MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**19515.000781/2011-21**
ACÓRDÃO	1202-002.519 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DURAGRES INDÚSTRIA CERAMICA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/2007

IRPJ – EXTINÇÃO POR CISÃO. LIMITAÇÃO DE 30% NA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. APLICABILIDADE E OBSERVÂNCIA.

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 extinta.

ART. 100 CTN. AFASTAMENTO DE MULTAS E ENCARGOS. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE EFICÁCIA NORMATIVA. IMPROCEDÊNCIA.

A demonstração de que a jurisprudência deste E. CARF, à época dos fatos geradores, chancelava a postura do contribuinte, objeto da Autuação, não se amolda à previsão do art. 100 do CTN, vez seus julgados são desprovidos eficácia normativa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos o Conselheiro André Luis Ulrich Pinto e as Conselheiras Andrea Viana Arrais Egypto e Liana Carine Fernandes de Queiroz que votaram por dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira – Relator

Original

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Andrea Viana Arrais Egypto (substituta integral), Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por DURAGRES INDÚSTRIA CERAMICA LTDA. visando reformar o acórdão nº 02-78.022, prolatado em 24/01/2018 pela 3ª turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte, que considerou improcedente a impugnação apresentada. O acórdão restou assim ementado:

> Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Data do fato gerador: 30/09/2009
>
> INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES.
>
> É indevida a compensação de prejuízos fiscais sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 15 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
>
> Data do fato gerador: 30/09/2009
>
> INCORPORAÇÃO. APROVEITAMENTO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL DE PERÍODOS ANTERIORES.
>
> É indevida a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL sem observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado, estabelecido pelo artigo 16 da Lei nº 9.065/95, ainda que, em decorrência da extinção da pessoa jurídica por cisão total, reste saldo que não poderá ser aproveitado pela sucessora.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

Na origem, trata-se de exigência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a partir da constatação que a pessoa jurídica autuada compensara prejuízos fiscais e bases de cálculo negativa da CSLL acima do limite de 30% do lucro líquido ajustado do período de apuração.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Cientificada da autuação fiscal, a pessoa jurídica apresentou tempestiva impugnação, assim relatada pelo acórdão recorrido:

> IRPJ Dos Fatos
>
> • Inicialmente, apresenta um resumo da reestruturação da societária que ocasionou a cisão total da empresa autuada.
>
> • Discorre sobre a glosa do prejuízo fiscal compensado pela contribuinte que ocasionou a lavratura do auto de infração ora impugnando.
>
> • Diz que o prejuízo fiscal da empresa cindida aproveitado quando do seu encerramento em virtude de cisão integral é absolutamente lícito.
>
> Do Direito
>
> • A controvérsia está jungida à possibilidade de compensação de crédito decorrente de IRPJ com aproveitamento integral de prejuízo fiscal experimentado por empresa totalmente cindida, sem a denominada trava dos 30% prevista no art. 15, da Lei nº 9.065, de 1995, regulamentado pelo art. 510, do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.
>
> Da Delimitação da Hipótese de Incidência e da Base de Cálculo do IRPJ Do Conceito Constitucional de Renda
>
> • Em que pese o tipo tributário ser fechado e a tributação apenas poder embarcar a riqueza delimitada constitucionalmente, o conceito das materialidades prevista na Constituição é aberto.
>
> • O fato de os conceitos serem abertos não autoriza o legislador, seja o complementar, seja o ordinário, a ser arbitrário, de forma a tributar materialidades que não se enquadrem nº conceito constitucionalmente imposto.
>
> • Da análise do art. 153, III da Constituição Federal, paralelamente aos demais incisos de referido artigo, bem como dos arts. 155, 156 e 195, constata-se a distinção denotativa de renda, frente aos conceitos de faturamento, receita, lucro, propriedade, fortuna e outros.
>
> • Renda não pode significar meras entradas de numerário no patrimônio da pessoa jurídica ou de seu patrimônio estático. O conceito de renda é o saldo positivo resultante do confronto entre certa entradas e certa saídas, ocorridas ao longo de um dado período.
>
> • O artigo 43, do CTN, que transcreve, corrobora com a definição doutrinária e jurisprudencial acerca do conceito constitucional de renda e sua relação necessária com o aumento patrimonial.
>
> • Sobre as categorias distintas de materialidades previstas constitucionalmente, definição de renda e a sua relação necessária com aumento patrimonial, cita doutrina de José Artur Lima Gonçalves, Paulo Ayres Barreto, Gilberto de Ulhôa Canto e Hugo de Brito Machado.

DOCUMENTO VALIDADO

Do Conceito de Renda – Necessária Confrontação com Patrimônio Pré-Existente do Sujeito Passivo.

• Renda não é mero ingresso de riqueza, mas sim de riqueza nova.

• Para que possa aferir eventuais adições patrimoniais que resultem em renda, é premente a confrontação da riqueza adquirida com aquela que o sujeito passivo já detinha antes do período de referência.

• Nos casos de prejuízos fiscais, toda riqueza nova obtida pelo sujeito passivo ingressa numa base patrimonial negativa. Assim, por inferência lógica contábil, todo novo ingresso de riqueza se presta, em um primeiro momento, para recomposição do patrimônio negativo decorrente de prejuízos experimentados, de forma que, tal recomposição do prejuízo não representa saldo positivo na confrontação e, por isso, não pode ser considerado renda.

• Quando da apuração do resultado em um exercício é premente a dedução dos prejuízos dos exercícios precedentes para todos os fins, mormente para apuração da renda, sob pena de ofensa ao seu conceito constitucional e ao artigo 110, do CTN.

Da Legalidade do Aproveitamento Integral do Prejuízo Fiscal da Pessoa Cindida – Inaplicabilidade do Limite de 30% Previsto no artigo 15, da Lei nº 9.065, de 1995

• Decorre o auto de infração ora combatido do aproveitamento de prejuízo fiscal pela empresa Duragres Indústria Cerâmica Ltda., CNPJ nº 59.610.386/0001-04 para compensação de IRPJ apurado no ano de sua extinção por cisão parcial.

• Da leitura do art. 15, da Lei nº 9.065, de 1995, verifica-se que a limitação de 30% imposta por ele, em verdade, ocorre exclusivamente para o exercício seguinte àquele em que o prejuízo foi experimentado.

• O sujeito passivo poderá transportar o saldo excedente para compensação em períodos posteriores, limitando-se sempre à trava imposta por exercício.

• A limitação se impõe exclusivamente ao aproveitamento do prejuízo fiscal para compensação com o IRPJ do exercício seguinte, não significando, de forma alguma, a perda do direito à compensação do prejuízo.

• A regra da limitação é absolutamente legítima quando se está diante de uma pessoa jurídica cujas atividades perdurarão ao longo do tempo e terão a oportunidade de deduzir integralmente seus prejuízos, limitados a 30%, de seus rendimentos obtidos em exercícios subseqüentes.

• Nos casos em que a pessoa jurídica é extinta por força de cisão, incorporação ou fusão, tal limitação configura verdadeiro óbice ao direito subjetivo do contribuinte compensar integralmente seus prejuízos fiscal, importando na perda do saldo credor, uma vez que inexistirão exercícios ulteriores para compensação.

• O artigo 15, da Lei nº 9.065, de 1995, não possui o condão de extinguir o direito à Compensação dos prejuízos fiscais dos contribuintes, e nem poderia fazê-lo, sob

DOCUMENTO VALIDADO

pena de ofender os mais comezinhos postulados constitucionais atinentes à tributação.

• Sobre o assunto cita lição de Edmar Oliveira Andrade Filho e jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes e do Conselho administrativo de Recursos Fiscais.

• Quando da extinção das pessoas jurídicas, não se aplica a limitação de 30% do aproveitamento do prejuízo.

• A empresa Duragres Industria Cerâmica Ltda., CNPJ nº 59.610.386/0001-04, encerrou suas atividade em 30/06/2007, apresentando sua última DIPJ com aproveitamento do prejuízo fiscal no montante de R$ 14.546.708,09, para fins de pagamento do IRPJ por ela apurado naquele exercício.

• O aproveitamento integral do prejuízo fiscal decorreu, única e exclusivamente, em razão da extinção da pessoa jurídica cindida, portanto, não deve ser aplicado o limite previsto nº artigo 15, da Lei nº 9.065, de 1995, ao caso em tela.

Do Pedido

• Pelo exposto requer seja julgada procedente a presente impugnação administrativa, a fim de cancelar o auto de infração relativo ao IRPJ.

CSLL

• Quanto à impugnação apresenta as folhas 224 a 239, contém as mesmas alegações da impugnação acima já transcrita, referente ao prejuízo fiscal, IRPJ, aduzindo-se agora, sobre a base de cálculo negativa da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Ao final requer seja julgada procedente a presente impugnação administrativa, a fim de cancelar o auto de infração relativo a CSLL.

Inobstante a argumentação, a DRJ considerou a impugnação improcedente, nos termos do acórdão acima ementado.

Cientificada do acórdão da DRJ em 02/02/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 332), a Recorrente apresentou em 06/03/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada, fl. 335) o recurso voluntário de fls. 336 a 350.

Por meio do apelo, a Recorrente reitera as razões já apresentadas na impugnação e apreciadas pela DRJ.

Sustenta inicialmente a inaplicabilidade do limite de 30% para aproveitamento do prejuízo fiscal na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

Argumenta que o termo “renda” tem como característica principal o “aumento patrimonial” e que há necessidade de confrontação com o patrimônio preexistente do sujeito passivo.

Contesta a exigência na medida em que considera que a limitação de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal de sociedade extinta configura a tributação do seu patrimônio, e

DOCUMENTO VALIDADO

não da renda. Desta forma, o fisco estaria violando os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

Afirma a legalidade do procedimento adotado pela pessoa jurídica, já que a limitação legal seria imposta exclusivamente ao aproveitamento do prejuízo no exercício seguinte ao que apurado, não implicando na perda do direito à compensação, perda que se concretizaria no caso de extinção da pessoa jurídica.

Advoga que em razão de precedentes do CARF anteriores ao fato gerador objeto do presente litígio que permitiam a compensação sem travas no caso de extinção da pessoa jurídica (citou os acórdãos nºs 108-06.683, CSRF/01-04.258, 108-07.456, 101-94.515, CSRF/01-05.100, 101-95.872, 107-09.243 e 107-09.447), a autuação não poderia exigir penalidades ligadas à infração, já que o art. 100 do CTN vedaria a imposição de sanção quando a pessoa jurídica atuasse em observância à norma emanada do CARF.

Contesta a exigência de juros sobre a multa de ofício exigida.

Finaliza sua petição apresentando o seguinte pedido:

> Por todo o exposto, e por tudo mais que dos autos consta, requer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário, reformando-se totalmente o acórdão recorrido, para os fins anular integralmente os autos de infração.
>
> Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer sejam, na forma do art. 100, do CTN, excluídas as penalidades e os juros de mora aplicados por meio dos autos de infração ou afastada a cobrança de juros de mora sobre a multa aplicada.

Posteriormente, em fevereiro de 2023, apresenta petição solicitando a juntada aos autos do acórdão nº 9101-006.185, de 13/07/2022, assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2007
>
> EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INAPLICABILIDADE DO LIMITE DE 30%.
>
> A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de prejuízos fiscais acumulados sem a imposição do limite de 30%.
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
>
> Ano-calendário: 2007
>
> EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA EXTINTA. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INALICABILIDADE DO LIMITE DE 30%.
>
> A pessoa jurídica extinta pode compensar, por ocasião do balanço de encerramento de suas atividades, o saldo de bases negativas de CSLL acumuladas sem a imposição do limite de 30%. (grifos nossos).

DOCUMENTO VALIDADO

> (Acórdão nº 9101-006.185, 1ª Seção, 1ª Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais, Luis Henrique Marotti Toselli, Data: 13/07/2022).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Maurício Novaes Ferreira**, Relator

1 – Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

2 – Mérito

A questão trazida aos autos é exclusivamente de direito e diz respeito à aplicação, ou não, da trava de 30% para a compensação de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL no caso de extinção da pessoa jurídica.

A matriz legal da exigência está expressa nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/1995:

> 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. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)
>
> 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 subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito
>
> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

A Recorrente combate a autuação fiscal valendo-se dos argumentos assim sintetizados:

Sustenta inicialmente a inaplicabilidade do limite de 30% para aproveitamento do prejuízo fiscal na hipótese de extinção da pessoa jurídica.

Argumenta que o termo "renda" tem como característica principal o "aumento patrimonial" e que há necessidade de confrontação com o patrimônio preexistente do sujeito passivo.

Contesta a exigência na medida em que considera que a limitação de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal de sociedade extinta configura a tributação do seu patrimônio, e não da renda. Desta forma, o fisco estaria violando os princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco.

Afirma a legalidade do procedimento adotado pela pessoa jurídica, já que a limitação legal seria imposta exclusivamente ao aproveitamento do prejuízo no exercício seguinte ao que apurado, não implicando na perda do direito à compensação, perda que se concretizaria no caso de extinção da pessoa jurídica.

Advoga que em razão de precedentes do CARF anteriores ao fato gerador objeto do presente litígio que permitiam a compensação sem travas no caso de extinção da pessoa jurídica (citou os acórdãos nºs 108-06.683, CSRF/01-04.258, 108-07.456, 101-94.515, CSRF/01-05.100, 101-95.872, 107-09.243 e 107-09.447), a autuação não poderia exigir penalidades ligadas à infração, já que o art. 100 do CTN vedaria a imposição de sanção quando a pessoa jurídica atuasse em observância à norma emanada do CARF.

Contesta a exigência de juros sobre a multa de ofício exigida.

Não há como acolher a pretensão recursal. Adoto, como razão de decidir, os fundamentos insertos no voto vencedor, de lavra do ex Conselheiro Paulo Mateus Ciccone, do acórdão nº 1402-007.536:

> [...]
>
> Assim, a lei que rege o período de apuração autuado limita-se a permitir a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas anteriores devidamente comprovados na escrituração comercial e fiscal, mas até o limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação.
>
> Na jurisprudência administrativa, como citado pelo Relator, a matéria foi, durante certo período temporal, objeto de manifestações e decisões prolatadas por diversas Turmas e Câmaras do antigo Conselho de Contribuinte (predecessor do CARF) a favor da tese defendida pela recorrente, como, aliás, trazido no seu RV, não se podendo, porém, olvidar existirem, na mesma época, decisões em sentido oposto, por exemplo, Ac.105-15908, 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

DOCUMENTO VALIDADO

Entendimento que se consolidou em 02.10.2009, com a prolação do Acordão CSRF nº 9101-00.401 e assim permaneceu durante dez anos (exemplificativamente, Ac. CSRF nº 9101-004.217 e 9101-004.555, julgados respectivamente em junho e dezembro de 2019), **tendo sido modificada enquanto vigente o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020,** que levava a que as decisões, em caso de empate na votação, fossem prolatadas a favor dos contribuintes (p.ex. Acórdão nº 9101- 005.794).

Até se chegar, nesta linha do tempo, à mais recente manifestação do Colegiado em último Grau, mediante o **Ac. nº 9101-007.140**, sessão de 04/12/2024:

> COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASES NEGATIVAS DE CSLL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO – CISÃO – FUSÃO Conforme entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal se caracteriza como benefício fiscal, passível, pois, de ser revogada. Desse modo, não há razão jurídica para deixar de aplicar à empresa extinta por incorporação, no período do evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas acumulados de períodos anteriores.

No âmbito judicial, o STF, embora ainda não tenha proferido decisão definitiva acerca deste ponto específico (aplicação da "trava" de 30% nos casos de encerramento de atividades da pessoa jurídica), **já se posicionou firmemente no sentido da constitucionalidade da limitação**, entendendo-a constitucional (RE nº 344.994/PR) e depois em diversos julgados que o sucederam, por exemplo, no RE nº 244.293/SC, assim ementado:

> Tributário. Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Períodos-base anteriores a 1995. Prejuízos fiscais. Compensação. Lei nº 8.981/95, arts. 42 e 58.
>
> 1. No RE nº 344.944/PR, que envolvia discussão acerca do direito ao abatimento dos prejuízos fiscais do IRPJ acumulados em exercícios anteriores, na forma do art. 42 da Lei nº 8.981/95, o Tribunal assentou que a lei em discussão não incidia sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência e que os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não caracterizavam fato gerador do tributo, constituindo benefício fiscal, consistente em deduções autorizadas por lei, a qual pode ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.
>
> 2. No julgamento do RE nº 545.308/SP, o Tribunal, apreciando o art. 58 da Lei nº 8.981/95, que limita a compensação das bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) ao percentual de trinta por cento, reafirmou o entendimento do RE nº 344.944/SP e concluiu pela constitucionalidade da limitação.
>
> 3. Não conhecimento do recurso extraordinário na parte relativa à anterioridade nonagesimal.

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. Recurso extraordinário a que se nega provimento quanto à parte restante

Concretamente, pela análise profunda que fez do tema, adoto, subsidiariamente como minhas razões de decidir, o voto externado pelo Conselheiro Alberto Pinto Silva Júnior, então na CSRF, responsável pelo voto vencedor do Acórdão nº 9101-001.337, sessão de 26/04/2012:

> Com a devida vênia dos que defendem a compensação sem trava do prejuízo fiscal no último balanço da empresa a ser incorporada, ouso discordar, por enxergar, nos argumentos que assim sustentam, um caráter muito mais propositivo do que analítico do Direito posto.
>
> Sustenta-se 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 recorrente, 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 decréscimo 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 n° 188.855-GO, in verbis:

DOCUMENTO VALIDADO

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 máxima vênia, confundem-se aqueles que citam 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. 6° 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.

Sustenta-se também que “a compensação de prejuízos fiscais não deve ser entendida como um benefício fiscal”. Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é em sentido contrário, ou seja, que "somente por benesse da política fiscal que se estabelecem mecanismos como o ora analisado, por meio dos quais se autoriza o abatimento de prejuízos verificados, mais além do exercício social em que constatados", conforme dicção da Min. Ellen Gracie ao julgar o RE 344994.

Evidencia ainda o caráter de mera liberalidade do legislador ordinário, quando se verifica que, para o IRPF, decidiu-se que apenas os resultados da atividade rural podem ser compensados com prejuízos de períodos anteriores. Ou seja, o benefício de poder compensar prejuízos fiscais foi concedido apenas a uma parte do universo de contribuinte de IRPF.

Duas verdades óbvias se deduzem de tal entendimento: primeiro, renda é o acréscimo patrimonial dentro do período de apuração definido em lei; segundo, a compensação de prejuízo poderia ser totalmente desautorizada pelo legislador ordinário, pois não haveria ofensa ao conceito de renda (art. 43 do CTN).

Engana-se também quem defende que “a não submissão dos prejuízos à trava, nos casos de que se trata, não se encontra vedada pelas normas

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> veiculadas pelos artigos 32 e 33 do Decreto-lei 2.341/1987", pois, teleologicamente, o art. 33 visa impedir que o saldo de prejuízo fiscal da empresa a ser incorporada cause qualquer impacto financeiro na incorporadora, o que ocorreria se, no seu último exercício, fosse permitido a incorporada pagar menos IRPJ compensando o saldo de prejuízos além dos 30% permitidos.
>
> Todavia, a questão principal não gira em torno do art. 33 do DL 2.341/87, mas da **total falta de previsão legal para que se afaste a regra geral da trava de 30% no último período de apuração da empresa a ser incorporada.** Isso mesmo, não há previsão legal, mas um mero esforço exegético do recorrente, o qual desborda os parâmetros hermenêuticos das normas de regência da matéria.
>
> Ademais, permissa vênia, a interpretação, digamos, sistemática feita pelo recorrente já que não se baseia em nenhum dispositivo legal específico, mas no sistema jurídico como um todo é contraditória e ofende a isonomia, pois, "já que sustenta que o prejuízo fiscal deve ser integralmente compensável no tempo, para que a tributação não ofenda o conceito de renda, como fazer então se houver saldo remanescente de prejuízo no último período de existência da pessoa jurídica ainda que lhe fosse afastada a trava dos 30%? Ora, em alguns países, a exemplo dos Estados Unidos da América Unidos da América é permitida a compensação retroativa de prejuízos fiscais (ou seja, com lucros anteriores). Será então que, para respeitar o conceito de renda, o intérprete deveria também entender autorizada a compensação retroativa na situação em tela sem lei que a preveja? A resposta é, por tudo que já demonstramos antes, indubitavelmente, negativa. Ocorre, porém, que, nessa hipótese, o recorrente aceita que se perca o direito à compensação do saldo de prejuízo fiscal, criando uma situação não isonômica entre a incorporada que tem lucro no seu último exercício suficiente para ser compensado 100% do saldo de prejuízos acumulados e aqueloutra que não o tenha, a qual ficará com saldo de prejuízo fiscal que jamais será compensado.
>
> Vale ainda ressaltar que, quando o legislador ordinário quis, ele expressamente afastou a trava de 30%. Refiro-me ao art. 95 da Lei 8.981/95. Assim, nem mesmo o Poder Judiciário poderia chegar tão longe a ponto de criar, por jurisprudência, uma nova exceção à regra da trava de 30%, sob pena de se estar legislando positivamente.

Por fim, pelos incisivos e claríssimos argumentos, transcrevo excerto do voto da Ministra Eliana Calmon, proferido em sede do RE Nº 1.107.518 – SC (DJE DE 25/08/2009) – (destaque acrescido), em tudo aplicável ao caso em debate:

> O acórdão recorrido mostra-se coerente com a jurisprudência desta Corte que entende pelo caráter de benefício fiscal das regras que admitiam a compensação de prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas. Com efeito,

DOCUMENTO VALIDADO

> a base de cálculo negativa exclui o tributo, nulificando o crédito tributário. Demonstra a inexistência de acréscimo patrimonial, tornando inaplicável a regra-matriz do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. É ilegal a incidência de imposto sobre a renda sobre o que não é acréscimo patrimonial, renda nova que evidencia a aquisição de capacidade contributiva.
>
> Coisa diversa é a compensação de prejuízos fiscais. As regras do imposto sobre a renda admitiam a compensação de prejuízos fiscais como instrumento de intervenção do Estado na economia para minimizar o impacto da carga tributária de empresas que durante certo tempo apresentaram resultados negativos. Daí inexistir violação ao art. 43 do CTN.
>
> A norma de compensação é norma de exercício da competência tributária do ente federativo e são fixadas segundo as balizas do CTN, mas com amplo espectro de liberdade pelos titulares do poder tributário. Nesse sentido, os entes federativos são livres para editar as normas que melhor lhes convirem, respeitados tão somente as balizas constitucionais.
>
> (...)
>
> **Portanto, considerada a autorização para a compensação de prejuízos fiscais como forma de benefício fiscal, livremente suprimível pelos entes federativos no exercício da competência tributária, é perfeitamente válida a regra do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87 e demais regras posteriores de igual teor. (...)**
>
> CONCLUSÃO
>
> Concluindo, sob qualquer ótica que se queira analisar, penso ser indiscutível que a trava de 30% exigida na compensação de prejuízos fiscais (IRPJ) e bases de cálculo negativas de CSLL, é medida que se impõe e não pode ser ultrapassada ou afastada, mesmo nos casos de extinção da pessoa jurídica, posto que qualquer interpretação diversa implicaria em transformar o órgão julgador em legislador positivo, o que é amplamente vedado inclusive ao Poder Judiciário.

Em linha com a posição do acórdão acima transcrito, destaco o julgado nº 9101-007.140, relatado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes decidido por voto de qualidade e assim ementado:

> Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 2004
>
> COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASES NEGATIVAS DE CSLL — LIMITE DE 30% — INCORPORAÇÃO – CISÃO – FUSÃO
>
> Conforme entendimento do STF, a compensação de prejuízo fiscal se caracteriza como benefício fiscal, passível, pois, de ser revogada. Desse modo, não há razão jurídica para deixar de aplicar à empresa extinta por incorporação, no período do

> evento, o limite de 30% do lucro líquido ajustado em relação ao prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas acumulados de períodos anteriores.

Por estes fundamentos, não há como acolher o apelo da Recorrente.

3 – Multa de ofício

A Recorrente sustenta que, caso a infração seja mantida, não pode ser sancionada com penalidade, já que sua atuação em 2007 estava em conformidade com decisões proferidas pelo CARF na época, e que a linha jurisprudencial da matéria sofreu alterações, desfavoráveis aos contribuintes, a partir de 2009. Deste modo, a seu ver, o art. 100 do CTN vedaria a imposição de penalidade.

> 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.

O inciso II do referido dispositivo legal é claro o suficiente para que se compreenda que a situação prevista no parágrafo único do artigo somente produz efeitos para decisões a que a lei atribua eficácia normativa.

Não há lei que atribua eficácia normativa aos julgados deste Conselho e, portanto, seus efeitos estão restritos às partes de cada procedimento administrativo.

Deste modo, não há fundamento para afastar a imposição da penalidade exigida nos autos de infração.

4 – Juros sobre multa

A Recorrente contesta ainda a exigência de juros sobre as multas de ofício. Tal matéria não comporta mais discussão no âmbito deste Conselho, já que objeto da Súmula CARF nº 108:

> Súmula CARF nº 108
>
> Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018
>
> 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).

DOCUMENTO VALIDADO

Por estes fundamentos, não merece prosperar a pretensão recursal.

5 – Conclusões

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira

DOCUMENTO VALIDADO