base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2002 não poderia mais ser realizado.

Não se pode referendar esse argumento, porque, naquele ano (2002), não houve a transferência da base de cálculo negativa da CSLL, mas apenas o aproveitamento de uma BCN transferida integralmente ao Recorrente quando ocorreu o evento de incorporação. Inclusive, o próprio agente atuante deixa claro no Termo de Constatação, que nos anos anteriores (2000 e 2001), “a empresa havia realizado compensações semelhantes as quais eram decorrentes da incorporação de empresa denominada Maramar.”

Assim, concorda-se com o Recorrente quando afirma, em seu apelo, que “considerando que a Medida Provisória n.º 1.858-6/99 foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a produzir efeitos 90 (noventa) dias após sua publicação, em cumprimento ao princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, em 28 de setembro de 1999, bem como que, a incorporação da Maramar pela Recorrente ocorreu em 30 de junho de 1999 e foi registrada na JUCERJA em 31 de agosto de 1999, conclui-se que as disposições contidas na referida MP não podem ser aplicadas ao caso em tela, (...)”.

E não se argumente, como colocado pelo agente atuante nos Termos de Constatação, que, a par de existir uma vedação expressa quanto a CSLL, na legislação do IRPJ esta vedação já estava prevista e seria plenamente aplicável na apuração da contribuição em comento.

Por conta disso, a ilação da fiscalização seria de que a vedação imposta pelo artigo 20 da MP n.º 1.858-6/99 seria interpretativa e que, assim, abarcaria eventos pretéritos, ou seja, mesmo sendo realizada a incorporação antes do início da vigência daquela MP, o aproveitamento da BCN da CSLL da incorporada não poderia ser feito.

Não é demais ressaltar, neste ponto, que o agente atuante invoca os dispositivos que tratam da apuração do IRPJ para justificar que a incorporadora não poderia aproveitar a base de cálculo negativa da CSLL de sua incorporada. Veja-se o que constou do Termo de fls. 1397:

Ocorre que existe vedação legal A. utilização de base de cálculo negativa de contribuição social da sucedida na sucessora, em razão de incorporação, a qual veio a ser eficaz noventa dias após a MP 1.858-6, de 29/06/1999.

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei 2.341, de 29 de junho de 1987.

O Art. 33 referia-se a compensação, na incorporação, do prejuízo fiscal da incorporada, vedando-o expressamente, como expomos:

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.

Ocorre que a legislação tributária era omissa no tocante à utilização da base de cálculo negativa da CSLL quando da incorporação. Desta forma, aplicar-se-ia a regra geral que afirma que a CSLL rege-se pela legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na ausência de disposição em contrário. Assim, a disposição do Art. 20 da MP 1858-6, possui natureza interpretativa. (destaques no original).

Não se pode dar guarida a estas ilações do agente autuante, uma vez que contrária aos princípios da legalidade e da irretroatividade, que estão consagrados no Texto Constitucional de 1988 e protegem os contribuintes de eventuais abusos do Poder estatal.

No que tange ao princípio da legalidade, sabe-se que Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem sua base de cálculo definida no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, *in verbis*:

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

- a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;
- b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

Por outro lado, é patente o direito de aproveitamento da base de cálculo negativa, como se observa do artigo 16 da Lei nº 9.065/95 e do artigo 58 da Lei nº 8.981/95, que tem a seguinte redação, respectivamente:

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.

(...)

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.

O que se observa é que não há, nos dispositivos legais transcritos, qualquer limitação sobre a compensação de prejuízos nos casos de incorporação. A vedação para a base negativa da CSLL da incorporada, nos termos preconizados pelo artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87, passou a existir somente com o início da vigência do artigo 20 da MP nº 1.858-6/99, e suas posteriores reedições.

Sabe-se que o contribuinte só pode ser obrigado ou proibido a realizar o determinada conduta sob expresso comando legal. Não pode se invocar dispositivos legais, por analogia, para imputar uma obrigação ou proibir determinada conduta que o legislador não previu expressamente. Neste sentido, são precisas as colocações do Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a necessidade de respeito ao princípio da legalidade no âmbito tributário. Confira-se:

Sabemos da existência genérica do princípio da legalidade, acolhido no mandamento do art. 5º, II da Constituição. Para o direito tributário, contudo, aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: Sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há que de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Pág. 174)

Com todo o respeito, é falaciosa a argumentação do agente autuante quando afirma que, na ausência de norma específica quanto à vedação ao aproveitamento da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada, deveria se “buscar” essa vedação na legislação que trata do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica.

Não se tem dúvidas de que não há, entre as bases de cálculo dos dois tributos (IRPJ e CSLL), uma identidade plena. É claro que eles são semelhantes quanto às normas de apuração e pagamento, em especial na escolha do regime trimestral, anual, com antecipação por estimativa ou balancete de suspensão e redução. Entretanto, cada base de cálculo é independente, o que se torna patente quando se verifica os ajustes que cada uma sofre (adições e exclusões), que diferentes de uma para outra.

Não é por outro motivo, que a própria DRJ do Rio de Janeiro, ao analisar a glosa das despesas realizada pela fiscalização e dar provimento ao apelo do contribuinte naquele ponto, consignou que “*entre as hipóteses previstas em lei para o ajuste do lucro líquido não se enquadra a adição de despesas ou custos consideradas desnecessárias com fulcro na legislação do imposto de renda (art. 299 do RIR/1999)*”. (...) “*Assim, se o tributo só pode ser exigido quando o fato apurado ajusta-se perfeitamente à hipótese de incidência, e considerando que a base de cálculo da CSLL não se confunde com a do IRPJ, há que se reconhecer a improcedência do lançamento*”.

Por outro lado, também não se pode concordar com o argumento do agente autuante, no sentido de que o disposto no 20 da MP nº 1.858-6/99 seria uma norma interpretativa, podendo ser aplicado a fatos pretéritos. Os princípios da irretroatividade e da legalidade, em última medida, protegem os jurisdicionados (*in casu*, os contribuintes) do Poder Estatal, poder este que só pode ser praticado nos estritos limites da legislação. Não se pode admitir, assim, que uma nova previsão legal, que retira um direito até então garantido pela lei, possa alcançar fatos pretéritos, já praticados pelos contribuintes.

Roque Antonio Carrazza, deixando claro que a irretroatividade da lei tributária está umbilicalmente ligada ao princípio da segurança jurídica, é cirúrgico ao afirmar que a lei, em especial aquela que agrava a situação do contribuinte, não pode ser aplicada a fatos pretéritos. Veja-se os ensinamentos daquele festejado professor:

A segurança jurídica é uma dos pilares do nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.

(...)

Em suma, nunca as leis que agravam a situação dos contribuintes poderão retroagir. Qualquer que sinalize neste sentido será inconstitucional. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª edição. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 53/2006. Págs. 343 e 345)

Desta forma, por tudo aqui exposto e demonstrado, notadamente (i) a incorporação realizada pelo Recorrente, quando sucedeu o direito de aproveitar a base de cálculo negativa da CSLL da entidade incorporada; (ii) a ausência de vedação expressa para este aproveitamento, quando o evento da incorporação foi realizado e (iii) a impossibilidade de a vedação introduzida no ordenamento jurídico pelo artigo 20 da MP n.º 1.858-6/99 alcançar fatos pretéritos, aos olhos deste julgador, não poderia prevalecer a autuação, no ponto em que foi mantida pelo acórdão recorrido.

Ocorre, contudo, que o CARF, em recente deliberação, editou a súmula de n.º 179, que tem a seguinte redação:

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 n.º 1.858-6, de 1999. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Como se observa do excerto da súmula CARF n.º 179, em que pese a posição consignada por este relator no presente voto, o entendimento sumulado pelo CARF vai de encontro ao que foi aqui defendido.

Sendo a aplicação das súmulas obrigatória por este colegiado, nos termos do artigo 45, inciso VI do RICARF (Portaria MF n.º 343/2015), não há outro caminho, senão negar-se provimento ao Recurso Voluntário.

Neste sentido, VOTA-SE por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias