



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

Processo n° 19515.722180/2012-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.162 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria CSLL - Compensação de Bases Negativas
Recorrente BANDEIRANTE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA APURADA POR SUCEDIDA.

CISÃO PARCIAL. APROVEITAMENTO POSTERIOR À VEDAÇÃO LEGAL. Inadmissível o aproveitamento de bases negativas apuradas por sucedida a partir da vigência do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, votando pelas conclusões os Conselheiros Benedito Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra, restando vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa em suas razões e sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

(documento assinado digitalmente)

MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI – Redator designado.

Processo nº 19515.722180/2012-54
Acórdão n.º **1101-001.162**

S1-CIT1
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Paulo Mateus Ciccone, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Marcelo de Assis Guerra.

CÓPIA

Relatório

BANDEIRANTE ENERGIA S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 11/10/2012, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 14.235.029,47.

O lançamento refere-se à CSLL devida no ano-calendário 2009 e decorre da glosa de compensação de bases negativas de períodos anteriores. Constatada a inexistência de bases negativas acumuladas em 31/12/2008, intimou-se a contribuinte a prestar esclarecimentos, e esta informou que os valores utilizados decorrem de cisão da empresa Eletropaulo Eletricidade de São Paulo S/A, em razão da qual a Empresa Bandeirante de Energia S/A, atual Bandeirante Energia S/A, receberá o montante de R\$ 442.600.443,42, referente a saldo de bases negativas da CSLL, registrado na sua parte B do LALUR e também na DIPJ do ano-calendário 1997.

A autoridade lançadora observou que o art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/87 veda a compensação de prejuízos fiscais de sucedida, e que o art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 estendeu a proibição às bases negativas da CSLL, explicitando o que desde antes estabelecido genericamente no art. 57 da Lei nº 8.981/95. Assim, glosou a parcela de R\$ 78.607.919,29 utilizada no ano-calendário 2008.

Impugnando a exigência, a contribuinte defendeu que ao receber parcela do patrimônio da sociedade cindida passa a figurar na condição de sucessora tributária desta última, herdando tanto os seus direitos como também as obrigações tributárias. Diz que a sucessão somente foi excepcionada pelo art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87 relativamente aos prejuízos fiscais, e que apenas a partir da Medida Provisória nº 1.858-6/99 o impedimento foi estendido às bases negativas da CSLL. Assim, como inexistia vedação, a incorporação da sociedade cindida transportou para o patrimônio da autuada as bases negativas da sucedida.

A Turma Julgadora rejeitou estes argumentos adotando a decisão proferida contra a contribuinte nos autos do processo administrativo nº 19515.721111/2012-23. Observou-se, naqueles autos, que mesmo antes da Medida Provisória nº 1.858-6/99 a apuração da base de cálculo da CSLL já seguia as mesmas regras de apuração do IRPJ nos termos do art. 44 da Lei nº 8.383/91 e do art. 58 da Lei nº 8.981/95. De toda sorte, a aplicação daquela restrição opera mesmo se a cisão ocorreu antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99.

Cientificada da decisão de primeira instância em 25/10/2013 (fl. 227), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 25/11/2013 (fls. 229/241).

Defende que a vedação contida na Medida Provisória nº 1.858-6 não produz efeitos em relação à cisão parcial da *Eletropaulo*, verificada antes de sua edição. Diz que no momento da apuração questionada, no ano-calendário 2009, observou o que dispõe o art. 58 da Lei nº 8.981/95, limitando a 30% do lucro líquido ajustado a compensação promovida e valendo-se parcialmente de bases negativas incorporadas ao seu patrimônio em razão da versão de 36,04% do patrimônio de Eletropaulo Eletricidade de São Paulo em 31/12/97.

Invoca o art. 229 da Lei nº 6.404/76 acerca da sucessão no âmbito da cisão, diz ser indiscutível o impedimento acerca da utilização de prejuízos fiscais de sociedades cindidas, em face do disposto no art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87. Discorda dos efeitos atribuídos pela autoridade julgadora ao art. 44 da Lei nº 8.383/91, reitera que a vedação somente foi editada com a Medida Provisória nº 1.858-6/99 e conclui que, *antes disso, por absoluta ausência de vedação legal, prevalecia a regra geral do artigo 229, da Lei nº 6.404/76, sendo admitida a incorporação das bases negativas de CSLL de sucedida ao patrimônio da sociedade sucessora.*

Opõe-se à aplicação da Medida Provisória nº 1.858-6/99 à compensação efetuada em 2009, defendendo que deve *se levar em conta o momento da aquisição dos direitos sucessórios, ocorrida em 31 de dezembro de 1997, e não o momento em que foi efetuada a compensação.* Neste segundo momento, a recorrente já era detentora do direito creditório que lhe foi transferido por conta da operação de incorporação. Assim, as bases de cálculo negativas de CSLL aproveitadas no ano calendário 2009 configuram-se direito creditório da própria Recorrente, não guardando, à época, qualquer outra pertinência com a empresa incorporada.

Transcreve ementas de decisões de 1ª instância que diz ser em sentido contrário ao aqui esposado, bem como ementas de acórdãos deste Conselho e da CSRF em favor de seu entendimento. Reporta-se, também, a manifestação favorável do Superior Tribunal de Justiça, e pede o cancelamento integral da exigência.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O dispositivo legal em debate foi veiculado no art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6, publicada em 30/06/99 e seguida de sucessivas reedições até seu texto ser integrado à Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art.22. 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.

Como bem observa a recorrente, a matéria já mereceu apreciação do Superior Tribunal de Justiça em sessão de 01/12/2009. Do voto condutor do acórdão proferido em face do Recurso Especial nº 949.117 extrai-se:

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 nº 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 nº 8.981/95 repete essa norma, nestes termos:

'Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 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 nº 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 sucessora 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 nº 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 nº 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 nº 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 anos-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).

Ocorre que, além de referido julgado não ter sido proferido no rito dos recursos repetitivos, a abordagem nele veiculada não teve em conta o que dispõe o parágrafo único do art. 44 da Lei nº 8.383/91, como bem observado pelo Conselheiro Antonio Bezerra Neto, no voto condutor do Acórdão nº 1401-00.262:

Conforme relatado, o presente feito fiscal teve por origem a falta de previsão legal para a compensação, no ano-calendário de 1999 (fato gerador 31/12/1999) e 2000, de base de cálculo negativa da CSLL, de períodos anteriores, advindas da empresa incorporada pela recorrente em 20/09/1999, pela empresa Geral do Comércio Empreendimento Ltda.

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

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

Por consequência invoca ainda que está sendo ferido o princípio da irretroatividade, uma vez que tal princípio deve ser norteado pelo momento em que

as base negativas foram apuradas, época em que a legislação não vedava o seu aproveitamento pela sociedade incorporadora. A referida MP tendo em vista seu caráter prospectivo, aplica-se apenas quanto às bases negativas apuradas a partir de sua vigência.

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

"Assunto.. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1995

Ementa: BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. CISÃO PARCIAL

Inexiste previsão legal que permita à sucessora, no caso de cisão parcial, compensar a base de cálculo negativa apurada pela sucedida."

Naquela ocasião constatei que é indiferente ao deslinde de tais casos se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99 ou depois dela, dado que cheguei à conclusão que legislação apenas explicitou uma proibição apurada pela incorporada que já era insita ao ordenamento. É que a necessidade de vedação do art. 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, no âmbito do IRPJ, só faz sentido se analisada em paralelo com outro permissivo legal do IRPJ que concedia aquele aproveitamento em tais casos. Ora, como para a CSLL nunca foi concedido explicitamente tais aproveitamentos também não se fazia necessário a sua vedação.

Mantenho ainda esse mesmo entendimento, a despeito de jurisprudência contrária, e vou demonstrar agora de forma mais analítica tal raciocínio.

Quanto a essa questão, a princípio, cabe esclarecer que a base de cálculo da CSLL é a estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com suas alterações posteriores, que 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 2.341, de 29 de junho de 1987, para eliminar definitivamente qualquer dúvida em relação à matéria.

O que ocorreu com a compensação de prejuízos fiscais é ilustrativo, no sentido de comprovar que os ajustes da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões e compensações) têm de estar previstos na lei tributária para que o contribuinte possa efetuar-los. Assim, o fato de não existir lei que proíba determinada exclusão da base de cálculo de um tributo não autoriza o contribuinte a fazê-la. Ao contrário, se a lei indica como base de cálculo da contribuição o valor do resultado do exercício, antes da provisão do Imposto sobre a Renda, com ajustes expressamente nela previstos, não poderia o contribuinte retirar da base de cálculo determinado valor por compensação sem previsão legal expressa para fazê-lo.

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

Da mesma forma que o art. 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 1987, para afastar qualquer dúvida que pudesse existir em relação à matéria, fez constar de modo exposto a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada ou cindida, também o art. 20 da MP nº 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 dívidas 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.

Note-se que no caso em referência foi negado provimento ao recurso voluntário por unanimidade de votos, embora os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmin Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias tenham acompanhado o Conselheiro Relator apenas em suas conclusões.

No presente caso, a cisão ocorreu em 31/12/1997 e o aproveitamento das bases negativas verificou-se em 31/12/2009, no encerramento da apuração anual. Assim, neste segundo momento já se encontrava vigente a vedação expressa no art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99.

Circunstâncias semelhantes verificam-se no litígio apreciado por meio do Acórdão nº 103-23.404, assim ementado:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2001

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

O relatório integrado àquele julgado permite constatar que o questionamento recaiu sobre compensação promovida no ano-calendário 2000, mediante aproveitamento de bases negativas apuradas por empresa sucedida, incorporada em 30/01/1998. Embora a recorrente tenha invocado a *sucessão universal de todos os direitos e obrigações verificada na incorporação de sociedades*, o Conselheiro Relator Antonio Carlos Guidoni Filho, acompanhado por todo o colegiado, entendeu que o dispositivo veiculado na Medida Provisória nº 1.858-6/99 obstaculizava a compensação de bases negativas apuradas pela empresa incorporada.

Por todo o exposto, conclui-se que a lei limitou a compensação às bases negativas apuradas pelo próprio sujeito passivo, de modo que o art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 apenas veicula vedação expressa do que antes já não era permitido. Na medida em que a compensação de bases negativas representa ajuste negativo do lucro líquido, sua possibilidade depende de previsão expressa de lei.

Processo nº 19515.722180/2012-54
Acórdão n.º **1101-001.162**

S1-C1T1
Fl. 12

Estas as razões, portanto, para **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI

Embora acompanhe a ilustre Relatora, ao NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, ousou discordar de seus fundamentos.

Isto porque mencionado voto entendeu que desde o advento do Decreto-Lei 2.341/87, já havia a vedação ao aproveitamento, pela incorporadora, das bases negativas apuradas pela empresa incorporada. No entanto, entendo que o óbice ao aproveitamento de tais bases negativas apenas surgiu com o advento do art. 20 da Medida Provisória n. 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória n. 2.158-25, de 2001 (art. 22).

Referido artigo estabeleceu expressamente a impossibilidade de a pessoa jurídica sucessora por incorporação compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada. *Verbis*:

Medida Provisória n. 1858-6:

“ Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.”

Decreto-Lei nº 2.341:

“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.”

Verifica-se que o Decreto-Lei nº 2.341/87 foi expresso em vedar apenas a compensação de prejuízos fiscais da sucedida, não abordando as bases negativas, conforme se verifica dos excertos transcritos.

Destarte, apenas com o advento da Medida Provisória n. 1858-6 a vedação ao aproveitamento das bases negativas restou definida. Este também é o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 949.117/RS, a saber, no que interessa:

“ (...)

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

e em 1997, e não foram atingidos pela nova restrição ao aproveitamento dos créditos de base de cálculo negativa da CSLL que passou a vigor em novembro de 1999."

No entanto, no presente caso, a cisão ocorreu em 31/12/1997 e o aproveitamento das bases negativas ocorreu em 31/12/2009, no encerramento da apuração anual, quando já se encontrava vigente a vedação expressa no art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/99. Diante de tal circunstância, por já existir vedação à época do efetivo aproveitamento, entendo que deve ser mantido o lançamento.

Forte em tais razões, acompanho o voto da relatora, por suas conclusões, e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS VINÍCIUS BARROS OTTONI