



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.724087/2017-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.198 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente ENGIE BRASIL ENERGIA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA APURAÇÃO DO TRIBUTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O sujeito passivo utilizou crédito de saldo negativo de IRPJ e CSLL, em cuja DCOMP foram consideradas as estimativas antecipadas de IRPJ e CSLL (recolhimentos e retenções em fonte). A Autoridade Fiscal autuante não pode cancelar de ofício as DCOMPs encaminhadas pelo sujeito passivo, embora tenha considerado as antecipações na apuração do imposto devido e alterado de ofício o resultado do IRPJ e da CSLL apurados no final do exercício. Contudo, isso não é suficiente para a nulidade do lançamento, uma vez que o lançamento está correto pelo fato do sujeito passivo ter se utilizado de valores de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL indevidamente.

PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DE CSLL. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO ACIMA DO LIMITE DE 30%.

Não há previsão legal para a exceção à “trava dos 30%” para compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro na hipótese de encerramento das atividades da empresa. Os argumentos do sujeito passivo contra o limite à compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro são de natureza econômica e não jurídica.

NÃO APLICAÇÃO DA TRAVA DE 30% PARA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. PRÁTICA REITERADA. ART. 100 DO CTN. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Contrariamente ao afirmando pelo sujeito passivo, à época da utilização da compensação integral do saldo do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL (ano-calendário 2013), a jurisprudência majoritária era pela impossibilidade de utilização de compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado do exercício.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Nos termos da Súmula vinculante CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados com base na SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL. AUTO DE INFRAÇÃO. EXONERAÇÃO DAS ESTIMATIVAS ANTECIPADAS NO CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO.

No lançamento de ofício por utilização indevida de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL devem ser deduzidos as parcelas reais das estimativas antecipadas, no presente caso, das retenções em fonte e das estimativas recolhidas.

IRRF E ESTIMATIVAS ANTECIPADAS DE IRPJ E CSLL. EXCLUSÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Para apuração do imposto devido deveriam considerar as estimativas antecipadas. Dessa forma, a Autoridade Fiscal deverá analisar as retenções em fonte e o pagamento de estimativas mensais de IRPJ informadas na Ficha 12A da DIPJ 2003, de retenções em fonte de CSLL e estimativas mensais pagas de CSLL e, caso confirmadas, excluí-las do valor lançado de IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) em primeira votação, por maioria de votos, em afastar a preliminar de nulidade, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e a Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, que acatavam a nulidade reclamada; (ii) em segunda votação, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para exonerar da exigência tributária o valor correspondente ao total das antecipações (estimativas e IRRF) ocorridas durante o período de apuração, vencido o Conselheiro Lucas Issa Halah, que dava provimento ao recurso ao afastar o limite de dedução dos prejuízos acumulados.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy José Gomes de Albuquerque, Sérgio Magalhães Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah (suplente convocado) e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrada contra a contribuinte acima qualificada, com exigência de IRPJ e CSLL por inobservância do limite de 30% na compensação de prejuízos fiscais na empresa incorporada Companhia Energética São Salvador – CESS, CNPJ 04.848.623/0001-70, período de apuração encerrado em 30/12/2013.

Segundo a acusação fiscal, detalhada no TVF às e-fls. 191-202, a contribuinte compensou prejuízo fiscal que excedeu o limite de 30% do lucro líquido no montante de R\$ 22.763.442,02, segundo abaixo detalhado:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
1. Lucro Líquido ajustado apurado	35.580.258,08
2. Compensação autorizada (30% de 1)	10.674.077,42
3. Compensação realizada	33.437.519,44
4. Compensação indevida (3-2)	22.763.442,02

Em decorrência da compensação de prejuízo com inobservância da trava de 30% foi lavrado Auto de Infração com exigência de R\$ 12.466.968,09 de IRPJ (incluindo multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados até 10/2017) e CSLL de R\$ 4.488.108,51 (incluindo multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados até 10/2017).

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 210-235, que foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/CTA em sessão de 26 de fevereiro de 2018, cujo acórdão de nº 06-61.790 teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. ANÁLISE PENDENTE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Mantém-se o lançamento se não elididos os fatos que lhe deram causa.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. DECLARAÇÃO FINAL. EXTINÇÃO POR INCORPORAÇÃO. LIMITE DE 30%.

O prejuízo fiscal acumulado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo de 30% (trinta por cento) do referido lucro real.

Inexiste previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acumulados acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da pessoa jurídica, por qualquer motivo, inclusive por força de incorporação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma

legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão, a ora Recorrente apresentou recurso voluntário às e-fls. 376 a 397, onde inicialmente faz um relato da operação de incorporação da empresa Companhia Energética São Salvador – CESS pela Tractbel Energia (atual Engie Brasil Energia S/A, a Recorrente), confirmando que a CESS se utilizou de todo o prejuízo fiscal acumulado quando foi incorporada, tendo oferecido à tributação R\$ 2.142.739,00, que gerou IRPJ a pagar no montante de R\$ 511.684,75 e CSLL de R\$ 192.846,51.

A Recorrente alega o seguinte contra o Auto de Infração:

- 1) preliminarmente a nulidade por ofensa ao art. 142 do CTN por vício material, porque, segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal equivocou-se no cálculo do valor autuado, não tendo considerado as estimativas mensais pagas de IRPJ e CSLL e os valores retidos em fonte;
- 2) que a fiscalização estava ciente de que haviam saldos negativos de IRPJ e CSLL que foram aproveitados pela Recorrente após o evento da Incorporação para pagar outros tributos via PER/DCOMPs, conforme autoriza expressamente o art. 6º, II da Lei nº 9.249/95, já que não foram utilizados para o abatimento do IRPJ e CSLL, pois os prejuízos fiscais foram usados integralmente;
- 3) que mesmo ciente da existência da referida compensação, o Fisco não usou os créditos de estimativas e retenções de IRPJ e CSLL para abater os supostos valores de IRPJ e CSLL devidos no ano de 2013;
- 4) que o procedimento correto para a autuação seria fazer toda a recomposição da apuração do IRPJ e da CSLL, utilizando-se a limitação do prejuízo fiscal e base negativa em 30%, com o recálculo do tributo devido (APÓS O ABATIMENTO DOS VALORES DE ESTIMATIVAS E RETENÇÕES NA FONTE), chegando-se ao valor supostamente devido e aplicação dos consectários legais

(multa e juros) e, somente após, proceder à não-homologação das compensações pela ausência dos saldos negativos utilizados pela Recorrente via PER/DCOMP;

- 5) que além do procedimento do Fisco estar em desacordo com a legislação, a multa aplicada no presente Auto de Infração (75% - art. 44,1 da Lei nº 9.430/96) é muito superior àquela que seria aplicada em caso de não homologação da compensação (20% - art. 61, §§1º e 2º da Lei nº 9.430/96);
- 6) defende a possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL na incorporação, pois entende que a limitação de compensação dos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL em 30%, prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 e no art. 58 da Lei nº 8.981/95, não é aplicável na hipótese de encerramento das atividades da empresa, quando esta é incorporada;
- 7) que a tributação pelo Imposto de Renda somente pode ocorrer sobre o efetivo acréscimo patrimonial da Pessoa Jurídica, entendido como o confronto entre receitas e despesas do contribuinte e para que não haja a tributação sobre o patrimônio da empresa, é imperioso que se possibilite a compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL, quando do encerramento da sua atividade, para que se possa tributar lucros efetivamente existentes;
- 8) e que mesmo que não haja norma expressa no ordenamento jurídico que afaste a aplicação da trava para os casos de extinção da pessoa jurídica, ela não pode ser aplicada nesse caso, sob pena de se submeter o patrimônio da pessoa jurídica à incidência do IRPJ e da CSLL - já que estar-se-ia desconsiderando um dos elementos que reduzem a base de cálculo desses tributos, conforme acima argumentado - o que é completamente ilegal por violação ao conceito de renda e de acréscimo patrimonial;
- 9) que a Lei nº 9.065/1995 não regulou expressamente o aproveitamento de prejuízos fiscais no caso de extinção da pessoa jurídica, justamente por ser desnecessária tal previsão legal. E, é claro, o mesmo se aplica para a base de cálculo negativa de CSLL;
- 10) que o legislador ao limitar a compensação a 30%, não o fez por “mera liberalidade”, mas sim considerando a continuidade da atividade da empresa. Esta é a correta interpretação a ser dada aos referidos dispositivos legais, sob pena de violar a hipótese de incidência do tributo (art. 43 do CTN) e de implicar no enriquecimento ilícito do Estado, diante de tributação sobre fato jurídico não tributável pelo IRPJ e pela CSLL.
- 11) que o STJ e o STF não teriam definidos os prejuízos fiscais e as bases negativas de CSLL como benefícios fiscais, e que o RE nº 344.994 não se aplica para os casos de extinção da pessoa jurídica, pois: (i) no referido julgado, a Corte Suprema não analisou uma hipótese de extinção da pessoa jurídica, mas sim a constitucionalidade da trava dos 30% para casos em que seja possível compensar o prejuízo em período subsequentes; (ii) nesse

julgamento não se analisou a controvérsia à luz do princípio da capacidade contributiva, pois houve falta de prequestionamento - princípio este que é essencial no caso em análise, tendo em vista que implica diretamente no conceito de lucro, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL;

- 12) que o REsp nº 188.855 do STJ - citado no acórdão impugnado como fundamento para justificar a natureza dos prejuízos fiscais como benefícios fiscais - não estabelece esse conceito, ao contrário, aponta que o restante do saldo prejuízo será utilizado em anos subsequentes (hipótese esta que não ocorre em casos de extinção de pessoa jurídica);
- 13) que a CSRF, bem como as Turmas Ordinárias do CARF, já se alinharam ao posicionamento ora defendido pela Recorrente. Junta ementa de julgados;
- 14) que os acórdãos do CARF contrários ao entendimento da Recorrente vêm sendo proferidos na sua quase totalidade por voto de qualidade, o que demonstra ainda mais que a matéria debatida nos autos ainda é controvertida no âmbito do CARF;
- 15) que recente decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região afastou a necessidade de observância da limitação de compensação de prejuízo fiscal e de base negativas de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica. Juntou a decisão do TRF 3ª Região, 4ª T., AI 582148 - processo nº 0009691-57.2016.4.03.0000, Rel. MÔNICA NOBRE, DJE. 22/11/2016 ;
- 16) que não cabe a incidência de juros de mora sobre a multa proporcional. Junta decisões do CARF sobre a exclusão da incidência de juros sobre a multa de ofício;

Requer ao final a reforma do acórdão recorrido, declarando preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, ou caso não se seja acolhida, que os Autos de Infração sejam julgados improcedentes pela possibilidade de compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL quando da extinção por incorporação da CESS.

Subsidiariamente requer que seja reconhecida a inaplicabilidade do art. 61, § 3º da lei nº 9.430/96 para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Recorrente apresentou o recurso voluntário antes da efetiva ciência do resultado do julgamento em 1ª instância, como declarou a autoridade preparadora e por isso foi facultado à Recorrente a apresentação de aditamento ao recurso voluntário, o que de fato foi feito.

No aditamento ao recurso voluntário, juntado às e-fls. 405 a 432 a Recorrente repetiu os argumentos anteriormente apresentados e acrescentou que com a promulgação em 25 de abril de 2018 da Lei nº 13.655/18, foram introduzidos novos dispositivos no Decreto-Lei nº 4.657/42, também conhecido como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), dentre os quais o art. 24.

Alega que o art. 24 do Decreto-Lei n.º 4.657/42 dirige um comando decorrente de lei dirigido a todos os órgãos de revisão administrativa da Administração Pública - dentre eles o CARF, e que deve ser observado de ofício pelas autoridades julgadoras.

Aduz a Recorrente que à época da aprovação da operação de incorporação (agosto/2013), a jurisprudência do CARF era favorável ao aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, inclusive a própria CSRF possuía entendimento firmado nesse sentido. Juntou ementa do acórdão n.º 9101-00.301 da 1ª Turma da 1ª Câmara.

Afirma que somente em 16/10/2013, posteriormente à aprovação da operação de incorporação, é que a CSRF, por meio do Acórdão n.º 9101-001.7601, alterou seu entendimento, passando a entender pela impossibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais sem a trava dos 30%, mas que apesar disso, decisões favoráveis ao entendimento defendido pela Recorrente continuaram sendo proferidas.

Assevera que agiu de boa-fé, e que orientou suas operações com base na confiança proporcionada pela jurisprudência do CARF, vigente à época em que a operação de incorporação foi aprovada, e que por força do artigo 24 do Decreto-lei n.º 4.657/42, seria esta a orientação geral que deve ser levada em conta neste julgamento, sendo vedada, neste momento, a invalidação dos atos praticados pela empresa incorporada pela Recorrente com base em uma mudança posterior de entendimento por parte do CARF.

Defende que as decisões do CARF e da CSRF devem ser consideradas como prática reiterada das autoridades administrativas, e, portanto, normas complementares à legislação tributária nos termos do art. 100, II e III do CTN.

Este o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, inclusive o aditamento ao recurso voluntário também tempestivamente apresentado, pelo fato da Recorrente ter apresentado o recurso voluntário antes de ter tomado efetiva ciência do acórdão da 1ª instância de julgamento.

Da arguição de nulidade do Auto de Infração

Segundo a Recorrente, teria havido erro na apuração do tributo, o que acarretaria a nulidade do Auto de Infração.

A Recorrente alega que na apuração do *quantum* devido, a Autoridade Fiscal não teria considerado os valores pagos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, tampouco os valores retidos em fonte durante o ano-calendário, e dessa forma não teria observado o disposto

nos arts. 2º, § 4º, incisos III e IV e 30 da Lei nº 9.430/96, que determina que se apure o saldo de tributo a pagar considerando os valores pagos e retidos durante o ano-calendário.

Defende a Recorrente que mesmo que se considere a trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais, deveriam ser deduzidos o IRPJ pago por estimativa, bem como as retenções em fonte, o que resultaria em IRPJ a pagar no montante de R\$ 1.103.369,84.

Da mesma forma, no caso de CSLL, a Recorrente alega que a Autoridade Fiscal não considerou os pagamentos por estimativa de R\$ 2.033.096,62, as retenções em fonte de CSLL de R\$ 10.535,15, que resultaria em CSLL a pagar de apenas R\$ 5.078,01.

Afirma a Recorrente que a Fiscalização estava ciente do encaminhamento de DCOMPs com utilização de saldo negativo de IRPJ e CSLL após o evento de incorporação, e mesmo assim não utilizou os créditos de estimativas recolhidas e de retenções de IRPJ e CSLL para deduzir dos valores de IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2013.

Defende a Recorrente que a Autoridade Fiscal deveria obrigatoriamente ter cancelado de ofício as DCOMPs, não homologando as compensações realizadas com o crédito de saldos negativos apurados no final do exercício, e considerar as estimativas recolhidas e retenções em fonte para apuração do imposto devido.

Aduz a Recorrente que a atitude da Autoridade Fiscal foi intencional para maximizar os valores exigidos, com a aplicação da penalidade mais gravosa (multa de ofício de 75%), ao invés de exigir apenas a diferença do IRPJ e da CSLL pela não homologação da compensação realizada, com multa moratória aplicável de apenas 20%.

Ao encaminhar DCOMP utilizando-se de saldo negativo apurado com prejuízo fiscal/base negativa indevidos, correto o lançamento de ofício.

A Autoridade Fiscal não poderia cancelar de ofício as DCOMPs, no entanto deveria ter considerado as antecipações na apuração do imposto devido e alterado de ofício o resultado do IRPJ e da CSLL apurados no final do exercício e alterado de ofício o SAPLI – sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL.

A compensação deveria considerar o resultado do IRPJ e da CSLL devidos ou a pagar retificados de ofício, a partir do lançamento aqui analisado.

No entanto, pelo fato da Recorrente ter se utilizado de DCOMP cujo crédito foi apurado com base em prejuízo fiscal/base de cálculo negativa de CSLL indevidos que utilizou as estimativas, entendendo correto o lançamento de ofício. Dessa forma, o fato das estimativas antecipadas serem consideradas na apuração do imposto devido, em sede julgamento de 2ª instância, não macula de nulidade o lançamento.

Portanto afasto a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Mérito

Da impossibilidade de utilização de prejuízos fiscais acima do limite de 30%

A compensação de prejuízos fiscais e base negativa da contribuição social sobre o lucro limitada a 30% do lucro líquido ajustado está prevista nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subsequentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A constitucionalidade da norma foi reconhecida pelo STF na apreciação do tema 117, com repercussão geral reconhecida no RE 591.340/SP que assentou a seguinte tese “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base negativa da CSLL”.

A limitação para compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social estampadas nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95 expressam uma regra geral. As exceções a essa regra estão insculpidas no RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), vigente à época, e excepcionam empresas titulares do BEFIEX (Programa Especial de Exportação) e pessoas jurídicas que explorem atividade rural, conforme o disposto nos arts. 470, 510 e 512, abaixo reproduzidas:

Art. 470. Às empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 3 de junho de 1993, pela Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação - Comissão BEFIEX, poderão ser concedidos os seguintes benefícios, nas condições fixadas em regulamento (Decreto-Lei nº 2.433/88, art. 8º, incisos III e IV e Lei nº 8.661/93, art. 8º):

I - compensação de prejuízo fiscal verificado em um período de apuração com o lucro real determinado nos seis anos-calendário subsequentes independentemente da distribuição dos lucros ou dividendos a seus sócios ou acionistas, não estando submetida ao limite estabelecido no art. 510 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 95, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º);

[...]

Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para

compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065/95, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação.

§ 2 Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no *caput* não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

[...]

Art. 512. O prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite previsto no *caput* do art. 510 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14).

Não há previsão legal para a exceção à “trava dos 30%” para compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro na hipótese de encerramento das atividades da empresa, como defende a Recorrente.

Os argumentos da Recorrente contra o limite à compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro são de natureza econômica e não jurídica, como se verifica nos excertos abaixo (realces no original):

[...]

Destarte, caso uma empresa com lucro incorpore uma empresa com prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acumulados, **a empresa sucessora não terá direito a se apropriar de tais valores**, ao mesmo tempo em que a empresa sucedida, no caso a incorporada, ao efetuar seu encerramento, não poderá utilizar integralmente seus prejuízos acumulados e base de cálculo negativa de CSLL se considerada a limitação de 30%.

Assim, se consideradas aplicáveis as duas restrições, no caso de empresas incorporadas, como estas deixam de existir após a incorporação, caso haja prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL acumulados, e no último período de apuração do IRPJ não haja lucro bem superior (mais de 3 vezes maior) ao prejuízo fiscal acumulado, estes ficarão sem utilização.

Isto acabaria por inutilizar total ou parcialmente o referido prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL, o que é totalmente contrário à própria exposição de motivos das Medidas Provisórias nº 947/1995 e 972/1995, posteriormente convertidas na Lei nº 9.065/1995. Veja-se:

[...]

De acordo com o texto da exposição de motivos, fica claro que a criação da trava dos 30% pressupõe que haja a **continuidade da atividade da empresa**, já que sua função, além de garantir maior arrecadação para o Fisco Federal, é de possibilitar que o contribuinte compense seu prejuízo fiscal ao longo do tempo.

Não havendo a continuidade da atividade empresarial pela extinção da empresa, como ocorre no caso da incorporação, não haveria mais a possibilidade de aproveitamento dos prejuízos e de base negativa da CSLL, o que viola a própria mens legis da Lei nº 9.065/95.

Entendo que o prejuízo fiscal e a base negativa de CSLL não podem ser consideradas de fato um “ativo” que possa ser transferido de uma empresa incorporada para sua sucessora, eis que sequer constam no balanço da sucedida (e-fl. 291). O que pode ser considerado ativo são os tributos a recuperar (que foram recolhidos e podem ser compensados):

COMPANHIA ENERGÉTICA SÃO SALVADOR			
CNPJ.: 04.848.623/0001-70 NIRE 42.3.0003216-6			
BALANÇO PATRIMONIAL LEVANTADO EM 30 DE NOVEMBRO DE 2013			
(Em Reais)			
ATIVO		PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CIRCULANTE	175.488.990	CIRCULANTE	107.688.162
Caixa e Equivalentes de Caixa	142.480.430	Fornecedores	9.246.659
Contas a Receber de Clientes	30.293.069	Dividendos	1.636.627
Impostos e Contribuições Sociais a Recuperar	1.195.244	Financiamentos	49.561.007
Outros Ativos Circulantes	1.520.247	Concessão a Pagar	43.972.035
		Outros Passivos Circulantes	3.271.834
NÃO CIRCULANTE	1.161.074.659	NÃO CIRCULANTE	834.540.673
Realizável a Longo Prazo	33.013.977	Financiamentos	430.854.986
Impostos e Contribuições Sociais a Recuperar	287.234	Concessão a Pagar	393.286.675
Depósitos Vinculados	31.375.542	Outros Passivos não Circulantes	10.399.012
Outros Ativos Não Circulantes	1.351.201		
Imobilizado	822.239.404	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	394.334.814
Intangível	305.821.278	Capital Social	360.788.728
		Reserva de Lucros	15.591.028
		Lucro Líquido do Período	17.955.058
TOTAL DO ATIVO	1.336.563.649	TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	1.336.563.649

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa não tem origem em tributo recolhido, é o resultado de uma apuração com base no resultado contábil ajustado com as adições e exclusões prescritas pela legislação tributária para se chegar ao lucro real. Trata-se de um benefício, como aliás assim reconhecido pelo STF.

Caso não houvesse a limitação para compensação de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro no encerramento das atividades da empresa, sem evento de incorporação, deveria o FISCO restituir um valor que eventualmente sequer foi recolhido como tributo? Evidentemente que não.

A Recorrente afirma que a tributação pelo Imposto de Renda somente pode ocorrer sobre o efetivo acréscimo patrimonial da Pessoa Jurídica, entendido como o confronto entre receitas e despesas do contribuinte e para que não haja a tributação sobre o patrimônio da empresa deve ser possibilitado a compensação integral do prejuízo fiscal e da base de CSLL quando do encerramento da sua atividade, para que se possa tributar lucros efetivamente existentes e que desconsiderá-los seria ilegal por violação ao conceito de renda e de acréscimo patrimonial.

A questão foi brilhantemente tratada pelo I. Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto vencedor proferido no acórdão 9101-001-337 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Adoto seus fundamentos, pedindo vênica para transcrever excerto de interesse que se aplica *mutatis mutandis* ao presente processo:

[...]

Sustenta o ilustre relator que: “o direito à compensação existe sempre, até porque, se negado, estar-se-á a tributar um não acréscimo patrimonial, uma não renda, mas sim o patrimônio do contribuinte que já suportou tal tributação”.

Ora, se isso fosse realmente verdade, a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 154/47 teria ofendido o conceito de renda e chegaríamos à absurda conclusão de que, até essa data, tributou-se, no Brasil, outra base que não a renda. Da mesma forma, mesmo após a autorização da compensação de prejuízos fiscais (Lei 154/47), também não se estaria tributando a renda, pois sempre foi imposto um limite temporal para que se compensasse o prejuízo fiscal, de tal sorte que, em não havendo lucros suficientes em tal período, caducava o direito a compensar o saldo de prejuízo fiscal remanescente. Pelo entendimento esposado pelo ilustre Relator, a perda definitiva do saldo de prejuízos fiscais, nesses casos, também contaminaria os lucros reais posteriores, já que não mais estariam a refletir “renda”. Não é razoável imaginar que toda a legislação do IRPJ que vigorou até a entrada em vigor da Lei 9.065/95 (ou do art. 42 da Lei 8.981/95) tenha ofendido o conceito de renda, nem também é possível sustentar que a Lei 9065/95 tenha instituído um novo conceito de renda.

Note-se que o art. 43 do CTN trata do aspecto material do imposto de renda, seja de pessoa jurídica ou física, e não há que se dizer que a legislação do IRPF ofende o conceito de renda ali previsto, pelo fato, por exemplo, de não permitir que a pessoa física que tenha mais despesas médicas do que rendimento em um ano leve o seu descréscimo patrimonial para ser compensado no ano seguinte.

Na verdade, o CTN não tratou do aspecto temporal do IRPJ, deixando para o legislador ordinário fazê-lo. Ora, se o legislador ordinário define como período de apuração um ano ou três meses, é nesse período que deve ser verificado o acréscimo patrimonial e não ao longo da vida da empresa como quer o Relator. Sobre isso, vale trazer à colação trecho colhido do voto do Min. Garcia Vieira no Recurso Especial nº 188.855-GO, *in verbis*:

“Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/1995 e o art. 15 da Lei 9.065/1995 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer “crédito” contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de

renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores..”

Data maxima venia, confunde-se o Relator quando cita o art. 189 da Lei 6.404/76, para sustentar que “o lucro societário somente é verificado após a compensação dos prejuízos dos exercícios anteriores”. Primeiramente, por força do disposto nos arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77, o lucro real parte do lucro líquido do exercício, ou seja, antes de qualquer destinação, inclusive daquela prevista no art. 189 em tela (absorver prejuízos acumulados). Em segundo, os arts. 6º e 67, XI, do DL 1598/77 já demonstram, à saciedade, que o acréscimo patrimonial que se busca tributar é de determinado período-lucro líquido do exercício.

[...]

Em relação a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que afastou a necessidade de observância da limitação de compensação de prejuízo fiscal e de base negativas de CSLL em caso de extinção de pessoa jurídica (TRF 3ª Região, 4ª Turma, AI 582148 - processo nº 0009691-57.2016.4.03.0000, Rel. MÔNICA NOBRE, DJE. 22/11/2016, vinculam apenas aquelas partes em litígio, e embora possa servir para reflexão do julgador administrativo, não se trata de norma complementar do Direito Tributário e portanto não possui eficácia normativa para irradiar reflexos ao presente julgado.

Pelo acima exposto entendo correta a glosa pela Fiscalização do excesso do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados no ano-calendário 2013 pela empresa incorporada.

Do art. 100 do CTN.

Alega a Recorrente que à época dos fatos a prática era no sentido de que não se aplicava a trava de 30% à compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas em casos de extinção da pessoa jurídica e pugna pela aplicação do parágrafo único do art. 100, inc. III do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Aduz a Recorrente que à época da aprovação da operação de incorporação (agosto/2013), a jurisprudência do CARF era favorável ao aproveitamento integral dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, inclusive a própria CSRF possuía entendimento firmado nesse sentido. Juntou ementa do acórdão nº 9101-00.301 da 1ª Turma da 1ª Câmara, e que somente em 16/10/2013, posteriormente à aprovação da operação de incorporação, é que a CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-001.7601, alterou seu entendimento, passando a entender pela impossibilidade de aproveitamento de prejuízos fiscais sem a trava dos 30%, mas que apesar disso, decisões favoráveis ao entendimento defendido pela Recorrente continuaram sendo proferidas.

Ocorre que os julgados referenciados pela Recorrente são do ano-calendário 2009 e à época da compensação integral do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL (2013) o entendimento majoritário era pela impossibilidade de compensação acima do limite legalmente permitido, como se verificam nas ementas dos julgados abaixo colacionados, tanto das turmas ordinárias quanto da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS IRPJ, DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão CSRF 9101/00.401 de 2/10/2009).

Recurso Voluntário negado.

(Acórdão 1402-000.486, de 30 de março de 2011, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento)

=====

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. DECLARAÇÃO FINAL. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. O prejuízo fiscal apurado poderá ser compensado com o lucro real, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro real. Não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima deste limite, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. (Acórdão CSRF 9101/00.401 de 2/10/2009).

(Acórdão 1402-001.055, de 12 de junho de 2012, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento)

=====

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2005

Ementa: INCORPORAÇÃO LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS APLICÁVEL.

Os prejuízos fiscais não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda, constituindo-se, ao contrário, como benesse tributária, a qual deve ser gozada, pelo contribuinte, nos estritos limites da lei.

À míngua de qualquer previsão legal, não há como se afastar a aplicação da trava de 30% na compensação de prejuízos fiscais da empresa a ser incorporada.

(Acórdão 9101-001.337, de 26 de abril de 2012, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais)

Além do mais, verifica-se que mais recentemente houve uma decisão da 1ª Turma da CSRF que julgou pela impossibilidade de compensação acima do limite de 30% da base negativa da CSLL, mesmo em caso de extinção de empresa por incorporação ocorrida em 2013, na mesma época da incorporação da empresa analisada nos presentes autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2013

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%.

Dispõe a legislação que na apuração do lucro real, poderá haver o aproveitamento da base negativa mediante compensação desde que obedecido o limite de trinta por cento sobre o lucro líquido. Eventual encerramento das atividades da empresa, em razão de eventos de transformação societária, como a incorporação, não implica em exceção ao dispositivo legal, a ponto que permitir aproveitamento da base negativa acima do limite determinado. Precedentes 1ª Turma da CSRF. (Acórdão 9101-004.555, de 03 de dezembro de 2019, da 1ª Turma da CSRF).

=====

Concluo, portanto, que contrariamente ao que afirmou a Recorrente, à época da utilização da compensação integral do saldo do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL (ano-calendário 2013), a jurisprudência majoritária era pela impossibilidade de utilização de compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado do exercício.

Aplicação do art. 24 da LINDB

No aditamento ao recurso voluntário a Recorrente alegou que em 25 de abril de 2018 a Lei nº 13.655/18 introduziu o art. 24 no Decreto-Lei nº 4.657/42, do qual emanou comando legal que determina que todos os órgãos de revisão administrativa da Administração Pública - dentre eles o CARF, devem levar em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que mudanças posteriores de orientação geral, sejam declaradas inválidas situações plenamente constituídas.

Entendo não ser o caso de se discutir o art. 24 da LINDB no presente caso.

Isso porque como demonstrado alhures, o entendimento majoritário no contencioso administrativo fiscal à época em que a Recorrente fez uso da integralidade do saldo

de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL era pela impossibilidade de extrapolação do limite de 30% previsto na legislação de regência.

Mesmo que se conclua que o entendimento pela impossibilidade da extrapolação da trava dos 30% não era majoritária, as ementas dos acórdãos juntados demonstram que no mínimo não havia entendimento pacífico sobre a questão à época dos fatos, de modo que não há que sequer falar em orientação geral ou jurisprudência administrativa favorável ao pleito da Recorrente.

Recentemente, o pleno da CSRF reconheceu que o art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/42 não se aplica ao processo administrativo fiscal na Sumula CARF nº 169, cujo verbete é o abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 169

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

Da Cobrança de Juros Sobre Multa de Ofício

A Recorrente requer que seja reconhecida a inaplicabilidade do art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/96 para afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, que segundo a mesma incidiria apenas sobre os tributos.

A Recorrente defende que a penalidade pecuniária não é um débito decorrente do não pagamento de tributos, mas do descumprimento de uma obrigação legal de efetuar o recolhimento do crédito tributário ou de preenchimento/observância de obrigação acessória.

Assim, segundo a Recorrente, por não se tratar de tributo, não incidiriam juros moratórios previsto no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

A incidência de juros de mora sobre o crédito não pago no vencimento decorre do art. 161 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

[...]

O crédito acima referido é o crédito tributário definido no art. 139 do CTN que decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Nos termos do § 1º do art.113 do CTN a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, portanto, no crédito tributário incluem-se o tributo e a penalidade pecuniária

A questão é pacífica no CARF com a emissão da Súmula vinculante CARF nº 108, de observância obrigatória por seus membros, cujo verbete é o seguinte:

Súmula CARF 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, há que ser mantida a exigência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Das estimativas antecipadas que devem ser consideradas

Na apuração do imposto devido, a Autoridade Fiscal deveria considerar as estimativas antecipadas, mas não o fez, como pode ser constatado no Auto de Infração às e-fls 180-190.

A Autoridade Fiscal deverá analisar as retenções em fonte de IRPJ de R\$ 36.899,24 e o pagamento de estimativas mensais de IRPJ de R\$ 4.550.591,42 informadas na Ficha 12A da DIPJ 2003, de retenções em fonte de CSLL de R\$ 10.535,15 e estimativas mensais pagas de CSLL de R\$ 2.033.096,62 informadas na Ficha 17 da DIPJ 2003 e, caso confirmadas, excluí-las do valor lançado de IRPJ e CSLL.

Portanto, o processo deverá retornar à Unidade de Origem para que a Autoridade Fiscal exonere do lançamento de ofício as parcelas confirmadas de estimativas recolhidas de IRPJ e CSLL bem como as retenções em fonte de IRRF e CSLL.

Conclusão

Por todo o acima exposto voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para exonerar do lançamento os valores confirmados correspondentes às estimativas mensais recolhidas de IRPJ e CSLL e as retenções em fonte de IRRF e CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama