



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

Processo nº 19515.003324/2005-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.628 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria CSLL
Recorrente ARNO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

Ementa:

**COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE CSLL PELA
SUCESSORA – INCORPORAÇÃO**

O direito à compensação de bases negativas de CSLL não é absoluto. Não há um direito adquirido à forma ou meio de compensação de tais bases negativas.

Entretanto, o pressuposto de fato em relação ao qual passou a haver vedação de compensação de bases negativas de CSLL é a incorporação. No caso, como as incorporações ocorreram antes da alteração da regra que passou a vedar a compensação de bases negativas da sucedida por incorporação, tal alteração não alcança os suportes fáticos em dissídio, embora os efeitos tenham-se dado após a mudança da regra. Aqui, o suposto de fato para o qual houve mudança de meio ou forma de compensação – incorporação - já se havia concretizado antes dessa mudança. Hipótese não comparável à de introdução da “trava” para compensação de bases negativas de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Processo nº 19515.003324/2005-41
Acórdão n.º **1103-00.628**

S1-C1T3
Fl. 221

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 61/64, a recorrente do presente processo entregou sua DIPJ 2002 sob a forma de tributação do Lucro Real com apuração anual. Na referida Declaração constata-se que a empresa Arno S.A. apurou como base de cálculo da CSL, antes da Compensação de Base Cálculo Negativa de Períodos Anteriores, o valor de R\$ 21.826.906,03 (linha 31, ficha 17). Contudo, conforme se observa no Demonstrativo da Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido gerado pela Receita Federal, o saldo do contribuinte no item Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores – Atividades em Geral é nulo.

Em 28/09/2005 o contribuinte tomou ciência da intimação para prestar esclarecimentos, apresentar livros e documentos fiscais e contábeis. Em 4/10/2005 apresentou o que solicitado informando que a recorrente utilizou-se de parte dos saldos da Bases Negativas de CSL das empresas GROUPE SEB e PRUDENT DO BRASIL que foram incorporadas pela recorrente em 30/11/1998, objetivando compensar o valor constante na linha 31 da ficha 17. Eis o quadro de bases negativas das referidas empresas:

Empresa Incorporada	Base de Cálculo Negativa da CSL		
	DIPJ/98 – AC/97	DIPJ/98 – Incorp.	Total
Groupe SEB do Brasil LTDA.	R\$ 3.745.395,11	R\$ 3.304.930,31	R\$ 7.050.305,42
Prudent do Brasil LTDA.	R\$ 451.099,11	R\$ 16.788.318,68	R\$ 17.239.417,79
Total	R\$ 4.196.494,22	R\$ 20.093.248,99	R\$ 24.289.723,21

O art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99 – atual Medida Provisória 2158-35/01, art. 22 – incorporou os comentados dos arts. 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87, e este último preceitua que à pessoa jurídica sucessora por incorporação não é permitido compensar prejuízos fiscais da sucedida. Logo, a recorrente infringiu a legislação vigente ao proceder à compensação de Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores, no valor de R\$ 6.548.071,81, utilizando-se de saldos existentes das empresas incorporadas.

DA IMPUGNAÇÃO

Em desacordo com o lançamento, a recorrente, em 22/12/2005, apresentou impugnação de fls. 74/88, arguindo, em síntese, o seguinte.

Ofensa ao direito adquirido da autuada. Alega que as incorporações *in casu* ocorreram anteriormente à vedação expressa na Medida Provisória 1.858-6/99, de modo que a pretensão fiscal ofende o princípio da irretroatividade e desrespeita o direito adquirido. De acordo com o art. 58 da Lei 8.981/95, para a determinação da base de cálculo da CSL, o lucro líquido ajustado pode ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa apurada em períodos-base anteriores, ressalvado o limite de trinta por cento. Frente a isso, a recorrente afirma ter atuado dentro do referido limite e que não há qualquer condição adicional que se imponha à aquisição do direito.

Ainda, a recorrente aduz que até o advento da Medida Provisória 1.858-6/99 a empresa sucessora assumia todos os ativos e passivos, inclusive o prejuízo fiscal em questão, da pessoa jurídica incorporada. Defende que o direito adquirido garante a segurança jurídica no sentido de que novas leis não afetem os direitos constituídos validamente sob a égide de lei anterior e, ainda, que admitir o contrário seria afrontar o art. 5º, XXXVI, da CF/88, bem como o art. 3º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Inaplicabilidade da regra prevista pelos artigos 32 e 33, do Decreto-lei 2.341/87. A recorrente alega que a incorporação das empresas GROUPE SEB e PRUDENT DO BRASIL não teve o escopo de alterar nem controle, nem ramo de atividade das sociedades do grupo ARNO, somente teve intenção de realizar mera reorganização societária.

Pelo exposto, requer seja o auto de infração julgado improcedente e seja cancelado o crédito tributário lançado em desfavor da autuada.

DA DECISÃO DA DRJ

Em sessão de 6/01/2010 a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I, apresentou decisão de fls. 128 a 133, com o seguinte entendimento.

Quanto ao que suscitado pela recorrente sobre a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade dos atos praticados, cumpre esclarecer serem de competência exclusiva do Poder Judiciário, de acordo com os artigos 97 e 102, da CF/88.

Acentua que a compensação das bases negativas de CSL são mera expectativa de direito do contribuinte, e não um direito adquirido. O fato gerador do crédito tributário ocorre no momento da compensação com a base positiva, a saber, no ano-calendário de 2001, não no momento da incorporação, inexistindo, portanto, retroação da lei e ofensa a direito adquirido.

Entende que a incorporação é fato suficiente para o enquadramento da impugnante à hipótese prevista no art. 33 do Decreto-lei 2.341/87, não exigência na norma legal para mudança de controle societário ou de ramo de atividade para sua aplicação.

Desta sorte, correta a aplicação autônoma do art. 33 do decreto-lei supracitado e improcedente a impugnação, mantendo-se a alteração de prejuízos acumulados no lançamento, bem como o imposto suplementar lançado de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Processo nº 19515.003324/2005-41
Acórdão n.º **1103-00.628**

S1-C1T3
Fl. 224

Intimada e inconformada com a decisão acima, a recorrente apresentou, em 2/03/2010, recurso voluntário de fls. 138 a 161, reiterando basicamente os argumentos deduzidos na peça inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório a questão controvertida se fixa na possibilidade ou não de compensação do estoque de bases negativas de CSL da sucedida por incorporação, pela sucessora.

A recorrente argui que o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87, cuja disciplina foi estendida à CSL pelo art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, é inaplicável ao caso em discussão, pois tal comando é *complementar* ao do art. 32 do Decreto-lei 2.341/87 (igualmente incorporado pelo art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99), sendo aplicável somente nas hipóteses em que haja mudança de controle societário e de ramo de atividade.

Concordo que o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 seja, a bem ver, um *complemento* do art. 32 desse decreto-lei. *Este é o núcleo* da disciplina imposta: a razão e a finalidade foram acabar com o mercado de venda e compra de empresas (controle das pessoas jurídicas) deficitárias com estoque de prejuízos fiscais, em que o único propósito era seu aproveitamento. Isso, desde que tais empresas sejam de ramo de atividade diverso, ou melhor, haja mudança do ramo de atividade da adquirida.

O art. 32 do Decreto-lei 2.341/87 preservou a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais da empresa adquirida, desde que seja do mesmo ramo de atividade da adquirente: o que faz todo o sentido, pois é comum, é parte da economia, a aquisição de controle de empresas do mesmo ramo de atividade em situação econômica precária (deficitária). Muito comum quando determinado setor da economia se encontra em crise: outras empresas do mesmo setor adquirem a empresa em crise, evitando-se a descontinuidade dessa.

Daí o comando nele contido vedar a compensação dos prejuízos fiscais próprios se entre a data da apuração e a da compensação houver *cumulativamente* mudança de controle e de ramo de atividade (a pessoa jurídica adquire o controle da outra com mudança do ramo de atividade dessa, que possui estoque de prejuízos fiscais; em seguida, por ex., a pessoa jurídica que adquiriu o controle da outra transfere a essa seu acervo operacional por aumento de capital).

O que o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 faz é *completar* essa disciplina, ao vedar a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela sucessora por incorporação, fusão ou cisão daquela.

Pelo art. 33 em questão, mesmo que a sucessora (por incorporação, fusão ou cisão) e a sucedida *sejam do mesmo ramo da atividade e não tenha havido mudança de controle* da sucedida, entre a apuração dos prejuízos fiscais e a compensação, tais prejuízos da sucedida *não são* compensáveis pela sucessora. Simplesmente veda a compensação do estoque de prejuízos fiscais da sucedida por incorporação, pela sucessora.

É o passo “além” que completa a disciplina do art. 32 do mesmo decreto-lei.

O que a recorrente não percebeu é esse passo “além” do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 que completa a disciplina do art. 32.

Aliás, se assim não fosse, o art. 33 em questão seria de *total imprestabilidade*. Sucede que, na mudança de controle e cumulativamente de ramo de atividade de uma empresa, a compensação dos prejuízos fiscais dessa *já está vedada pelo art. 32 do Decreto-lei 2.341/87*: pouco importa se *essa é incorporada* pela adquirente do controle, ou que *esta incorpore aquela*, ou mesmo que a adquirente do controle transfira seu acervo operacional por conferência ao capital da que teve seu controle adquirido). Em todas essas hipótese, a *vedação já se encontra* no referido art. 32.

Daí dizermos que o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 dá o passo “além” que *completa* a disciplina do art. 32, ao vedar simplesmente a transferência de prejuízos fiscais da sucedida por incorporação para a sucessora. A própria interpretação teleológica invocada pela recorrente conduz a essa exegese – e não à em que ela se arvora. Por isso disse que o art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 completa o art. 32, dando o passo “além” – do contrário, seria despiendo, *não seria completar*.

Tudo o que se deduziu vale para o art. 20 da Medida Provisória 1.858-8/99 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01), concernente às bases negativas de CSL.

Nessa ordem de considerações, rejeito a argumento em questão.

A recorrente articula também que a aplicação do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99 (atual art. 22 da Medida Provisória 2.158/01) ao caso vertente constitui ofensa ao princípio da irretroatividade e ao direito adquirido à compensação.

De início, observo que a aplicação do preceito em discussão na compensação de estoques de bases negativas de CSL da sucedida por incorporação, no ano-calendário de 2001, *não constitui agressão* ao princípio da *irretroatividade*.

A bem ver, a *irretroatividade não se presta à proteção de direito adquirido*, como muitos pensam (entre os quais a recorrente). A *irretroatividade* se ordena à *proteção do ato jurídico perfeito*, mas não à preservação de direito adquirido.

Tanto que, seguindo-se a contrapretensão da recorrente, *vê-se que não se trata de aplicação retroativa* do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99 à compensação de estoque de bases negativas de CSL no ano-calendário de 2001, ainda que aquele tenha sido formado antes de 1999. Cuida-se de aplicação imediata da lei: é a chamada *eficácia imediata* da lei nova.

A *proteção ao direito adquirido* se dá com a chamada *eficácia diferida* da lei anterior. É assim que se dá a preservação do direito adquirido.

A eficácia imediata da lei, que não é retroatividade da lei, não protege o direito adquirido, como disse, mas o ato jurídico perfeito. Vale dizer, a eficácia imediata da lei, assim, a irretroatividade, protege os *efeitos já produzidos* de ato ou fato jurídico antes da vigência da nova lei: é a salvaguarda do *ato jurídico perfeito*. Já a proteção a *efeitos jurídicos produzidos após* a vigência prevista da nova lei, mas decorrentes de *ato ou fato aperfeiçoado anteriormente* à nova lei, isso se dá mediante a chamada *eficácia diferida* da lei: é a proteção ao direito adquirido.

A eficácia diferida da lei antiga, ou eficácia pós-ativa da lei antiga, estendendo sua incidência a efeitos produzidos após o ingresso da nova lei no sistema jurídico, presta-se justamente a manter incólume o direito adquirido.

O autuante não aplicou retroativamente a nova norma legal, de modo que inexistiu ofensa ao princípio da irretroatividade da lei. Simplesmente não reconheceu a eficácia diferida da norma legal antiga, ao caso vertente.

Posto isso, há um *direito adquirido à compensação de bases negativas de CSL?*

A pergunta, a meu ver, é incorreta. A pergunta adequada pode ser desdobrada em duas. A primeira é se há um direito adquirido à *forma* ou *meio* de compensação de bases negativas de CSL. *I.e.*, se há um direito adquirido, em termos absolutos, à compensação de bases negativas de CSL.

A essa pergunta feita nos devidos termos a resposta é *negativa*, em minha intelecção.

Sem dúvida que não se pode ceifar a compensação e, assim, o direito à compensação de bases negativas de CSL, considerando-se que o corte temporal, pelo qual se toma pulso da empresa de tempos em tempos, não é princípio, mas *imperativo de ordem prática*, estabelecido (corte temporal) de modo *mais ou menos arbitrário*.

A apuração de lucro, nas bases expostas, implica a *interperiodicidade*, como *pressuposto* da realidade da empresa, de modo que a compensação de bases negativas de CSL é um *direito* que *não pode ser expurgado*, sob pena de se tributar o que não é renda, o que não é acréscimo patrimonial, o que não é lucro.

Mas o direito à compensação de bases negativas de CSL *não é absoluto*. Não há um direito adquirido à *forma* ou *meio* de compensação de tais bases negativas. O que não se pode é coarctar o direito à compensação de bases negativas de CSL, *pura e simplesmente*.

Como disse antes, a pergunta adequada pode ser desdobrada em duas.

Já vimos a primeira e a conclusão quanto a esta. A outra é: havendo uma *mudança* quanto à *forma* ou *meio* de compensação de bases negativas de CSL, tal alteração alcança as situações em que a *forma* ou *meio* já foram *concretizados antes da mudança*, ainda que efeitos daquela forma ou meio se estendam para depois da mudança?

Penso que a resposta a essa pergunta é negativa.

No caso vertente, as *incorporações* das sucedidas que tinham estoque de bases negativas de CSL *ocorreram antes* da vigência do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, ou seja, antes da regra que estendeu à CSL a *vedação* da compensação de estoque de bases negativas de CSL *da sucedida por incorporação*, pela sucessora. Precisamente, as incorporações das sucedidas se aperfeiçoaram em 30/11/98.

Como a regra que mudou a *forma* ou *meio* de compensação de estoque de bases negativas de CSL foi *introduzida após a concreção daquela forma ou meio* de compensação que passou a ser vedada, *para tal hipótese*, pode-se falar de *direito adquirido*, a meu ver.

Direito adquirido, ao invés de proteção ao ato jurídico perfeito, pois se cuida de efeitos produzidos após a introdução da mudança, mas decorrentes de *pressuposto de fato* concretizado *antes* da *mudança* ocorrida *em relação a esse pressuposto de fato*.

Note-se que o *pressuposto de fato* em relação ao qual houve alteração da regra é a *incorporação*. Em relação a esse pressuposto de fato houve a vedação de compensação de bases negativas de CSL: vedação de compensação de bases negativas da sucedida *por incorporação*, pela sucessora.

Como, no caso, as incorporações das sucedidas ocorreram *antes* da alteração da regra que passou a vedar a compensação de bases negativas da sucedida pela sucessora *por incorporação*, não vejo como tal alteração possa alcançar os suportes fáticos em dissídio.

Aqui, sim, cuida-se de *direito adquirido* por já se haver *consumado* a forma ou meio de compensação antes da vigência da nova lei pela qual passou a ser vedada *essa forma* ou *meio* de compensação, embora se trate de efeitos produzidos posteriormente à vigência da lei nova.

Isso é *diverso* da hipótese, conforme disse, de um *direito adquirido à forma* ou *meio* de compensação, que *inexiste*, a meu ver.

E, como já deduzi, a proteção a esse direito adquirido não se dá pela irretroatividade do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, mas pela eficácia diferida da norma legal anterior: aplicação desta, no caso, à compensação efetuada no ano-calendário de 2001, relativa a incorporações ocorridas antes do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99.

A hipótese, aqui, não é, pois, comparável com a mudança de forma ou meio de compensação por introdução da regra de limitação quantitativa (“trava”) de compensação de estoque de bases negativas de CSL.

A comparação que poderia ser feita seria a seguinte: suponha que sobrevenha lei dizendo que em relação ao imobilizado de incorporada a depreciação, amortização ou exaustão deixa de ser dedutível – por mais absurda que seja a hipótese. Em tal caso, se antes dessa lei já tenha havido a incorporação, essa regra não seria aplicável ao imobilizado anteriormente vertido. Não se compara isso com, por ex., lei que sobrevenha dizendo que a taxa de depreciação doravante fica limitada a certo percentual anual.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 14 de março de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator

Processo nº 19515.003324/2005-41
Acórdão n.º **1103-00.628**

S1-C1T3
Fl. 229

CÓPIA