



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

Processo n° 18471.002122/2005-72
Recurso n° 174.000 Voluntário
Acórdão n° **1802-00.900 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 25 de maio de 2011
Matéria CSLL
Recorrente MULTISHOPPING EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO - INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999

No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência dos fatos geradores anuais de CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros André Almeida Blanco, Marcelo de Assis Guerra e Marco Antônio Castilho, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Processo nº 18471.002122/2005-72
Acórdão n.º **1802-00.900**

S1-TE02
Fl. 230

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, André Almeida Blanco, Nelso Kichel, Marcelo Assis Guerra e Marco Antônio Castilho.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ I, que considerou procedente o lançamento realizado para a constituição de crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, conforme auto de infração de fls. 113 a 119, no valor de R\$ 540.236,01, incluindo-se nesse montante a multa de ofício de 75% e os juros moratórios.

Os fundamentos do lançamento e os argumentos de impugnação estão muito bem descritos na decisão de primeira instância, Acórdão nº 12-21.014 (fls. 172 a 175):

2- Fundamentaram a exação:

2.1- Compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores, nos anos-calendário de 2000 (R\$ 337.055,14) e 2001 (R\$ 2.145.232,66) – o interessado incorporou a empresa Maramar Shopping Participações Ltda., em 30/6/1999, e utilizou o saldo acumulado das bases de cálculos negativas da CSLL desta empresa para compensar com lucros seus apurados. No entender do autuante, apesar da legislação da CSLL só ter vedado a utilização de saldos negativos de empresa incorporada com a edição do art. 20 da MP nº 1858-6, de 29/6/1999 (alterado posteriormente para art. 22 da MP nº 2158-35), a norma tem natureza interpretativa. Ademais, nas datas de utilizações dos saldos negativos da empresa incorporada (31/12/2000 e 31/12/2001), a vedação já estava em pleno vigor.

2.2- Insuficiência de recolhimento da CSLL (R\$ 9.509,06), em 31/12/2000 – diferença apurada entre o valor informado na declaração de IRPJ – DIPJ e a declaração de débitos e créditos tributários federais – DCTF. No lançamento, esta diferença foi compensada com o recolhimento de fl. 47, não gerando qualquer efeito na autuação, conforme demonstrado à fl. 117.

3- Ao impugnar as exigências, fls. 126/137 e documentos de fls. 138/159, o interessado alega, em síntese, que:

- apresentou ao autuante o recolhimento de R\$ 9.509,06 e a DCTF retificadora;

- 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 §6º, do art. 195, da Constituição. À época em que foi efetivada a incorporação da Maramar, não era eficaz o disposto no art. 20 da MP nº 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 nº 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 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;
- as incorporações realizadas antes da eficácia da MP nº 1858-6/99, não se sujeitavam às disposições do art. 33 do Decreto-lei nº 2341/87;
- o autuante interpretou o art. 20 da MP nº 1858-6/99 como tendo o condão de não permitir o aproveitamento das bases negativas da CSLL, mesmo nas operações ocorridas antes da edição do diploma legal em questão. De acordo com tal interpretação, o art. 20 impediria os efeitos plenos de sucessão legal já ocorrida. Tal interpretação acabaria por atribuir efeitos retroativos ao art. 20, o que é inaceitável e ilegal;
- o art. 20 da MP nº 1858-6/99 não pode atingir atos jurídicos perfeitos e acabados, assim como limitar os efeitos de operação realizada antes de sua eficácia, uma vez que estaria contrariando diversos princípios constitucionais, tais como a vedação às modificações de direitos adquiridos e irretroatividade da lei.

4- O interessado foi intimado (fl. 162) para 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.

5- Em resposta, o interessado apresenta os documentos de fls. 164/171.

Como mencionado, a DRJ Rio de Janeiro/RJ I considerou procedente o lançamento, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

INCORPORAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO REGISTRO PÚBLICO.

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

Lançamento Procedente

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento registrou que a Contribuinte foi intimada (já na fase de julgamento) a apresentar cópia da ata de incorporação da empresa Maramar Shopping Participações Ltda., com evidência do registro na Jucerj, bem como cópia do protocolo do pedido de arquivamento (fl. 162), e que em atendimento a interessada juntou cópias da alteração contratual da extinção da Maramar e anexo 1 do protocolo de justificação de incorporação (fls. 165/171), o que não comprovaria a efetiva incorporação da empresa Maramar pela interessada.

Nestes termos, sem a comprovação da incorporação e seu respectivo registro público, não se poderia dizer que houve a incorporação, muito menos que a interessada tinha direito a fazer uso das bases de cálculos negativas da CSLL apuradas por Maramar.

Além disso, segundo a DRJ, mesmo que restasse superado o problema acima mencionado, a incorporação só geraria uma expectativa de direito na utilização das bases de cálculos negativas da CSLL apuradas pela Maramar, e a interessada só veio a fazer uso dos valores negativos quando a possibilidade de sucessão de direitos já estava vedada pela MP nº 1858-6/1999.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 24/10/2008, a Contribuinte apresentou em 25/11/2008 o recurso voluntário de fls. 182 a 192, onde reitera as mesmas razões de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, acrescentando os seguintes argumentos:

De fato, conforme se pode verificar do anexo “Protocolo e Justificação de Incorporação” (doc. 02), datado de 30 de junho de 1999, a Maramar foi devidamente incorporada pela Recorrente, tendo, inclusive, o referido documento sido registrado na JUCERJA em 31.08.1999.

Tudo isso foi devidamente comprovado, sendo, inclusive, matéria incontroversa que sequer foi questionada pelo Agente autuante que, corretamente, parte da premissa da regular incorporação da Maramar pela Multishopping.

Ademais, os respectivos Contratos Sociais foram devidamente alterados de modo que se fizesse constar a incorporação da

Maramar pela Recorrente. As referidas alterações contratuais (doc. 03) também foram registradas na JUCERJA em 31.08.1999.

Por fim, registre-se que foi requerida a baixa da Maramar perante a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, a qual ocorreu em 30.06.1999, tendo sido expedida a respectiva Certidão de Baixa (doc. 04) em 06.06.2000, reportando-se àquela data (30.06.1999).

Conclui-se, portanto, que não pode o órgão julgador de primeira instância alegar desconhecimento da incorporação da Maramar pela Recorrente, eis que, todos os documentos inerentes à referida incorporação foram devidamente registrados publicamente e, inclusive, a própria Recorrida expediu a respectiva Certidão de Baixa do CNPJ da empresa incorporada.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, a Contribuinte promoveu em 31/12/2000 e 31/12/2001 a compensação de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores, a qual havia sido apurada por empresa incorporada em 30/06/1999, o que motivou a glosa da compensação pela Fiscalização.

Há também menção a um segundo item de autuação, referente à insuficiência de recolhimento, que foi apurado a partir de diferença entre DIPJ e DCTF. Contudo, essa questão não é objeto de litígio, uma vez que houve retificação da DCTF e pagamento do débito.

Remanesce mesmo para apreciação do CARF o problema da compensação de base negativa de CSLL advinda de empresa incorporada.

A questão a ser examinada é se a restrição introduzida pela MP nº 1.858-6, de 30/06/99, proibindo a compensação, na sucessora, da base negativa que veio de empresa sucedida, alcançaria ou não incorporações ocorridas antes da vigência desta MP.

O texto legal apresenta o seguinte conteúdo:

MP nº 1.858-6, de 30 de junho de 1999

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.

Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987

Art. 32. (...)

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

Em relação ao caso concreto, não há dúvidas de que houve a referida incorporação, e que o evento societário ocorreu antes da vigência da MP 1858-6/1999, considerando-se, para tanto, a chamada anterioridade nonagesimal. Assim, também não há dúvidas de que a base negativa da sucedida passou a fazer parte do patrimônio da incorporadora antes também da vigência da norma restritiva.

Isso não implica dizer, entretanto, que o prejuízo fiscal ou a base negativa acumulados no patrimônio de uma determinada empresa gere direito adquirido à compensação futura destes valores.

Tanto é assim, que, ao analisar o estabelecimento da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, o Supremo Tribunal Federal entendeu que prejuízos havidos em exercícios anteriores à vigência da Lei 8.981/1995 configuravam meras deduções, cuja projeção para exercícios futuros era autorizada nos termos da lei, a qual poderia, contudo, ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento (RE 344.944 e 545.308).

Ainda de acordo com o STF, no que toca à compensação de prejuízos de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal, ao longo do qual se forma e se conforma o fato gerador do imposto de renda, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção dos patamares fixados pela legislação que regia os exercícios anteriores.

Nestes termos, a limitação introduzida pela Lei 8.981/1995, a chamada trava de 30%, mesmo alcançando prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores à sua vigência, foi considerada constitucional.

Nos julgados acima referidos, o STF concluiu que a lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal, e que o abatimento de prejuízos, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal.

Penso que todas essas considerações vêm no sentido de afirmar o princípio da independência entre os exercícios, com o qual me alio, posto que ainda não vi Doutrinadores defendendo a possibilidade de compensação de prejuízos futuros com lucros anteriores, dando margem a repetição de indébitos. Caso isso fosse possível, pagamentos realizados no passado poderiam vir a ser considerados indevidos em razão de prejuízos futuros. Contudo, tal hipótese é prontamente repelida pelo senso comum da prática tributária, e a ilustração permite visualizar claramente que os exercícios devem mesmo ser independentes.

Retomando o caso concreto, cabe observar que na data da ocorrência dos fatos geradores anuais da CSLL - 31/12/2000 e 31/12/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6. Nesta data, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de sucedida.

Conclusão diferente eu chegaria se a compensação tivesse ocorrido nos anos anteriores, mas para compensações realizadas a partir de 31/12/1999 (inclusive) não vislumbro qualquer problema atinente à retroatividade, na mesma linha do entendimento firmado pelo STF, conforme acima mencionado.

Quanto ao argumento de que a base negativa não era mais da sucedida, porque havia sido incorporada ao patrimônio da sucessora antes da referida MP, considero que a expressão prejuízo fiscal ou base negativa “da sucedida” deve ser compreendida como prejuízo fiscal ou base negativa “advindos da sucedida”, uma vez que no momento da compensação, em quaisquer hipóteses, o prejuízo fiscal ou a base negativa é sempre da incorporadora, e não mais da sucedida.

Basta verificar que se a incorporação tivesse ocorrido p/ ex. em 2001 (portanto já na vigência da norma restritiva em questão), com compensações realizadas nos anos subseqüentes, a questão seria exatamente a mesma. Ou seja, no momento da compensação a base negativa não seria mais “da sucedida”, mas sim da incorporadora, e assim a incidência da norma em questão estaria completamente inviabilizada.

O que deve ficar claro é que a norma introduzida pela MP 1.858-6/1999 não buscou atingir o fenômeno das incorporações, do ponto de vista societário, no sentido de desconstituir/alterar qualquer evento já ocorrido, ou modificar a característica dos eventos dessa natureza a serem realizados no futuro.

As incorporações continuaram sendo regulamentadas pela lei societária, e as incorporadoras continuaram sucedendo as incorporadas em todos os direitos e obrigações, havendo da mesma forma a extinção daquelas últimas.

Nesse contexto, os prejuízos, como item patrimonial, também continuaram sendo transferidos à sucessora, e não é o fato de terem sido incorporados antes ou depois da MP que lhes daria ou não o condão de gerar algum direito adquirido. Mais uma vez, como já decidiu o STF, não há direito adquirido à compensação de prejuízos, e o mesmo pode ser dito em relação à base negativa de CSLL.

O escopo da MP 1.858-6/1999 foi apenas de, no campo tributário, restringir a possibilidade de compensação de base negativa, especificamente quanto esta foi adquirida por sucessão (nos casos lá mencionados), e quanto a isso não vejo qualquer razão para distinguir incorporações ocorridas antes ou depois da MP.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa