



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.003368/2010-38</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1102-001.663 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIO PARANAPANEMA ENERGIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2007

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. PRELIMINAR DE NULIDADE POR DECADÊNCIA AFASTADA.

Não se cogita de decadência do direito da Fazenda Nacional de glosar o aproveitamento de base de cálculo negativa de CSLL quando o lançamento não objetiva rediscutir o montante apurado nos anos-calendário de origem, mas sim verificar a legitimidade do seu aproveitamento em período de apuração posterior pela pessoa jurídica sucessora, em decorrência de operação de cisão parcial.

NÃO OCORRÊNCIA DE NULIDADE POR INOVAÇÃO DOS FUNDAMENTOS NA DECISÃO DA DRJ.

Não há nulidade na decisão proferida pela instância de julgamento de 1º grau (DRJ) por pretensa inovação de fundamentos quando esta se limita a aplicar, com base nos elementos constantes no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal, os dispositivos legais já invocados pela fiscalização, inclusive a Medida Provisória nº 1.858-6/1999.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO PELA SUCESSORA. CISÃO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 20 DA MP Nº 1.858-6/1999. VEDAÇÃO EXPRESSA E VIGENTE À ÉPOCA DO APROVEITAMENTO.

Nos termos do art. 20 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL a vedação prevista no art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987, que impede a sucessora, em caso de incorporação, fusão ou cisão, de compensar prejuízos fiscais da sucedida.

DESPESA EXTEMPORÂNEA. BENEFÍCIOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AUSÊNCIA DE POSTERGAÇÃO DE TRIBUTO OU REDUÇÃO DO LUCRO REAL. INEXISTÊNCIA DE EFEITO TRIBUTÁRIO.

O reconhecimento extemporâneo de despesa com previdência privada, originalmente de 2001 e aproveitada na base negativa da CSLL em 2007, não autoriza lançamento de ofício quando demonstrado que a dedução não resultou em postergação de tributo ou redução indevida da base de cálculo. Aplicação do §5º do art. 6º do DL nº 1.598/77.

JUROS. TAXA SELIC. LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 04.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas e, no mérito, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para restabelecer a compensação de base de cálculo negativa da CSLL no montante de R\$ 3.936.346,39, alusiva a benefícios de previdência privada concedidos a empregados, nos termos do voto da Relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Cristiane Pires McNaughton** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Beltcher da Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Cristiane Pires Mcnaughton, Roney Sandro Freire Correa, Gustavo Schneider Fossati, Andrea Viana Arrais Egypto (substituto[a] integral), Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se, na origem, de auto de infração destinado ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente ao ano-calendário 2007, no montante de R\$1.629.243,01, composto de principal, multa de 75% e juros moratórios.

Da leitura do "Termo de Verificação e Constatação Fiscal" de fls. 208/211, extrai-se que o crédito tributário apontado no auto de infração decorre da glosa de dois valores que compuseram a base de cálculo negativa de CSLL dos anos anteriores:

- (i) **crédito de CSLL decorrente de operado societária:** "(...) o valor de R\$ 344.866.754,52, referente à base de cálculo negativa da CSLL oriunda da empresa CESP — COMPANHIA ENERGÉTICA DE SAO PAULO (cindida), e aproveitado pelo contribuinte DUKE ENERGY INTERNATIONAL GERAÇÃO PARANAPANEMA S.A (sucessora), não será acatado pela fiscalização." (fls. 209)
- (ii) **valores relativos a ajustes de previdência privada:** o valor de R\$ 3.936.346,39, referente "ajustes de exercícios anteriores", e escriturado diretamente na parte B no LALUR de 2005 como Despesa com Previdência Privada não lançada no resultado de 2001, não será acatado pela fiscalização, tendo em vista que a base de cálculo negativa de CSLL é apurada a partir do lucro líquido de exercício ajustado pelas adições e exclusões de receitas e despesas permitidas por lei e escrituradas em livro contábil." (fls. 210)

Cientificada da autuação, a Recorrente apresentou Impugnação (fls. 247/264), na qual buscou demonstrar que a exigência fiscal é improcedente e deve ser cancelada, já que a diferença dos valores apurados a título de base negativa de períodos anteriores decorre de compensação (i) apurada pela Recorrente de crédito oriundo da CESP, empresa sucedida, cuja base de cálculo foi apurada antes da Medida Provisória nº 1.858-6 (MP nº 1.858-6); e (ii) decorrente de despesa relacionada a previdência privada lançada no ano de 2001, mas com dedução efetiva apenas em 2005.

Ato contínuo, foi proferido o acórdão n. 14-86.753 (fls. 409/417), pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/POR, que julgou a Impugnação Improcedente, conforme se observa da ementa abaixo colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2007 PREJUÍZOS FISCAIS DE EMPRESA CINDIDA. COMPENSAÇÃO PELA SUCESSORA. IMPOSSIBILIDADE.

À pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão é defeso compensar prejuízos fiscais da sucedida.

EXCLUSÕES DOS AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

Os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores não podem afetar as receitas ou despesas do ano em que se deu o ajuste, não podendo ser objeto de exclusão da base de cálculo da CSLL.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual aduz, em síntese:

- (a) Preliminarmente ao mérito: (i) que houve decadência do direito de o fiscal contestar em 2010 a base negativa de CSLL apurada nos anos-calendários de 1998 e 2001; (ii) que houve inovação por parte da DRJ em relação aos fundamentos da autuação fiscal;
- (b) No mérito, defende a possibilidade de utilização da base negativa apurada em 1999 por ausência de vedação legal para a empresa sucessora utilizar base negativa de CSL decorrente de empresa da qual sucede à época da sucessão; bem como a possibilidade de utilização da base negativa apurada em 2001 relativos à previdência privada em momento posterior aquele em que foi lançado.
- (c) Aduz ainda, caráter abusivo da multa aplicada; inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não teria sido criada por lei para fins tributários; e a impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cristiane Pires McNaughton**, Relatora.

## 1 ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos do Decreto n. 70.235/72, portanto, dele conheço.

## 2 PRELIMINAR DE MÉRITO

### 2.1 ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA DO DIREITO DO FISCAL CONTESTAR EM 2010 BASE NEGATIVA DE CSLL APURADO NOS ANOS-CALENDÁRIOS DE 1998 E 2001

Conforme relatado, o Auto de Infração foi lavrado para exigência da CSLL do ano-calendário 2007 decorrente da compensação indevida com base negativa acumulada de anos anteriores apuradas, inicialmente formulados nos anos-calendário de 1998 e 2001.

Diante deste cenário, aduz a Recorrente que, se a base negativa de CSLL foi apurada no ano-calendário de 1998, o direito do Fisco de reduzi-la teria decaído em 31.12.2003 e, quanto a apuração do ano-calendário de 2001, o direito do Fisco teria decaído em 31.12.2006. Em suas palavras se “a D. Fiscalização pretendesse averiguar a exatidão do saldo apurado nos anos de 1998 e 2001, deveria tê-lo feito até as respectivas datas, o que não ocorreu (a Recorrente foi intimada do presente AIIM apenas em 20.10.2010).”

Importante esclarecer que os valores de base negativa de CSLL apurada no ano-calendário de 1998 não estão sendo rediscutidos em termos de valores, mas sim a respeito da possibilidade de a sucessora se aproveitar desses valores em 2007, tendo em vista a existência de vedação legislativa específica a respeito desse aproveitamento. Vejamos o que diz a fiscalização (fls. 209):

Os prejuízos fiscais das empresas fusionadas, incorporadas ou cindidas não podem ser compensados nas empresas sucessoras. Embora estas Últimas sucedam os direitos e as obrigações das sociedades extintas, nesse há uma vedação específica no art. 33, do Decreto-Lei no 2.341/87, e no art. 514, do Decreto n° 3.000/99. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos fiscais, com o lucro real do próprio período de apuração e de períodos de apuração subseqüentes, proporcionalmente a parcela remanescente do patrimônio líquido, observado o limite máximo de 30% do lucro líquido depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda.

A Medida Provisória n° 1.858-6 (atualmente reeditada sob o n° 2.158-35), publicada em 28/06/1999, após a cisão parcial da CESP, em seu artigo 20, estendeu a proibição para a CSLL (...)

Portanto, conforme exposto acima, o valor de R\$ 344.866.754,52, referente à base de cálculo negativa da CSLL oriunda da empresa CESP — COMPANHIA ENERGÉTICA DE SÃO PAULO (cindida), e aproveitado pelo contribuinte DUKE ENERGY INTERNATIONAL GERAÇÃO PARANAPANEMA S.A. (sucessora), não será acatado pela fiscalização.

Assim, não estamos falando em revisão de prejuízo fiscal, a qual estaria sim decaída, mas na possibilidade de o valor ser aproveitado em operação de cisão, como foi realizado no caso concreto.

A respeito do valor de base negativa de CSLL apurada no ano de 2001, temos que esta foi reconhecida na parte B do Lalur apenas em 2005. Vejamos o trecho que relata isso no Termo de Verificação e Constatação Fiscal (fl. 210):

O contribuinte informa também que em 2005, ao verificar a existência de tal situação, a empresa procedeu a escrituração do saldo, no valor de R\$ 3.936.346,39, no LALUR (parte B) de 2005 (documento 06), bem como na Ficha 53-A da DIPJ/2005 (documento 07).

Sendo que, a partir deste momento, tal valor poderia ser utilizado para realizar compensações de tributos federais, uma vez que, nos termos da legislação tributária vigente, o passivo reconhecido deve compor a base de cálculo negativa da CSLL.

O contribuinte, através da resposta datada de 30/07/2010, apresenta A fiscalização cópias autenticadas das páginas do Livro Diário, referente ao ano de 2001, nos quais são demonstrados os lançamentos contábeis e o balancete atinente A movimentação dos valores do ajuste relativo A deliberação CVM nº 371, de 13/12/2000.

O valor de R\$ 3.936.346,39, referente "ajustes de exercícios anteriores", e escriturado diretamente na parte B no LALUR de 2005 como Despesa com Previdência Privada não lançada no resultado de 2001, não será acatado pela fiscalização, tendo em vista que a base de cálculo negativa da CSLL é apurada a partir do lucro líquido de exercício ajustado pelas adições e exclusões de receitas e despesas permitidas por lei e escrituradas em livro contábil.

Ou seja, o prazo de decadência, ainda que contado a partir dessa data (2005), ocorreria apenas em dezembro de 2010, sendo o auto de infração de outubro de 2010.

Dessa forma, voto por afastar a preliminar de nulidade em razão de decadência.

## 2.2 ALEGAÇÃO DE INOVAÇÃO PELA DRJ QUANTO AOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO FISCAL

Alega a Recorrente, ainda, que a decisão da DRJ teria incorrido em nulidade ao inovar em relação aos fundamentos utilizados pela autuação fiscal. Em suas palavras:

24. O V. Acórdão recorrido, ao julgar improcedente a Impugnação apresentada pela ora Recorrente, manteve a autuação com base no entendimento do autuante de que a legislação do IRPJ seria aplicável à CSL para fins de vedação à utilização da base negativa pela empresa sucessora.

25. Além disso, o V. Acórdão recorrido afirma que a Recorrente teria infringido o art. 20 da MP 1.858-6/99, que estaria vigente à época do fato gerador e vedaria a utilização de base negativa de uma empresa por sua sucessora.

26. Ao julgar o presente caso com base no entendimento de que a Recorrente infringiu dispositivo legal da qual não foi autuada, o V. Acórdão recorrido inovou a

autuação fiscal, violando a competência para autuar da Secretaria da Receita Federal do Brasil e cerceando o direito de defesa e ao contraditório da Recorrente.

Nesse ponto, entendo que não assiste razão a Recorrente. Isto porque, a fiscalização de fato realiza a autuação com fundamento no artigo 33, do Decreto-Lei n. 2.341/1987 que dispõe que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Mas a fiscalização, ainda no termo de verificação fiscal, faz expressa menção à Medida Provisória n. 1.858-6/1999 ao afirmar que esta, em seu artigo 20, estendeu a proibição para a CSLL. Assim consta no Termo de Verificação Fiscal:

O artigo acima veio esclarecer, acerca da aplicabilidade, também à CSLL, da proibição de compensação, pela sucessora, de resultados negativos da sucedida, conforme dispositivo contido no artigo 33 do Decreto-Lei n° 2.341 de 1987, e no artigo 514 do Decreto n° 3.000 de 1999.

O artigo explicitou, no tocante especificamente à compensação da base de cálculo negativa da CSLL, o que implicitamente, já havia sido estabelecido genericamente pelo artigo 57, da Lei n°8.981, de 20/01/1995:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n° 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

Portanto, conforme exposto acima, o valor de R\$ 344.866.754,52, referente à base de cálculo negativa da CSLL oriunda da empresa CESP — COMPANHIA ENERGÉTICA DE SÃO PAULO (cindida), e aproveitado pelo contribuinte DUKE ENERGY INTERNATIONAL GERAÇÃO PARANAPANEMA S.A. (sucessora), não será acatado pela fiscalização.

De modo muito semelhante, com redação muito próxima, fez a instância de piso, conforme se verifica do trecho reproduzido a seguir:

Pretende, a impugnante, ter reconhecido o direito à compensação da base de cálculo negativa de CSLL apurada pela empresa cindida (CESP), alegando que a referida cisão ocorreu antes da edição da Medida Provisória n° 1.858-6/1999, norma que contém a vedação para tal compensação.

Não obstante os argumentos apresentados pela impugnante, entendo que a compensação almejada pela Impugnante não era permitida mesmo ao tempo da ocorrência da cisão mencionada.

De acordo com os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, a cisão parcial da Companhia Energética de São Paulo (CESP) ocorreu em 23/03/1999.

O Decreto-lei 2.341, de 29 de junho de 1987, já previa em seu artigo 33 que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar

prejuízos fiscais da sucedida. Autorizava, contudo, de maneira expressa em seu parágrafo único, a pessoa jurídica cindida (no caso de cisão parcial) a compensar seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A Medida Provisória nº 1.858-6/1999, pela disposição contida em seu artigo 20, veio a esclarecer a extensão da aplicação do dispositivo acima também à base de cálculo negativa da CSLL, nos seguintes termos:

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.

Não obstante, antes mesmo da edição do dispositivo acima, a Lei nº 8.383/1991 já determinava a apuração da base de cálculo da CSLL mediante aplicação das mesmas regras da apuração do IRPJ:

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 nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Contendo a mesma previsão, o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 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.”

E o entendimento não poderia ser diferente, já que ambos os tributos (IRPJ e CSLL) possuem as suas bases imponíveis a partir do lucro líquido, ou do resultado contábil do período, tornando-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais aplicáveis à CSLL, já que os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Verifica-se que não houve inovação. A DRJ se baseia nos mesmos argumentos e fundamentos que a fiscalização.

Tampouco é verdade que “a Recorrente sequer mencionou o artigo 20 da MP nº 1.858-6/99 em sua Impugnação”. Isto, porque, conforme se verifica dos autos, esta se detém a tratar da referida Medida Provisória ao longo de 5 páginas (fls. 251/256). Reproduzo a seguir, um dos trechos da peça impugnatória:

14. — No entanto, I. Julgadores, a vedação quanto à utilização de base de cálculo negativa de CSLL da sucedida pelas pessoas jurídicas sucessoras veio a existir somente com edição da Medida Provisória nº 1.858-6, publicada em 28.06.1999. Até então, somente existia a restrição para a utilização de prejuízo fiscal de IRPJ, tal como dispõe o artigo 33 do Decreto-Lei nº 2.341/1987: (...)

15. — Tal vedação veio a ser aplicada para a CSLL com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6 que em seu artigo 22 assim previu: "Aplica-se base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29/06/1987.".

16. — Sobre os efeitos da referida Medida Provisória nº 1.858-6, Hiromi Higuchi, Fábio Hiroshi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi, em sua obra "Imposto de Renda das Empresas Interpretação e Prática" atualizado em 10.01.2010, 35a edição, editora IR Publicações Ltda, páginas 825/826, já se manifestaram no sentido de sua aplicabilidade apenas a partir de 01.10.1999: (...)

Assim, não há que se falar em nulidade da decisão recorrida, uma vez que não houve inovação, sequer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

### 3 MÉRITO

No mérito, temos a discussão a respeito de dois temas: primeiro, a compensação da base negativa de CSLL apurada pela CESP no ano-calendário de 2007 e, segundo, a compensação de base de cálculo negativa da CSLL relativa à Previdência Privada. Abordaremos os dois temas em tópicos separados, a seguir.

#### 3.1 COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA DA CSLL APURADA PELA CESP NO ANO-CALENDÁRIO 2007

A respeito desse primeiro tópico, a DRJ, ratificando a acusação do Termo de Verificação Fiscal, entende que compensação almejada pela Recorrente não era permitida mesmo ao tempo da ocorrência da cisão mencionada. Em suas palavras:

De acordo com os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, a cisão parcial da Companhia Energética de São Paulo (CESP) ocorreu em 23/03/1999.

O Decreto-lei 2.341, de 29 de junho de 1987, já previa em seu artigo 33 que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. Autorizava, contudo, de maneira expressa em seu parágrafo único, a pessoa jurídica cindida (no caso de cisão parcial) a compensar seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

A Medida Provisória nº 1.858-6/1999, pela disposição contida em seu artigo 20, veio a esclarecer a extensão da aplicação do dispositivo acima também à base de cálculo negativa da CSLL, nos seguintes termos:

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.

Não obstante, antes mesmo da edição do dispositivo acima, a Lei nº 8.383/1991 já determinava a apuração da base de cálculo da CSLL mediante aplicação das mesmas regras da apuração do IRPJ:

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 nº 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Contendo a mesma previsão, o artigo 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 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.”

E o entendimento não poderia ser diferente, já que ambos os tributos (IRPJ e CSLL) possuem as suas bases impositivas a partir do lucro líquido, ou do resultado contábil do período, tornando-se dispensável repetir os conceitos de receita bruta, receita líquida, custos e despesas operacionais aplicáveis à CSLL, já que os mesmos estão devidamente definidos na legislação do IRPJ.

Em relação ao primeiro dispositivo trazido pela acusação, o art. 33 do Decreto-lei 2.341, de 29 de junho de 1987, temos que ele traz a seguinte redação:

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.

Em relação a CSLL, a vedação veio a ser veiculada com a Medida Provisória n. 1.858-6, de 29 de junho de 1999, cuja redação se reproduz a seguir:

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.

Portanto, tem-se que desde junho de 1999 a compensação da base negativa de CSLL nos casos de incorporação, fusão e cisão estava vedada.

No caso concreto, o Recorrente busca compensar a base negativa em 2007, ou seja, quando já estava vigente a referida vedação.

Sobre o tempo que se aplica a redação da referida medida provisória, é preciso considerar que o Supremo Tribunal Federal no RE n. 344.944, entendeu que o uso de prejuízo fiscal de IRPJ é mera expectativa de direito para fatos geradores futuros. Confira-se:

Recurso extraordinário. Tributário. Imposto de renda. Dedução de prejuízos fiscais. Limitações. Artigos 42 e 58 da Lei n. 8.981/95. Constitucionalidade. Ausência de violação do disposto nos artigos 150, inciso III, alíneas “a” e “b”, e 5º, XXXVI, da Constituição do Brasil.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido 2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.<sup>1</sup>

Neste sentido, entendo que estando vigente a MP n. 1.858-6/1999, na data em que se pretendeu efetivar a compensação, a vedação já estava vigente e se aplicava ao caso concreto.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito a esta matéria.

### 3.2 A COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL RELATIVO À PREVIDÊNCIA PRIVADA

O segundo valor que compõe a base negativa de CSL discutida nos autos diz respeito a compensação de benefícios a empregados relativos à previdência privada em momento posterior aquele em que foi lançado.

Em síntese, temos que a Recorrente contabilizou em seu balanço patrimonial em 2001 o valor de R\$ 20.734.653,61 relativo a benefícios de previdência privada. No entanto, o valor correto que deveria ter sido contabilizado seria o de R\$ 24.671.000,00 (fls. 96/98). A diferença de R\$ 3.936.346,39 não foi deduzida na apuração da CSL do ano de 2001 (fls. 113/155), sendo assim, adicionado como saldo de base negativa de CSL na DIPJ e no Lalur do ano de 2005 (fl. 104).

A DRJ aduz que não poderia a Recorrente compensar, no ano-calendário 2007, despesa de exercícios anteriores relativas a benefícios atribuídos aos empregados (previdência privada) no ano de 2001. Em sua conclusão:

Diante disso, as despesas e receitas pertinentes ao ano de 2001 devem ser lançadas no ano de 2001 e, por consequência, repercutir na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano de 2001. Sendo identificado equívoco na escrituração relativa a esse ano de 2001, e sendo esse equívoco constatado somente no ano de 2005, deve o contribuinte corrigi-lo, valendo-se da conta Ajustes de Exercícios Anteriores, em lançamentos contábeis realizados no ano de

<sup>1</sup> RE 344.994, Relator(a): Min. Marco Aurélio, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 25/03/2009, DJe-162 divulg 27-08-2009 public 28-08-2009 Ement vol-02371-04 pp-00683 RDDT n. 170, 2009, p. 186-194.

2005, em contrapartida direta à conta de Lucros e Prejuízos Acumulados, de modo a não afetar o resultado do ano de 2005. É descabida a pretensão de que ajustes pertinentes a equívocos contábeis relativos ao ano de 2001, detectados em 2005, reflitam na Demonstração de Resultado do Exercício dos anos seguintes.

A Recorrente, por sua vez, defende que o artigo 9º da Lei 9.430/96 traz apenas requisitos mínimos para que determinados créditos sejam deduzidos como perdas, mas não uma obrigatoriedade de que essa dedução ocorra no período em que se verificou o atendimento aos referidos requisitos.

Pois bem, a meu ver, o tema em análise demanda a leitura e interpretação do §5º do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 que prescreve o seguinte:

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Como se nota do dispositivo supracitado, quando o sujeito passivo reconhece um elemento da base de cálculo da CSLL em período-base inexato o lançamento só é cabível quando há (a) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou (b) a redução indevida do lucro real em qualquer período base.

Os itens 5 e 6 do Parecer Normativo CST 57/79 trazem esta mesma linha de interpretação:

6. Nem toda exatidão contábil, porém, autoriza a constituição de crédito tributário. É o que prescreve o parágrafo 5º. O lançamento só se justifica quando da inexatidão decorra prejuízo para o Erário, seja através de postergação de pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido (§ 5º, a), seja por diminuição do imposto mediante indevida redução do lucro real em qualquer período-base (§ 5º, b). Vê-se assim que a inexatidão com efeitos tributários (§ 5º) tem amplitude menor que a da inexatidão contábil, na qual evidentemente se insere.

6.1. Ante isso, e tomando por referência o período-base competente, há que se constatar que o registro antecipado de receita, rendimento ou reconhecimento de lucro ou a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento. Configuram meras inexatidões contábeis, sem efeitos tributários.

Acrescente-se, ainda, que o Parecer Normativo COSIT n. 2 de 1996 aplica tal prescrição para a CSLL.

A jurisprudência predominante deste CARF afirma que os requisitos do artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/77 devem ser identificados pela autoridade administrativa. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2003, 2004 DESPESAS EXTEMPORÂNEAS. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE EM CASO DE NÃO COMPROVAÇÃO DE PREJUÍZO AO FISCO As despesas registradas de forma extemporânea podem ser deduzidas se o Fisco não lograr comprovar que, em função do registro tardio, houve prejuízo ao erário, seja por postergação no pagamento do imposto, seja por redução indevida do lucro real, conforme art. 273, I e II do RIR/1999.<sup>2</sup>

No caso sob análise, além de tais aspectos não terem sido ventilados pelo Termo de Verificação Fiscal, havendo uma insuficiência na motivação, entendo que os elementos dos autos apontam para a incidência do §5º do artigo 6º do Decreto-Lei n. 1.598/77.

Primeiro porque o sujeito passivo difere o aproveitamento de uma despesa, deixando de reconhecê-la em 2001 para reconhecê-la aumentando a base negativa do ano de 2005, computando-a na parte B do Lalur. Portanto, não há que se falar em postergação de pagamento de tributo.

Com relação à redução indevida do lucro real também não consigo conceber. Embora o TVF não tenha enfrentado o tema, diretamente, à fl. dos autos são juntados os dados do SAPLI no qual é possível identificar a evolução da base de cálculo da CSLL entre os anos de 2001 e 2007. Confira-se:

---

<sup>2</sup> Processo nº 10920.002171/2006-49 Recurso Especial do Contribuinte Acórdão nº 9101-006.706 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 12 de setembro de 2023 Recorrente TIGRE S.A. PARTICIPACOES Interessado FAZENDA NACIONAL

Anual - Ano-Calendário 2001 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real	Anual - Ano-Calendário 2002 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		39.432.096,62	1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		46.975.445,20
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		-7.543.348,58	2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		-95.625.500,47
3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00	3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00
4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00	4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		-7.543.348,58	5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		-95.625.500,47
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral		0,00	6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00	7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		46.975.445,20	8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		142.600.945,67
Número da Declaração: 12472-89 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2002			Número da Declaração: 12573-28 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2003		
Anual - Ano-Calendário 2003 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real	Anual - Ano-Calendário 2004 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		142.600.945,67	1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		103.234.556,10
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		131.221.298,56	2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		25.413.012,87
3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00	3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00
4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00	4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		131.221.298,56	5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		25.413.012,87
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral		39.366.389,57	6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		7.623.903,83
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00	7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		103.234.556,10	8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		95.610.652,27
Número da Declaração: 12946-59 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2004			Número da Declaração: 13569-05 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2005		
Anual - Ano-Calendário 2005 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real	Anual - Ano-Calendário 2006 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		95.610.652,27	1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		44.541.911,30
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		170.229.136,56	2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		101.959.688,44
3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00	3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00
4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00	4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		170.229.136,56	5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		101.959.688,44
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral		51.068.740,97	6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		30.587.906,54
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00	7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		44.541.911,30	8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		13.954.004,76
Número da Declaração: 13604-22 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2006			Número da Declaração: 09337-08 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2007		
Anual - Ano-Calendário 2007 - Lucro Real Forma de Apuração: Anual		Fator de Correção: 1,0000 Moeda: R\$ - Real	30%.		
1. Saldo de BC Negativa de Períodos Anteriores		43.954.004,76			
2. BC antes das Compens. de BC Neg. do Próprio Período		76.354.768,56			
3. Base de Cálculo Negativa - Atividade Rural		0,00			
4. Base de Cálculo Negativa - Atividade Geral		0,00			
5. BC antes da Comp. de BC Negativa de Per. Anteriores		76.354.768,56			
6. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Geral		22.906.430,57			
7. Compens. de BC Neg. de Per. Anter. - Ativ. Rural		0,00			
8. Saldo de Base de Cálculo Negativa		0,00			
Número da Declaração: 12420-51 / DRF Jurisdição: 0818000 / Exercício de Entrega: 2008					

Pelo que se depreende do quadro acima, se o sujeito passivo tivesse reconhecido os R\$ 3.936.346,39 em 2001, a consequência teria sido um acréscimo, em sua base negativa de tal período, e, portanto, um aumento no saldo de base negativa de CSLL na mesma quantia. No ano de 2002, esse saldo também seria aumentado no mesmo valor já que, em tal período base, também houve base negativa.

Em 2003, 2004, 2005 e 2006, o contribuinte utilizou, exatamente, o limite máximo de 30%. Portanto, o aumento da base negativa de 2001 não teria acarretado qualquer efeito em tais períodos, pois não teria sido consumido em tais anos.

Em 2006, por seu turno, o saldo do SAPLI era de R\$ 13.954.004,76 e a base de cálculo da CSLL, antes da compensação de base negativa de 2007 era R\$ 76.354.768,56.

Isso significa que, na prática, o efeito fiscal, considerando-se em termos de recolhimento de CSLL, da despesa de R\$ 3.936.346,39 seria sentido, exatamente, em 2007, ainda que tivesse sido reconhecida em 2001 já que não teria sido consumida nos períodos anteriores, eis que o contribuinte possuía prejuízo suficiente para que o limite de 30% fosse aproveitado.

É dizer, ainda que a despesa tivesse sido reconhecida em 2001, a base de cálculo da CSLL em 2007 teria sido exatamente a mesma, já que base negativa aproveitável em tal período não sofreria qualquer modificação.

Ou seja, o método utilizado pelo contribuinte não alterou, em nada, a arrecadação do Fisco, não lhe imputando o chamado “efeito adverso”.

Nesse sentido, aplicando-se o §5º do artigo 6º do DL n. 1.598/77, a rigor, não deveria ter tido lançamento de tributo, pois não houve postergação de aumento de tributo e nem redução indevida da base negativa de CSLL.

Portanto, entendo que houve, no caso concreto, (a) deficiência no lançamento, por não enfrentar os requisitos da cobrança em caso de reconhecimento extemporâneo de despesa e (b) em termos materiais, também não teria razão a Fiscalização, já que não houve postergação de pagamento de tributo e nem redução indevida de base de cálculo de CSLL

#### **4 ALEGAÇÃO DE CARÁTER ABUSIVO DA MULTA APLICADA**

A Recorrente considera que há “exagero” cometido na exigência de uma multa de ofício de 75% sobre o pretense débito em questão. Afirma que “demonstrou que agiu em conformidade com a legislação fiscal em vigor, de forma que não seria justo atribuir-lhe uma penalidade de 75% sobre o valor do suposto crédito tributário ora discutido, que ultrapassa os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida.”

Ora, tenho que a aplicação da multa no presente caso resulta de incidência normativa que trata da matéria. O auto de infração aplica a multa com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430/96 que diz o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Ora, a lei é clara ao prescrever que nos casos de lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata serão aplicadas as multas dele constantes.

Não há que se falar em juízo de discricionariedade do agente fiscal. Tampouco cabe a este tribunal julgar a proporcionalidade ou não da aplicação de uma multa obrigatória, assim como também não cabe julgar a inconstitucionalidade de uma norma, conforme Súmula CARF n. 02.

#### **5 ALEGAÇÃO DE INAPLICABILIDADE DA TAXA SELIC AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

A Recorrente também defende a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários.

Relativamente a matéria, aplica-se a Súmula CARF n. 4, de caráter vinculante, que demonstra a correção do lançamento realizado.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais

Voto, portanto, por negar provimento ao pedido referente ao afastamento da aplicação da taxa SELIC.

## **6 ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Por fim, a Recorrente ainda defende multa configura penalidade e não tem natureza tributária. Assim sendo, não há razão para ser aplicada a taxa de juros Selic sobre o seu valor.

Sobre a incidência de juros sobre multa, deixo de tecer maiores considerações tendo em vista o disposto nas Súmulas CARF n. 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Voto, portanto, por negar provimento ao pedido referente ao afastamento da aplicação de juros Selic sobre a multa de ofício.

## **7 DISPOSITIVO**

Por todo o exposto voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a glosa da compensação da base de cálculo negativa da CSLL no valor de R\$ 3.936.346,39, referente a benefícios de previdência privada concedidos a empregados.

*Assinado Digitalmente*

**Cristiane Pires McNaughton**