



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.001173/2007-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.393 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 11 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA SÃO DOMINGOS - AÇÚCAR E ALCOOL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002, 2003

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

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 dos fatos geradores anuais da CSLL em 31/12/2002 e 31/12/2003 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 e 9101-004.762.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial com retorno ao colegiado a quo, vencida a Conselheira Livia De Carli Germano, que votou por negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO – Presidente

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1302-001.923, na sessão de 7 de julho de 2016, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2002, 2003

CSLL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar as bases de cálculo negativas de CSLL da sucedida, somente a partir da publicação da Medida Provisória n.º 1.858-6, artigo 20, respeitado o prazo nonagesimal, em 1º de outubro de 1999 (art. 150, inciso III, alínea "c" da Constituição Federal do Brasil).

TRIBUTOS. PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE.

Somente por meio de ato do legislativo, cria-se a lei (reserva formal), e tal lei descreve o tipo tributário (reserva material), observando-se os elementos que permitem a identificação do fato impositivo (hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo), restando vedado o emprego de analogia e da discricionariedade (art. 150, incisos I e III, da Constituição Federal do Brasil). Admite-se legislar sobre matéria tributária por Medidas Provisórias (Emenda Constitucional n.º 32/01).

O litígio decorreu de lançamentos de CSLL não recolhida nos anos-calendário 2002 e 2003 em razão da compensação de bases negativas de pessoa jurídica incorporada.. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a impugnação (e-fls. 159/167). O Colegiado *a quo*, por sua vez, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, admitindo a compensação porque a incorporação antes da edição do art. 20 da Medida Provisória n.º 1.858-6/99, replicado no art. 22 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 (e-fls. 215/219).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 26/07/2016 (e-fl. 220) e em 31/08/2016 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 221/242 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 245/248, do qual se extrai:

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL DE SUCEDIDA.

Para demonstrar a divergência, a Fazenda Nacional colacionou como paradigmas os acórdãos de n.º 103-23.404, datado de 06/03/2008 e n.º 1401-00.262, datado de 09/07/2010, sendo as ementas, conforme previsto art. 67, §11 do RICARF/2015, transcritas integralmente no recurso, as quais se reproduzem com os destaques dados pela Recorrente:

Paradigma 1: Acórdão n.º 103-23.404 – 3ª Câmara/1ª CC (e-fl. 225):

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 (por unanimidade).**

Paradigma 2: Acórdão n.º 1401-00.262 - 4ª Câmara / 1ª TO (e-fl. 228/229):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: **DECADÊNCIA. CSLL, DECADÊNCIA. Independentemente de haver ou não pagamento, excetuando-se os casos de dolo, fraude ou simulação, a Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade de lançamento por homologação,**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE EMPRESA INCORPORADA PELA EMPRESA INCORPORADORA, IMPOSSIBILIDADE,

Conforme a legislação tributária pertinente, somente há previsão legal para deduzir da base de cálculo da CSLL, a base negativa apurada pela própria pessoa jurídica em período anterior.

Nos caso de incorporação, a sociedade sucessora não pode compensar a base de cálculo negativa de CSLL apurada pela sucedida. Antes de 1999, a proibição era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria. A partir de 1999, como é o caso, com o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, a vedação passou a ser por expressa determinação legal.

COMPENSAÇÃO — BASE NEGATIVA — EMPRESA INCORPORADA. MOMENTO DA VEDAÇÃO — ANO-CALENDÁRIO DE 1999. O art. 33 do Decreto-lei 2.341/1987 deixa claro que o a vedação se dá no momento da compensação e, se dúvidas ainda restam, o art. 32 do mesmo diploma legal e abarcando ainda o mesmo contexto, embora não trate de incorporação, fusão ou cisão, dá o verdadeiro tom da interpretação finalística que aqui deve ser adotada, deixando mais claro ainda que se o evento ocorrer depois da apuração, mas antes da compensação a vedação permanece.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos relatórios e votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, na decisão recorrida foi admitida a compensação de base negativa de CSLL de empresa sucedida com base no pressuposto de que a vedação só foi estabelecida a

partir da vigência da MP n.º 2.158-35, e o evento sucessório ocorreu antes de tal fato. Os paradigmas, apreciando circunstância semelhante, declinaram entendimento em sentido contrário, isto é, não admitiram a referida compensação, mesmo estando diante de situações em que o evento tinha ocorrido em momento anterior à positivação da vedação.

Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, sendo cumpridos os requisitos estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Procedida a análise com fundamento na Portaria CARF n.º 24, de 25 de maio de 2015, submeto este exame de admissibilidade à Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

A PGFN sintetiza o dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

Portanto, restou plenamente demonstrada a similitude das molduras fáticas dos casos objetos de julgamento pelo acórdão recorrido e paradigmas. Contudo, mesmo diante de contexto no qual o autuado promoveu incorporação de outra pessoa jurídica em data anterior ao advento da MP n.º 1.858-6 de 29/06/1999 e publicada em 30/06/1999 (no caso concreto, a incorporação ocorreu em 31 de agosto de 1999 (com registro na Jucesp em 30 de setembro)), ainda assim, os órgãos prolores dos paradigmas entenderam que cabia a proibição de que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, **pois a compensação ocorreu em momento posterior ao advento da MP citada.**

Atente-se que, segundo o acórdão recorrido, a Medida Provisória n.º 1.858-6/99, artigo 20, começou a vigorar em 1º de outubro de 1999 (prazo nonagesimal para vigência).

Do cotejo entre as ementas e os votos condutores dos arestos, recorrido e paradigmas, verifica-se que o tratamento foi diferenciado vez que, no recorrido concluiu-se pela improcedência da glosa da compensação efetuada, pois até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 1999, inexistiria 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, enquanto que os acórdãos paradigmas entenderam que a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderia compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada, conforme disposto na legislação supracitada, **em vigor à época da compensação, e não da incorporação.**

Há, portanto, clara divergência interpretativa acerca da incidência e do alcance do art. 20 da Medida Provisória n.º 1858-6/99, repetido no artigo 22 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, bem como acerca dos arts. 32 e 33, do Decreto-Lei n.º 2.341/87.

Assim, estando demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos paradigmas em tela, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial, consoante o disposto no art. 67, do RI-CARF.

Argumenta que houve violação do art. 16 da Lei n.º 9.065/95, que não prevê a compensação de bases negativas de empresas incorporadas, e observa que o art. 57 da Lei n.º 8.981/95 determina *a aplicação das normas de apuração de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas à CSLL*, sendo que desde o art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/97 vedação semelhante está prevista no âmbito da compensação de prejuízos fiscais.

Transcreve considerações da DRJ Fortaleza nos autos do processo administrativo n.º 10380.008934/2005-39 e acrescenta:

Em adendo à argumentação acima expendida, note-se que, ainda que se entenda pela incidência do art. 20 da Medida Provisória n.º 1858-6/199 somente em relação às incorporações realizadas posteriormente à sua vigência, não assiste razão ao sujeito passivo, pois, o sistema de apuração dos impostos e contribuições, mesmo antes da

expressa proibição legal, já não comportava a compensação dos prejuízos fiscais, nem das bases negativas da CSLL apurados pela empresa sucedida na incorporação.

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

Noutra linha de argumentação, cabe registrar que merece reforma o acórdão hostilizado, também porque o art. 20 da Medida Provisória n.º 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária, fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL.

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

Calha trazer ao lume o escólio doutrinário sobre o tema:

“Portanto, para solucionar-se a questão, basta aplicar as regras fornecidas pela Teoria Geral do Processo:

- a) findo o processo, a lei processual nova não incidirá sobre aquele, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada;
- b) os processos que se iniciem após promulgação de lei nova, por esta serão regulados;
- c) nos processos pendentes, a lei nova não se aplica aos atos processuais já praticados, mas incide sobre os pendentes.¹”

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

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

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.
2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.
3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

Fundamentando-se na jurisprudência daquela Corte, o Min. Rel. TEORI ZAVASCKI afirmou, em seu voto-condutor, que deve ser realizada a *“compensação à luz das normas (que não as da data da propositura da ação) vigentes quando da efetiva realização da compensação (ou seja, do encontro de contas)”*.

¹ Felipe de Vasconcelos Pedrosa e Ana Paula Viera. Artigo “Delineamentos da compensação no âmbito tributário: a nova sistemática advinda com a Lei Complementar n.º 104/2001”.

No mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO.

1. Inexiste contradição em acórdão que lança premissas harmônicas com as conclusões adotadas.

2. **A jurisprudência atual da 1ª Seção é no sentido de que a compensação tributária há de reger-se pela lei vigente no momento em que o contribuinte a aciona.**

3. No caso, a compensação estava vinculada aos ditames da Lei nº 9430 de 1996, que exigia requerimento prévio ao órgão arrecadador.

4. Embargos rejeitados.” (EDcl no AgRg no REsp **701865** / MG **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0159604-6**, Rel Ministro JOSÉ DELGADO DJ 22/05/2006 p. 152) (Grifos nossos)

Para o caso em foco, é cediço que a compensação não ocorreu em 08/1999, quando realizada a operação de incorporação, mas sim a partir do ano-calendário de 2002. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, isto é, quando efetivamente realizou o encontro de contas, já estava em vigor a MP nº 1.858-6, de 30/06/1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL em 28/09/1999 (princípio da anterioridade nonagesimal para as contribuições).

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

Logo, a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação. Se as bases negativas da incorporada foram compensadas pela incorporadora após 1999, aplica-se a Medida Provisória nº 1858-6/1999 à hipótese. Este é o caso dos autos, onde se verifica que o autuado realizou a compensação indevida no ano calendário de 2002, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória, que fundamentou a autuação questionada pelo contribuinte. Portanto, está correta a glosa efetuada pela fiscalização, que agiu dentro dos ditames legais.

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

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *mantendo-se o lançamento em sua integralidade*. Subsidiariamente *requer que seja determinada expressamente a observância da trava de 30% na compensação de bases negativas*.

Cientificada em 29/05/2017 (e-fls. 253), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 12/06/2017 (e-fls. 254/278) nas quais destaca ter apresentado diversos outros argumentos contra a exigência, os quais foram afastados na decisão de 1ª instância, mas reiterados em recurso voluntário. Expõe seus argumentos para afirmar o total acerto do acórdão recorrido, dada a *impossibilidade de aplicação da legislação tributária a fatos anteriores a sua vigência*,

vez que somente a partir da Medida Provisória n.º 1.858-9 foi inserida no mundo jurídico a proibição de que trata o Auto de Infração.

Reporta-se a manifestação neste sentido proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 949.117/RS, e ressalta que *a inobservância, pelo CARF, dos posicionamentos exarados pelo Poder Judiciário, em especial pelas instâncias superiores, fere princípios constitucionais, como a eficiência, a celeridade, economia processual e a razoabilidade.* Equipara a interpretação fiscal à permissão *que norma revogando dada isenção atingisse períodos em que o contribuinte, sob o manto da lei, praticou o ato beneficiado.* Isto porque, *o simples fato de incorporar, por si só, já concretizou o direito da Recorrida, pessoa incorporadora, de assumir os direitos (art. 227 da Lei n. 6.404/76) e as obrigações (art. 132, do CTN) da empresa incorporada.* Adiciona não ser razoável exigir *que o contribuinte se apresse no gozo de seu direito à compensação, por medo de sobrevir norma impeditiva do exercício de seu direito.*

Afirma equivocada a *"análise sistemática" empreendida pela recorrente, por inaplicabilidade da legislação relativa ao IRPJ no presente caso, vez que o fato do artigo 57 da Lei n.º 8.981/95 afirmar que aplicam-se à CSLL as mesmas normas para apuração de pagamento estabelecidas para o IRPJ, não significa dizer, sob nenhuma hipótese, que a vedação prevista no art. 33 do Decreto-lei n. 2.341/87, que claramente faz referência apenas ao IRPJ, se estenderia à CSLL, inclusive porque referida norma foi editada antes da instituição da CSLL.* Defende seu direito de fazer tudo que a lei não proíbe, no caso, *proceder as compensações tal como fez em seus registros contábeis.* Acrescenta que a interpretação da recorrente encontra óbice no art. 108 do CTN.

Discorre sobre os *efeitos jurídico-tributários do ato societário de incorporação, destaca que não só os débitos, mas também os créditos (não importando a natureza destes) detidos pela incorporada são transferidos para a empresa incorporadora, e observa o reconhecimento patrimonial desse direito representado pela contabilização de créditos tributários decorrentes de diferenças temporárias e base de cálculo negativa de IRPJ e CSLL.* Acrescenta, ainda, que na incorporação *as dívidas e direitos da incorporada não são liquidados nem extintos, mas simplesmente repassados ao patrimônio da empresa incorporadora.*

Finaliza destacando a *necessidade de devolução dos autos à Turma de origem no caso de provimento do Recurso especial, para análise dos demais argumentos, concernentes à decadência, arbitrariedade na indicação dos períodos atingidos pelo lançamento e violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.*

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial e, caso seu pedido não seja acolhido, que *sejam os autos devolvidos à Turma de origem para apreciação dos demais argumentos articulados no Recurso Voluntário.*

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro André Mendes de Moura, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

Na sessão de 9 de outubro de 2019, esta Conselheira acompanhou o entendimento da maioria qualificada deste Colegiado, favorável à tese fazendária, nos termos assim expostos do voto vencedor do ex-Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-004.449², aqui adotados como razões de decidir:

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 nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Transcrevo o voto do Acórdão nº 9101-002.587, cujas razões adoto para decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 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:

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.

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), Livia 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, Livia 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.

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 n.º 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 n.º 1341, de 29 de junho de 1987, para eliminar definitivamente qualquer dúvida em relação à matéria. O que ocorreu com a compensação de prejuízos fiscais é ilustrativo, no sentido de comprovar que os ajustes da base de cálculo da CSLL (adições, exclusões e compensações) têm de estar previstos na lei tributária para que o contribuinte possa efetua-los.

Assim, o fato de não existir lei que proíba determinada exclusão da base de cálculo de um tributo não autoriza o contribuinte a fazê-la. Ao contrário, se a lei indica como base de cálculo da contribuição o valor do resultado do exercício, antes da provisão do Imposto sobre a Renda, com ajustes expressamente nela previstos, não poderia o contribuinte retirar da base de cálculo determinado valor por compensação sem provisão 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 n.º 2.341, de 1987, para afastar qualquer dúvida que pudesse existir em relação à matéria, fez constar de modo expreso a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada ou cindida, também o art. 20 da MP 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 provisão 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 n.º 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.

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 n.º 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.

Pertinente observar que os fundamentos do citado Acórdão n.º 1401-00.262, no sentido de que a legislação de regência da compensação de bases negativas de CSLL jamais permitiu a compensação de bases negativas de sucedidas, diversamente do verificado em relação à compensação de prejuízos fiscais antes da edição do art. 33 do Decreto-lei n.º 2.341/87, já constavam da decisão de 1ª instância nestes autos, nos seguintes termos:

Não obstante inexistir até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 1999, impedimento legal expresso para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida, a norma proibitiva era extraída da análise sistemática da legislação tributária atinente à matéria.

A base de cálculo da CSLL é a estabelecida pela Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º, com suas alterações posteriores.

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.” (grifei)

O parágrafo único acima citado permitiu às pessoas jurídicas compensarem as suas próprias bases negativas e não as de terceiro ou as de empresas por ela incorporadas. Inexiste 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 26/12/1977, 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.” (grifei)

O parágrafo 5º acima reproduzido permitiu a compensação nele descrita e foi posteriormente revogado expressamente pelo artigo 1º, inciso IX, do Decreto-lei n.º 1.730, de 17/10/1979, para evitar a evasão ou postergação no pagamento do Imposto sobre a Renda que a cisão e a incorporação ensejavam. Assim, 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.

A Instrução Normativa SRF n.º 07, de 27/01/1981, ao tratar da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas nos casos de incorporação, fusão e cisão, consolidou diversos procedimentos que vinham sendo regularmente exigidos pela administração fiscal, dispondo em seu item 5:

Da Compensação de Prejuízos

5. Não serão compensáveis, a qualquer tempo, o prejuízo e o lucro real das sucessoras e das sucedidas, reciprocamente.

O Parecer Normativo CST n.º 10, de 15/05/1981, reexaminou alguns aspectos tratados pela IN SRF n.º 007/1981 de forma mais pormenorizada, incluindo-se o dispositivo acima transcrito:

5. Não compensabilidade do prejuízo fiscal com o lucro real das sucessoras e sucedidas, reciprocamente.

5.1 O art. 382. do Regulamento do Imposto de Renda/80 assegura à pessoa jurídica o direito de compensar o prejuízo que houver apurado em um período-base com o lucro real determinado nos quatro períodos-base subsequentes, assunto este que já foi objeto de exame no Parecer Normativo CST n.º 41/78 (Diário Oficial de 04/05/78).

5.2 Evidente que o direito à compensação se refere ao prejuízo apurado pela mesma pessoa jurídica que pretenda absorvê-lo com o lucro real. Casos diversos de compensação, não compreendidos nessa regra geral, têm sido expressamente disciplinados na legislação, coerentemente, aliás, com a excepcionalidade de tratamento fiscal que lhes é concedido. Este era o caso, por exemplo, da compensação admitida pelo art. 385 do Regulamento do Imposto de Renda/80,

ora revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.870/81, que poderia ser autorizada pelo Conselho Monetário Nacional em favor de empresas do mesmo grupo ou sob controle comum, para atender a interesses de segurança e fortalecimento da empresa nacional. Outro caso excepcional, que vigeu apenas nos exercícios de 1978, 1979 e 1980, era previsto no § 5º do art. 64. do Decreto-Lei nº 1.598/77 (art. 384. do Regulamento do Imposto de Renda/80), posteriormente revogado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, que permitia a compensação, pela sucessora, dos prejuízos fiscais das sociedades incorporadas, fusionadas ou cindidas.

5.3 Do exposto resulta que, não obstante inadmitida compensação entre o prejuízo e o lucro real de sucessora e sucedidas, reciprocamente, como adverte o item 5 da Instrução Normativa SRF nº 07/81, nada obsta a que a empresa sucessora continue a gozar do direito a compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção, com fundamento no já citado, art. 382. do Regulamento do Imposto de Renda.

5.4 Cumpre ressaltar, finalmente, que a vedação contida no item 5 da Instrução supramencionada não pode, logicamente, referir-se a prejuízo da sucedida no período posterior ao término do último exercício social desta (cf. item 3 deste Parecer), visto como seus valores componentes passarão a figurar englobadamente na apuração do resultado do primeiro período-base da sucessora.” (grifei)

Como se vê, a possibilidade de compensação dos lucros da sucessora com os prejuízos acumulados da sucedida era um procedimento excepcional, que demandava expressa permissão legal. Inexistindo a permissão, retornou-se à regra geral, qual seja, a compensação tão somente com os próprios prejuízos acumulados. Assim sendo, o prejuízo fiscal de anos anteriores, pertencentes à sociedade extinta, desaparece com ela. Ressalte-se que a própria possibilidade de compensação de prejuízos fiscais da própria empresa decorre de expressa disposição legal (artigo 64 do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/1977). Todavia, a proibição em tela só veio a constar expressamente, no artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341, de 29/06/1987, que assim dispõe:

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

Ressalte-se que a edição do dispositivo acima transcrito não teve o condão de introduzir nova proibição, e sim de explicitar uma proibição já existente. A opção do legislador por veicular uma proibição de forma expressa não significa que a proibição já não existia no ordenamento jurídico, na forma de ausência de permissão para que um procedimento excepcional pudesse ser adotado.

Assim, o fato de não existir lei que proíba determinada exclusão da base de cálculo de um tributo não autoriza a 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 a 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 1º 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 artigo 33 do Decreto-lei nº 2.341/1987 fez constar de modo exposto a proibição em relação à compensação de prejuízos de empresa incorporada, também a Medida Provisória nº 1.858-7, Dou de 30/07/1999, no art. 22 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. O mesmo raciocínio realizado no caso do IRPJ aplica-se à Contribuição Social, ou seja, a possibilidade da compensação da base de cálculo

negativa da CSLL apurada pela sucedida com a base de cálculo de CSLL apurada pela sucessora, dado o seu caráter excepcional, depende de expressa permissão legal.

Assim, a conclusão da contribuinte de que a edição de dispositivo legal que proíbe expressamente a compensação em comento revela a sua anterior permissão, não deve prosperar. A proibição de um procedimento não deve ser aferida a partir da edição de norma que o veda expressamente, mas sim da análise da legislação tributária inclusive a anterior a esta. Caso procedêssemos da forma que a impugnante quer, poderíamos chegar ao absurdo de considerar que a edição de uma lei que consolida e ratifica norma já existente no ordenamento jurídico infirmaria a própria existência da norma, estando o legislador em constante risco de, ao introduzir um comando legal expresso que já era extraído do ordenamento, acabar por “reconhecer” a sua inexistência prévia.

Ressalte-se que legislador apenas optou por tornar expressa uma proibição que anteriormente era decorrente de uma interpretação sistemática da legislação tributária. A razão da proibição expressa decorre da necessidade de se dar maior eficácia à norma de conduta já existente, pois é inegável que uma proibição expressa surte maior efeito do que aquela que advém de uma observação não tão imediata do ordenamento.

Portanto, inexistente previsão legal para que a contribuinte possa compensar a base de cálculo da CSLL oriunda da empresa sucedida por incorporação, conforme considerou no Lalur (Doc 4- fl. 148).

Diante do exposto, não há porque se falar em ofensa aos princípios do **direito adquirido** e da **irretroatividade de lei** no fato de o Fisco considerar não compensável o saldo de base negativa da CSLL apurada na empresa incorporada.

Apesar desta extensa abordagem, o Colegiado *a quo* acolheu o entendimento assim expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

A recorrente tem razão. A norma tributária que vigorava à época dos fatos, Decreto-Lei n.º 2.341/87, em seu artigo 33, era específica para aplicação quanto aos prejuízos fiscais e IRPJ:

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.

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 1858-6/99, artigo 20, repetido no artigo 22 da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, que começou a vigorar em 1º de outubro de 1999 (prazo nonagesimal para vigência), o mesmo tratamento foi dado às CSLL e ao aproveitamento das bases de cálculo de CSLL negativas de empresas incorporadas, fundidas ou cindidas:

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.

Destarte, em vista do evento (incorporação) ter ocorrido antes da norma tributária estar em vigência, e por força do princípio constitucional da estrita legalidade quanto às normas tributárias, o Saldo Negativo de CSLL da empresa incorporada integrou a contabilidade da incorporadora, no caso a recorrente, e pode ser utilizado sem restrição, não podendo subsistir os lançamentos tributários de glosas destes saldos negativos.

Colaciono a este voto jurisprudência administrativa neste sentido:

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 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 27.06.2008. Publicado no DOU em: 15.09.2008)

Voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

É neste cenário que a PGFN suscita o dissídio jurisprudencial destacando, dentre os paradigmas, justamente o antes citado Acórdão n.º 1401-00.262, com destaque, dentre outros, no seguinte ponto:

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:

[...] (*destaques do original*)

Assim circunstanciado o litígio, cabe ainda recordar que, 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:

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.

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 n.º 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 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 Livia 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 acolher a interpretação defendida pela PGFN.

Quanto a irrisignação 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 nº 1401-00.262, citado no Acórdão nº 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 nº 1.598/77, que permitiu a compensação de prejuízos fiscais de sucedidas e suscitou dúvidas quando revogado pelo Decreto-Lei nº 1.730/79, dúvidas estas, ao final, aclaradas com a vedação expressa no art. 33 do Decreto-Lei nº 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 nº 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 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 n.º 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 n.º 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 n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 22, que repete o art. 20 da MP n.º 1858-6.

Transcrevo, por oportuno, os arts. 32 e 33 do Decreto-Lei n.º 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 n.º 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).

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.

E, concluindo este Colegiado pelo provimento parcial com retorno ao Colegiado *a quo*, deixa de ter lugar, aqui, a resposta assim expressa por esta Conselheira, na sessão de julgamento, a outros questionamentos da PGFN acerca das compensações promovidas pela Contribuinte:

De toda a sorte, importa registrar que não tem razão a PGFN quando manifesta preocupação quanto à necessária observância do limite de 30% na admissibilidade da compensação pretendida. Isto porque, como se vê às e-fls. 8 e 13, a Contribuinte já havia atentado para o limite legal quando, no ano-calendário 2002, reduziu a base de cálculo anual de R\$ 10.581.098,34 por compensação de R\$ 3.174.329,50, assim como quando, no ano-calendário 2003, aproveitou R\$ 1.321.226,87, frente a base de cálculo de R\$ 11.851.381,50. A autuação fiscal, por sua vez, reduziu a compensação do ano-calendário 2002 de R\$ 3.174.329,50 para R\$ 2.581.377,66 e anulou integralmente a compensação promovida no ano-calendário 2003 (e-fl. 82). Logo, o restabelecimento dos valores glosados não ensejaria compensações acima do limite legal de 30%.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, rendendo homenagens ao voto da i. Relatora, divergi de seu entendimento quanto à solução dada ao presente recurso especial.

O recurso especial foi conhecido quanto à matéria “compensação de base de cálculo negativa de CSLL de sucedida”, nos seguintes termos (trecho conclusivo do despacho de admissibilidade):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos relatórios e votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com efeito, na decisão recorrida foi admitida a compensação de base negativa de CSLL de empresa sucedida com base no pressuposto de que a vedação só foi estabelecida a partir da vigência da MP nº 2.158-35, e o evento sucessório ocorreu antes de tal fato. Os paradigmas, apreciando circunstância semelhante, declinaram entendimento em sentido contrário, isto é, não admitiram a referida compensação, mesmo estando diante de situações em que o evento tinha ocorrido em momento anterior à positivação da vedação.

De fato, até o advento do recurso especial, nos presentes autos se discutiu única e exclusivamente o alcance temporal da regra limitadora trazida pela MP 1858-6/1999, especificamente: se esta seria ou não aplicável a incorporações ocorridas antes da sua vigência. Sobre essa matéria, o voto condutor do acórdão recorrido concluiu:

Destarte, em vista do evento (incorporação) ter ocorrido antes da norma tributária estar em vigência, e por força do princípio constitucional da estrita legalidade quanto às normas tributárias, o Saldo Negativo de CSLL da empresa incorporada integrou a contabilidade da incorporadora, no caso a recorrente, e pode ser utilizado sem restrição, não podendo subsistir os lançamentos tributários de glosas destes saldos negativos.

Os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional concluíram de forma diversa sobre essa questão, expressando o entendimento de que a restrição trazida pela MP 1858-6/1999 se aplica mesmo quando o evento de incorporação tenha ocorrido antes de sua vigência, pois o que deveria ser considerado para efeito da restrição operada por essa norma, segundo tal entendimento, é o momento do aproveitamento da base negativa, isto é, o momento de sua dedução da base de cálculo da CSLL devida.

Nesse prisma, entendi que a matéria objeto do presente recurso especial seria decidir sobre **o alcance temporal** da regra limitadora trazida pela Medida Provisória nº 1858-6/99, considerando as bases negativas de empresa sucedida oriundas de incorporação ocorrida antes da sua vigência. E assim conheci do recurso especial.

Nesse passo, preciso esclarecer que compartilho do entendimento de que, uma vez conhecido o recurso especial, devolve-se à turma a análise acerca da **matéria** recorrida, não estando os julgadores vinculados aos **fundamentos** expostos no recurso, ou seja, pode a Turma, na análise da matéria colocada para as análises, decidir com base em fundamento diverso do aventado no recurso especial -- desde que, naturalmente, a discussão fique delimitada à matéria admitida para discussão em sede de recurso especial.

Lembrando que essa vinculação à matéria admitida para discussão em sede de recurso especial é de sensível importância em se tratando de decisões proferidas pela CSRF, eis que esta não é “terceira instância” no processo administrativo, mas instância especialmente dedicada a – e restritamente competente para – apreciar divergências na interpretação de legislação tributária entre julgados deste Tribunal Administrativo (art. 67 do Anexo II do RICARF/2015).

Mas o que para alguns é matéria recursal, para outros pode ser apenas fundamento, e é aí que residem muitas das divergências de abordagem.

Ao entender que a matéria objeto do presente recurso especial estaria restrita ao aspecto temporal acima abordado, a minha compreensão foi a de que não caberia a esta Turma se pronunciar sobre a questão sobre se, antes da MP 1.858-6/1999, havia ou não autorização para compensação de base negativa de CSLL apurada por empresas incorporadas. Isso seria, na minha compreensão, matéria autônoma, não conhecida.

Não obstante, esse entendimento não prevaleceu na Turma. Em brevíssima síntese, o que entendi como sendo matéria autônoma, conforme acima abordado, foi interpretado pela maioria deste Colegiado como sendo apenas um *fundamento* pertencente à matéria então conhecida.

Pois bem. Feitos esses esclarecimentos, passo a trazer as razões que orientaram meu voto a negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, abordando ambos os temas que finalmente se entendeu como tendo sido devolvidos para discussão desta CSRF.

(i) **O direito à compensação de bases negativas apuradas originalmente pela sucedida**

A legislação do IRPJ há muito prevê uma limitação para que a sucessora por incorporação aproveite prejuízos fiscais da sucedida:

Decreto-Lei nº 2.341/1987

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.

Já se encontra relativamente pacificado o entendimento de que a CSLL é tributo instituída por regra própria que, muito embora tome de empréstimo as regras do IRPJ acerca de apuração e pagamento, tem base de cálculo independente. Neste sentido, tanto o parágrafo único do art. 6º da Lei 7.689/1988, que instituiu a CSLL, quanto o artigo 57 da Lei 8.981/1995 ressaltam expressamente que a disciplina referente à apuração da base de cálculo da CSLL não está inserida no rol de paralelismo com o IRPJ:

Lei 7.689/1988

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.

Lei 8.981/1995

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)

O direito à compensação de base negativa própria é inerente à própria sistemática de apuração da base de cálculo da CSLL no regime de lucro real.

Quanto à base negativa apurada originalmente por sociedade que vem a ser incorporada, a norma autorizativa do aproveitamento de tal dedução é a própria regra de sucessão universal. Isso porque, a partir do momento em que uma sociedade incorpora outra, ela a sucede em todos os direitos e obrigações, passando a, em nome próprio, exercer os direitos e honrar as obrigações que até então eram da sucedida.

Esse ponto é essencial: quando a sociedade incorporadora exerce um direito ou honra uma obrigação que teve origem na sucedida ela não o faz em nome de terceiro (a sucedida). Ela exerce direito próprio, e honra obrigação própria, herdados da sucedida.

Nesse aspecto, observo que tanto o Código Tributário Nacional quanto o Código Civil e a Lei das Sociedades por Ações contêm dispositivos estabelecendo que a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido) em todos os respectivos direitos e deveres. Veja-se:

CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Código Civil

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Lei das S.A.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao analisar a abrangência do artigo 132 do CTN acima transcrito (especificamente, ao avaliar se a sucessão seria apenas dos tributos ou de todo o crédito tributário, incluindo multas) decidiu, em sede de **recurso representativo de controvérsia**, que as multas acompanham o passivo tributário sucedido:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) (...)

(Recurso Especial 923.012/MG, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 9.06.2010.)

E isso é assim em virtude da sucessão universal que se opera quanto ao patrimônio incorporado, conforme restou evidenciado nos embargos de declaração ao RE 923.012 acima comentado:

“5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.” (EDcl no REsp 923.012, Primeira Seção, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 10.04.2013, trecho do voto)

É com base na premissa de que a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos e obrigações que se aceita, por exemplo, a transferência de créditos tributários quando no contexto de uma incorporação. Neste sentido, a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n.º 3, de 4 de fevereiro de 2011, explicitou que a empresa que recebeu parte do patrimônio da empresa que foi cindida pode reconhecer os créditos daquele, que não se tornam créditos de terceiro somente pelo fato de a cindida subsistir.

A princípio, portanto, -- a menos que haja regra limitadora específica em sentido contrário -- a incorporadora sucede a incorporada no direito de aproveitar, **como próprias**, as bases negativas originalmente apuradas pela sucedida, por força da norma de sucessão universal.

Revela-se, assim, inclusive desnecessário buscar no ordenamento jurídico uma regra que permita expressamente o aproveitamento de bases negativas de CSLL “de terceiros”, eis que não é isso o que se faz quando uma incorporadora aproveita, como próprias, bases negativas originalmente apuradas pela sociedade incorporada. Irrelevante, portanto, analisar se antes da MP 1858-6/1999 havia ou não autorização legal para compensação de base negativa de CSLL apurada por terceiros.

Necessário é, sim, analisar com detalhe as exceções à regra de sucessão universal, verificando se alguma delas é capaz de limitar que bases negativas da incorporada (sucedida) passem a integrar o patrimônio próprio da incorporadora (sucessora universal). É o que faremos a seguir.

(ii) Alcance temporal da restrição trazida pela MP 1858-6/1999

Passo a analisar a restrição introduzida pela 1.858-6/1999, analisando se a limitação alcançaria ou não incorporações ocorridas antes da vigência desta regra.

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

A questão não é nova nesta 1ª Turma da CSRF.

Em um primeiro momento, a questão era decidida, algumas vezes inclusive por unanimidade, em favor do sujeito passivo:

Acórdão 9101-001.515, de 20 de novembro de 2012

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Exercício: 2001

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO - Até o advento da Medida Provisória n.1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, a partir de janeiro de 1992.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso. Vencido o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior. 2) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Mais recentemente, a questão passou a ser julgada de forma contrária ao sujeito passivo, muitas vezes por voto de qualidade, como ilustram os seguintes julgados:

Acórdão 9101-002.586, de 14 de março de 2017

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999. Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Tanto na ocorrência do fato gerador anual de CSLL em 31/12/2001, quanto na apuração da estimativa de CSLL

referente ao mês de janeiro/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento quanto à compensação da base de cálculo negativa da CSLL, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Livia De Carli Germano (suplente convocada em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio na sessão de 13/12/2016) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. (...) Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. (...)

Acórdão 9101-004.107, de 9 de abril de 2019

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002, 2003

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002, 2003

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999. Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF.

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

Acórdão 9101-004.449, de 9 de outubro de 2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**Ano-calendário: 2000, 2001**

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA - PROIBIÇÃO - INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999 Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Tanto na ocorrência do fato gerador anual de CSLL em 31/12/2001, quanto na apuração da estimativa de CSLL referente ao mês de janeiro/2001, já estavam em plena vigência as normas introduzidas pela MP nº 1.858-6, e, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida. Precedentes. Acórdãos nº 9101-002.586, 9101-002.587, 9101-002.588 e 9101-004.107.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

Participei de alguns dos julgamentos acima e mantenho o meu voto ali declarado. Neste sentido, adoto também como razões de decidir o voto do então conselheiro Marcos Shigueo Takata no acórdão 1103-00.628 (grifos do original):

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Penso que a resposta a essa pergunta é negativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Observo que a orientação acima não vai de encontro à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) no sentido de que não há direito adquirido a determinado regime jurídico. Como ficou claro do trecho do voto acima transcrito, não se afirma a existência de direito adquirido a uma forma ou meio de compensação, mas sim o fato de já haver se consumado a forma ou meio (a incorporação), antes da vigência da lei impositiva.

Da mesma forma, não se está indo e encontro à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), manifestada em sede de repetitivo, de que a compensação deve ser apreciada com base na legislação vigente no momento do encontro de contas. Reproduzo a ementa do precedente a que me refiro:

REsp 1164452/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010:

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

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.
2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.
3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

No caso, está-se analisando a compensação à luz das normas vigentes quando do encontro de contas, mas também considerando que o impedimento, quanto ao aproveitamento de base negativa "advindo da sucedida", refere-se exclusivamente a que bases negativas *passem da sucedida para a sucessora após* a vigência da norma impeditiva.

Em brevíssima síntese: antes da vigência da norma impeditiva, isto é, para incorporações ocorridas antes da MP 1858-6/1999, a sucessão universal se opera de forma plena quanto às bases negativas da incorporada, de modo que, no momento do aproveitamento de tais bases negativas, a incorporadora aproveita bases negativas próprias, herdadas na forma da legislação em vigor à época da sucessão.

Com a devida vênia ao entendimento que prevaleceu neste Colegiado, respeitosamente, compreendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano