



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.913595/2006-54
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.738 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 2 de setembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MORUMBY HOTEIS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto da decisão recorrida, que trata de prazo decadencial para revisão de direito creditório, e não de prazo decadencial para recomposição de prejuízos que resulta em lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.738 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10880.913595/2006-54

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-01.014, na sessão de 08/05/2012, no qual decidiu, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Relator.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Essa prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo. Todavia, após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original, ou retificado pelo contribuinte, não é possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado.

O litígio decorreu de manifestação de inconformidade contra decisão que reconheceu parcialmente o direito creditório e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer parcela do direito creditório oriunda de rendimentos em aplicações financeiras de renda fixa, equivocadamente informados como ganhos em renda variável (e-fls. 242/256). O Colegiado *a quo*, por sua vez, reconheceu integralmente o direito creditório originalmente pleiteado, sob o argumento de que *ao glosar o IRFonte sob a alegação de que os rendimentos não foram tributados em 2002, a fiscalização pretende, por via indireta, revisar a apuração do lucro real e do IRPJ devido daquele ano-calendário, o repito não poderia ter sido feito em 2008* (e-fls. 348/358).

A PGFN foi cientificada em 24/07/2012 (e-fls. 359/372), e interpôs recurso especial em 31/07/2012 (e-fls. 359/372), no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade (e-fls.377/379) e no despacho complementar de exame de admissibilidade (e-fls.436/440), dos quais se extrai:

- Despacho de Admissibilidade:

A FAZENDA NACIONAL alega divergência jurisprudencial quanto ao decidido no acórdão recorrido em relação à possibilidade de revisão, para fins de verificação do direito creditório, dos valores apurados em anos-calendário já alcançados pela decadência de lançamento do correspondente tributo. Apresenta como paradigmas os Acórdãos n.º CSRF/04-00.054, da 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e n.º 104-19.219, da 4ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, dos quais reproduziu as ementas (cf. artigo 67, §§ 7º e 9º, do RICARF/2009; e artigo 67, §§ 9º e 11, do RICARF/2015).

A recorrente alega que o entendimento firmado pelo colegiado *a quo*, ao negar a referida possibilidade de revisão, está em desacordo com as decisões proferidas nos

acórdãos paradigmas, as quais sustentaram que os prazos decadenciais dos artigos 150, § 4º, e 173, I, do CTN, destinam-se exclusivamente ao lançamento tributário.

O Acórdão n.º CSRF/04-00.054 foi assim ementado:

IRPF - ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

- Despacho Complementar de Admissibilidade:

Em 11/03/2019, a Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais exarou o despacho de saneamento de e-fls. 433/435, observando que o exame de admissibilidade referido acima analisou apenas o primeiro paradigma (Acórdão n.º CSRF/04-00.054), e determinou a complementação do despacho de admissibilidade, para que também fosse analisado o segundo paradigma apresentado para a caracterização da divergência, o Acórdão n.º 104-19.219.

A divergência jurisprudencial reconhecida pelo despacho anterior foi identificada a partir de diferentes posicionamentos diante de períodos já atingidos pelos prazos decadenciais do CTN, nos casos em que a apuração da base de cálculo do imposto de renda nesses períodos tem repercussão em situações ocorridas em períodos futuros (não atingidos pela decadência).

Em síntese, o acórdão recorrido não admitiu revisão/checagem da apuração do lucro real de 2002 para conferência do saldo negativo de IRPJ correspondente a esse período, que tinha sido compensado com débitos de anos posteriores (2003, 2005, 2006 e 2007).

(...)

Cabe agora registrar que o segundo acórdão paradigma, Acórdão n.º 104-19.219, diante de questão semelhante sobre decadência, adotou a mesma linha de entendimento que o primeiro paradigma, conforme evidencia sua própria ementa:

Acórdão n.º 104-19.219

IRPF - RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA - REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente, restrita a revisão a essa circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

[...]

Preliminar rejeitada.

Aliás, esse segundo paradigma foi citado pelo primeiro paradigma, como fundamento de sua decisão sobre decadência, de modo que ele serve igualmente para a caracterização da divergência jurisprudencial já admitida anteriormente (com base no primeiro paradigma).

A PGFN argumenta ser indevida a aplicação do prazo decadencial previsto nos art. 150, § 4º, e art. 173 do CTN para revisão de saldo negativo de recolhimento de IRPJ e CSLL. Entende a PGFN que a *decisão incide em equívoco na medida em que deixa de distinguir “lançamento” de “pedido de compensação”*. Defende que, *em relação ao pedido de*

compensação, cumpre à Fazenda Pública verificar a existência de crédito líquido e certo do contribuinte e se manifestar antes do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de entrega da declaração, na forma do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Para verificar a certeza e liquidez do crédito, a fiscalização não pode deixar de apurar a efetiva existência dos saldos negativos. Aduz, ainda, em razão do corolário de que o ônus da prova cabe a quem pleiteia o direito à compensação, competiria ao contribuinte demonstrar a existência da liquidez dos créditos, razão pela qual entende, que em caso de dúvida na análise do crédito pleiteado, cabe ao contribuinte o ônus de esclarecê-la, apresentando os documentos que serviram de base aos valores apontados nas declarações apresentadas, não havendo que se falar em prazo prescricional desses documentos. Ao final requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, reconhecendo como indevida a aplicação de prazos decadenciais para revisão de saldo negativo.

Cientificada em 14/04/2016 do primeiro despacho que admitiu o recurso especial (e-fls. 385), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 29/04/2016 (e-fls. 387/406) nas quais expõe que as retenções do IRRF, sobre as quais versa o recurso especial, decorrem de aplicação financeira ocorrida na fase pré-operacional. Informa que a referida receita *foi registrada em seu ativo diferido, juntamente com as despesas financeiras pré-operacionais, para amortização futura, conforme procedimentos contábeis consagrados pela legislação comercial e fiscal, assim como orientações da própria RFB em processos de consulta sobre o assunto.* As decisões da autoridade fiscal e da DRJ reconheceram os créditos referentes ao IRRF incidente sobre as receitas financeiras verificadas na fase operacional. Assim, informa que no recurso voluntário *demonstrou que, na fase pré-operacional, foi registrado em seu ativo diferido o saldo líquido entre o confronto das receitas e despesas financeiras.* Defende, ainda, que *muito embora as receitas financeiras auferidas pela interessada durante sua fase pré-operacional (até julho de 2002) não tenham sido lançadas no resultado do ano-calendário de 2002 (mas sim no ativo diferido), demonstrou-se que não pode a RFB ignorar as retenções do IRRF sobre tais receitas financeiras sofridas pela interessada na referida fase, devendo o valor de R\$ 368.251,87 ser integralmente reconhecido na composição do saldo negativo do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2002.* Informa que, *a decisão de segunda instância administrativa (Acórdão nº 1402-01.014) não analisou o mérito do direito creditório da Interessada, tendo pautando sua decisão, favorável à interessada, no decurso do prazo decadencial para a revisão da apuração do lucro real apurado em 2002 e do consequente saldo negativo de IRPJ daquele ano.*

Sobre a admissibilidade, pugna que o Recurso Especial da PGFN não deve ser conhecido, pois os paradigmas *não tratam da mesma matéria abordada no acórdão recorrido.* Nesse ponto, informa que *o acórdão recorrido tratou exclusivamente da impossibilidade de as autoridades fiscais revisitarem/glosarem os valores de saldos negativos de IRPJ apurados pelos contribuintes em períodos já abrangidos pela decadência.* O primeiro paradigma indicado (Acórdão nº CSRF/04-00.054) trata de situação de lançamento de ofício no qual houve retificação dos valores de prejuízos fiscais gerados em períodos anteriores (decaídos), ressalta, que nesse julgado *não houve análise do colegiado quanto à preservação do saldo negativo a partir do transcurso do prazo previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.* Por seu turno, o segundo paradigma (Acórdão nº 104-19.219) também trata de lançamento de ofício, *por meio do qual as autoridades fiscais revisaram/ajustaram o lucro real do sujeito passivo, por meio da retificação de valores de prejuízos fiscais apurados em anos já abrangidos pela decadência.* Ao final, pugna pelo não conhecimento do Recurso Especial e caso vencida a preliminar, seja-lhe negado o provimento. Subsidiariamente, caso seja dado provimento ao Recurso Especial, requer que haja julgamento do mérito do Recurso Voluntário, que não foi analisado pelo colegiado em razão do acolhimento da preliminar de decadência, suscitada de ofício pelo relator.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Como relatado, o voto condutor do acórdão recorrido traz consignado que a autoridade fiscal decidiu *glosar o IRFonte sob a alegação de que os rendimentos não foram tributados em 2002, a fiscalização pretende, por via indireta, revisar a apuração do lucro real e do IRPJ devido daquele ano-calendário, o repito não poderia ter sido feito em 2008* (e-fls. 348/358). (g.n.)

Em suas razões de recurso especial, a PGFN alega que a *decisão incide em equívoco na medida em que deixa de distinguir “lançamento” de “pedido de compensação”*. Defende que, *em relação ao pedido de compensação, cumpre à Fazenda Pública verificar a existência de crédito líquido e certo do contribuinte e se manifestar antes do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de entrega da declaração, na forma do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96*. Para verificar a certeza e liquidez do crédito, *a fiscalização não pode deixar de apurar a efetiva existência dos saldos negativos*.

Constata-se, dessa forma que o contexto fático encontra-se claramente delineado, qual seja, sobre a possibilidade de a Administração Tributária analisar a composição de saldo negativo, para fins de reconhecimento de direito creditório utilizado em compensação, de períodos abrangidos pela decadência do direito de lançamento de ofício.

Os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional não tratam de prazo para revisão de saldo negativo, ou mesmo para questionamentos acerca de sua utilização em compensação, mas de recomposição de prejuízos abrangidos pelo prazo decadencial, que resultaram em lançamento de ofício.

Transcreve-se a ementa dos dois julgados colacionados:

Acórdão nº CSRF/04-00.054:

IRPF - ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 - ATIVIDADE RURAL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

Acórdão nº 104-19.219:

IRPF - RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA - REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente, restrita a revisão a essa

circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

IRPF - ATIVIDADE RURAL - PREJUÍZOS COMPENSÁVEIS - CORREÇÃO MONETÁRIA - Os prejuízos da atividade rural e excesso de redução por investimentos, nos termos da legislação pertinente - Lei n.º 8.23, de 1990, artigos. 14 e 15 -, são compensáveis, corrigidos monetariamente, constituindo ilícito enriquecimento do Estado, o óbice administrativo à sua correção plena, por índices legalmente admitidos, para efeitos de sua compensação.

Nos referidos paradigmas não há qualquer discussão acerca das normas que regem a compensação de indébito tributário, de modo a estabelecer dissídio jurisprudencial em face daquelas examinadas no acórdão recorrido.

Em relação ao primeiro paradigma, Acórdão n.º CSRF/04-00.054, destaca-se o seguinte excerto do voto que esclarece tratar de situação fática distinta:

No caso, a fiscalização verificou inicialmente que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A origem da incorreção seria o fato de a contribuinte haver procedido à atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990 (fls. 12 a 18).

No acórdão recorrido, foi acolhida a arguição de decadência, sob o seguinte argumento (fls. 276):

Ora, a jurisprudência desse E. Conselho já decidiu, reiteradamente, como bem citada pela Recorrente em sua peça recursal, as fls. 148, que não cabe o direito à revisão do lançamento à Fazenda Nacional, sobre período-base alcançado pelo instituto da decadência, ou seja, é de se observar o limite legal de cinco (05) anos para tal revisão, notadamente sobre os fatos que ensejam a reconstituição fiscal, e, com efeito, a apuração da glosa para o lançamento fiscal conforme realizado neste processo.

É de clareza solar, nestes autos, que a fiscalização reconstituiu o prejuízo fiscal, com a respectiva glosa, considerando fatos declarados a partir de 1990 e 1991, cujo prazo decadencial se extinguiu, respectivamente, em 31/12/1996 e 31/12/1997, fulminados por força do tempo, legalmente estabelecido para sua existência válida para a revisão fiscal como alegada.

A análise do trecho colacionado permite concluir que, no acórdão recorrido, não se considerou como dies a quo do prazo decadencial nenhuma das datas previstas no Código Tributário Nacional, elegendo-se como marco inicial do prazo quinquenal, os momentos em que a interessada teria cometido os lapsos que ensejaram a computação de valores a maior, a título de prejuízos a compensar, apropriados nos anos-calendário objeto da autuação.

De plano, verifica-se que tal entendimento carece de base legal. No caso em apreço, o lançamento, cientificado à contribuinte em 28/09/2000, abarcou os anos-calendário de 1996 e 1999, que ainda não se encontravam atingidos pela decadência, seja qual for o ângulo pelo qual se analise.

Destarte, uma vez que os anos-calendário fiscalizados não haviam sido atingidos pela decadência, não há óbice à exigência de comprovação acerca dos elementos que de alguma forma influenciaram os respectivos lançamentos, ainda que vinculados a exercícios anteriores. Ressalte-se que os anos-calendário anteriores aos autuados, em que teria ocorrido o alegado lapso na correção dos saldos de prejuízo a compensar - estes sim alcançados pela decadência - não foram revistos. **O que houve foi tão-somente a retificação do valor do prejuízo a compensar, apropriado nos exercícios fiscalizados.** *(negrejou-se)*

O mesmo ocorre em relação ao segundo paradigma, que não diz respeito a direito creditório, mas a lançamento de ofício, em situação fática diversa, portanto, como se verifica no seguinte trecho do voto:

Duas são as questões dos presentes autos: a preliminar de decadência, relativamente a valores apurados em anos calendários anteriores, que influam em ano-calendário não abrangido pela caducidade e, a correção monetária de prejuízos apurados na atividade rural, se admissível a utilização para tal, das disposições da Lei nº 8.200/91 e 8.218/91, art. 16.

(...)

De fato, a revisão de valores apurados em anos calendários anteriores já abrangidos pelo decurso do prazo decadencial é absolutamente inquestionável. O que não implica reconhecer que o conceito de decadência abranja também a revisão de valores que, advindos de período já tomados pela decadência, venham a influir na apuração do resultado de ano calendário ainda não decadente.

Evidentemente que o conceito decadencial não abrange tal influência. Exatamente por esta integrar as apropriações de ano calendário não decadente. Restrita a revisão à essa específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes. Pela simples motivação de que o conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia.

Resta fora de dúvida, assim, que os paradigmas se pautaram em contexto fático substancialmente distinto, especialmente no que se refere à legislação de regência, o que impede a formação de divergência passível de apreciação em sede de recurso especial.

Não foi por outra razão, que no Acórdão nº 9101-002.526, em sessão de 14 de dezembro de 2016, este Colegiado,¹ em situação análoga ao caso recorrido, inclusive em face de decisão com ementa idêntica à presente, os mesmos paradigmas indicados foram considerados inaptos para caracterizar a divergência. Do voto condutor, de lavrada Conselheira Adriana Gomes Rêgo, extrai-se:

A caracterização da divergência jurisprudencial também foi questionada pela interessada, razão pela qual passo a apreciá-la.

Vejamos, uma vez mais, o que constou da ementa do Acórdão nº 1402-00.767:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Esse prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado), e divergiram na matéria os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.

Todavia, após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original , ou retificado pelo contribuinte, não é possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado.

Já, os paradigmas, veicularam as seguintes ementas:

Acórdão n.º CSRF/04-00.054

**IRPF ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 ATIVIDADE RURAL
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DECADÊNCIA ABRANGÊNCIA**

O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

Acórdão n.º 104-19.219

**IRPF RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA REVISÃO DE PREJUÍZO,
COMPENSÁVEL DECADÊNCIA ABRANGÊNCIA**

O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia; não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano-calendário não decadente, restrita a revisão a essa circunscrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

**IRPF ATIVIDADE RURAL PREJUÍZOS COMPENSÁVEIS CORREÇÃO
MONETÁRIA**

Os prejuízos da atividade rural e excesso de redução por investimentos, nos termos da legislação pertinente — Lei n.º 8.23/90, artigos. 14 e 15 , são compensáveis, corrigidos monetariamente, constituindo ilícito enriquecimento do Estado, o óbice administrativo à sua correção plena, por índices legalmente admitidos, para efeitos de sua compensação.

Como visto, o acórdão recorrido tratou de apreciar PERDCOMPs apresentadas pela interessada, pelas quais foi pleiteado o reconhecimento de direito creditório no valor de R\$ 60.443.862,41, a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, para ser utilizado na compensação dos débitos indicados nos referidos PERDCOMP.

O órgão de origem analisou as parcelas de composição do saldo negativo basicamente IRRF e estimativas. Parcela do IRRF utilizado como dedução do imposto apurado foi glosada, sob a justificativa de que as receitas que deram origem às retenções não foram totalmente oferecidas à tributação. Da mesma forma, a quitação, via compensação, de parcela das estimativas não se confirmou. Assim, o saldo negativo de IRPJ reconhecido foi de R\$ 42.529.960,23, que não foi suficiente a fazer frente a todas as compensações declaradas.

O colegiado *a quo* entendeu que o órgão de origem não poderia ter auditado a apuração do lucro real da interessada do ano-calendário de 2002, e, por conseguinte, ter concluído, somente em 2009, que as receitas financeiras não foram oferecidas a tributação em sua totalidade. Assentou que a Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento desse pelo contribuinte. Porém, não pode haver auditoria

do lucro líquido ou lucro real apurado, cujo prazo continuaria sendo contado na forma do art. 150 c/c 173 do CTN. Após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original, não seria possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado. Nessas condições, em 2009, a administração tributária somente poderia verificar a efetividade das retenções em fonte, bem como os recolhimentos por estimativas do ano-calendário 2002.

Discordou da glosa do valor da estimativa afirmando que a compensação, apesar de não informada em DCTF, fora informada na DIPJ e que o artigo 7º da Lei 9.430/96 estabelece que o Saldo Negativo de Recolhimentos pode ser compensado com as estimativas devidas a partir dos períodos de apuração do ano-calendário seguinte. E, ao final, reconheceu a integralidade do direito creditório.

O primeiro paradigma indicado pela PFN, Acórdão n.º CSRF/04-00.054, tratou de apreciar Auto de Infração cientificado que teve por fundamento omissão de rendimentos verificada nos anos-calendário de 1996 e 1999, em decorrência de compensação indevida de prejuízos da atividade rural. Verificou-se que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A incorreção seria decorrente de atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990. A defesa alegou que teria ocorrido a decadência do direito de rever a apuração de períodos anteriores àqueles lançados, para o fim de alterar o valor dos prejuízos compensados.

Ao apreciar a questão, o colegiado entendeu que os anos-calendário fiscalizados não haviam sido atingidos pela decadência, e não haveria óbice à exigência de comprovação acerca dos elementos que de alguma forma influenciaram os respectivos lançamentos, ainda que vinculados a exercícios anteriores. Ressaltou que os anos-calendário anteriores aos autuados, em que teria ocorrido o alegado lapso na correção dos saldos de prejuízo a compensar estes sim alcançados pela decadência não foram revistos, tendo havido somente a retificação do valor do prejuízo a compensar, apropriado nos exercícios fiscalizados.

Situação semelhante se deu com o segundo paradigma, o Acórdão n.º 104-19.219, que também analisou auto de infração fundamentado em glosa de prejuízos da atividade rural, oriundos de períodos base alcançados pela decadência. Aqui, também, assentou-se que o prazo decadencial do CTN aplica-se, exclusivamente, aos lançamentos para exigência de tributo, e não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência.

Do confronto entre esses dois paradigmas e acórdão recorrido, entendo que não está caracterizada a divergência, haja que o acórdão recorrido não tratou de um lançamento tributário efetuado em um determinado período, porém com reflexos advindos de fatos jurídicos ocorridos em períodos anteriores.

Vê-se que a essência dos acórdãos paradigmas é no sentido de afirmar que a decadência se conta do fato gerador, "não se aplicando a elementos advindos de anos-calendários anteriores, ou, em outras palavras, que o que importa é o ano-calendário fiscalizado.

Contudo, se o que importa é o ano-calendário fiscalizado, no caso do acórdão recorrido, a situação era a seguinte: o ano para o qual a Fiscalização efetuou a sua análise foi o de 2002. Foi para este ano que constatou-se que as receitas financeiras não foram oferecidas à tributação. E foi para este ano que o contribuinte pleiteou a compensação do saldo negativo.

Esse saldo negativo não foi reconhecido justamente porque se fez a apuração que o sujeito passivo deveria ter feito corretamente. Ocorre que como toda essa análise ocorreu por meio de um despacho decisório datado de 2009, o colegiado *a quo* entendeu ter ocorrido a decadência.

Para demonstrar isso, colaciono o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Ou seja, a fiscalização auditou a apuração do lucro real do contribuinte do ano-calendário de 2002, concluindo que as receitas financeiras não foram oferecidas a tributação em sua totalidade, isso em 2009.

Todavia, no ano de 2009, a fiscalização não mais poderia verificar a apuração do lucro real do ano-calendário de 2002.

Ora, com a devida vênia, para que restasse caracterizada a divergência, deveria a Fazenda ter trazido como paradigma um acórdão que entendesse que, por se tratar de uma análise de direito creditório, e portanto, não de um lançamento, é que descabia falar em decadência.

A situação trazida nos paradigmas não refletem essa discussão e essa diferença entre lançamento e reconhecimento de direito creditório; tratam de uma outra discussão afeta a decadência, que seria lançamentos que tomam por base apurações de fatos econômicos ou jurídicos, ocorridos em períodos anteriores, com reflexos no fato gerador que não estava atingido pela decadência.

São, portanto, situações diferentes, motivo pelo qual não se pode dizer que o acórdão recorrido interpretou de forma diversa dos paradigmas a legislação afeta à decadência.

Em face ao exposto, voto no sentido de não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

