



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721793/2013-55
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.678 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente RIO PARANAPANEMA ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. IRRELEVÂNCIA E AUSÊNCIA DE INTERESSE DO FISCO AGIR ATÉ A UTILIZAÇÃO DO SALDO. ILÍCITO OCORRIDO APENAS NO MOMENTO DA COMPENSAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A caducidade do direito da Fazenda Pública apenas começa a fluir com a inércia da administração fiscal, diante da existência de interesse e do dever de agir. No caso específico das Autuações lavradas como base na proibição da compensação de prejuízo e de base de cálculo negativa percebidas, originalmente, na apuração da sucedida, pela sua, então, sucessora, em razão de eventos de incorporação, fusão ou cisão, o prazo decadencial do Fisco inicia-se apenas com a efetivação da compensação.

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO - INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6/99

Antes da Medida Provisória nº 1.858-6, de 30 de junho de 1999, não havia nem mesmo autorização legal para compensação de 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 Medida Provisória 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 Medida Provisória), 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 o encerramento do 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 compensação de prejuízos ou de bases negativas, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Na ocorrência do fato gerador anual da CSLL em 31/12/2009 já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858-6, e, portanto, não era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida. Precedentes. Acórdãos nº 9101-

002.586, 9101-002.587, 9101-002.588, 9101-004.107, 9101-004.449, 9101-004.450, 9101-004.762, 9101-005.393.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, acordam em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento relativamente à matéria “decadência do direito do Fisco revisar bases negativas acumuladas”; e (ii) por maioria de votos, negar provimento relativamente à matéria “compensação de bases negativas de sucedida”, vencidos os conselheiros Caio Cesar Nader Quintella (relator) e Livia De Carli Germano que votaram em dar-lhe provimento. Quanto à decadência, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli votou pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 735 a 766) interposto pela Contribuinte em face do v. Acórdão n.º 1302-002.009 (fls. 708 a 724), proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, em sessão de 24 de janeiro de 2017, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009

REVISÃO DE BASE NEGATIVA. ARTS. 150 e 173 do CTN. INAPLICÁVEL.

Não se pode aplicar uma regra decadencial do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, seja o art. 173 ou o art. 150, § 4º, ambos do CTN, para limitar no tempo o direito de o Fisco verificar se o contribuinte tem saldo de prejuízo fiscal/base negativa.

A decadência decorre de uma inércia do titular no gozo de um direito potestativo, assim, quando falamos do direito de constituir o crédito tributário que é um direito potestativo a inércia do Fisco por um determinado prazo, faz com que tal direito pereça, evento que chamamos de decadência tributária, seja pela regra do art. 173 ou do art. 150, § 4º, ambos do CTN.

Quando estamos tratando de prejuízo fiscal ou base negativa, o titular do direito (ou da mera expectativa de direito) não é o Fisco, mas o contribuinte.

Assim, não há falar em inércia do Fisco se o gozo do direito que nasceu com a apuração da base negativa/prejuízo fiscal (compensação com tributos futuros) depende apenas de seu titular, o contribuinte, e de suas circunstâncias.

A Lei poderia criar um prazo para que o Fisco pudesse fiscalizar os registros de prejuízos fiscais/base negativa no LALUR, mas o legislador até agora não o fez por um motivo óbvio, qual seja, porque também não há mais prazo para que o contribuinte se compense do prejuízo fiscal/base negativa. Ora, se a inércia do contribuinte em gozar do seu direito de compensar prejuízo fiscal/base negativa não perece, não há também que decair o direito de o Fisco verificar se tal direito efetivamente existe.

REDUÇÃO DO SALDO DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

Com a redação dada pela MPV 449/08 ao art. 9º do Decreto n.º 70235/72, não há mais previsão de que a redução de prejuízo fiscal seja objeto de auto de infração. Isso não significa que exista óbice para que a redução de prejuízo fiscal/base negativa continue sendo feita por auto de infração, pois isso garante o direito de defesa do contribuinte, possibilitando a sua impugnação desde logo, antes que se constitua em glosa de compensação. Todavia, se o Fisco só toma conhecimento da indevida base negativa após o contribuinte compensá-la,

não há obstáculos no ordenamento jurídico, para que se promova a glosa da compensação, com a conseqüente constituição do tributo e multa devida.

CSLL. ART. 33 do DL 2.341/87. APLICAÇÃO DO FG DE 31/12/2009.

A norma do art. 20 da Medida Provisória n.º 1.8586, de 29/06/1999, publicada no DOU de 30/06/1999, repetida em todas as reedições desta Medida Provisória e que, hoje, consta do art. 22 da MPV 2.15835/2001, estendeu a aplicação do art. 33 do DL 2.341/87 à CSLL.

Uma medida provisória que altere a base tributável da CSLL incide sobre fatos geradores ocorridos após 90 dias da sua publicação, conforme dispõe o art. 195, §6º, da CF/88. Ora, fica claro assim que, em 31/12/1999, data do fato gerador da CSLL em tela, a recorrente encontrava um óbice legal no art. 33 do DL 2.341/87, para registrar como sua a base negativa de CSLL da empresa cindida da qual ela absorveu parte do patrimônio.

Em resumo, a contenda tem como objeto exação de CSLL, do ano-calendário 2009, referente à glosa de compensação do montante devido a título da Contribuição Social no período com o saldo de base de cálculo negativa, acumulado anterior e originalmente no ano de 1999, após evento societário.

Registre-se, desde já, que as *celeumas* que prevalecem no presente feito são em relação 1) ao prazo decadencial do Fisco revisar bases de cálculo negativas de CSLL e 2) a possibilidade de sua compensação, referente a parcela de patrimônio fruto de cisão, promovida após a vigência da MP n.º 1.858-9/99.

A seguir, para um maior aprofundamento, adota-se trecho do relatório do v. Acórdão de Recurso Voluntário, ora recorrido:

Versa o presente processo sobre recurso voluntário, interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 12067.139 da 15ª Turma da DRJ/RJ1, o qual foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE BASES NEGATIVAS DE CSLL DE PERÍODOS ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA.

O prazo decadencial a que se refere o art. 150, § 4º, do CTN, eventualmente deslocado para o art. 173, inciso I, do CTN, em razão da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, tem a ver com a extinção do direito de o Fisco efetuar o lançamento, para fins de cobrança dos tributos devidos, mas não impede a autoridade fazendária de retificar prejuízos fiscais indevidos, que possam ser aproveitados em períodos subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

CSLL. COMPENSAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA SUCEDIDA.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar bases de cálculo negativas da sucedida.

MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

Verificada a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais de CSLL, em virtude da compensação indevida de bases negativas de períodos anteriores, é cabível a exigência de multa isolada sobre os valores não recolhidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente tomou ciência do Acórdão n.º 12067.139

em 28/08/2014 (cf.

Termo a fls. 598) e interpôs, em 22/09/2014 (cf. Termo a fls. 599), o recurso voluntário a fls. 601 e segs, no qual alega as seguintes razões de defesa:

“I. OS FATOS

(...)

II. A NECESSIDADE DE REFORMA INTEGRAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO (...)

15. Admitir a possibilidade de revisão do saldo negativo de CSL a qualquer tempo implica em violação ao princípio da segurança jurídica do contribuinte, uma vez que tal entendimento desconsidera a limitação temporal para que o Poder Público conteste os atos dos administrados.

Tal situação não pode ser admitida, pois gera instabilidade jurídica, e permite que o contribuinte seja surpreendido por questionamentos extemporâneos, em total contrariedade aos princípios constitucionais da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

16. Diante disso, conforme os diversos precedentes expostos acima, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação (como é o caso da CSL), onde a D. Fiscalização proceda a glosa das bases negativas compensadas em períodos- base anteriores, o prazo de decadência conta-sena forma do artigo 150, §4º, do CTN, ou seja, a partir do momento da apuração do respectivo saldo a compensar.

17. Assim, resta demonstrada a incontestável ocorrência da decadência da presente exigência fiscal, uma vez que pretende contestar a formação de base negativa de CSL apurada há mais de quatorze anos (ano-calendário de 1999), razão pela qual a Recorrente requer seja o V. Acórdão recorrido reformado para que se declare a nulidade da autuação.

II.2. MÉRITO: A IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL

(a) Comprovação e existência de saldo negativo de CSL decorrente da cisão parcial da CESP

18. Conforme exposto na Impugnação apresentada em 12.9.2013, o saldo negativo apurado em 1999, que posteriormente foi utilizado para compensar a CSL devida no ano-calendário de 2009, decorre da cisão da CESP e posterior transferência de 16,65% de seu patrimônio líquido a Recorrente.

19. Em razão da cisão parcial, coube a Recorrente a base de cálculo negativa apurada até então pela CESP na mesma proporção do patrimônio líquido que

Ihe foi transferido, ou seja, R\$ 2.071.272.000,00, que representava, à época, o montante de R\$ 344.866.754,52 (16,65% do total).

20. Conforme afirma o V. Acórdão recorrido, a existência do saldo negativo apurado em 1999 foi devidamente comprovada pelos documentos juntados na Impugnação. Inclusive, a Recorrente demonstrou que eventuais erros formais constantes no sistema da Receita Federal não podem ser levados em consideração para a glosa de seu saldo negativo, tendo em vista a comprovação, pelos documentos juntadas aos autos, da existência do crédito decorrente de base de cálculo negativa de CSL. Tal argumento sequer foi contestado pelo V. Acórdão recorrido.

21. Desse modo, as Autoridades Administrativas consideraram estar correto o saldo negativo de CSL apurado em 1999 pela Recorrente, e afirmaram tão somente que a base de cálculo negativa apurada não poderia ser utilizada para compensações futuras, em razão de suposta vedação legal constante na legislação do IRPJ.

22. Sendo assim, a Recorrente se reporta aos argumentos exposto no item IV (subitens 17 a 32) de sua Impugnação, como se aqui estivessem transcritos, e que demonstram a origem e suficiência da base de cálculo negativa de CSL apurada em 1999. A seguir, passa a demonstrar a possibilidade de utilização da base de cálculo negativa de CSL proveniente da empresa CESP para a compensação com períodos posteriores.

(b) A possibilidade de utilização da base negativa apurada em 1999 Cisão parcial da CESP e inexistência de vedação legal

23. As Autoridades Administrativas afirmam que a Recorrente não poderia ter utilizado a base de cálculo negativa de CSL decorrente da cisão e posterior incorporação do patrimônio da CESP, em razão do disposto no artigo 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/1987.

24. Entretanto, o artigo 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/1987 refere-se especificamente a compensação de prejuízos fiscais, e não de base negativa da CSL. Em relação a base de cálculo negativa, na época da incorporação da parcela cindida da CESP não havia qualquer vedação ao aproveitamento da base de cálculo negativa pela empresa sucessora.

25. Somente em 29.6.1999, com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-6(artigo 202), foi estendida a CSL a vedação à utilização de base de cálculo negativa pela empresa sucessora. Portanto, tal disposição se aplica somente aos casos em que a transferência da base negativa da CSL à empresa sucessora tenha ocorrido a partir do ano calendário de 2000, e não se trata de norma interpretativa, razão pela qual não pode retroagir, conforme disposto no artigo 106, inciso I do CTN.

26. Desse modo, mostra-se completamente correta a apropriação da base de cálculo negativa da CSL em decorrência da cisão da CESP e parcial incorporação pela Recorrente, que ocorreu no ano-calendário de 1999, tendo em vista que à época não havia qualquer vedação a utilização da base de cálculo negativa pela empresa sucessora decorrente de cisão ou incorporação.

27. Contrariamente ao que alegam as Autoridades Administrativas, não se aplica ao presente caso as regras referentes ao IRPJ, tendo em vista que foi editada norma (MP 1.8586) específica para que fosse aplicável tal vedação à CSL. É evidente, portanto, que antes da edição de tal norma os contribuintes

sucessores poderiam utilizar a base de cálculo negativa de CSL da empresa sucedida, conforme fez a Recorrente.

28. Inclusive, tal entendimento é corroborado pela jurisprudência pacífica desse E. CARF, que admite a utilização de base negativa de CSL pelas empresas sucedidas em períodos anteriores a 2000. Confira se: (...)

(...)

IV. CONCLUSÃO E PEDIDO

52. Diante de todo o exposto, a Recorrente requer seja ACOLHIDO E INTEGRALMENTE PROVIDO o presente Recurso Voluntário, para o fim de que seja reformado o V. Acórdão recorrido, reconhecendo-se, em preliminar, a NULIDADE da autuação fiscal, em razão da inquestionável ocorrência da decadência, conforme a regra do artigo 150, §4º, do CTN, na medida em que está se questionando apenas em 2013 a formação de base negativa de CSL que foi originada no ano de 1999, ou seja, quase 15 anos depois.

53. Caso assim não entendam V.Sas., a Recorrente requer, no mérito, seja reformado o V. Acórdão recorrido para que seja cancelada a presente cobrança, uma vez que foi comprovada a existência e suficiência do saldo negativo de CSL apurado em 1999, bem como a possibilidade jurídica de sua utilização para compensação em períodos posteriores, na medida em que não havia na época qualquer vedação no ordenamento jurídico brasileiro para que a empresa sucessora pudesse receber a transferência da base negativa de CSL da empresa.

54. Caso ainda assim não entenda esse E. CARF, o que efetivamente se admite apenas para argumentar, a Recorrente requer, ao menos, seja cancelada a multa isolada aplicada, em obediência ao princípio da consunção, tendo em vista que representa cobrança em duplicidade, uma vez que a mesma conduta (falta de recolhimento de CSL) gerou a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo que supostamente deixou de ser recolhido.

55. Termos em que, protestando pela realização de outras diligências julgadas necessárias para a comprovação do direito creditório em discussão, bem como seja autorizada (e a Recorrente intimada para) a realização de sustentação oral.”

É o relatório.

Como visto, a DRJ negou provimento à Impugnação apresentada (fls. 576 a 590), mantendo integralmente o lançamento de ofício. Inconformada, a ora Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este E. CARF, em resumo, reiterando suas alegações de defesa, inclusive a decadência e a anterioridade das operações de cisão à edição da MP nº 1.858-6/99.

Quando do julgamento de tal *Apelo*, entendeu a C. Turma Ordinária *a quo* que não se operou a decadência do direito do Fisco rever as compensações de bases de cálculo de CSL e afastou o argumento meritório, entendendo pela eficácia da aplicação da vedação da MP nº 1.858-6/99 ao presente caso.

Intimada, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não opôs Embargos de Declaração.

Ao seu turno, a Contribuinte também não opôs Declaratórios, mas apresentou diretamente o Recurso Especial, ora sob apreço, demonstrando a suposta existência de divergência jurisprudencial regimentalmente exigida, trazendo acórdãos paradigmas, em relação às matérias *decadência do direito do Fisco de contestar, em 2013, base negativa de CSL apurada no ano-calendário de 1999, nulidade do acórdão recorrido, que inovou os fundamentos da autuação fiscal, alterando seu critério jurídico e violando a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em patente ofensa aos artigos 146 e 149 do CTN, ausência de vedação legal para empresa sucessora utilizar base negativa de CSL decorrente da empresa da qual sucede à época da sucessão e impossibilidade de aplicação de multa isolada cumulada com multa de ofício para a mesma suposta conduta infracional – a necessidade de aplicação do princípio da consunção no caso.*

Processado, o *Apelo Especial* da Contribuinte teve seu seguimento parcialmente acatado, por meio do r. Despacho de Admissibilidade fls. 937 a 946, entendendo *pela caracterização, em parte, das divergências de interpretação suscitadas (...) no que se refere à matéria: “decadência do direito do Fisco de contestar, em 2013, base negativa de CSL apurada no ano-calendário de 1999”.*

Diante de tal revés parcial, a ora Recorrente interpôs Agravo (fls. 956 a 965), defendendo o prosseguimento do Recurso Especial em relação aos demais temas. Tal reclamação incidental foi parcialmente acatada, por meio do r. Despacho de Agravo (fls. 1.034 a 1.046), entendendo-se pela admissão para julgamento da matéria *ausência de vedação legal para empresa sucessora utilizar base negativa de CSL decorrente da empresa da qual sucede à época da sucessão.*

Na sequência, a Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (fls. 1.054 a 1.072), questionado o conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte apenas em relação à matéria da vedação legal da compensação da base negativa da CSLL, diante dos termos da da MP nº 1.858-6/99 e, no mais, pugnano pela devida manutenção do v. Acórdão recorrido.

Em seguida, o processo foi sorteado para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reitera-se a tempestividade do Recurso Especial da Contribuinte. Considerando a data de sua interposição, seu conhecimento está sujeito à hipótese regida pelo art. 67, do Anexo II, do RICARF vigente.

Conforme relatado, a Fazenda Nacional questiona o conhecimento do *Apelo* fazendário em suas Contrarrazões apenas em relação à matéria da possibilidade legal de se compensar base de cálculo negativa de CSLL, referente à saldo formado com cisão ocorrida antes da MP nº 1.858-6/99.

Afirma a Fazenda Nacional, em suma, que *os fatos que se sucederam no presente caso, ocorreram no ano-calendário de 1999, ao passo que a situação narrada no paradigma ocorreu em momento anterior, em 1998. Assim, na data de ocorrência do fato gerador da CSLL, quando faria o registro das bases negativas, já havia óbice legal à pretensão do recorrente em razão do advento da MP n. 1.858. Tal fato não se sucedeu no paradigma, pois o registro das bases negativas já havia ocorrido em momento anterior (31/12/1998), ou seja, antes de 31/12/1999, quando ainda não estava em vigor a MP n. 1.858.*

E, diante da *discrepância* das datas dos eventos de cisão (no v. Acórdão nº 1102-001.115, único *paradigma* aceito, 1998 e , no presente feito, já em 1999) não haveria a similitude fática necessária, sendo tal fato temporal decisivo na decisão da aplicação da MP nº 1.858-6/99.

Ainda que muito bem aduzida tal argumentação, não assiste razão à Recorrida.

Isso pois, a *premissa* jurídica da relevância e da *eficácia* da data da manobra de cisão para que, no entendimento estampado no *paradigma*, não se aplique o comando do art. 20 da MP nº 1.858-6/99, é esta ter ocorrido anteriormente à edição e vigência da referida norma - e apenas isso. Nada se aventou no v. Acórdão nº 1102-001.115 sobre a aplicabilidade da Medida Provisória em 31/12/1998 ou em 31/12/1999.

No presente caso, **igualmente** aos fatos apurados no v. Acórdão *paradigma*, a cisão procedida foi efetivada antes da edição e vigência da MP nº 1.858-6/99.

Diante disso, revela-se satisfatória similitude fática e instaura-se dissídio jurisprudencial bastante para o manejo do Recurso Especial, conforme já reconhecido no acolhimento do Agravo da Contribuinte.

Arrimado também na hipótese autorizadora do §1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, entende-se por conhecer do *Apelo* interposto, nos termos do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 937 a 946 e do r. Despacho de Agravo de fls. 1.034 a 1.046.

Mérito

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Contribuinte, passa-se a apreciar as matérias submetidas a julgamento, quais sejam, 1) *decadência do direito do Fisco de contestar, em 2013, base negativa de CSL apurada no ano-calendário de 1999* e 2) *a possibilidade legal de se compensar base de cálculo negativa de CSLL, referente à cisão ocorrida antes da MP nº 1.858-6/99*.

1) Decadência do direito do Fisco de contestar, em 2013, base negativa de CSL apurada no ano-calendário de 1999

Em suma, em relação ao primeiro tema, defende a Recorrente que *estamos diante de um questionamento extemporâneo, na medida em que as Autoridades Fiscais pretendem analisar a regularidade do saldo negativo de base de cálculo da CSI- apurado pela Recorrente no ano calendário de 1999, tão somente no ano de 2013 (ou seja, 9 anos após a permissão legal)*.

E arremata, concluindo que *o Código Tributário Nacional (“CTN”) estabeleceu em seu artigo 150, §4º, o prazo decadencial para a constituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como a CSI-. Assim, se a base negativa de CSI- da Recorrente foi apurada no ano-calendário de 1999, o direito do Fisco de reduzi-la decaiu em 31.12.2004. Se a D. Fiscalização pretendesse averiguar a exatidão do saldo apurado no ano de 1999, deveria tê-lo feito até esta data, o que não ocorreu (a Recorrente foi intimada do presente AIIM apenas em 2013)*.

Pois bem, o tema sempre gerou bastante debate neste C. Tribunal Administrativo e, antes, nos C. Conselhos de Contribuinte, existindo posições *vencedoras* nas C. Turmas de Julgamento tanto favoráveis, como desfavoráveis à pretensão da Recorrente – alternando a predominância da jurisprudência, de acordo com o momento analisado.

Por exemplo, o v. Acórdão n.º 108-09.621, proferido pela C. 8ª Câmara da E. Primeiro Conselho de Contribuintes, de relatoria do I. Conselheiro João Francisco Bianco, publicado em 01/10/2008, teve muita repercussão e inaugurou período em que predominava entendimento pelo cômputo do prazo de decadência, quinquenal, a partir de sua formação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO - GLOSA NO APROVEITAMENTO

A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.

Por outro lado, representando posição contrária, mais recentemente prevalente em 3 (três) da 5 (cinco) C. Turmas Ordinárias atualmente operantes na 1ª Seção desse E. CARF, confira-se o v. Acórdão n.º 1201-004.617, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de relatoria do I. Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, publicado em 02/03/2021:

REVISÃO DE DECLARAÇÃO. DIPJ. VERIFICAÇÃO DE REGISTROS E FATOS PRETÉRITOS COM REPERCUSSÃO FUTURA. POSSIBILIDADE.

A decadência referida pelo sujeito passivo do art. 150 do CTN refere-se ao direito de lançar o tributo uma vez verificada a ocorrência de seu fato gerador. O prazo quinquenal tem o seu termo a quo a partir da constituição de uma obrigação tributária. No presente caso, o lançamento ocorreu devido a constatação de que o prejuízo fiscal utilizado na compensação foi superior ao apurado no ano-calendário 2005. A decadência não atinge o direito do FISCO analisar os fatos pretéritos que contribuíram para a formação do fato impositivo. Não há "homologação tácita" das informações prestadas na DIPJ. Quando a Fiscalização analisa a composição do prejuízo fiscal de anos anteriores não está realizando um lançamento, está apenas verificando as informações pretéritas com repercussão futura, e portanto não se opera o prazo decadencial.

Este Conselheiro entende que a situação não é objetiva, havendo nuances fáticas e circunstâncias que sempre nortearam as decisões adotadas sobre o tema.

De fato, se o Fisco pretende, após passados mais de 5 (cinco) anos da apuração, registro e declaração da base de cálculo – positiva ou *negativa* - do IRPJ e da CSLL, questionar os elementos materiais que lhe erigiram (como despesas deduzidas ou receitas auferidas), questionando, por tal motivo, a monta alcançada pelo contribuinte, certamente, nesse caso, teria se operado a decadência desse direito fazendário – sujeito, casuisticamente, aos arts. 150, §4º e 173, inciso I, ambos do CTN.

Inclusive, o art. 9 do Decreto nº 70.235/72, desde 1993, até vigência da Lei nº 11.941/09, exigia-se expressamente a formalização de Auto de Infração para tal oposição fiscal aos cálculos e declarações do contribuinte:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada tributo, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Porém, é certo que a caducidade do direito da Fazenda Nacional, antes de tudo, seja tratando do instituto da *prescrição* ou da *decadência*, depende da inércia e da ausência de seu exercício quando podia/deveria fazê-lo. Inclusive, assim foi firmado por essa C. 1ª Turma da CSRF, no v. Acórdão nº 9101-003.649, de relatoria do I. Conselheiro Luis Flávio Neto, publicado em 28/09/2018:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

VERIFICAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS POR EMPRESA RESIDENTE NO EXTERIOR. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência apenas começa a fluir com a inércia da administração fiscal.

Posto isso, no presente caso, especificamente temos que o fundamento da Fiscalização para questionar e *glosar* o prejuízo da base de cálculo foi de que não poderia a Recorrente ter compensado base de cálculo de CSLL negativa, cuja parcela, ainda em 1999, foi percebida em razão do evento de cisão.

Aqui temos circunstância em que o fundamento – expresso no TVF (*vide* 312 a 314) - foi exclusivamente a suposta proibição legal da utilização de saldo de base de cálculo negativa de CSLL, formada e advinda de empresa sucedida (no caso, pelo mencionado evento de cisão).

Assim, a simples *transferência* dos saldos de prejuízo e de base de cálculo negativa, seu registro e declaração ao Fisco, ocasionado pela sucessão entre pessoas jurídicas, seja por incorporação, fusão ou cisão, não têm relevância jurídica para a fiscalização de tributos.

O comando jurídico (art. 32 do Decreto-Lei nº 2.341/87), de modal deontico *proibitivo*, contempla a hipótese de **compensação** como o efetivo ilícito – e não o simples câmbio de titularidade e transferência patrimonial, por tais alterações societárias.

Desse modo, de 1999 a 2009, mesmo *carregando* a Contribuinte tal base de cálculo negativa de sua sucedida, não havia qualquer direito da Fazenda Nacional a ser exercido contra a Contribuinte, não podendo se falar em inércia da Administração Fiscal – nesse caso, agora analisado, diga-se.

Apenas em 2009, quando procedida à compensação da CSLL devida no período com o *saldo* trazido desde 1999, que – supostamente – a Recorrente praticou o ilícito tributário, dando margem à prerrogativa fazendária de oposição, acusação, exigência e penalização da Empresa.

Frise-se que este cenário é diverso da apuração de elementos materiais, quantitativos dos prejuízos e das bases tributáveis negativas, cujas eventuais *ilegitimidades* e *ilegalidades* ocorrem e são detectáveis desde o período da sua apuração, podendo consequentemente, desde então, serem questionadas pela Fiscalização.

In casu, a previsão legal que deu margem ao lançamento de ofício procedido somente foi – supostamente – contrariada em 2009. Até então, o Fisco nada poderia ou deveria fazer, vez que lícito e adequado manter o registro de tal base de cálculo negativa de CSLL, originada em sua sucedida – apenas o seu *uso* para a redução da Contribuição Social devida que tem pertinência jurídico-tributária, por meio de vedação literal legislativa.

Dessa forma, no presente caso, não assiste razão à Recorrente, tendo, de fato, iniciado-se o prazo decadencial apenas em 2009, não se operando a decadência do direito da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial da Contribuinte quanto a esta matéria.

2) A possibilidade legal de se compensar base de cálculo negativa de CSLL, referente à cisão ocorrida antes da MP nº 1.858-6/99

Agora, passa-se a apreciar a segunda matéria submetida a julgamento, sobre a qual esclarece e defende a Recorrente que a *vedação à compensação de bases negativas de CSL passou a ser aplicada às pessoas jurídicas sucessoras por incorporação, fusão ou cisão para operações societárias que ocorreram após o início da vigência da MP nº 1.858- 6/99, ou seja, a partir de 30.9.1999.*

Acrescenta que, *no entanto, conforme se verifica da documentação juntada aos autos (docs. nº 6 a 8 da Impugnação), a cisão parcial e a consequente versão de parte do patrimônio da sociedade sucedida à Recorrente foi deliberada em 23.3.1999 (data da*

deliberação da cisão parcial da CESP com efeitos a partir de 31.3.1999 (fls. 425/433). Em 1.4.1999, a Recorrente registrou as bases negativas de CSL a que passou a ter direito no Lalur, incorporando-as ao seu patrimônio (fls. 522/523). Em 9.4.1999, dentro do prazo de 30 dias a que alude a Lei nº 8.934/94, dando sequência a formalização da cisão, a Recorrente registrou a cisão na JUCESP, o que foi aprovado com exigências em 24.6.1999 (fls. 687/706).

E conclui dizendo que *no presente caso todo o processo de cisão e versão do patrimônio da CESP à Recorrente e também a contabilização da base negativa ocorreu anteriormente à edição e ao início vigência da MP nº 1.858-6/99, não há dúvidas de que a Recorrente tinha direito à compensação de sua base negativa de CSL.*

O tema, especificamente, já foi enfrentado diversas vezes por esta C. 1ª Turma da CSRF e por este Conselheiro. E, nos termos das posições contempladas na jurisprudência recente, o momento da ocorrência dos eventos societários que dão margem à sucessão, geralmente, influencia o desfecho da solução jurisdicional.

Temos que assim rezava a MP nº 1.858-6/99:

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.

Ao seu turno, estas são as previsões dos mencionados dispositivos do Decreto-Lei nº 2.341/87:

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

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

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

Como se observa do comando do art. 33, relevante para essa demanda, o *fato* lá diretamente regulamentado é, sem dúvidas, a compensação de prejuízos (no caso, de *bases negativas*), mas, claramente - delineando e determinando o alcance da norma lá prevista - o *sujeito* a que este se dirige é *a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão*.

Assim, os eventos societários de *incorporação, fusão e cisão* são relevantes para a determinação, por meio de qualificação jurídica no texto legal, clara e concreta, da *pessoa jurídica sucessora*, dentro dos limites subjetivos e temporais da - então - *novel* determinação do art. 20 da MP nº 1.858-6/99.

Nesse sentido, para que a disposição legal do art. 32 do Decreto-Lei n.º 2.341/87 seja aplicável a determinada *pessoa jurídica*, para fins de *compensação de base de cálculo negativa* de CSLL, o evento que lhe qualifica como *sucessora* deve ter ocorrido após a vigência da MP n.º 1.858-6/99.

Caso contrário, estar-se-ia diante de um manifesto extrapolamento subjetivo e temporal do alcance de tal limitação, recém instituída, de modo que toda e qualquer entidade, que, em algum momento da sua existência, a qualquer tempo, figurou como *sucessora* em razão da *incorporação, fusão ou cisão*, ficaria retroativamente sujeita a tal norma.

A Recorrente robustamente provou que o evento societário de cisão foi assinado em 23/03/1999, com previsão efeitos a partir de 31/03/1999, sendo protocolado para arquivamento na JUCESP em 09/04/1999 - dentro do prazo de 30 dias, que o art. 36 a Lei n.º 8.934/94 garante a legítima retroatividade à data da assinatura, sendo deferido e aprovado tal ato (fatos incontroversos na lide).

Dessa forma, assiste razão à Recorrente, vez que após tal momento, as *bases de cálculo* negativas da CSLL, registradas logo após tal manobra societária, passaram a ser próprias da *pessoa jurídica* sucessora, não guardando, naquele momento, qualquer *discrimén* jurídico com outras rubricas fiscais de mesma natureza, originadas por meio operacional e ordinário.

A limitação legal na compensação somente veio em 30/09/1999, de modo que os *fatos e circunstâncias* jurisdicizados no art. 32 do Decreto-Lei n.º 2.341/87 (como a ocorrência de *incorporação, fusão ou cisão*) somente têm relevância jurídica para a apuração e cálculo da CSLL após tal data.

A adoção de 31/12/1999 como *momento* de verificação de vigência e eficácia da MP n.º 1.858-6/99 é equivocado, vez que a base de cálculo negativa inseriu-se no patrimônio da sucessora antes mesmo de sua edição, sendo irrelevante a anterioridade de dias, meses ou de décadas. A extensão da proibição promovida pelo art. 20 da MP n.º 1.858-6/99 somente alcança *pessoas jurídicas sucessoras* em que os eventos de incorporação, fusão ou cisão (que assim lhe permitem rotular) ocorreram a partir de 1º/10/1999.

Nem se diga que necessitaria de *autorização legal* expressa para a realização de tal compensação. A possibilidade da compensação, sob um prisma normativo mais abstrato e de maior hierarquia kelseniana, encontra inafastável arrimo nos princípios da *capacidade contributiva*, da *proibição ao confisco* e da natureza ficcional e *artificial* da periodização da apuração dos *fatos geradores* da CSLL e do IRPJ (que oneram expressões de *renda* e não o *patrimônio*), como trata o Professor Luís Eduardo Schoueri¹.

¹ Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo : Dialética, 2010. p. 259.

Em termos legais, mais concretos, ainda que dispensável, quando o art. 57 da Lei 8.981/95 determinou com literalidade que *aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas*, o Legislador confirmou e garantiu que, no cálculo da CSLL devida pelos contribuintes, a mesma prerrogativa de compensação do IRPJ na legislação fosse observada.

Em acréscimo, confira-se trechos do brilhante e icônico v. Acórdão n.º 1103-000.628, proferido pela C. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, de relatoria do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, publicado em 06/06/2012:

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

A pergunta, a meu ver, é incorreta. A pergunta adequada pode ser desdobrada em duas.

A primeira é se há um direito adquirido à forma ou meio de compensação de bases negativas de CSL. I.e., se há um direito adquirido, em termos absolutos, à compensação de bases negativas de CSL.

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

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

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

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

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

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

mudança?

Penso que a resposta a essa pergunta é negativa.

No caso vertente, as incorporações das sucedidas que tinham estoque de bases negativas de CSL ocorreram antes da vigência do art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, ou seja, antes da regra que estendeu à CSL a vedação da compensação de estoque de bases negativas de CSL da sucedida por

incorporação, pela sucessora. Precisamente, as incorporações das sucedidas se aperfeiçoaram em 30/11/98.

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

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

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

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

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

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

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

Posto isso, ainda que as compensações de base de cálculo negativa da CSLL tenham se operado após a edição e a vigência da MP nº 1.858-9/99, é certo que o evento de cisão que, mediatamente, deu margem à monta total utilizada pela Contribuinte, ocorreu antes da vigência da regra contida em seu art. 20, sendo manifestamente improcedente a glosa procedida pelo Fisco.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, para dar-lhe provimento, reformando o v. Acórdão nº 1302-002.009, ora recorrido, para cancelar as exações de CSLL, referentes à compensação de bases de cálculo negativas, relacionadas ao evento de cisão, ocorrido anteriormente.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-005.678 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 19515.721793/2013-55

Voto Vencedor

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Redator Designado.

Com a devida vênia ao muito bem fundamentado voto do I. Conselheiro Relator, discordo de seu entendimento.

Na sessão de 11/03/2021, acompanhei o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão 9101-005.393 em sentido diverso ao voto do Relator. Nesse recente precedente, o voto condutor do aresto se arrima no do voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão n.º 9101-004.449², cujos fundamentos reproduzo a seguir:

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

O presente Colegiado já se manifestou sobre o assunto em outras ocasiões, por exemplo, nos Acórdãos n.º 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Transcrevo o voto do Acórdão n.º 9101-002.587, cujas razões adoto para decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei n.º 9.784, de 1999³, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

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

[...]

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

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

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

² Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Lívia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício) e divergiram os Conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Lívia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

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

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 1.858-6/99, pois a legislação apenas explicitou a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora.

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

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

Adota-se como razão de decidir a fundamentação contida no voto do ilustre conselheiro Antônio Bezerra Neto, proferido no acórdão unânime n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 n.º 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 n.º 1.858-6/ 99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que a legislação apenas explicitou uma proibição apurada pela incorporada que já era ínsita ao ordenamento. É que a necessidade de vedação do art. 33 do Decreto-lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 efetuá-los.

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto-lei 2.341/1987:

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

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

(grifei)

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

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

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

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

Da Multa Isolada por falta de recolhimento de CSLL

[...]

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 n.º 1802-00.750, de 15/12/2010, proferido no processo n.º 19515.003268/2004-63 pelo conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa:

[...]

A questão a ser examinada é se realmente a restrição introduzida pela MP n.º 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 n.º 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 n.º 2.341, de 29 de junho de 1987.

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

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

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

Importante ainda ressaltar as considerações realizadas pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no referido Acórdão n.º 9101-005.393:

Mais recentemente, este Colegiado, em posicionamento unânime, reafirmou a aplicabilidade da vedação trazida pela Medida Provisória n.º 1.858-6/99 a partir de sua vigência, ainda que a compensação tenha por objeto base negativa transferida por sucessão antes da publicação de referido ato legal. Neste sentido

foi o voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.762, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner⁴:

Na segunda matéria recorrida, trata-se de analisar a possibilidade ou não de compensação, pela empresa sucessora, de bases negativas de CSLL apuradas pela empresa sucedida, tendo em conta o caso concreto, em que a sucessão pela cisão parcial ocorreu em 1998 e a compensação de bases negativas deu-se em dezembro de 1999, ou seja, a sucessão ocorreu antes da lei que criou a restrição e a compensação após a lei que criou a restrição.

Efetivamente essa vedação existe e está prevista no artigo 20 da Medida Provisória n.º 1858-6, 29 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 n.º 2.341, de 29 de junho de 1987.

Já o Decreto-Lei n.º 2.341/87 assim 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.

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

Após a observância do prazo nonagesimal, estava em plena vigência em dezembro de 1999, quando da compensação pleiteada.

Respeitada a corrente jurisprudencial que entende que somente as operações de sucessão ocorridas após a vigência do artigo 20 é que foram alcançadas pela restrição ali prevista, todavia, deve ser afastada.

Entende-se que a melhor interpretação a ser dada é a que foi reconhecida pelo voto condutor do acórdão recorrido, cuja decisão, da lavra do i. ex-Conselheiro José de Oliveira Ferraz, merece ser reproduzida:

Quanto ao mérito, cabe verificar se havia em 31/12/1999, data em que a Contribuinte promoveu a debatida compensação de base negativa, alguma regra que restringia o direito a essa compensação. Como já mencionado, a cisão societária ocorrida no ano de 1998 representa a raiz do problema, e a questão a ser examinada é se caberia ou não a aplicação da regra prevista no art. 20 da MP n.º 1858-6, de 30/06/99, e no parágrafo único do art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/1987, restringindo, no caso de cisão parcial, a compensação de prejuízo e de base negativa a valor proporcional a parcela remanescente do patrimônio líquido. Não há dúvidas de que a cisão ocorreu antes da vigência da referida MP. Isso não implica dizer, entretanto, que o prejuízo fiscal ou a base negativa acumulados em períodos anteriores a esse evento societário gere direito adquirido à compensação futura

⁴ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Lívia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

destes valores. importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o estabelecimento da chamada trava de 30% para a compensação de prejuízos fiscais, 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 a 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 (com base nos pagamentos anteriores que passariam a ser considerados indevidos em razão dos prejuízos futuros). Tal hipótese, a qual o senso comum da prática tributária repele prontamente, evidencia a correção do mencionado princípio. [...]

Pode-se até mesmo compreender que a utilização de créditos tributários para fins de compensação, com o aval do legislador, equivaleria a um benefício fiscal, devendo suas normas ser interpretadas de forma restritiva.

De toda a sorte, a compensação deve observar a legislação vigente na época de sua efetivação, independentemente do histórico de apuração do crédito. Eventual alteração societária ocorrida anteriormente não pode ser considerada geradora de direito adquirido para fins de compensação ampla.

No caso dos autos, o Demonstrativo de fl. 7 atesta a evolução dos saldos de base negativa e a correta compensação limitada à proporção do patrimônio remanescente na cindida. Assim, considera-se correta a glosa na compensação efetivada pelo contribuinte em 31/12/1999, em razão da insuficiência do saldo disponível de base negativa de CSLL, como bem reconhecido pela decisão recorrida, a qual deve ser mantida.

Registre-se, por fim, que, em que pese concordarem com as conclusões do voto, os conselheiros Lívia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Caio Cesar Nader Quintela e José Eduardo Dornelas Souza não acompanharam o argumento acima exposto no sentido de que a utilização de créditos tributários para fins de compensação, com o aval do legislador, equivaleria a um benefício fiscal.

Também aqui, embora as bases negativas utilizadas tenham origem em sucessão ocorrida 31/08/99, a compensação somente se verificou quando já editada a norma legal em referência, no caso, nos anos-calendário 2002 e 2003. Assim, as razões de decidir acima transcritas são aqui reiteradas para rejeitar a pretensão da recorrente.

Quanto a irresignação da Contribuinte acerca da inobservância de precedentes dos Tribunais Superiores, importa registrar que a citada manifestação do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 949.117/RS, data

de 01/12/2009 e não foi editada na sistemática de recursos repetitivos. Ademais, como bem observado no voto condutor do Acórdão n.º 1401-00.262, citado no Acórdão n.º 9101-004.449 ao norte transcrito, referida decisão não teve em conta outros diplomas legais que afetam a matéria, em especial o art. 64, §5º do Decreto-Lei n.º 1.598/77, que permitiu a compensação de prejuízos fiscais de sucedidas e suscitou dúvidas quando revogado pelo Decreto-Lei n.º 1.730/79, dúvidas estas, ao final, aclaradas com a vedação expressa no art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87, diversamente do que verificado no âmbito da CSLL, no qual nunca foi permitida tal compensação. É que o se confirma na leitura do voto condutor do julgamento do Recurso Especial n.º 949.117/RS:

Com relação ao mérito, não assiste razão à recorrente, visto que uma leitura detida das disposições normativas invocadas conduz ao acerto da conclusão adotada pelo Tribunal de origem, cujo acórdão é reproduzido a seguir, nas partes que interessam:

"Cessão de Prejuízo Fiscal e Base de cálculo Negativa da CSLL;

Trata-se de apelo da impetrante visando à reforma de sentença que impossibilitou o aproveitamento de prejuízos fiscais cedidos por terceiros para abatimento da base de cálculo da CSLL. No presente caso, os valores que a impetrante pretende compensar são referentes a prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL sofridos por empresa submetida a cisão parcial (1997) e incorporação (1999).

(...)

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é o tributo devido pelas pessoas jurídicas que auferirem lucro dentro do período de apuração, tendo a mesma sistemática de tributação aplicável ao Imposto de Renda, nos termos estabelecidos pelo Regulamento deste.

A previsão constitucional da CSLL está contida na alínea 'c' do inciso I do art. 195 e sua instituição foi dada pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Esse mesmo diploma legal estabelece:

'Art. 6º A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

***Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.'* (grifei)**

A Lei n.º 8.981/95 repete essa norma, nestes termos:

'Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, 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 esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)'

Tais dispositivos impõem à disciplina de arrecadação da CSLL as normas estabelecidas para o IRPJ. Todavia, mesmo que o empréstimo dessas normas do imposto à contribuição seja amplo (referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo), assevero que nem todas as disposições estabelecidas para o IRPJ são dirigidas à CSLL. O aplicador da lei não deve, cegamente, ter como próprios da contribuição (CSLL) todo o regulamento do imposto. A proibição de a pessoa jurídica

sucedora compensar prejuízos fiscais da sucedida é exemplo de norma destinada ao imposto que não se enquadrava nessa regra, conforme passo a demonstrar.

O direito à compensação visado pela impetrante nasce da apuração da base de cálculo negativa da CSLL e a verificação de sua base de cálculo é justamente um dos pontos que distinguem essa contribuição do IRPJ. Veja-se que no parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689/88, acima transcrito, a disciplina referente à apuração da base de cálculo da CSLL não está inserida no rol de paralelismo com o IRPJ.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6, de 30 de agosto de 1999, a proibição de a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão de compensar prejuízos fiscais da sucedida, já existente para o IRPJ, foi estendida para a CSLL:

'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.' (grifei)

Após várias reedições, esse dispositivo atualmente vige forte na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 22, que repete o art. 20 da MP nº 1858-6.

Transcrevo, por oportuno, os arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, que proíbem a pessoa jurídica sucessora de compensar prejuízos fiscais referentes à base cálculo negativa do IRPJ desde a edição desse normativo, e que, somente com o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 30 de agosto de 1999, devem ser aplicados à CSLL:

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

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

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

Ademais, saliento que essa alteração na disciplina da CSLL encerra norma de caráter restritivo ao direito do contribuinte da CSLL – proibição de compensar prejuízos fiscais da sucedida em caso de incorporação, fusão ou cisão –, fazendo, mesmo de forma indireta, aumentar a carga tributária. Dessa forma, impõe-se a observância do § 6º do art. 195 da Constituição Federal de 1988, que veicula o Princípio Constitucional da Anterioridade Nonagesimal, norma constitucional limitadora do poder de tributar e aplicável às contribuições previdenciárias:

'§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.'

Dessa forma, publicada referida norma mais gravosa (MP nº 1.858-6) em 30 de agosto de 1999, somente aplicável após decorridos noventa dias dessa data, ou seja, novembro de 1999.

No presente caso, os processos de incorporação e de cisão ocorreram, respectivamente, em abril de 1999 (fl. 37) e em 1997 (fl. 35), e não foram atingidos pela nova restrição ao aproveitamento dos créditos de base de cálculo negativa que passou a vigor em novembro de 1999. Demonstra-se, assim, ilegítima a conduta da fazenda em aplicar, retroativamente, norma limitadora ao direito do contribuinte.

Assevero, ainda, para o fato de que não seria lógico o executivo-legislador editar norma (MP n.º 1.858-6) limitando determinado direito do contribuinte já proibido pelo Regulamento do IRPJ. Esse fato, por si só, demonstra claramente que a restrição em análise não era aplicada anteriormente à CSLL.

Desse modo, tenho que a proibição ora defendida pela administração fazendária somente é aplicável após noventa dias (art. 195, § 6º da CF/88) da publicação da MP n.º 1.858-6, que se deu em 30 de agosto de 1999.

(...)

Isso posto, dou provimento ao apelo da impetrante para conceder a segurança pretendida, nos termos da fundamentação."

Com efeito, os arts. 32 e 33 do Decreto-Lei 2.341/87 somente se aplicam às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a partir de 1º de outubro de 1999, data em que teve eficácia a regra trazida pelo art. 20 da Medida Provisória 1.858-6/99, correspondente ao atual art. 22 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Nesse sentido, aliás, é a seguinte decisão do Conselho de Contribuintes:

"COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DAS SUCEDIDAS - INCORPORAÇÃO - Até o advento da MP n.º 1.858-6/99, 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. Assim, tendo as incorporações ocorridas em ano-calendário pretéritos ao diploma legal que impedia a compensação, não há o que se falar em bases negativas das sucedidas, mas sim de bases negativas da própria incorporadora. Embargos Acolhidos." (1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96.838 em 27.6.2008. Publicado no DOU em: 15.9.2008)

O mesmo entendimento é esposado na obra doutrinária "Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática", de autoria dos tributaristas Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi (34ª edição, São Paulo: IR Publicações, 2009, págs. 837-838).

Para além de referido julgado não ter sido editado na sistemática de recursos repetitivos, e não contemplar outros diplomas legais que afetam a matéria, como bem exposto no voto condutor do Acórdão n.º 1401-00.262, releva notar que as razões de decidir acima transcritas são obscuras quanto à aplicabilidade da limitação a compensações de bases negativas promovidas depois da vigência da Medida Provisória n.º 1.858-6. Como o caso analisado pelo Superior Tribunal de Justiça tinha em conta compensações de bases negativas promovidas no ano-calendário 1999, não é possível concluir, com segurança, que o procedimento do sujeito passivo foi validado porque a incorporação da sucedida titular das bases negativas era anterior à vigência da Medida Provisória n.º 1.858-6 ou porque a vigência desta, a partir de 01/10/1999, não poderia afetar a apuração do ano-calendário 1999. Esta dúvida é agravada pela referência ao Acórdão n.º

101-96.838, que também veiculou análise acerca de compensação de bases negativas glosadas no ano-calendário 1999.

Anote-se, ainda, que não foram identificadas outras manifestações do Superior Tribunal de Justiça acerca da legislação sob debate.

Registre-se que não se compartilha, aqui, da argumentação da PGFN pautada na repercussão do art. 57 da Lei n.º 8.981/95 para fins de estender à CSLL o regramento quanto aos ajustes previstos para apuração do lucro real. Neste sentido, vale a transcrição do que consignado no voto vencido do ex-Conselheiro Demetrius Nichele Macei no já citado Acórdão n.º 9101-004.449:

Antes de concluir, destaco apenas que uma interpretação extensiva do *caput* do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 às mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 58, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei é errônea (como pretende a recorrente, a fim de - ao equiparar completamente o IRPJ com a CSLL - estabelecer que a vedação prevista nas normas que tratam apenas do IRPJ também se aplicariam a CSLL), posto que não há entre as bases de cálculo dos dois tributos uma identidade plena; elas se assemelham quanto as normas de apuração e pagamento, ou seja, escolha do regime trimestral, anual, com antecipação por estimativa ou balancete de suspensão e redução, contudo, cada base de cálculo é independente, isto é nítido quando cuidamos dos ajustes que cada uma sofre (adições e exclusões), que se diferem de uma para outra.

Contudo, ainda que o art. 57 da Lei n.º 8.981/95, ou mesmo o art. 28 da Lei n.º 9.430/96, não se prestem a transportar para a apuração da base de cálculo da CSLL ajustes próprios da apuração do lucro real, demonstrado está que a legislação tributária jamais admitiu a compensação de bases negativas de terceiros e, mesmo que se entenda que a ausência de vedação expressa representaria uma permissão, fato é que o aproveitamento das bases negativas acumuladas pela sucedida somente se deu quando já vigente a Medida Provisória n.º 1.858-6/99. E isto mesmo sob a ótica da argumentação subsidiária da Contribuinte, na qual foram suscitadas dúvidas quanto ao momento de utilização das bases negativas da sucedida, dado que as alegadas compensações somente ocorreram a partir do ano-calendário 2000.

Todavia, descabe prover integralmente o recurso especial da PGFN, porque, como bem alerta a Contribuinte em contrarrazões, há argumentos subsidiários de defesa que, deduzidos em impugnação e reiterados em recurso voluntário (e-fls. 194/198), deixaram de ser apreciados no acórdão recorrido ao ser dado provimento ao recurso da Contribuinte sob o fundamento ora revertido.

Retornando ao caso concreto, do mesmo modo que nos precedentes colacionados, em que pesem as bases negativas utilizadas tenham origem em sucessão que surtiu efeitos a partir de 31/03/1999, arquivada na JUCESP em 09/04/1999, portanto, antes do início da edição e da vigência da MP n.º 1.858-6/99 (30/09/1999), a compensação somente foi levada a efeito no ano-calendário de 2009, quando já vigente, há muito, a referida norma legal.

Com efeito, os fundamentos dos precedentes reproduzidas alhures amoldam-se perfeitamente ao caso concreto, implicando, portanto, a rejeição do recurso do Contribuinte.

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto