



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 19515.003484/2004-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.588 – 1ª Turma
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria Compensação Base de Cálculo Negativa por Sucessora
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

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. Na ocorrência do fato gerador anual de CSLL - 31/12/1999, 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.

ENTENDIMENTO SUMULAR. MULTA ISOLADA SOBRE INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. FATOS GERADORES ANTERIORES A 2007. APLICAÇÃO DE OFÍCIO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. PRESCINDIBILIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA A TURMA A QUO.

Considerando que o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma *a quo* é a supressão de instância, e diante da possibilidade de aplicação de súmula do CARF pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mostra-se desnecessário o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar estritamente matéria sumulada. A instância anterior obrigatoriamente teria que aplicar o mesmo entendimento sumular e a decisão não poderia ser objeto de recurso especial. Procedimento de retorno aos autos teria como único efeito o prolongamento desnecessário do processo, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e economicidade. Nesse contexto, mostra-se razoável aplicar de ofício a Súmula nº 105 do CARF para afastar as exações relativas a multa isolada sobre insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais, que tratam de anos-calendário anteriores a 2007.

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 quanto à compensação da base de cálculo negativa da CSLL, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio na sessão de 13/12/2016) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por maioria de votos, acordam em aplicar a Súmula CARF nº 105, de ofício, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo (relator), que entendeu pela não aplicação da súmula. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio não participou do julgamento. Julgamento iniciado na sessão de 17/08/2016, teve continuidade em 13/12/2016 e foi concluído em 14/03/2017.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Livia De Carli Germano, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que foi decidido sobre procedimento de compensação de base de cálculo negativa de Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL apurada por empresa sucedida.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1202-000.891, de 06/11/2012, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras coisas, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de admitir procedimento de compensação por ela realizado, utilizando base de cálculo negativa de CSLL apurada por empresa sucedida.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO.

Até o advento da Medida Provisória nº 1.8586, 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.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- em caso análogo, a Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes chegou a conclusão inteiramente oposta em relação ao acórdão recorrido:

Acórdão nº 103-23404

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2001

Ementa: CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INCORPORAÇÃO. Conforme expressa disposição legal (Medida Provisória n. 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória n. 2.158-25, de 2001), a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases

negativas apuradas pela empresa incorporada. Recurso voluntário não provido.

- a fim de melhor aclarar a divergência jurisprudencial ora invocada, faz-se necessária a transcrição de excertos do paradigma, de forma a demonstrar os pontos semelhantes das questões fáticas analisadas e a interpretação jurídica divergente (transcrição contida no recurso);

No mesmo sentido, é o Acórdão nº 1401-00262, cuja ementa segue abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE EMPRESA INCORPORADA PELA EMPRESA INCORPORADORA. 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 casos 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, como é o caso, com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, a vedação passou a ser por expressa determinação legal.

COMPENSAÇÃO - BASE NEGATIVA - EMPRESA INCORPORADA. MOMENTO DA VEDAÇÃO - ANO-CALENDÁRIO DE 1999. O art. 33 do Decreto-lei 2.341/1987 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.

- restou plenamente demonstrada a similitude das molduras fáticas dos casos objetos de julgamento pelo acórdão recorrido e os paradigmas;

- mesmo diante de contexto no qual o atuado promoveu incorporação de outra pessoa jurídica em data anterior ao advento da MP nº 1.858-6 de 29/06/1999 e publicada em 30/06/1999 (no caso concreto, a incorporação ocorreu em 04/1999), ainda assim, os órgãos prolores dos paradigmas entenderam que cabia a proibição de que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, pois a compensação ocorreu em momento posterior ao advento da MP citada;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO ACÓRDÃO

- a regra disposta no artigo 16 da Lei nº 9.065, de 1995, só permite exclusões ou compensações previstas na legislação da Contribuição Social. Como não há previsão legal

para a empresa compensar base de cálculo negativa e/ou prejuízos fiscais de empresa incorporada, referido dispositivo foi indiscutivelmente infringido pelo contribuinte;

- por força do comando contido no artigo 57 da Lei nº 8.981, de 1995, aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive, no que se refere ao disposto no artigo 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por lei;

- antes mesmo da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99, já existia dispositivo que se reportava ao impedimento de uma pessoa jurídica sucessora por incorporação, de compensar prejuízos fiscais da sucedida (artigo 509 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº. 1.041/91 e 514 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/97);

- ainda sobre a impossibilidade da empresa sucessora por incorporação de compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela empresa sucedida, cabe destacar, por encampar a melhor exegese da matéria, as preciosas considerações da DRJ em Fortaleza nos autos nº 10380.008934/2005-39, *verbis*:

II - Do Mérito.

1. Da Ausência de Normatização da Matéria Até a Edição da MP nº 1.856-6, de 1999.

Após discorrer sobre o disciplinamento legal da base de cálculo da CSLL, em sua versão original e a posterior autorização para a compensação das bases de cálculo negativas de períodos anteriores, e traçar um paralelo com as regras de compensação dos prejuízos fiscais na determinação da base de cálculo do IRPJ, o autor do feito fez constar do Termo de Constatação e Verificação Fiscal, a seguinte conclusão:

"O acima exposto demonstra ilustrativamente que, em qualquer caso, os ajustes para fins de apuração da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões ou compensações) necessitam estar expressamente previstos na lei tributária. Se a lei prevê a base de cálculo da CSLL como sendo o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda com (os) ajustes expressamente nela indicados, ela impede qualquer ajuste da referida base de cálculo que não esteja previsto de maneira expressa na lei. Diversamente do que ocorre em outros ramos de direito, o mero fato de não existir lei que obste determinado ajuste base de cálculo de um tributo, não implica que este ajuste seja autorizado. Aqui vigora justamente o contrário, a lei tributária é que, ao disciplinar a base de cálculo de determinado tributo, autoriza os ajustes (adições, exclusões ou compensações) que devem ser observados tanto pelos contribuintes, quanto pelo Fisco".

O raciocínio desenvolvido pela autoridade atuante nada tem de absurdo, que não mereça ser levada em consideração, no dizer da Impugnante.

Ao contrário, é todo ele calcado na legítima interpretação do direito aplicável aos fatos de natureza tributária, o que constitui uma das atividades do Auditor Fiscal, no desenvolvimento de seu mister constitucional de verificar

o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes administrados.

E, nesse sentido, não ocorreu qualquer violação ao comando contido no inciso II, do artigo 5º, da CF/88, posto que não se trata de exigir um comportamento do contribuinte não previsto em lei; no caso, havia no ordenamento jurídico uma norma que conceituava a base de cálculo da CSLL, a qual não previa a compensação de bases negativas apuradas por empresas sucedidas, e que, por princípio, obrigava o sujeito passivo à sua observância.

Isso explica o fato de que, até a edição da Lei nº 8.383, de 1991, inexistia previsão legal para que as pessoas jurídicas pudessem compensar bases de cálculo negativas de períodos anteriores, na determinação da base de cálculo da CSLL e, ainda que alguns contribuintes tenham buscado este alegado direito nas esferas administrativa e judicial, a jurisprudência é amplamente majoritária no sentido de que tal compensação somente se tornou possível a partir dos períodos de apuração posteriores à publicação do aludido diploma legal, não se acatando a retroatividade de sua aplicação.

Uma primeira ilação pode-se tirar da assertiva acima, qual seja a de que, não obstante inexistir norma que vedasse a compensação de que se cuida, a mesma não era possível, em face de a legislação posta à época não assegurar, expressamente, aquele pretensão direito, embora, já há algum tempo, fosse facultada a compensação de prejuízos fiscais na determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Aplicava-se, portanto, a base impositiva prevista no artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, que não admitia compensações de quaisquer espécies.

O mesmo dispositivo legal que passou a disciplinar a compensação da base de cálculo negativa da CSLL (artigo 44, da Lei nº 8.383, de 1991), previu em seu "caput", uma regra genérica, já consagrada em diplomas legais editados posteriormente (Leis nº 8.541, de 1992, artigo 38; e 8.981/1995, artigo 57, entre outros), de que "aplicam-se a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)".

Poder-se-ia invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, proibia a compensação de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, pela pessoa jurídica sucessora, tal vedação alcançaria a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL, em período anterior à sua extensão, pelo artigo 20, da MP nº 1.858-6, de 1999, pela ausência de disciplinamento próprio do instituto.

Em razão disso, naquele período, o regramento da base impositiva aqui tratada passaria a ser feito pela aplicação do artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, combinado com o disposto no parágrafo único, do artigo 44, da Lei nº 8.383, de 1991, mas com a ressalva da norma contida no artigo 33, do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, aplicável à CSLL por força dos dispositivos legais citados em parágrafo precedente.

Assim, a norma contida no artigo 20, da MP nº 1.858-6, de 1999, teria apenas o caráter expletivo (como, aliás, lhe qualificou a Defendente, provavelmente por equívoco, considerando o teor da impugnação). Nesse contexto, e relevante trazer à baila o pronunciamento do Ministro Cezar

Peluso, do Supremo Tribunal Federal (STF), em seu voto-vista prolatado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6 PARANÁ, em sua assertiva de que "Não é incomum, no âmbito das normas tributárias, a tipificação de condutas de modo detalhado e, às vezes, redundante. O propósito é claro: evitar as controvérsias quanto à subsunção ou não de determinadas condutas à norma."

Não obstante esse entendimento não se coadunar com a jurisprudência dominante na instância ad quem - de acordo com os julgados trazidos à colação na peça impugnatória - como bem acentuou a autoridade autuante, constitui fato indiscutível que inexistia na legislação que rege a base de cálculo da CSLL, norma expressa que autorizasse a compensação de bases negativas de sociedade sucedida por parte da incorporadora, que viesse a ser modificada com a edição da MP nº 1.858-6, de 1999, como implicitamente alega a Defendente, ao invocar o princípio da segurança jurídica e o da anterioridade nonagesimal, aplicável às contribuições para a seguridade social, nos termos do artigo 195, §6º, da CF/88, que passaremos a analisar.

2. Do Princípio da Anterioridade Nonagesimal Aplicável à Norma Contida no Artigo 20, da MP nº 1.858-6, de 1999.

De início, é de se esclarecer que a base negativa da CSLL glosada no procedimento fiscal reportou-se ao ano-calendário de 2000, período para o qual a Autuada optou pela apuração anual do IRPJ e da contribuição social; e que aquela base negativa foi apurada no balanço de encerramento para fins de incorporação da sociedade que a controlava, fato ocorrido em 27/09/1999, tendo sido a Medida Provisória nº 1.858-6, editada em 29/06/1999.

O argumento da defesa é no sentido de que, aplicando-se o prazo nonagesimal previsto no artigo 195, § 6º, da CF/88, a contribuição para a seguridade social somente pode ser exigida após o transcurso de noventa dias da publicação da lei que a houver instituído ou modificado; assim, a eficácia da norma aqui tratada somente se daria a partir do dia 28/09/1999, portanto, em data posterior a transformação societária ocorrida, não obstaculizando, dessa forma, o aproveitamento da base negativa da CSLL apurada pela empresa sucedida, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica.

Como não se trata de instituição de uma nova contribuição social, resta verificarmos se a norma em comento provocou uma modificação de uma contribuição social preexistente (no caso, a CSLL), para concluirmos pela procedência da alegação.

Já foi dito neste voto que, do meu ponto de vista, aquela norma possui natureza expletiva, tendo sido editada apenas para "evitar as controvérsias quanto à subsunção ou não de determinadas condutas à norma", para usar as palavras do Ministro Cezar Peluso, do STF.

Ainda que assim não fosse, verifiquemos se a CSLL restou modificada, com a edição da norma, considerando-se os elementos constitutivos da correspondente obrigação tributária, a teor do que prescrevem o CTN e a lei instituidora da exação (Lei nº 7.689, de 1988, com as alterações posteriores).

Compulsando-se a legislação citada, conclui-se, facilmente, que a regra contida no artigo 20, da MP nº 1.858-6, de 1999, não modificou quaisquer daqueles elementos, permanecendo inalterados a hipótese de incidência ou o fato gerador da obrigação, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota aplicável; nem ao menos foram alterados os prazos de vencimento da contribuição.

Em razão disso torna-se forçoso reconhecer que, também sob esse prisma, a regra constitucional não impede a eficácia imediata da norma, mesmo porque, como já vimos, a pretensa modificação na base de cálculo da CSLL - que restaria onerada pela vedação motivadora da glosa - não se efetivou pelo simples fato de o seu conceito legal jamais haver contemplado compensação de que se cuida, na redação original da sua lei instituidora, quer nas alterações que lhe seguiram.

Por todo o exposto, conduzo o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do feito suscitadas pelo sujeito passivo e, no mérito, considerar procedente o lançamento.

É o meu voto.

- em adendo à argumentação acima expendida, note-se que, ainda que se entenda pela incidência do art. 20 da Medida Provisória nº 1858-6/1999 somente em relação às incorporações realizadas posteriormente à sua vigência, não assiste razão ao sujeito passivo, pois o sistema de apuração dos impostos e contribuições, mesmo antes da expressa proibição legal, já não comportava a compensação dos prejuízos fiscais, nem das bases negativas da CSLL apurados pela empresa sucedida na incorporação;

- assim como a empresa incorporada, os seus prejuízos fiscais e bases negativas desaparecem, tendo em vista o ajuste contábil e fiscal realizado durante o processo, quando há absorção do patrimônio de uma empresa pela outra. Logo, durante a operação societária em foco, já há a consideração de toda contabilidade da pessoa jurídica sucedida, pois é o seu patrimônio líquido que é vertido para a incorporadora, não havendo dúvidas quanto à repercussão dos prejuízos fiscais e das bases negativas na formação do acervo patrimonial da empresa resultante da incorporação;

- noutra linha de argumentação, cabe registrar que merece reforma o acórdão hostilizado, também porque o art. 20 da Medida Provisória nº 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária, fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL;

- ainda como acréscimo, cumpre referir que a compensação é regida pela legislação vigente à época de efetivação do encontro de contas;

- este entendimento está em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, confirmada em recurso repetitivo e, por isso, de reprodução obrigatória pelo CARE (art. 62-A do RICARF). Sobre a matéria, o STJ confirmou que a compensação deve ser apreciada com base na legislação vigente no momento do encontro de contas. Confira-se o acórdão proferido sob a sistemática do art. 543-C do CPC:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE À DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08." (REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

- para o caso em foco, é cediço que a compensação não ocorreu em 04/1999, quando realizada a operação de incorporação, mas sim no ano-calendário de 1999, e neste ano o autuado foi tributado 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, isto é, quando efetivamente realizou o encontro de contas, 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);

- de toda forma, *ad argumentandum tantum*, ainda que em momento anterior à edição da MP nº 1.858-6 pudesse se entender como autorizada a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela incorporadora, cabe lembrar que o eg. STF já decidiu em reiteradas oportunidades que não há direito adquirido a determinado regime jurídico. E, quando da incorporação, somente havia por parte do contribuinte expectativa de direito. Expectativa essa que poderia ser frustrada de forma legítima em momento posterior, quando da efetiva realização da compensação, como de fato ocorreu no presente caso. O ordenamento jurídico, nesse contexto, seja por não existir coisa julgada, ato jurídico perfeito ou mesmo direito adquirido, não agasalha a pretensão do autuado;

- assim, sob qualquer ótica de argumentação, não merece reparo a autuação realizada pela fiscalização, que considerou indevida a compensação efetivada pela incorporadora em relação às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apuradas pela empresa incorporada:

- em resumo:

a) inexistia na legislação que regia a base de cálculo da CSLL, à época, norma expressa que autorizasse a compensação de bases negativas de sociedade sucedida por parte da incorporadora;

b) o artigo 44 da Lei nº 8.383, de 1991, previu em seu caput, que "aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)". Pode-se invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, proíbe a compensação de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, pela pessoa jurídica sucessora, tal vedação alcança a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL;

c) o art. 20 da Medida Provisória nº- 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL. Logo, a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação. No caso dos autos, o autuado realizou a compensação indevida em 31/12/1999, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória;

d) deve ser aplicado ao caso o disposto no art. 62-A do RICARF, com a reprodução no caso vertente do entendimento do STJ em sede de julgamento de recurso especial repetitivo (REsp 1164452/MG) no sentido de que "A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte", e não da apuração de possíveis créditos (apuração de prejuízo fiscal pela sucedida).

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-00.035, de 12/05/2014, admitiu o recurso especial, reconhecendo a existência da divergência suscitada, nos seguintes termos:

[...]

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigmas, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se pela improcedência da glosa da compensação efetuada, pois 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, enquanto que o acórdão paradigma nº 103-23404 entendeu que a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada, conforme disposto na legislação supracitada.

Conclusão

Assim sendo, com fundamento nos artigos 68 e 69, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja reapreciada a questão discutida nos autos.

Em 21/10/2014, a contribuinte foi cientificada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 03/11/2014 ela apresentou tempestivamente as **contrarrrazões** ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

DAS RAZÕES PARA A MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO

- o acórdão recorrido, acertadamente, acolheu a tese da ora Recorrida sob a ótica da possibilidade de compensação da base negativa de empresas incorporadas antes do advento da MP 1858-6/1999, seguindo a baila de inúmeras decisões desse Egrégio Conselho;

- insta destacar, que, o marco inicial para discussão da matéria é a data da incorporação que ensejou o aproveitamento da base negativa de CSLL das empresas

incorporadas. E, conforme documentos colacionados nos autos, o evento especial de incorporação ocorreu em 28 de abril de 1999, ou seja, ANTES do advento da Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho de 1999, vigente 90 (noventa) dias após a sua edição, que vedou a compensação de bases de cálculo negativas, geradas a partir de 1992, em casos de sucessão;

- o que não pode ser ignorado é que 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;

- somente com a publicação da citada Medida Provisória 1858-6 é que passou a haver norma jurídica estendendo o tratamento já previsto para o Imposto de Renda;

- em obediência ao disposto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, a regra prevista no artigo 20 da MP 1858-6 somente produziu efeitos a partir de 1º de outubro de 1999. Equivale dizer que todos os atos jurídicos praticados até a entrada em vigor do artigo 20, fez com que as empresas incorporadoras tivessem o direito de promover o aproveitamento da base de cálculo negativa da CSLL da sucedida;

- entendimento diverso afronta os mais basilares princípios do ordenamento jurídico, tais como (i) o direito adquirido, (ii) a segurança jurídica, (iii) da legalidade, (iv) da irretroatividade da legislação tributária, entre outros postulados e regras;

- não se pode olvidar que a Lei 6.404/76 (Lei das S/A), em seu art. 227, dispõe que no evento especial de incorporação, a pessoa jurídica incorporadora sucede TODOS os direitos e obrigações da sucedida;

- ao ser analisado o artigo alhures, ficou mais que comprovado que com o ato de incorporação, a incorporadora assume os direitos e obrigações das empresas incorporadas. Isso leva a crer que se a empresa incorporada tiver direitos, esses passarão para a incorporadora, já se ela tiver deveres, também serão sucedidos pela incorporadora;

- a Ata de reunião que deliberou sobre a incorporação das citadas empresas 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;

- em abril de 1999 a Recorrida adquiriu o direito de utilizar a base de cálculo negativa de CSLL da empresa sucedida, porquanto a norma que extirpou do ordenamento jurídico veio à lume somente em junho de 1999, quando a Recorrida já havia incorporado ao seu acervo patrimonial o lúdimo direito à utilização;

- importante registrar que a matéria prequestionada pelo acórdão paradigma diz respeito apenas e tão somente à inexistência de norma proibitiva para que a contribuinte exercesse esse direito de utilizar a base de cálculo negativa de CSLL de empresa incorporada, sem adentrar na questão suscitada pela I. PGFN de que o caso deve ser apreciado sob a ótica da data da compensação e não a data da incorporação;

- nada mais equivocado, pois, conforme adiante se demonstrará, o direito à compensação da base negativa de CSLL nasceu com a incorporação da empresa sucedida (IBA

NE), sendo irrelevante para o caso em apreço se no momento da compensação, postergada em razão da trava dos 30% (trinta por cento), havia norma vedando a sua utilização;

- este o atual posicionamento deste Egrégio Colegiado, inclusive, com posicionamento favorável ao Contribuinte pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2001 PAF. NÃO CONHECIMENTO do Recurso Especial por ausência de paradigma tendo em vista que as razões de decidir do acórdão recorrido e do acórdão paradigma são as mesmas.

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO.
Até o advento da Medida Provisória nº 1.8586, 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. (CSRF - 1ª Turma - Proc. 10909.003921/2006-58 - 9101001.764 - Sessão de 15.10.2013)

- o acórdão paradigma citado pela PGFN já foi objeto de enfrentamento nesse E. Conselho, sendo prolatada decisão pela 1ª Turma da CSRF, que negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional perante o Processo nº 10380.008934/2005-39. Isso significa que a matéria discutida nos autos é a mesma que já foi enfrentada nesta Câmara Superior, pois, como mencionado, o acórdão paradigma utilizado naquele outro caso é o mesmo que está sendo utilizado neste caso;

- o Processo 10380.008934/2005-39, distribuído à CSRF, foi de relatoria do Conselheiro Dr. Valmir Sandri, e a decisão prolatada, muito bem fundamentada, não encontrou óbices na tese defendida pela Recorrida, mantendo-se a decisão em sua íntegra, comprovando a identidade da divergência com os presentes autos, conforme se infere do voto do I. Relator:

"(...) Cientificada da decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando que a decisão deu a lei tributária interpretação divergente da que lhe foi dada por outra Câmara, invocando como paradigma o acórdão nº 103-23.404 (...) (...)

Logo, não encontrei, quer no acórdão paradigma, quer nas considerações da Douta PGFN, qualquer argumento convincente no sentido de alterar a consagrada jurisprudência amplamente dominante deste tribunal administrativo, razão porque, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso. (...)"

- aliás, são inúmeros os julgados do antigo Conselho de Contribuintes que asseguram o direito à utilização da base negativa de CSLL de empresa sucedida, apurada a partir de janeiro de 1992, desde que o evento especial de incorporação tenha ocorrido ANTES da MP 1.858-8/1999 (ementas transcritas);

- com acerto o entendimento exarado na atual composição do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes, tanto que encontra amparo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE LUCRO LÍQUIDO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES A BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RECURSO

ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO, PORÉM, NESSA PARTE, DESPROVIDO. (...)

Decidiu com acerto o Tribunal de origem ao adotar o seguinte entendimento: "A proibição da compensação dos prejuízos fiscais pela sucessora (por incorporação, cisão ou fusão), existente para o IRPJ (art. 33 do DL 2.341/87), somente deve ser aplicada à CSLL após a edição da MP 1.858-6, de 30 de agosto de 1999, que expressamente estende a referida vedação à contribuição. No presente caso, os processos de incorporação e de cisão ocorreram, respectivamente, em abril de 1999 e em 1997, e não foram atingidos pela nova restrição ao aproveitamento dos créditos de base de calado negativa da CSLL que passou a vigor em novembro de 1999."

Recurso especial parcialmente conhecido, porém, nessa extensão, desprovido. (REsp 949.117/RS, Rei. Min. DENISE ARRUDA, DJe: 11/12/2009)

- desta forma, em que pese os argumento expostos pelo Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, o r. acórdão recorrido não merece reparos, pois se coaduna com a jurisprudência da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, do antigo Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça;

DA INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA AO CASO CONCRETO

- apesar de a Recorrente ter comprovado a divergência apenas em relação à tese circunscrita ao marco temporal para o aproveitamento da base negativa, isto é se existia vedação mesmo antes do advento da MP 1.858/1999, surpreendente e inauguralmente no presente processo, a PGFN tenta induzir em erro este Egrégio Colegiado, ao tentar a aplicação do quanto decidido pelo STJ no REsp 1164452/MG;

- isso somente demonstra o desespero da I. PGFN para tentar alterar o foco da discussão dos autos que está (e sempre esteve) em torno da aplicação temporal dos efeitos 1.858/1999;

- no caso dos autos, conforme será melhor explicitado, o argumento contido quanto ao decidido no REsp 1164452/MG não é aplicável, pois (i) tal fato não foi prequestionado no processo e o paradigma divergente encartado pela PGFN não enfrenta tal controvérsia, impedindo o seu conhecimento nesta Câmara Superior; (ii) ainda que fosse conhecida essa discussão, melhor sorte não teria a I. PGFN, eis que o entendimento firmado pelo STJ simplesmente não se coaduna com o caso em exame;

DO NÃO CONHECIMENTO DA ALEGAÇÃO DO REsp 116452/MG

- a D. PGFN deliberadamente tenta incluir, nesta estreita via do Recurso Especial, uma questão que nunca foi discutida nos autos e que não foi sequer objeto do paradigma;

- o Recurso Especial somente pode ser conhecido nesta Câmara Superior com o prequestionamento da matéria comprovado através de julgados divergentes deste Colegiado;

- com a delimitação do acórdão divergente (Acórdão 103-23404) à compensação de bases negativas pela edição da Medida Provisória 1.858-6/1999, no que foi

aceito pela Presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, o que se depreende é que a Câmara Superior de Recursos Fiscais somente deverá apreciar a temática delimitada no acórdão divergente;

- isso significa que a única questão a ser discutida em sede de Recurso Especial é que até a edição da MP 1.856-6/1999 inexistia qualquer impedimento para o aproveitamento, por parte da sucessora, da base negativa de CSLL verificada pela sucedida a partir de janeiro de 1992;

- este é o ponto fundamental. A I. PGFN não poderia ter suscitado qualquer outra questão no Recurso Especial, sob pena de não conhecimento da matéria que deixou de ser prequestionada, contudo, ainda assim o fez, conforme se constata dos itens "c" e "d" (fls. 353) da conclusão recursal da ora Recorrente;

- infere-se, assim, o descompasso, nesta parte, do Recurso Especial, sendo manifestamente incabível suscitar a aplicação do disposto no art. 62-A do RICARF para pretender julgar, nesta CSRF, matéria não prequestionada e cuja divergência sequer foi articulada pela Recorrente;

- portanto, a medida que se impõe é o não conhecimento da inovadora questão argüida pela I. PGFN acerca do recurso especial repetitivo (REsp 1164452/MG), pela simples razão de ausência de prequestionamento e paradigma, não se amoldando aos requisitos de admissibilidade do Recurso Especial elencados no art. 67 do RICARF;

- contudo, caso este Colegiado entenda pelo enfrentamento desta questão que sequer foi presquestionada, muito menos "demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido", ainda assim, o Recurso Especial não merece provimento, conforme se comprovará;

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO RECURSO REPETITIVO

- caso a matéria venha a ser conhecida neste Colegiado, o que se não se espera, melhor sorte não assiste à PGFN, pois, apesar de o art. 62-A do RI-CARF prever a aplicação obrigatória dos julgamentos realizados na forma do art. 543-B e art. 543-C do CPC, o REsp 1164452/MG simplesmente é inaplicável à espécie;

- não se está negando o comando do Regimento Interno que prevê a obrigatória aplicação dos julgados do STJ e do STF, mas somente dizendo que o referido recurso em nada se amolda ao caso dos autos para ensejar a reforma do v. acórdão;

- ao contrário do que suscita, o REsp 1164452/MG não pode ser genericamente aplicado aos casos neste Egrégio Conselho, devendo o Julgador analisar o caso concreto para a verificação de sua compatibilidade e subsequente aplicabilidade;

- o REsp 1164452/MG tratou de créditos decorrentes de controvérsia judicial, para vedar sua utilização após o trânsito em julgado da demanda judicial, por força do superveniente art. 170-A do Código Tributário Nacional;

- o que foi decidido pelo Superior Tribunal de Justiça não pode ser ignorado e mesmo omitido pela I. PGFN para pretender alterar o seu alcance. Aliás, o item 2 da própria ementa do julgado é bastante esclarecedor:

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

- e, para que não paire qualquer sombra de dúvida, o Relator do REsp 1164452/MG, com a maestria que lhe é peculiar, houve por bem esclarecer este importantíssimo ponto, justamente para evitar interpretação destoante daquela atribuída pelo STJ:

"(...) 4. Esse esclarecimento é importante para que se tenha a devida compreensão da questão agora em exame, que, pela sua peculiaridade, não pode ser resolvida, simplesmente, à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas. Aqui, com efeito, o que se examina é a aplicação intertemporal de uma norma que veio dar tratamento especial a uma peculiar espécie de compensação: aquela em que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial. É a essa modalidade de compensação que se aplica o art. 170-A do CTN. O que está aqui em questão é o domínio de aplicação, no tempo, de um preceito normativo que acrescentou um elemento qualificador ao crédito que tem o contribuinte contra Fazenda: esse crédito, quando contestado em juízo, somente pode ser apresentado à compensação após ter sua existência confirmada em sentença transitada em julgado. (...)" (Destacou-se)

- como se vê, no próprio julgado proclamado no REsp 1164452/MG, o Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI deixa a expressa advertência de que "para que se tenha a devida compreensão da questão agora em exame, que, pela sua peculiaridade, não pode ser resolvida, simplesmente, à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas";

- esta justamente a hipótese dos autos, onde não é possível invocar cegamente o REsp 1164452/MG, sem a exata definição da controvérsia;

- no caso em exame, pouco importa se a Medida Provisória 1.858-6, de 29 de junho 1999 vedou o aproveitamento da base negativa de CSLL apurada a partir de janeiro de 1992 para a pessoa jurídica sucessora por incorporação, porquanto antes de sua edição a Recorrida já havia adquirido o direito à utilização da base negativa de CSLL da sucedida;

- isto é, ao contrário do que invoca cegamente a D. PGFN, o julgado proferido em recurso repetitivo, que tratava da impossibilidade de o art. 170-A retroagir para alcançar as ações judiciais distribuídas anteriormente, em nada, repita-se, absolutamente nada se assemelha com a discussão aqui tratada;

- mas não é só! Ainda que fosse aplicar o quanto decidido pelo REsp 1164452/MG, o mesmo seria aplicado favoravelmente à Contribuinte, exatamente como foi realizado em âmbito judicial;

- ora, grosso modo, o que se decidiu na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foi o fato de que a vedação da legislação superveniente (art. 170-A do CTN, trazido pela LC 110/2001) "não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001". Ou seja, como o Contribuinte exerceu o seu direito à compensação, mediante a distribuição da ação, à legislação superveniente não é facultada

alterar os fatos jurídicos ocorridos no momento em que este direito fora exercido, sob pena de afronta aos princípios mais comezinhos de direito;

- e no caso dos autos? A solução a ser dada só pode ser uma. Como o contribuinte exerceu o seu direito à utilização da base negativa de CSLL antes da edição da MP 1.858-6/1999 mediante a sucessão por incorporação da IBA NE, não pode a legislação superveniente (MP 1.858-6/1999) alterar o fato pretérito já consumado;

- neste particular, tanto isso é verdade que é amplamente sabido que inexistente prazo prescricional para a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para as pessoas jurídicas sucessoras por incorporação, sendo limitado apenas e tão-somente o seu aproveitamento escalonado, com a trava dos 30% (trinta por cento);

- no caso em voga, no momento da incorporação (abril de 1999) a Recorrida (AmBev) incorporou ao seu patrimônio a base de cálculo negativa de CSLL da empresa sucedida (IBA NE), e apenas com a edição da MP 1.858-6/1999 é que o exercício deste direito foi obstado, não sendo possível alcançar os fatos anteriores à sua edição;

- ou seja, quando do advento da MP 1.858-6/1999, o crédito legitimamente aproveitado pela Recorrida não era mais base de cálculo negativa de sucedida (IBA NE) e sim crédito da própria sucessora (AmBev), cuja utilização foi apenas escalonada no tempo com o limitador dos 30% (trinta por cento);

- diante de tais fatos, não restam dúvidas de que (i) a decisão do REsp 1164452/MG, conforme mencionado pelo próprio Relator (Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI), "não pode ser resolvida, simplesmente, à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas", como faz crer deliberadamente a PGFN; (ii) a questão de fundo do REsp 1164452/MG (aplicação do art. 170-A para os créditos objeto de controvérsia judicial) não guarda qualquer compatibilidade com os autos e (iii) ainda que se queria usar a fundamentação jurídica decidida no REsp 1164452/MG, a mesma é favorável à Recorrida, porquanto a Primeira Seção do STJ vedou a aplicação do art. 170-A para as demandas já ajuizadas, o que, aplicando-se analogicamente seria o mesmo que vedar os efeitos da MP 1.858-6, de 29.06.1999 para as incorporações ocorridas anteriormente à sua vigência;

- deste modo, a Recorrida requer, acaso conhecido o pedido quanto à aplicação da decisão do REsp 1164452/MG, como sua fundamentação "não pode ser resolvida, simplesmente, à luz da tese de que a lei aplicável é a da data do encontro de contas" (Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI), que seja negado provimento, mantendo incólume o acórdão.

É o relatório.

Voto Vencido

Voto Vencido em relação à apreciação de ofício

Voto Vencedor quanto ao restante

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Quanto à controvérsia que remanesceu até essa fase de recurso especial, cabe registrar, conforme já relatado, que a contribuinte promoveu em 31/12/1999 a compensação de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores. Essa base negativa adveio de outras empresas, que foram incorporadas no mês de abril/1999, o que motivou a glosa da compensação pela fiscalização.

A glosa da compensação de base negativa resultou na redução do valor do saldo negativo de CSLL apurado pela contribuinte em 31/12/1999, de R\$ 6.165.610,06 para R\$ 3.926.201,38.

O acórdão recorrido admitiu o procedimento de compensação em que se utilizou base de cálculo negativa de CSLL advinda de empresas sucedidas/incorporadas, cancelou a autuação fiscal, e restabeleceu o valor original do saldo negativo de CSLL em 31/12/1999, conforme havia sido apurado pela contribuinte.

Em seu recurso especial, a PGFN busca reverter essa decisão, defendendo o trabalho fiscal, no que toca à glosa da referida compensação.

Quanto a essa matéria, 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 Antarctica 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 1999 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, 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 norteado 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 constatei 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 insita 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 subseqüentes.

.....

§ 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 expreso 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.

Vota-se por negar provimento ao recurso.

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 subseqüentes, a questão seria exatamente a mesma. Ou seja, no momento da compensação a base negativa não seria mais “da sucedida”, mas sim da incorporadora, e assim a incidência da norma em questão estaria completamente inviabilizada.

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

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

Nesse contexto, os prejuízos, como item patrimonial, também continuaram sendo transferidos à sucessora, e não é o fato de terem sido incorporados

antes ou depois da MP que lhes daria ou não o condão de gerar algum direito adquirido. Mais uma vez, como já decidiu o STF, não há direito adquirido à compensação de prejuízos, e o mesmo pode ser dito em relação à base negativa de CSLL.

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

Diante do exposto, voto no sentido de 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 nesse voto.

Deixo de examinar a controvérsia suscitada em torno do que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp 1164452/MG, porque lá se tratou de "uma peculiar espécie de compensação: aquela em que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial", situação que não se verifica nos presentes autos.

Deste modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a glosa da compensação de base de cálculo negativa de CSLL apurada por empresas incorporadas/sucedidas.

Quanto a apreciar de ofício concomitância de multa isolada por insuficiência de estimativa mensal e a multa de ofício, tema que surgiu durante as discussões do julgamento e que fiquei vencido sozinho, já que a turma optou por aplicar de ofício a Súmula CARF nº 105, o meu voto é no seguinte sentido: não há necessidade de se fazer essa apreciação porque neste processo não há mais multa isolada, pois a que havia já foi cancelada pelo acórdão da DRJ, sem interposição do recurso de ofício, já que abaixo do valor de alçada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Voto Vencedor em relação à apreciação de ofício

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado

Rendo homenagens ao relator, pelo voto objetivo e preciso.

Minha divergência é uma questão de ordem processual.

A princípio, a orientação seria no sentido de promover o retorno dos presentes autos à turma *a quo*, para apreciação, de ofício, da concomitância de multa isolada por insuficiência de estimativa mensal e a multa de ofício.

Há, por outro lado, aspecto que considero relevante sobre a matéria. Como se trata de autuação fiscal relativa a ano-calendário anterior a 2007, a concomitância da multa de ofício com a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativas mensais já foi tratada na Súmula CARF nº 105, aplicável aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Questiono qual seria a efetividade de se retornar os autos, para que o turma *a quo* se pronuncie sobre matéria que já se encontra **sumulada**. Consumar-se-ia um prolongamento injustificado do contencioso administrativo fiscal, com prejuízo evidente para as partes e para a sociedade.

Reconheço que, num aspecto estritamente processual, o caminho seria o retorno dos autos para a câmara baixa, até porque se pode dizer que a matéria "concomitância entre multa de ofício e multa isolada sobre estimativas mensais" não teria sido objeto de divergência, requisito necessário para ser devolvida para este Colegiado¹.

Inclusive, em outras oportunidades no qual a matéria "concomitância entre multa de ofício e multa isolada sobre estimativas mensais" não havia sido apreciada, foi processado o retorno à turma *a quo*, mas, nesses casos, além da matéria sumulada, haviam outras matérias que deveriam ser julgadas, e que não eram objeto de súmula. Assim, como os

¹ RICARF, Anexo II, Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

autos retornariam, de qualquer maneira, para a câmara baixa, em razão das outras matérias, a aplicação da súmula de ofício não teria efeitos práticos.

Por outro lado, diante da situação posta, no qual remanesce **exclusivamente** matéria sumulada, entendo que a interpretação da norma processual pode ser relativizada.

Isso porque o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma *a quo* é a supressão de instância.

E, no presente caso, sendo a matéria sumulada, o valor supressão de instância torna-se superado. Isso porque o retorno dos autos para a instância anterior implicaria na obrigatória aplicação do entendimento sumular, e tal decisão não poderia ser objeto de recurso especial, conforme RICARF². O retorno dos autos, nesse contexto, só provocaria um prolongamento desnecessário na tramitação dos autos, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e da economicidade.

Por isso, entendo que não há óbice para que se possa, de ofício, aplicar a Súmula nº 105, e afastar a exigência relativa a multa isolada sobre insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

² Vide Anexo II do RICARF:

Seção II

Do Recurso Especial

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF.

Processo nº 19515.003484/2004-17
Acórdão n.º **9101-002.588**

CSRF-T1
Fl. 526
