



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002030/2002-59
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.550 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2019
Recorrente NBS SHOPPING CENTERS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. SÚMULA VINCULANTE STF Nº 08.

O e. STF já se manifestou pela inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário, devendo-se de aplicar o prazo decadencial previsto pelo CTN.

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

Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. 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. Tanto na ocorrência do fato gerador anual de CSLL em 31/12/2001, quanto na apuração da estimativa de CSLL referente ao mês de janeiro/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. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588, 9101-004.107 e 9101-004.449.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos à DRJ. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

DEMETRIUS NICHELE MACEI - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Foi lavrado, em 23/12/2002, auto de infração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 56 a 58), com fundamento nos art. 2º e parágrafos da Lei 7.689/1988; no art. 58 da Lei 8.981/1995; no art. 16 da Lei 9.065/1995 e no art. 19 da Lei 9.249/1995.

A Contribuinte, cientificada em 27.02.2002, apresentou sua Impugnação (e-fls. 63 a 74), alegando, em síntese, conforme sintetizado em Acórdão da DRJ de e-fls. 121 a 128:

1) Quanto à decadência:

a) que a ciência do Auto de Infração foi dada em 27/12/2002 e o fato gerador ocorreu em 20/11/1997, visto que os fatos tributados correspondem à declaração de rendimentos da operação de cisão consumada em 02/11/1997 (e-fls.84 a 88);

b) que atualmente não mais se discute que o Imposto de Renda e também a Contribuição Social sobre o Lucro inserem-se no contexto do denominado lançamento por homologação disciplinado no art. 150 do CTN;

c) que, dessa forma, a regra de decadência para esse tipo de lançamento está definida pelo § 40 do referido art. 150, cujo termo inicial da contagem do prazo para emissão do lançamento de ofício é a data de ocorrência do fato gerador;

d) que, portanto, o lançamento efetuado em 27/12/1997 (data da ciência do Auto de Infração) é nulo de Pleno direito, já que atingiu o período-base de 01/01/1997 a 01/11/1997,

conforme os termos da Segunda Alteração do Contrato Social Consolidado, correspondente ao instrumento que formalizou a aludida cisão.

2) Quanto ao direito à compensação integral dos prejuízos na operação de cisão com versão de 99,5% do patrimônio líquido:

a) que a lei confere ao contribuinte o direito de proceder à compensação de prejuízos fiscais entre períodos, ante a realidade empresarial, para o fim de permitir, que a tributação se faça a partir de um nivelamento dos resultados;

b) que a compensação de prejuízos é um direito reconhecido, pois os prejuízos integram o conceito de 'acrécimo patrimonial prescrito na Magna Carta, que é o único fato passível de ser tributado pelo Imposto de Renda;

c) que o art. 514 do RIR/1999 contém regras específicas sobre a compensação de prejuízos fiscais nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão das empresas, definido que a pessoa jurídica que se tornar sucessora de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. No entanto, no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente de seu patrimônio líquido;

d) que de acordo com o firmado na Segunda Alteração do Contratual da empresa impugnante, de 01/11/190, o patrimônio vertido foi da ordem de 99,5%, restando, portanto, configurada uma genuína cisão/incorporação;

e) que o direito à compensação de prejuízos fiscais decorre da própria natureza da incorporação, fusão ou cisão, em que há sucessão a título universal;

f) que vedar a compensação plena de prejuízos nesse tipo de cisão, vai além da simples limitação temporal, estabelecida pelo art. 15 da Lei 9.065/1995, posto que a impossibilidade da sucessora compensar os prejuízos proporcionais ao patrimônio recebido traduz uma eliminação desse prejuízo, que não é o objetivo da lei que apenas limitou o exercício desse direito no tempo;

g) que a finalidade da lei ao impor o limite de 30% em relação ao lucro real do período e também à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, à evidência, não 'é restringir o direito à compensação, mas, sim impor um marco temporal para que essa compensação seja ultimada. O direito à plena compensação está resguardado pela própria Lei 9.065/1995.

3) Quanto à abusividade da multa aplicada:

a) que a multa de 75% sobre os valores lançados é confiscatória e uma ofensa aos direitos constitucionais de todos os contribuintes, que só podem ser obrigados a pagar o que na lei esteja estabelecido, e desde que, ainda, esta esteja em harmonia com os princípios constitucionais;

b) que se a lei proíbe a utilização de tributos com efeito de confisco, proíbe também a criação ou utilização de mecanismos punitivos ou moratórios também confiscatórios, já que se a administração, por lei, não pode o mais, por uma relação de proporção, não pode o menos;

c) que a multa de 75% aplicada deve ser excluída do montante, sob pena de estar-se ferindo a legislação e a Constituição.

4) Que é inconstitucional a aplicação de juros correspondentes à da taxa Selic por afronta aos princípios constitucionais tributários da legalidade, da isonomia e a segurança jurídica.

O Acórdão n.º 7.802, de 25 de agosto de 2005 (e-fls. 121 a 128), por unanimidade, julgou procedente o lançamento. Segue ementa de tal decisão:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 01/01/1997 a 01/11/1997

Ementa: CISÃO PARCIAL — LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — 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. Não há previsão legal que permita a compensação de base de cálculo negativa acima do limite máximo de 30% para o caso de cisão parcial.

ARGUIÇÃO DE E ILEGALIDADE 1- Não compete à autoridade administrativa a apreciação das questões de constitucionalidade e legalidade das normas tributárias, cabendo-lhe observar a legislação em vigor.

Inconformada, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (e-fls. 136 a 158), reiterando seus argumentos.

Cabe informar que a Contribuinte impetrou Mandado de Segurança (e-fls. 159 a 184), onde foi concedida uma liminar (e-fls. 196 a 199) para seguimento do Recurso Voluntário sem o respectivo depósito ou arrolamento de bens e direitos conforme previsto no art. 32, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002.

Ato contínuo, o Acórdão n.º 103-23.477 (e-fls. 346 a 357), do Primeiro Conselho de Contribuintes – Terceira Câmara, em 29 de maio de 2008, por maioria de votos, deu provimento ao recurso. Segue a ementa de tal decisão:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 1997

Ementa: DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS —CSLL - O direito de a Fazenda Pública constituir .0 crédito tributário relativo à CSLL, extingue-se no prazo de 10 anos, nos termos do art. 45 da Lei n.º 8.212/91.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 1997

Ementa: COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA — LIMITE DE 30% — CISÃO — À empresa cindida não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação à fração proporcional das bases de cálculo negativas a que deixa de ter direito nos períodos posteriores à cisão.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (e-fls. 362 a 368) alegando que o Acórdão recorrido afronta o art. 15 da Lei nº 9.065/95, ao não fazer qualquer ressalva à situações em que há a cisão da empresa.

Apresentou o seguinte Acórdão paradigma:

Acórdão nº 105-15908:

INCORPORAÇÃO - DECLARAÇÃO FINAL – Inexiste amparo para, a luz da legislação que rege a 'matéria, se proceder, em virtude do desaparecimento da empresa em decorrência de reorganização societária, a compensação dos prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% a que se reporta o artigo 15 da Lei nº 9.065, de 1995. No contexto do ordenamento jurídico-tributário, em homenagem ao princípio da legalidade, o silêncio da lei não pode ser preenchido pelo seu intérprete, mormente na situação em que tal interpretação objetiva assegurar direito não contemplado, nem mesmo pela via de exceção, nos diplomas legais que regem a matéria.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 370 a 371) entendeu estar demonstrada a afronta à legislação, e que, por se tratar de decisão não unânime, o recurso preenche as condições de admissibilidade, tendo dado seguimento ao mesmo.

Em suas Contrarrazões (e-fls 417 a 427), a Contribuinte reitera seus argumentos e conclui que o procedimento por ela adotado, de se utilizar da integralidade do saldo de base negativa no momento da cisão, está totalmente de acordo com as jurisprudências da E. Câmara de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça, bem como em relação ao conceito de lucro, motivo pelo qual requer seja negado provimento ao recurso especial interposto pela PGFN.

Também inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial (e-fls. 375 a 382) insurgindo-se contra a parte da decisão que aplicou o art. 45 da Lei 8.212/1991, fixando em 10 anos o prazo decadencial para o lançamento da CSLL.

Apresentou o seguinte Acórdão paradigma:

Acórdão nº 107-09349:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995

CSLL. DECADÊNCIA. 1NAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI 8212/91. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º DO CTN:

Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, IH, b da Constituição Federal, aplica-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8212/91.

Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito. Portanto, deve-se reconhecer, a favor da recorrente, a decadência do direito da Fazenda Pública.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 447 a 449) admitiu o recurso, alegando que a matéria foi pre-questionada e que a divergência restou demonstrada.

Em suas Contrarrazões, a Fazenda Nacional (e-fls. 452 a 464) reitera seus argumentos e requer seja reconhecido que o lançamento em tela não fora alcançado pela decadência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro DEMETRIUS NICHELE MACEI, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial da Procuradoria (e-fls. 362 a 368), interposto com base no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais – RICSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, Anexo II, de 25 de junho de 2007 (vigente na data da interposição do recurso), insurge-se quanto à compensação de base de cálculo negativa de CSLL em patamar superior ao limite legal de 30%.

Por sua vez, o Recurso Especial do Contribuinte (e-fls. 375 a 382), interposto com base no art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 – RICARF, busca reformar o v. acórdão recorrido quanto à decadência, entendendo que o art. 45, da Lei nº 8.212/91, não se aplicaria ao caso concreto, devendo-se prevalecer a inteligência do artigo 150, § 4º, do CTN.

O Despacho de Admissibilidade (e-fls. 370 a 371), analisando o recurso fazendário e o acórdão paradigma apresentado (105-15.908), entendeu estar caracterizada a afronta à legislação, mais especificamente, ao art. 15, da Lei nº 9.065/95 c/c § 1º, do art. 229, da Lei nº 6.404/76 e art. 514 do RIR/99, dando seguimento ao recurso.

Por sua vez, o Despacho de Admissibilidade (e-fls. 447 a 449), ao analisar o recurso especial do contribuinte e o acórdão paradigma apresentado (107-09.349), também entendeu pelo seguimento do mesmo, ainda que o v. acórdão recorrido tenha dado provimento ao recurso voluntário, pois ponderou que caso o recurso fazendário fosse provido, a matéria relacionada à decadência teria lugar, além de tratar-se de questão de ordem pública.

Registre-se que ambas as partes apresentaram Contrarrazões (PGFN: e-fls. 452 a 463 / Contribuinte: e-fls. 417 a 427), porém, nenhuma delas questionou a admissibilidade dos recursos especiais.

Diante do exposto, por concordar com as análises dos despachos de admissibilidade, com base no permissivo do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, tomo conhecimento de ambos os recursos.

Mérito

I – Recurso Especial da Procuradoria

Em síntese, enquanto o v. acórdão recorrido, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, entendendo que à empresa cindida não se aplica, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação à fração proporcional das bases de cálculo negativas a que deixa de ter direito nos períodos posteriores à cisão, a Recorrente, em sentido diametralmente oposto, defende a trava dos 30% nos casos de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas, acusando o v. acórdão recorrido de ter afrontado o artigo 15, da Lei nº 9.065/95, na medida em que tal dispositivo legal não faz qualquer ressalva a situações em que há a cisão da empresa, além dos artigos 229, §1º, da Lei nº 6.404/76 e 514 do RIR/99.

Vejamos o disposto nos dispositivos legais que fundamentam o recurso especial da Procuradoria:

Lei nº 9.065/95: Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, **observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.**

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Lei nº 6.404/76: Art. 229. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

§ 1º Sem prejuízo do disposto no artigo 233, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da companhia cindida sucede a esta nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão; no caso de cisão com extinção, as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida sucederão a esta, na proporção dos patrimônios líquidos transferidos, nos direitos e obrigações não relacionados.

RIR/99: Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei nº 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

Ressalto que esta discussão não é inédita nesta C. Câmara; tome-se, a título ilustrativo, o v. acórdão nº 9101-002.588, de 14 de março de 2017, de relatoria do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, cujo redator designado foi o i. Conselheiro André Mendes de Moura, e o acórdão nº 9101-004.107, de 10 de abril de 2019, de relatoria da i. Conselheira Viviane Vidal Wagner, que foram favoráveis ao entendimento exposto pela Fazenda Nacional.

Contudo, com a devida vênia, ousa discordar de tal posicionamento; até mesmo por uma questão de coerência, posto que no julgamento do acórdão nº 9101-004.107, eu já compunha esta Turma de julgamento, e fui vencido juntamente com os i. Conselheiros Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano. Passo a fundamentar.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem sua base de cálculo definida no artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, que assim prevê:

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 sua vez, o direito à compensação de base negativa está positivado no artigo 16, da Lei nº 9.065/95 e no artigo 58, da Lei nº 8.981/95, senão vejamos, 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.

Note-se, também, que a limitação proporcional para a compensação da base negativa de CSLL nos casos de cisão parcial passou a existir de forma expressa somente em 01/01/2000, com a vigência do artigo 20, da MP nº 1.858-6/99, e suas posteriores reedições. Veja-se:

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, o Decreto-lei nº 2.341/87, dirigido ao IRPJ, dispunha em seus artigos 32 e 33 o seguinte:

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

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

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

(Grifos meus)

Disto, como bem concluiu o v. acórdão recorrido, nota-se que não há nestes diplomas legais (até 1999) limitação alguma sobre a compensação de base negativa nos casos de cisão parcial:

Entendo que a denominada "trava dos 30", tanto para a apuração do lucro real, quanto da base de cálculo da contribuição social, calca-se no chamado

princípio da continuidade. A lei, ao estabelecer nova disciplina à matéria, não prescreveu propriamente uma restrição a um direito anteriormente reconhecido para a compensação dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, mas sim erigiu um novo regime jurídico para o seu exercício.

Antes da alteração legislativa, não havia limites materiais à compensação. Se uma empresa possuísse prejuízos acumulados iguais ou superiores ao valor do lucro ajustado, poderia integralmente compensá-los e, com isso, nada dever de imposto e contribuição. Por outro lado, havia limites temporais. Se não conseguisse compensar o prejuízo acumulado no prazo estipulado pela lei, tal direito perecia.

O atual regime de compensação, contudo, estabelece um limite material antes não existente, mas acaba com o limite temporal. Outrora, a compensação era ilimitada em sua substância, mas restrita temporariamente; hoje, adquiriu perpetuidade, mas, em contrapartida, foi limitada materialmente.

(...)

Apesar de não haver jurisprudência específica da Câmara Superior relativamente ao evento cisão, não há razão para se deixar de aplicar o mesmo fundamento firmado em situações análogas.

Na cisão, a sociedade que verteu parte de seu patrimônio para criar outra perde o direito de aproveitar a quantia proporcional de seus prejuízos fiscais e bases negativas de contribuição, sem que a sucessora receba o direito equivalente. Há, portanto, uma descontinuidade temporal. Destarte, a cindida, em relação a essa parte, não deve se submeter à restrição material no período do evento sucessório.

Em suma, a meu entender, não havia em 1997 norma expressa vedando a compensação integral de base negativa de CSLL para os casos de cisão parcial, devendo ser mantido o v. acórdão recorrido nesta parte.

Diante do exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria.

II - Recurso Especial do Contribuinte

Em síntese, enquanto o v. acórdão recorrido entendeu que ao caso concreto se aplicaria o prazo decadencial previsto no art. 45, da Lei nº 8.212/91 (de dez anos) e que, portanto, o direito do Fisco de constituir o crédito tributário relacionado às contribuições da Seguridade Social não teria decaído, uma vez o fato gerador ser 31/12/1997 e tendo o auto de infração sido lavrado em 23/12/2002, a recorrente, em sentido diametralmente oposto, defende que o prazo decadencial a ser aplicado seria o previsto no art. 150, §4º do CTN, de cinco anos.

Pois bem. Cumpre registrar que esta controvérsia já foi analisada pelo e. STF diversas vezes, ao ponto de ter sido publicada, em 20/06/2008 (DOU, p.1), súmula vinculante a respeito do tema. Confira-se:

Súmula Vinculante nº 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Ora, diante de tal constatação, inquestionável a impossibilidade de se considerar o prazo decadencial de dez anos, reconhecido pelo v. acórdão recorrido. Assente-se, portanto, que o prazo decadencial a ser observado é o previsto no CTN, em seus artigos 150, §4º e 173, I, conforme o caso concreto.

Tal lógica é corroborada pelos precedentes julgados pelo e. STF que levaram a edição da referida súmula. Tome-se à título exemplificativo a ementa do RE 560.626-1-RS, de 12/06/2008:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

- I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, §1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.
- II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.
- III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.
- IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do §1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.
- V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Uma vez legitimada a aplicação do prazo decadencial contido no Código Tributário Nacional, como visto acima, surge, agora, novo problema: qual critério deverá ser aplicado no caso concreto: art. 150, §4º ou art. 173, I?

Ora, a CSLL é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, pois o contribuinte apura o valor devido, faz o pagamento e aguarda a homologação e, portanto, o prazo decadencial, em situações normais, é regido pelo disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Só seria pela regra geral – art. 173, I, do CTN, em caso de comprovação de dolo, fraude ou simulação ou, ainda, inexistência de pagamento.

Atente-se, também, para o fato de que o fato gerador da CSLL, usualmente se consolida no último dia do ano-calendário, ou seja, em 31 de dezembro de 1997, porém, no presente caso, estamos diante de uma operação de cisão parcial, cujo período de apuração da CSLL devida se deu entre 01.01.1997 e 01.11.1997, fato corroborado na ementa do v. acórdão da DRJ/SP, e-fls. 121 a 128.

Mais especificamente, no caso destes autos, o evento cisão, seguido de incorporação da parte cindida, demonstra que o contribuinte teve, no ano de 1997, duas apurações de CSLL: uma na data da cisão e outra no efetivo encerramento do exercício em 31.12.1997.

As compensações das bases negativas da CSLL, em limite superior à trava de 30%, deram-se na DIPJ encerrada em 01.11.1997, e-fls. 21 a 45, mais especificamente na e-fl. 35, com a exclusão de R\$ 10.371.161,64 a título de base negativa de CSLL. Havia resultado positivo de R\$ 10.047.197,15, pela venda de bens e direito do ativo permanente e outras receitas não operacionais (Ficha 06, e-fl. 25), restando um lucro, antes da compensação de prejuízos (Ficha 07, e-fl. 26), de R\$ 10.364.804,82.

Ou seja, a base de cálculo da CSLL (lucro) foi “zerada” pela não observação da trava de 30% na utilização da base negativa da CSLL. Contudo, tal operação não se deu em 31 de dezembro, mas em 01 de novembro de 1997.

Disto, a depender do critério eleito quanto ao termo inicial da contagem da decadência, afiguram-se diferentes efeitos práticos. Isto quer dizer que, se o art. 150, §4º do CTN for aplicado, os cinco anos contarão do dia 01/11/97 até o dia 01/11/2002, ou seja, a decadência terá se configurado, posto que a ciência do auto de infração se deu em 27/12/2002. Por outro lado, se o critério estabelecido pelo art. 173, I for adotado, o prazo decadencial se estenderia por mais um ano, não incidindo a decadência no caso concreto, portanto.

Diante de tal empasse, e principalmente pautado no fato de que tal discussão não foi tratada especificamente nos autos – vez que o foco da discussão sobre a decadência ficou direcionado para a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 – os autos deverão retornar para a Unidade de Origem, para novo julgamento sobre o prazo decadencial a ser aplicado no caso concreto, de acordo com as regras do CTN.

Diante de todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial do Contribuinte, reconhecendo que o prazo decadencial do art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica pela incidência da Súmula Vinculante nº 8 do E. STF e determino o retorno dos autos à Delegacia de Julgamento para nova decisão, avaliando ocorrência ou não da decadência no caso concreto, nos termos do voto acima exposto.

É o voto

(documento assinado digitalmente)

DEMETRIUS NICHELE MACEI

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do i. Relator, peço vênica para discordar do mérito.

A matéria devolvida trata da glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas,.

O presente Colegiado já se manifestou sobre o assunto em outras ocasiões, por exemplo, nos Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Transcrevo o voto do Acórdão nº 9101-002.587, cujas razões adoto para decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

“Quanto à glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas, compartilho do mesmo entendimento manifestado no voto vencido contido no acórdão recorrido, da lavra da conselheira relatora Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos transcrevo:

[...]

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 1.8586, 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,

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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 1.8586/99, 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 base 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 constatee que é indiferente ao deslinde de tais casos se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.8586/ 99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que a legislação apenas explicitou uma proibição apurada pela incorporada que já era ínsita 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 prevêm 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 efetuar-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 nº 1.8586, 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 IRPJ, como da CSLL. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, já estava em vigor a MP nº 1.8586, 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

[...]

Viviane Vidal Wagner

Ainda em relação a essa segunda linha de argumentação que está acima transcrita, ou seja, de que a vedação legal se dá no momento da compensação e não da apuração da base negativa pela empresa sucedida (e nem no momento da incorporação desta), e de que no momento da compensação a norma proibitiva era plenamente vigente, transcrevo os fundamentos contidos no voto que orientou o Acórdão nº 1802-00.750, de 15/12/2010, proferido no processo nº 19515.003268/2004-63 pelo conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa:

[...]

A questão a ser examinada é se realmente 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 a incorporação ocorreu antes da vigência da referida MP, e que, portanto, 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 ao caso concreto, cabe observar que na data de ocorrência do fato gerador anual da CSLL - 31/12/1999, 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 a compensação realizada em 31/12/1999 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 subsequentes, 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

veja qualquer razão para distinguir incorporações ocorridas antes ou depois da MP.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, nego provimento ao recurso.

José de Oliveira Ferraz Corrêa

Em resumo, os fundamentos contidos nos votos acima transcritos levam às seguintes conclusões:

1- antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria;

2- mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data.

São esses os fundamentos que acolho neste voto, para fins de considerar correta a glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas.”

Diante do exposto, voto no sentido de **dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura