



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

Processo nº 19515.003760/2007-81
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.107 – 1ª Turma
Sessão de 10 de abril de 2019
Matéria DECADÊNCIA. BASE NEGATIVA DE CSLL. INCORPORADA. COMPENSAÇÃO
Recorrente CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

CONHECIMENTO. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Ausente a demonstração de divergência, não se conhece de recurso especial, nos termos do Regimento Interno do CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria "compensação de base negativa de CSLL pela sucessora" e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

CTEEP - COMPANHIA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PAULISTA recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial (e-fls. 1.569/1.698), contra o acórdão de nº **1103-00.716** (e-fls. 1.483/1.502), proferido pela 3ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, em sessão de julgamento realizada em 3/7/2012, pelo qual a turma, por voto de qualidade, negou provimento ao seu Recurso Voluntário, mantendo a exigência de **CSLL sobre compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores apurada por empresa incorporada**.

A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares, e no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. O conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro acompanhou pelas conclusões e fará declaração de voto.

O contribuinte tomou ciência dessa decisão e contra ela interpôs Embargos de Declaração (e-fls. 1.510/1.517), que foi julgado pelo colegiado em sessão realizada em 10/7/2013, negando-lhe provimento nos termos do Acórdão em Embargos nº 1103-000.893 (e-fls. 1.554/1.560):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO.

Os embargos de declaração não são cabíveis para reexaminar matéria já devidamente equacionada. As alegações de defesa devem ser trazidas desde a impugnação, sob pena de preclusão, não servindo os embargos para possibilitar a apreciação de matérias veiculadas apenas no recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em admitir parcialmente os embargos de declaração para, no mérito, negar-lhes provimento, ratificando-se o dispositivo do Acórdão nº 1103-00.716/2012. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata acompanhou o relator, no mérito, pelas conclusões.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada de ambas as decisões e optou por não apresentar recurso (e-fls. 1.562).

O contribuinte também foi cientificado do acórdão em embargos e, tempestivamente, apresentou recurso especial (e-fls. 1.569/1.698).

Nas razões de defesa sustenta que não merece prosperar o acórdão recorrido, no que tange às seguintes matérias, por conter entendimento diverso daqueles contidos nos

(i) Acórdãos Paradigmas nºs 101-97.084 e 107-06.572, proferido pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes e pela antiga Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sobre a **"impossibilidade de revisão de registros contábeis fulminados pela decadência"**;

(ii) Acórdão Paradigma nº 1201-000.764, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, sobre a **"inexistência de vedação à compensação de base de cálculo negativa de CSLL pela empresa sucessora antes da vigência da MP nº 1.858-6"**.

No mérito, em relação à decadência da formação da base de cálculo negativa (matéria 1), afirma que a fiscalização não poderia questionar a formação da base de cálculo

negativa da CSLL de empresa incorporada por ter transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento da base negativa (1989 e 1996) e a lavratura dos autos de infração de que trata o presente processo (novembro/2007).

Reitera que não poderia o Fisco efetuar os lançamentos de ofício sobre fatos pretéritos, já consumados no tempo em razão do decurso do prazo decadencial para alcançar os efeitos decorrentes desses fatos, em períodos subsequentes, como ocorreu com as compensações realizadas nos anos de 2002 e 2003.

Entende que para glosar os efeitos fiscais ocorridos em 2002 e 2003, decorrentes daquele ato pretérito (formação da base de cálculo negativa e a sua contabilização), mister seria que o lançamento tributário ocorresse dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Quanto à impossibilidade de compensação de saldo de base de cálculo negativa da CSLL advindo de empresa sucedida (tema 2), aduz que quando adquiriu, em 31/03/99, parcela cindida da CESP e, com isso, adquiriu o direito, proporcional à parcela cindida, ao saldo de base de cálculo negativa da CSLL anteriormente detido pela sucedida, não havia qualquer vedação expressa na legislação então vigente que proibisse a compensação dessa parcela da base de cálculo negativa advinda de incorporada. Essa vedação somente teria sido inserida no ordenamento jurídico posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, em 30/06/99.

Por fim, requer, a reforma do acórdão recorrido e o consequente cancelamento integral dos débitos objeto do processo administrativo.

O Presidente da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1.701/1.707, deu seguimento ao Recurso Especial nas duas matérias.

Notificada da admissibilidade do recurso especial do contribuinte, a PFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1.709/1.721), em que sustenta que, no que toca ao tema da decadência, não havendo fatos geradores tributários, não haveria que se falar em transcurso do prazo decadencial e, ainda, que o prazo decadencial para o lançamento deve ser contado a partir do tributo apurado pelo sujeito passivo, não do registro da rubrica que será utilizada no futuro como benefício fiscal. Cita trecho do voto vista da Min. Ellen Gracie no RE nº 344.994-0/PR que, ao reconhecer a constitucionalidade da limitação imposta pelo artigo 42 da Lei nº 8.981/95, a maioria dos Ministros da Suprema Corte ressaltou que *os prejuízos fiscais (que possuem a mesma natureza das bases de cálculo negativas), constituindo meros benefícios fiscais, não poderiam ser considerados como fato gerador de nenhum tributo*". Mesmo entendimento teria sido exarado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no AMS 200270000395534 e pelo TRF da 3ª Região no julgamento do APELREE 200561100072202.

No que importa ao segundo tema divergente, entende que, por força do comando contido no art. 57 da Lei nº 8.981/95, aplicar-se-iam à CSLL (instituída pela Lei nº 7.689/88), as mesmas normas de apuração de pagamento estabelecidas para o IRPJ, inclusive, no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por lei. Nesse contexto, a regra disposta no art. 16 da Lei nº 9.065/95, só permitiria exclusões ou compensações previstas na legislação da CSLL e, como não há previsão legal para a empresa compensar base de cálculo negativa e/ou prejuízos fiscais de empresa incorporada, referido dispositivo teria sido indiscutivelmente

infringido pelo contribuinte, daí porque a vedação a compensação de base negativa da CSLL, pela empresa incorporadora, estabelecida somente com a publicação da Medida Provisória nº 1.878-6, de 30/06/99, também merece ser rechaçada. Colaciona jurisprudência administrativa.

Sustenta ainda: (i) que 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; (ii) que o art. 20 da Medida Provisória nº 1858-6/99 disciplina a compensação tributária, fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL e (iii) que a compensação é regida pela legislação vigente à época de efetivação do encontro de contas.

Pede, ao final, o não provimento do apelo especial.

Posteriormente, através da Resolução nº 9101-000.030, da 1ª Turma da CSRF, prolatada em sessão datada de 10/8/2017 (e-fls. 1.741/1.747), foi determinada a complementação do exame de admissibilidade do referido apelo especial para que fosse analisado o segundo paradigma indicado para o tema "1" - decadência do direito de rever a formação da base de cálculo negativa". O Presidente da Câmara deu seguimento também em relação ao segundo paradigma, através do despacho complementar de admissibilidade de e-fls. 1.750/1.752.

Em seguida, os autos foram sorteados a esta conselheira, uma vez que a relatora original deixou de compor o colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Relatora

Conhecimento

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 (art. 67 e §§ do Anexo II do RICARF).

A primeira discussão versa sobre a conclusão do recorrido de que a análise da decadência do direito de o Fisco questionar a compensação de base de cálculo negativa deve contar-se a partir do momento em que tal compensação foi feita, e não da data de apuração das bases negativas de CSLL.

Como relatado, em relação à matéria **decadência do direito de discutir a composição da base de cálculo negativa compensada**, inicialmente, efetuou-se a admissibilidade apenas pela análise do primeiro paradigma, nos termos do despacho de e-fls. 1.701/1.707.

Veja-se que o referido acórdão trouxe a seguinte ementa:

Acórdão nº 101-97.084

IRPJ — DECADÊNCIA — Uma vez expirado o prazo previsto no art 150 § 4º, a Fiscalização não está autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados anteriormente, pois que alcançados pelo instituto da decadência. Não prevalece a exigência em relação aos valores submetidos à tributação como consequência da inobservância da regra que tornara imutáveis os fatos espelhados nos registros contábeis mantidos

Do voto condutor do paradigma se extrai o seguinte relato e conclusões:

Voto

"No presente caso, segundo a documentação juntada aos autos, o sujeito passivo procedeu, em dezembro de 1995, a uma incorporação de investimento em controlada cujo valor contábil era registrado por ágio no valor de R\$ 45.405.360,00, ágio esse que restou amortizado no processo de incorporação. O valor correspondente a tal ágio fora quitado mediante assunção de dívida parcelada em seis prestações anuais de sete milhões e oitocentos mil dólares (americanos) cada uma, vencíveis nos meses de dezembro dos anos subsequentes. Em consequência de a obrigação estar expressa em moeda estrangeira, os saldos remanescentes da obrigação produziram, nos anos de 1996 a 2001, as variações cambiais passivas que foram glosadas.

As operações de aquisição do investimento, bem como de sua incorporação, foram devidamente contabilizadas, na forma como realizadas, tendo sido informadas nas Declarações prestadas à Receita Federal. Nos seis anos-calendários subsequentes, não houve qualquer restrição, por parte da Fiscalização, aos procedimentos adotados pelo sujeito passivo.

Assim, a escrituração das operações realizadas, por não terem sido inquinadas de irregulares pela Fiscalização no prazo decadencial, consolida, para efeitos fiscais, a normalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, na exata forma como foram contabilizadas, como se depreende do teor do art. 8º do Decreto-lei 486, de 3 de março de 1969, a saber: [...]

(...)

Em síntese, transcorrido o prazo decadencial para constituição de crédito tributário sobre as operações realizadas, mantêm-se, elas, incólumes na forma e natureza como foram realizadas e contabilizadas. Impõe-se, então, respeitar os efeitos próprios de tais operações, mantidas a forma e a natureza com que foram realizadas e contabilizadas. Pois, inatingíveis por qualquer revisão de ofício, não há como se lhes atribuir efeitos diversos daqueles que lhe são próprios, sob pena de desobediência do disposto no parágrafo único do art. 149 do CTN.

(...)

Por essas razões entendo que, estando decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir crédito tributário sobre determinado ato ou negócio jurídico, há que se considerar decaído, também, o direito de se constituir crédito tributário sobre os efeitos de tal ato ou negócio jurídico, mesmo que tais efeitos venham a se manifestar em anos-calendário posteriores ao ano em que tenha sido realizado o ato ou negócio jurídico." (grifou-se)

Da leitura do trecho acima resta evidenciado que se trata de situação distinta do presente caso e, mais ainda, de situação que se enquadra exatamente na hipótese descrita na Súmula CARF nº 116:

Súmula CARF nº 116

Para fins de contagem do prazo decadencial para a constituição de crédito tributário relativo a glosa de amortização de ágio na forma dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, deve-se levar em conta o período de sua repercussão na apuração do tributo em cobrança.

Como a conclusão do Acórdão nº 101-97.084 contraria o disposto na referida súmula, é certo que este não se presta como paradigma, consoante o disposto no art. 67, §12, inciso III, do Anexo II do RICARF.

Ocorre que, posteriormente, o Presidente da Câmara recorrida efetuou o despacho de admissibilidade complementar (e-fls. 1.750/1.752), pelo qual admitiu o recurso na mesma matéria pelo segundo paradigma:

Acórdão nº 107-06.572

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECADÊNCIA CSLL — A Contribuição Social sobre o Lucro, à semelhança do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, desde o ano-calendário de 1992, está sob a égide do lançamento por homologação, nos precisos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional. Assim, o direito do fisco de efetuar lançamento de ofício decai com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

CSLL — BASE NEGATIVA — AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA — Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equívale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência. Vedação.

Os fundamentos foram apresentados consoante o seguinte excerto do paradigma em questão:

No caso presente, o auto de infração foi lavrado em 24/06/99, portanto, em princípio o último período passível de ser alcançado por lançamento de ofício seria o período-base encerrado em 31/05/94.

Embora as exigências refiram-se a fatos geradores a partir de outubro de 1994, tiveram origem em despesas indedutíveis de empresa incorporada, relatadas pelo fisco como falta de adição à base de cálculo da CSLL nos meses de fevereiro a novembro de 1993 de depósitos judiciais da COFINS, nos termos do art. 8º da Lei nº 8.541/92.

A redução indevida, ou falta de adição do lucro líquido, no dizer do fisco, não originou exigências tributárias nos períodos em que ocorridas, por ter a empresa, até setembro de 1994, saldo anterior de bases negativas da CSLL que foram aproveitadas de ofício.

Sobre esse tema - fatos que nascem ou se formam em um período e repercutem em períodos subsequentes - já expressei minha opinião em voto que proferi nesta Câmara que deu origem ao Acórdão 107-06061.

Lá como aqui, é preciso ter-se presente que adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência.

Com efeito, a redução do resultado negativo de um período, ou o aumento do resultado positivo, pela adição de despesa, se vinculada à formação de juízo sobre a dedutibilidade ou não do dispêndio apropriado, inserindo-se, portanto, no campo de lançamento de ofício.

A situação seria outra se as diferenças tivessem origem nas compensações já apropriadas ou até se vinculadas a erro de correção de resultados negativos.

Portanto, deve ser acolhida a preliminar de decadência em relação às adições ao lucro líquido efetuadas pelo fisco na Veículos e Serviços Marumbi S/A, de 02/93 a 11/93. (grifou-se)

Neste ponto, divirjo do despacho de admissibilidade que concluiu que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

No recorrido, entendeu-se que a análise da decadência do direito de o Fisco questionar a compensação de base de cálculo negativa deve se contar a partir do momento em que tal compensação foi feita, e não da data de apuração das bases negativas de CSLL.

O paradigma, por sua vez, trata de caso de adição de valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa e, além disso, é expresso ao ressaltar a hipótese de compensação, indicando que a situação seria outra se "as diferenças tivessem origem nas compensações já apropriadas".

Veja-se que a defesa do contribuinte, no mérito, reforça essa distinção, ao sustentar que a fiscalização não poderia questionar a formação da base de cálculo negativa da CSLL de empresa incorporada por ter transcorrido o prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento da base negativa (1989 e 1996) - que deram origem às

compensações realizadas nos anos de 2002 e 2003 - e a lavratura dos autos de infração de que trata o presente processo (novembro/2007).

No presente processo, não se verifica a diminuição do saldo de base negativa a partir de adições tidas como indedutíveis em períodos anteriores, mas de glosa da própria compensação efetuada, segundo a acusação fiscal, em afronta a vedação legal. Ou seja, a discussão no presente processo refere-se ao próprio direito à compensação e não à recomposição de saldo negativo utilizado nessa compensação (o que não ocorreu no caso).

Situações fáticas distintas deram ensejo a discussões distintas. Logo, as conclusões do referido paradigma não seriam suficientes para alterar o julgamento do recorrido.

Assim, entendo que não deve ser conhecido o recurso especial do contribuinte na matéria decadência, com base no segundo paradigma, por ausência de comprovação da divergência, em descumprimento ao disposto no art. 67, caput, do Anexo II do RICARF.

Sobre a segunda matéria, "inaplicabilidade, ao caso, da vedação a compensação de base negativa da CSLL, pela empresa incorporadora, estabelecida somente com a publicação da Medida Provisória nº 1.878-6, de 30/06/1999", o contribuinte recorrente apresentou como paradigma o acórdão nº 1201-000.764, que tem a seguinte ementa:

Acórdão nº 1201-000.764

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1998

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DA CSLL PEL EMPRESA INCORPORADORA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.858-6, DE 29/06/1999. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. RECONHECIMENTO.

No momento da operação de incorporação, em 20/12/1998, não havia nenhuma vedação para o aproveitamento da base negativa da empresa incorporada. A transmissão da base negativa da CSLL de uma empresa para outra ocorreu antes da vedação legal, ou seja, se materializou o direito da utilização e passou a fazer parte da composição de direitos e obrigações do incorporador em 1998.

RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO.

A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto nº 1.598/1977, art. 5º) restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

[...]

Enquanto o paradigma entendeu que "no momento da operação de incorporação, em 20/12/1998, não havia nenhuma vedação para o aproveitamento da base negativa da empresa incorporada", o acórdão recorrido, refere que "o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/1987 deixa claro que o a vedação se dá no momento da compensação", que, no caso dos autos, ocorreu em 2002/2003 (embora a incorporação tenha ocorrido em 31/03/99).

Tratam-se, pois, de distintas interpretações de situações fáticas similares diante do mesmo arcabouço jurídico. Configurada a divergência jurisprudencial, conheço do recurso especial do contribuinte nessa matéria.

Mérito

Quanto à matéria admitida a julgamento, que trata da alegação de inaplicabilidade, ao presente caso, da vedação à compensação de base negativa da CSLL, pela empresa incorporadora, a qual, segundo a recorrente, teria sido estabelecida somente com a publicação da Medida Provisória nº 1.878-6, de 30/06/99, podendo alcançar apenas incorporações posteriores, entendo que não assiste razão ao recorrente.

A norma do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, publicada no DOU de 30/06/99, repetida nas reedições dessa Medida Provisória e que, hoje, consta do art. 22 da MPV 2.158-35, de 2001, estendeu a aplicação do art. 33 do DL 2.341/87 à CSLL, 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.

Considerando-se que a sistemática de tributação adotada pela sucedida, ora recorrente, nos anos calendário de 2002 e 2003 foi o lucro real anual, por certo que o fato gerador da CSLL, denominado "fato gerador complexo", só se aperfeiçoou em 31 de dezembro de 2002 e em 31 de dezembro de 2003.

A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal, quando, então ocorre o fato gerador.

Assim, na data da apuração das bases de cálculo da CSLL (31/12/2002 e 31/12/2003) já vigia a Medida Provisória nº 1.858-6/99, podendo-se concluir que a compensação ocorreu de forma ilegal.

O contribuinte, contudo, sustenta que o fato da incorporação ter ocorrido em momento anterior à vedação expressa lhe garantiu o direito adquirido à futura compensação da base de cálculo negativa da CSLL oriunda da empresa incorporada.

Ocorre que, quanto à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, antes do encerramento do exercício, quando ocorre o fato gerador, o contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores.

Entendo que seria mesmo indiferente ao deslinde do caso se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99, pois a legislação apenas explicitou a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora. O disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, no âmbito do IRPJ, justificava-se em razão do permissivo legal que concedia aquele aproveitamento quando da apuração do IRPJ. Como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente o aproveitamento, não se fazia necessária a sua vedação.

Nesse sentido, adoto como razão de decidir a fundamentação contida no voto do conselheiro Antônio Bezerra Neto, proferido no acórdão unânime nº 1401-00262, de 09/07/2010, o qual foi acompanhado à época por esta relatora no exercício da presidência da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, consoante trecho abaixo transcrito:

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

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

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

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

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

Naquela ocasião constatee que é indiferente ao deslinde de tais casos se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que 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 prevêem expressamente seus ajustes para mais ou para menos.

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

"Art. 44 — Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

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

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

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

.....

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

....”

O parágrafo 5º acima reproduzido foi posteriormente revogado expressamente pelo art. 1º, inciso IX, do Decreto-lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, para evitar a evasão ou postergação no pagamento do Imposto sobre a Renda que a cisão e a incorporação ensejavam. A partir de então, por falta de permissão legal, as sociedades resultantes de fusão e as que incorporassem outra pessoa jurídica ou parte do patrimônio de sociedade cindida não tiveram mais o direito de compensar os prejuízos das sociedades extintas, ainda que tal proibição só viesse a constar expressamente no art.33 do Decreto-lei nº 1341, de 29 de junho de 1987, para eliminar definitivamente qualquer dúvida em relação à matéria, O que ocorreu com a compensação de prejuízos fiscais é ilustrativo, no sentido de comprovar que os ajustes da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões e compensações) têm de estar previstos na lei tributária para que o contribuinte possa efetua-los.

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto-lei 2.341/1987:

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

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

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

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

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

Neste ponto, portanto, vota-se por negar provimento ao recurso. (grifos no original)

O acórdão referido, julgado pela 1ª Turma ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, em 09 de julho de 2010, teve a seguinte ementa:

Acórdão 1401-00262

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 caso de incorporação, a sociedade sucessora não pode compensar a base de cálculo negativa de CSLL apurada pela sucedida. Antes de 1999, a proibição era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria. A partir de 1999, 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.

No mesmo sentido, cito ainda, jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9101-002.586, julgado na sessão de 14 de março de 2017):

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 31/12/2000, 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.

Acrescento, por fim, que, em se tratando de benefício inserido no ordenamento jurídico tributário, como é a compensação de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa de CSLL, sua interpretação não pode fugir à regra disposta no art. 111 do CTN quanto à literalidade da norma.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente, apenas em relação à matéria "compensação de base negativa de CSLL pela sucessora" e, na parte conhecida, negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner