



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

**Processo n°** 19515.001521/2006-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.893 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de novembro de 2012  
**Matéria** Compensação Base de Cálculo Negativa por Sucessora  
**Recorrente** COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS-AMBEV  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2002

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Descabe decretar nulidade do auto de infração quando não se verifica enquadramento nas hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, por falta de demonstração de prejuízo à defesa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Exercício: 2002

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO.

Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Improcedente a glosa da compensação efetuada naquele sentido.

MULTA ISOLADA.

Uma vez cancelada a glosa de compensações da base negativa da CSLL, fica sem efeito o lançamento da multa isolada, por estrita conexão causal para tanto, posto que restabelecida a situação fiscal sem recomposição da referida base de cálculo por estimativas mensais da aludida contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner (relatora), que negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

Processo nº 19515.001521/2006-14  
Acórdão n.º **1202-000.893**

**S1-C2T2**  
Fl. 3

---

*(assinado digitalmente)*

NELSON LÓSSO FILHO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

VIVIANE VIDAL WAGNER - Relatora

*(assinado digitalmente)*

ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósson Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente sua impugnação contra auto de infração de CSLL, referente ao ano calendário de 2001.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 45-48), foi constatada a compensação indevida de base de cálculo negativa de CSLL, em 31/12/2001, no valor de R\$ 14.029.664,00, oriunda das empresas incorporadas, em abril de 1999, pela Indústria de Bebidas Antarctica do Norte-Nordeste S/A, posteriormente sucedida pelo contribuinte em epígrafe.

As compensações daquela base negativa realizadas em períodos anteriores foram objeto de autuação nos processos 19515.003484/2004-17 (1999) e 19515.003475/2005-07 (2000). Com a glosa da compensação em 2001, a situação da Pessoa Jurídica passou a ser a seguinte:

|  | Conforme DIPJ do<br>Contribuinte | Situação após a glosa da<br>Comp. Indevida: |
|--|----------------------------------|---|
| 31. BC antes da Compensação da BC Negativa | 46.765.546,65                    | 46.765.546,65                               |
| 32. (-) BC Neg. da CSLL de Per. Anteriores | 14.029.664,00                    |   |
| 34. Base de Cálculo da CSLL                | 32.735.882,65                    | 46.765.546,65                               |
| 35. CSLL Apurada                           | 2.946.229,44                     | 4.208.899,20                                |

Quanto à insuficiência de crédito de CSLL, verificou-se que as estimativas da CSLL apuradas para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2001 (conforme Ficha 16) o valor de R\$ 1.682.786,31, foram compensados com créditos decorrentes da CSLL apurados no ano-calendário de 2000. Como o crédito relativo ao AC 2000 foi objeto de autuação através do PAF nº 19515.003475/2005-07 que o reduziu de R\$ 8.561.587,87 para R\$ 3.364.049,42, o novo saldo seria insuficiente para compensar integralmente a nova CSLL apurada no valor de R\$ 4.208.899,20, restando um resíduo de R\$ 844.858,78 a ser cobrado de ofício.

Contra o contribuinte, na qualidade de sucessor por incorporação da Indústria de Bebidas Antártica do Norte-Nordeste S/A, ainda foi lavrada multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de CSLL no período de janeiro de 2001, prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, considerando-se a dedução indevida do valor de R\$ 14.029.664,00 oriundo do aproveitamento das Bases de Cálculo Negativas da CSLL das empresas incorporadas em abril de 1999.

Do relatório fiscal constam as seguintes conclusões:

*I- Será glosado o valor de R\$ 14.029.664,00 relativo a BC negativa da CSLL de períodos anteriores (das empresas incorporadas ao Contribuinte);*

II- A CSLL apurada passará de R\$ 2.946.229,44 para R\$ 4.208.899,20;

III- O Crédito de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2000, no valor de R\$ 3.364.04,42 será integralmente utilizado na compensação dos valores de CSLL relativos ao AC de 2001, esgotando-se dessa forma;

IV- O Contribuinte será autuado pelo resíduo de CSLL, acima apurado e que não pode ser compensado por falta de crédito de CSLL (no valor de R\$ 844.858,78);

V- Será cobrada a multa isolada referente à declaração a menor de Estimativa de CSLL em DCTF para janeiro de 2001;

VI- A multa de que trata o inciso do art. 957 do RIR/99 passará a ser de cento e doze e meio por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, parag. 2º e Lei (532. de 1997, art. 70, inciso I), conforme informado a Pessoa Jurídica através do Termo de Constatação e Intimação de 18/04/2006.

O enquadramento legal do auto de infração abrangeu: art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 2º, e parágrafos 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. 19 da Lei nº 9.249, de 1995 e art. 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999 e reedições.

Inconformado, o contribuinte impugnou o lançamento, alegando, em síntese, que até a edição da Medida Provisória nº 1858-6, de 29 de junho de 1999, não existia previsão legal que impedisse o aproveitamento, pelas empresas incorporadoras, da base negativa da Contribuição social de companhias incorporadas, pois, em obediência ao § 6º do art. 195 da Constituição Federal, a regra somente produziu efeitos a partir de 1º de outubro de 1999. Insurgiu-se, ainda, contra a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa da CSLL e contra a multa de 112,5%.

A 5ª Turma da DRJ/São Paulo I julgou parcialmente procedente a impugnação para reduzir a multa isolada aplicável ao percentual de 50% e reduzir a multa de ofício sobre o principal ao patamar de 75%.

A decisão teve a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2001*

*PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO.*

*Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO  
LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2001*

**COMPENSAÇÃO. BASE DE CALCULO NEGATIVA DE PESSOA JURÍDICA INCORPORADA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Conforme a legislação tributária pertinente, somente há previsão legal para deduzir da base de cálculo da CSLL, a base negativa apurada pela própria pessoa jurídica em período anterior.*

*Nos caso de incorporação, a sociedade sucessora não pode compensar a base de cálculo negativa de CSLL apurada pela sucedida. Antes de 1999, a proibição era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria. A partir de 1999, com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, a vedação passou a ser por expressa determinação legal.*

**MULTA ISOLADA. NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CSLL. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

*Correta a exigência relativa A multa isolada, aplicada sobre os valores de estimativas das diferenças de CSLL não recolhidos, tendo-se em conta os valores apurados pela ação fiscal. No entanto, em razão de Lei posterior vir a atribuir penalidade mais branda, há que ser a mesma aplicada, em razão do princípio da retroatividade benigna, prevista pelo art. 106 do CTN.*

**DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.**

*Toda a apuração anual, inclusive as antecipações sobre as bases estimadas nela contempladas, submete-se a um só prazo decadencial. Tratando-se de apuração pelo lucro real anual, cujo crédito tributário é determinado somente ao final do período, data em que ocorre o fato gerador, não se cogita de decadência se o lançamento foi cientificado à contribuinte no prazo de 5 (cinco) anos contados desta data.*

**MULTA AGRAVADA. PERCENTUAL 112,5%.**

*Deve a multa ser reduzida ao percentual normal, quando não se encontrarem materializados, de forma inequívoca, os pressupostos ensejadores do agravamento previstos na legislação.*

O contribuinte, cientificado da decisão em 26/02/2008 (fl.214), interpôs recurso voluntário ao CARF, em 26/09/2008 (fls.221/250), em que sustenta as razões a seguir sintetizadas.

Afirma que a "Base de Cálculo Negativa da CSLL de períodos anteriores", no valor de R\$ 14.029.664,00, é oriunda do aproveitamento das bases de cálculo negativas da CSLL de empresas que foram incorporadas pela Indústria de Bebidas Antártica do Norte Nordeste, sendo esta posteriormente incorporada pela Recorrente.

Tanto as estimativas de janeiro, fevereiro e março/2001 (R\$ 1.682.786,31), quanto o saldo remanescente de CSLL/2001 a pagar (R\$ 1.263.443,13), foram compensados com saldo credor da CSLL apurados no ano-calendário de 2000, discutido no processo nº 19515.003475/2005-07, ainda sem decisão definitiva.

Alega a nulidade da autuação, visto que, em momento algum, a autoridade lançadora forneceu à Recorrente, parâmetros para a verificação do cálculo do tributo devido, requisito indispensável à validade do lançamento tributário por expressa definição do art. 142 da Lei nº 5.172/66 e art. 11 do Decreto 70.235/72.

No Termo de Verificação Fiscal que acompanha do Auto de Infração (fls. 45/48), a autoridade fiscal afirma que a diferença apurada na estimativa de CSLL de janeiro/2001 perfaz a importância de R\$ 1.401.417,92, sem explicitar qual o cálculo realizado para chegar a esse valor. Sobre este montante aplicou a multa de 75%, perfazendo um total de R\$ 1.051.063,44. Ao efetuar o cálculo da suposta diferença da estimativa de CSLL de janeiro/2001, a recorrente chegou ao valor de multa de R\$ 947.002,32 sobre a diferença por ela apurada, diferente do apontado no auto relatório fiscal, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa.

No mérito, sustenta que, com relação ao saldo de base negativa de CSLL, não havia impedimento para sua transposição antes do advento da MP nº 1858-06/99. Segundo ele, a operação pode ser realizada regularmente até os dias de hoje, bastando que se invertesse a posição das empresas no processo de incorporação, de tal modo que a empresa que tivesse base negativa da CSLL fosse a incorporadora.

Entende que o procedimento fiscal feriu os princípios da irretroatividade da lei e do direito adquirido, previstos nos incisos XL e XXXVI do art. 5º da Constituição Federal, pois, até a edição da Medida Provisória nº 1858-06, de 29 de junho de 1999, inexistia previsão legal que impedisse o aproveitamento, pelas empresas incorporadoras, da base de cálculo negativa da Contribuição Social das companhias incorporadas.

Aponta que, somente com a publicação da citada Medida Provisória é que passou a haver norma jurídica estendendo o tratamento já previsto para o Imposto de Renda, em razão do seu artigo 20, e que admitir a aplicação retroativa desse dispositivo fere frontalmente a nossa Constituição Federal.

Aduz que a ata de reunião que incorporou as empresas citadas foi realizada em 28 de abril de 1999, já a Medida Provisória 1858-6 somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de outubro de 1999, ou seja, os dispositivos da referida MP não poderiam retroagir e prejudicar o direito adquirido.

Cita decisões de outras DRJ e do Conselho de Contribuintes no sentido de que até o advento da Medida Provisória nº 1858-6, de 1999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992.

Sobre a multa isolada aplicada, a recorrente alega, preliminarmente, a ocorrência de decadência, tendo em vista que a ciência do auto de infração formalizou-se em 9 de agosto de 2006, entretanto, a diferença apurada pelo Auditor Fiscal foi em relação ao mês janeiro de 2001.

Considerando que a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, está sujeita ao prazo decadencial estribado no art.150, §4º do CTN, sustenta que o procedimento fiscal ocorreu após transcorrido o prazo fatal de cinco anos para a Fazenda Pública se insurgir contra os procedimentos do contribuinte.

Ataca, ainda, o mérito da questão, aduzindo que as informações prestadas tanto na DIPJ como na DCTF estão corretas, pois o Auditor Fiscal não considerou como base de cálculo da CSLL dos períodos anteriores no valor de R\$ 14.029.664,00, que se refere ao aproveitamento das bases de cálculo negativas da CSLL das empresas incorporadas em 04/1999. Ademais, as estimativas mensais de CSLL do ano de 2001 foram compensadas com saldo credor de CSLL apurado no ano de 2000 (fl. 17).

Sustenta a impossibilidade de alteração do saldo credor de CSLL apurado no ano-calendário de 2001, aduzindo que a autoridade fiscal indevidamente aplicou os reflexos do lançamento realizado no ano de 2000 (processo nº 19515.003475/2005-07), o qual ainda não possui decisão final, o que impediria a alteração do saldo credor de CSLL do ano subsequente (2001).

Posteriormente, a recorrente apresentou petição alegando que, à época do recurso, apesar de sua solicitação, a Receita Federal do Brasil — RFB não disponibilizava aos contribuintes o SAPLI - Demonstrativo da base de cálculo da CSLL, e requereu a juntada do relatório emitido pelo órgão em 07/10/11, capaz de provar os saldos das empresas incorporadas pela IBA NORTE NORDESTE, sucedida pela Recorrente.

Intimada, a PGFN se manifestou pela desconsideração da argumentação da recorrente, em face de sua extemporaneidade evidente, em respeito ao art. 16 do Decreto nº 70.235/72, vigente à época. Aduz, quanto ao mérito, que deve ser mantida a decisão recorrida.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso voluntário merece ser conhecido.

### PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente alega a nulidade da autuação da multa isolada, visto que, em momento algum, a autoridade lançadora teria fornecido a ela parâmetros para a verificação do cálculo do crédito tributário, requisito indispensável à validade do lançamento tributário por expressa definição do art. 142 da Lei nº 5.172/66 e art. 11 do Decreto nº 70.235/72.

Embora essa tese não tenha sido apresentada em primeira instância, não cabe atrair o instituto da preclusão, por se tratar de questão de ordem pública, passível de ser apreciada a qualquer tempo, uma vez que o direito de defesa é princípio fundamental a ser observado nas relações jurídicas e, no caso do processo administrativo, sua falta enseja a nulidade do lançamento, a teor do art. 59 do Decreto nº 70.235/72. Cabe à recorrente demonstrar o prejuízo à sua defesa em razão de incompletude na fundamentação da autuação.

No relatório fiscal (fls.47), a autoridade autuante esclarece:

*O Contribuinte, no cálculo de suas Estimativas mensais da CSLL, procedeu da mesma forma que o fez na apuração da CSLL anual, ou seja, deduziu o valor de R\$ 14.029.664,00 oriundo do aproveitamento das Bases de Cálculo Negativas da CSLL das outras quatro empresas que foram a ela incorporadas em 04/1999, o que, conforme já exposto está em desacordo com a legislação. Isto altera os valores devidos como estimativa, conforme evidenciado no demonstrativo anexo (parte integrante deste Termo de Verificação Fiscal).*

*Essa diferença foi de R\$ 1.401.417,92 em janeiro de 2001, o que sujeitará a Pessoa Jurídica a uma multa isolada no valor de R\$ R\$ 1.051.063,44 (75 % da diferença apurada).*

Nas conclusões (fl.48), faz constar:

*V - Será cobrada a multa isolada referente à declaração a menor de Estimativa de CSLL em DCTF para janeiro de 2001;*

Nota-se que a acusação observou o mesmo padrão dos processos referentes aos anos calendário 1999 e 2000, logo, de pleno conhecimento da recorrente, em que pese inexistir demonstrativo específico do cálculo.

Sua defesa pautou-se exatamente na causa ensejadora da diferença lançada, correspondente ao montante declarado a menor a título de estimativa em razão da compensação

indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores. Eventual diferença no cálculo, se houver, é passível de correção quando da análise do mérito da questão.

Diante disso, não logrou a recorrente demonstrar prejuízo a sua defesa, pelo que se rejeita a preliminar de nulidade do lançamento da multa isolada referente a janeiro de 2001.

### MÉRITO

Inicialmente, é de se registrar que as alegações referentes a violação de princípios constitucionais deixam de ser apreciadas em razão da observância obrigatória da Súmula CARF nº 2, que dispõe: “*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Antes de se adentrar na questão das provas e da eventual extemporaneidade da documentação acostada aos autos após o recurso voluntário, deve-se perquirir sobre o efetivo direito da recorrente à compensação pretendida.

Como relatado, tendo sido verificada a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, em 31/12/1999, no valor de R\$18.286.248,45, pela sucessora Indústria de Bebidas Antártica do Norte- Nordeste S/A, consideradas as base de cálculo negativa de períodos anteriores de pessoas jurídicas sucedidas por incorporação, efetuou-se, em procedimento de ofício, a redução do saldo de CSLL a compensar ou a restituir, de R\$6.165.610,06 para R\$3.926.201,38.

Considerando-se que a sistemática de tributação adotada pela sucedida no ano calendário de 2000 foi o lucro real anual, por certo que o fato gerador da CSLL denominado "fato gerador complexo", só se aperfeiçoou em 31 de dezembro do ano-calendário de 1999.

Na data da apuração da base de cálculo da CSLL vigia a Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, dispondo:

*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.*

O referido decreto, por sua vez, dispõe:

*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.*

De fato, como bem observou a DRJ, é indiferente ao deslinde do caso se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99, pois a legislação apenas explicitou a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora.

Embora o ato de incorporação tenha ocorrido em abril de 1999, logo, antes da edição da medida provisória em comento, a compensação ocorreu em dezembro de 1999, quando já vigente a norma proibitiva.

Nesse caso, sequer se faz necessário adentrar na discussão a respeito da existência ou não, antes da norma proibitiva, de impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida.

Adota-se como razão de decidir a fundamentação contida no voto do ilustre conselheiro Antônio Bezerra Neto, proferido no acórdão unânime nº 1401-00262, de 09/07/2010, acompanhadas por esta relatora enquanto no exercício da presidência da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, consoante trecho abaixo transcrito:

*O argumento principal trazido pela recorrente no argumento empírico de que somente com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, é que passou a existir impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela sucedida.*

*Entretanto alega que nem mesmo o advento da Medida Provisória que estendeu a vedação prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 à base de cálculo negativa da CSLL, seria óbice para o aproveitamento das bases negativas apuradas pela sociedade incorporada, posto que referida MP somente passou a vigorar em 28/09/1999, sendo que a incorporação da empresa Geral do Comércio Empreendimentos Ltda pela recorrente ocorreu alguns dias antes da entrada em vigor da legislação em comento, 20/09/1999.*

*Por consequência invoca ainda que está sendo ferido o princípio da irretroatividade, uma vez que tal princípio deve ser norteadado pelo momento em que as bases negativas foram apuradas, época em que a legislação não vedava o seu aproveitamento pela sociedade incorporadora. A referida MP tendo em vista seu caráter prospectivo, aplica-se apenas quanto às bases negativas apuradas a partir de sua vigência.*

*Tive oportunidade de analisar essa mesma questão enquanto presidente da 5ª Turma da DRJ-Recife, através do Acórdão nº 7.709, de 26/04/2002, de minha relatoria, que foi assim ementado:*

*"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL  
Ano-calendário: 1995 Ementa: BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CISÃO PARCIAL Inexiste previsão legal que permita à sucessora, no caso de cisão parcial, compensar a base de cálculo negativa apurada pela sucedida."*

*Naquela ocasião constatei que é indiferente ao deslinde de tais casos se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que a legislação apenas explicitou uma proibição apurada pela incorporada que já era inseta ao ordenamento. É que a*

*necessidade de vedação do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, no âmbito do IRPJ, só faz sentido se analisada em paralelo com outro permissivo legal do IRPJ que concedia aquele aproveitamento em tais casos. Ora, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos também não se fazia necessário a sua vedação.*

*Mantenho ainda esse mesmo entendimento, a despeito de jurisprudência contrária, e vou demonstrar agora de forma mais analítica tal raciocínio.*

*Quanto a essa questão, a princípio, cabe esclarecer que a base de cálculo da CSLL é a estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com suas alterações posteriores, que prevêem expressamente seus ajustes para mais ou para menos.*

*O art. 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, estabeleceu, in verbis:*

*"Art. 44 — Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.*

*Parágrafo único — Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real."*

*O parágrafo único acima transcrito permitiu às pessoas jurídicas compensarem as suas próprias bases negativas e não as de terceiro ou as de empresas por ela incorporadas. Como se observa, não há no dispositivo reproduzido, qualquer autorização para que as sociedades incorporadoras pudessem compensar as bases negativas de CSLL de suas incorporadas, ao contrário do que fez expressamente o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, ao tratar de compensação de prejuízos fiscais, como se observa a seguir :*

*"Seção VI Compensação de Prejuízos Art. 64 — A pessoa jurídica poderá compensar o prejuízo apurado em período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes.*

.....

*§ 5º - A sociedade resultante de fusão e a que incorporar outra sucedem as sociedades extintas no seu direito de compensar prejuízos no prazo previsto neste artigo.*

....”

*O parágrafo 5º acima reproduzido foi posteriormente revogado expressamente pelo art. 1º, inciso IX, do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, para evitar a evasão ou postergação no*

*pagamento do Imposto sobre a Renda que a cisão e a incorporação ensejavam. A partir de então, por falta de permissão legal, as sociedades resultantes de fusão e as que incorporassem outra pessoa jurídica ou parte do patrimônio de sociedade cindida não tiveram mais o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas, ainda que tal proibição só viesse a constar expressamente no art.33 do Decreto-lei nº 1341, de 29 de junho de 1987, para eliminar definitivamente qualquer dúvida em relação à matéria, O que ocorreu com a compensação de prejuízos fiscais é ilustrativo, no sentido de comprovar que os ajustes da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões e compensações) têm de estar previstos na lei tributária para que o contribuinte possa efetua-los.*

*Assim, o fato de não existir lei que proíba determinada exclusão da base de cálculo de um tributo não autoriza o contribuinte a fazê-la. Ao contrário, se a lei indica como base de cálculo da contribuição o valor do resultado do exercício, antes da provisão do Imposto sobre a Renda, com ajustes expressamente nela previstos, não poderia o contribuinte retirar da base de cálculo determinado valor por compensação sem previsão legal expressa para fazê-lo.*

*A permissão legal restringiu-se à compensação de base de cálculo negativa apurada pela própria interessada, a partir de 01 de janeiro de 1992, não sendo admissível a dedução da base de cálculo negativa proveniente de outra pessoa jurídica, mesmo que tenha sido por ela incorporada.*

*Da mesma forma que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, para afastar qualquer dúvida que pudesse existir em relação à matéria, fez constar de modo expresso a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada ou cindida, também o art. 20 da MP n.º 1.858-6, de 1999, e suas reedições fizeram constar expressamente a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora, para afastar qualquer dúvida que pudesse haver em relação à matéria.*

*Novamente, repita-se, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos também não se fazia necessário a sua vedação, tendo vindo apenas para ficar de forma expressa e assim não pairar qualquer dúvida a respeito dessa proibição.*

*Nessa perspectiva, considero que não havia previsão legal para que a interessada incorporasse a base de cálculo da CSLL oriunda de empresa incorporada.*

*Dessa forma, os argumentos de irretroatividade e de direito adquirido levantados pela recorrente são totalmente impertinentes. De qualquer forma, acrescente-se aquilo que a DRJ muito bem colocou e que faço minhas as suas palavras:*

*"De qualquer forma, no ano-calendário de 1999, a impugnante foi tributada pelo Lucro Real anual, tendo 31/12/1999 como a data do 'fato gerador', tanto do IRR1, como da CSLL. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, já estava em vigor a MP nº 1.858-6, de 30/06/1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL em 28/09/1999 (princípio da anterioridade nonagesimal para as contribuições)."*

*Ainda no contexto do que foi exposto no parágrafo anterior, ou seja, mesmo para aqueles que possam não concordar com a tese aqui sustentada, ou seja, para aqueles que porventura adotam a tese da CSRF, que abraçam o entendimento de que havia previsão legal para o aproveitamento da base negativa da CSLL até o advento da referida MP que trouxe a vedação, os argumentos trazidos à baila pela recorrente em relação à direito adquirido e irretroatividade não se sustentam, é que a referida vedação do Decreto se dá no momento da compensação e não da apuração. É de se ver.*

*Decreto-lei 2.341/1987:*

*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 societário e do ramo de atividade.*

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

*O art. 33 do Decreto deixa claro que o a vedação se dá no momento da compensação e, se dúvidas ainda restam, o art. 32 do mesmo diploma legal e abarcando ainda o mesmo contexto, embora não trate de incorporação, fusão ou cisão, dá o verdadeiro tom da interpretação finalística que aqui deve ser adotada, deixando mais claro ainda que se o evento ocorrer depois da apuração, mas antes da compensação a vedação permanece.*

No caso dos autos, a situação é exatamente a mesma daquele processo. No momento da compensação, era plenamente vigente a norma proibitiva.

Diante disso, a compensação não pode ser homologada e resta prejudicada a apreciação da juntada de documentos após o recurso.

Neste ponto, portanto, vota-se por negar provimento ao recurso.

### **Da Multa Isolada por falta de recolhimento de CSLL**

A autuação ainda abrange o lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de CSLL no período de janeiro de 2001, com fulcro na Lei nº 9.430/96. A decisão recorrida apenas reduziu o percentual da multa, aplicando a redação da Lei nº 11.488/2007, mas manteve o lançamento reduzido em todos os períodos. Contra a manutenção parcial do lançamento se insurge a recorrente.

Quanto à preliminar de decadência, não se sustentam os argumentos da recorrente, na medida em que o lançamento de multa isolada jamais pode se enquadrar como lançamento por homologação, por depender da atuação da autoridade fiscal. Nesse caso, não se trata de lançamento das estimativas em si, o que nem seria possível, visto que as estimativas representam mera antecipação do tributo a ser apurado ao final do exercício, em face da opção do contribuinte pela apuração anual, a teor do art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Trata-se de lançamento de ofício para a exigência de multa por descumprimento de obrigação legal (de antecipar o recolhimento do tributo). Logo, o prazo decadencial a que se submete o referido lançamento não pode ser outro que não o prazo geral previsto no art. 173 do CTN, iniciando sempre a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso dos autos, o lançamento refere-se a multa pelo recolhimento a menor de estimativas de CSLL no mês de janeiro de 2001, o qual poderia ter sido realizado ainda no ano de 2001, a contagem do prazo decadencial de cinco anos inicia-se em 01/01/2002, encerrando-se em 31/12/2006. A ciência do auto de infração ocorreu em 09/08/2006, logo, não há que se falar em decadência.

A recorrente afirma que, no mérito da questão, o lançamento também não se sustenta.

Veja-se o que restou consignado na decisão recorrida:

*Outro aspecto contra o qual se insurge a interessada, diz respeito à exigência da multa isolada, incidente sobre a diferença de R\$ 1.401.417,92, apurada pela fiscalização para o recolhimento da estimativa para o mês de janeiro de 2001 (fls. 47).*

*Aduz o impugnante que a compensação estaria correta e que a fiscalização teria deixado de considerar como base de Cálculo da CSLL de Periodos anteriores o valor de R\$ 14.029.664,00 que se refere ao aproveitamento das Bases de Cálculo Negativas da CSLL das empresas incorporadas em 04/1999.*

*Ora, pelas mesmas razões acima aduzidas, correto o entendimento da fiscalização, com respeito ao aproveitamento das Bases de Cálculo Negativas da CSLL das empresas incorporadas em 04/1999.*

Contra as conclusões da DRJ sustentou a recorrente que as estimativas mensais de CSLL do ano de 2001 foram compensadas com saldo credor de CSLL apurado no ano de 2000 (fl. 17), o qual está sendo discutido em outro Auto de Infração (PA nº 19515.003475/2005-07) e ainda aguarda o julgamento final, o que impediria o lançamento da multa isolada.

Nota-se que o procedimento da recorrente de aproveitar as base de cálculo negativas de CSLL para compensar os montantes devidos em períodos posteriores representa um encadeamento de fatos decorrentes de um fato original – a existência do crédito alegado. No presente caso, alegou-se a existência de base negativa derivada de empresas incorporadas em abril de 1999. Como visto nos processos anteriores, de nº 19515.003484/2004-17 e 19515.003475/2005-07, a pretensão de aproveitamento desse saldo é descabida.

Processo nº 19515.001521/2006-14  
Acórdão n.º **1202-000.893**

**S1-C2T2**  
Fl. 16

Assim, o entendimento da recorrente é equivocado, vez que inexistente no ordenamento jurídico pátrio qualquer vedação para o lançamento decorrente de insuficiência de recolhimentos causada por redução de saldo de tributo apurado em período anterior. Ademais, o julgamento conjunto dos processos numa mesma sessão assegura que não haja decisões conflitantes na mesma instância.

Nesse caso, a não homologação da compensação declarada justifica o lançamento do tributo devido, devendo ser negado provimento ao recurso nessa parte.

#### DISPOSITIVO

Pelo exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade e, no mérito, nega-se provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner

## Voto Vencedor

Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, Redator designado

Em que se considere o claro entendimento da Relatora, é inegável que a incorporação se efetivou em abril de 1999, consumando-se a existência da incorporada com o aproveitamento da base negativa da CSLL, portanto, ainda que a compensação se realizara em momento final do exercício correspondente a apuração, no ato da incorporação inexistia qualquer impedimento legal para que, naquela oportunidade, se procedesse o aproveitamento da base negativa da sucedida, na esteira do objetivo voto do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, no processo 10725.002490/99-06 e Acórdão 108-06596, de 21 de maio de 2002, da antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, como se transcreve o inteiro teor do seu voto:

Este Conselho de Contribuintes já decidiu já decidiu esta questão, podendo-se destacar a seguinte ementa, citada no recurso:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO — COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO — Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, inexistia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida a partir de janeiro de 1992. Improcedente a glosa da compensação efetuada naquele sentido." (Acórdão 105-13.508/01)

Despicienda maior consideração acerca da sucessão universal de direitos e obrigações que ocorre nos institutos da incorporação, fusão e cisão, na forma e na extensão determinada, para cada instituto pelos artigos 227 a 229 da Lei de Sociedades Anônimas

Por essa razão é que se torna necessário vedar expressamente a sucessão de determinado direito para efeitos fiscais, assim como ocorre com os prejuízos acumulados pela sucedida, *ex vi* do disposto no artigo 33 do Decreto-Lei 2.341/87.

Assim, somente com o advento de expressa vedação, imposta pela MP 1858-6, é que surgiu impedimento legal à compensação de bases de cálculo negativas, geradas a partir de 1992, em casos de sucessão.

Neste sentido, a Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, assim dispôs:

*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.*

O referido decreto, por sua vez, dispõe:

*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 controrle societário e do ramo de atividade.*

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

Não há como ser indiferente perante o fato jurídico societário da incorporação antes do advento da citada regra proibitiva, vale dizer, não se pode reconhecer o efeito retroativo em prejuízo da interessada para tal restrição de um direito anteriormente não vedado, não obstante a compensação tenha se realizado já na vigência da MP em comento. Assim, o ato societário passou a ter força vinculante quanto a tal restrição somente após a edição do citado diploma legal, e como o ato de incorporação ocorreu anteriormente a essa edição, não há como admitir-se o efeito sobre ato consumado em face ao princípio da irretroatividade da lei tributária, salvo nas exceções previstas no art. 106 do CTN, e não se tratando de disposição legal meramente interpretativa, devem ser convalidada a compensação da base negativa nos moldes realizadas pelo contribuinte, ora Recorrente.

Neste sentido, no que se refere ao item multa isolada, uma vez reconhecida a validade e legitimidade da compensação da CSSL e afastando-se a glosa realizada pela autoridade fiscal, deixa de existir a recomposição por períodos do saldo da referida contribuição social, razão pela qual, a acusação de falta de recolhimento das estimativas mensais, com aplicação da multa isolada, resta igualmente atingida pela inexigibilidade real e jurídica, uma vez restabelecida a compensação como de direito.

Perante todo o exposto, é de se dar, no mérito, provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno