



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13609.721302/2011-89  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-012.808 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de fevereiro de 2022  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A.

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

Ano-calendário: 2006

IRPJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ART. 150, §4º DO CTN.

O IRPJ e a CSLL, por serem tributos com lançamento por homologação, estão sujeitos ao prazo quinquenal fixado pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, computado a partir da ocorrência do fato gerador, termo inicial deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte, nos moldes do artigo 173, I, do código, apenas se configurado dolo, fraude ou simulação. O mesmo racional se aplica, no entendimento adotado, à formação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, cuja apuração, determinação, documentação e escrituração incumbem ao sujeito passivo, a quem também compete a prática de atos que levem o seu procedimento ao conhecimento do fisco, cientificando-o para a tomada de providências consideradas cabíveis, como eventuais glosas ou autuação.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NÃO OPERACIONAIS. DECADÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DA APURAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL E NÃO DA DATA DA REALIZAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.**

O Fisco deve observar o prazo decadencial do CTN para exigência do contribuinte da comprovação da existência de prejuízos fiscais acumulados disponíveis para a compensação e para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Além disso, o termo *a quo* da contagem do prazo de 5 (cinco) anos ocorre na data da apuração do prejuízo fiscal e não a partir de quando foi efetivada a compensação. Transcorrido esse prazo, a Receita Federal não pode mais glosar o valor compensado, como ocorre no caso dos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello

(relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Érika Costa Camargos Autran, que não conheciam. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo da Costa Pôssas e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento. Votou pela conclusões o conselheiro Valcir Gassen.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de recursos especiais de divergência interpostos pela FAZENDA NACIONAL e pelo Contribuinte VOTORANTIM METAIS ZINCO S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 1302-001.851**, de 04 de maio de 2016, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, no sentido de *“rejeitar a alegação de nulidade do lançamento e em negar provimento ao recurso de ofício; e, por maioria de votos, em acolher a arguição de decadência”*, dando provimento ao recurso voluntário. O julgado foi rerratificado pelo **Acórdão de embargos n.º 1302-002.118**, de 16 de maio de 2017. Os acórdãos foram assim ementados:

### **Acórdão n.º 1302-001.851**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Restando explicitado no lançamento sua fundamentação e os critérios utilizados na apuração das glosas de prejuízos fiscais, não há que se falar em nulidade. Eventuais erros cometidos na apuração da base de cálculo não tem o condão de invalidar o lançamento, devendo ser apreciados em seu mérito.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

O Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação e constitui ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros contábeis e fiscais de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ. No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência.

#### **Acórdão de embargos nº 1302-002.118**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. CARACTERIZAÇÃO.

Caracterizada a existência do acórdão embargado sobre ponto que o colegiado devia se pronunciar, esta deve ser suprida.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NÃO OPERACIONAIS. LIMITES LEGAIS. DECADÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

O Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação e constitui ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros contábeis e fiscais de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ. Os prejuízos não operacionais somente podem ser compensados com resultados positivos da mesma natureza, cabendo ao contribuinte comprovar sua correta utilização.

Não há que se falar em decadência se o Fisco não modifica as bases apuradas pelo contribuinte e tão somente examina a compensação por ele declaradas.

O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a compensação se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização exigir do contribuinte a composição e comprovação do saldo de prejuízos por ele compensados, ainda que abranja períodos de apuração anteriores ao do ano da compensação.

Não resignada com o acórdão, a **FAZENDA NACIONAL** interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à matéria da **decadência do direito à**

**glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.** Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 1102-00.785 e 104-19.219.

Em sede de despacho de exame de admissibilidade S/N – 4ª Câmara, de 12 de julho de 2016, foi dado seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

De outro lado, o Contribuinte opôs embargos de declaração alegando a existência de omissão no julgado, pois, embora na ementa e no dispositivo do acórdão constasse o cancelamento integral das glosas realizadas, não se manifestou quanto às glosas relativas (a) ao ano-calendário de 1996; (b) ao ano-calendário de 1997, que não decorreu da cisão realizada; e (c) ao ano-calendário de 2003.

Na mesma oportunidade, o Sujeito Passivo apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, requerendo, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

Como julgamento dos embargos de declaração, sobreveio o **Acórdão n.º 1302-002.118**, de 16 de maio de 2017, que os acolheu para suprir a omissão apontada e rerratificar o acórdão embargado, mantendo as glosas de compensações de prejuízos fiscais relacionadas aos anos-calendário de 1996, 1997 e 2003, afastando assim a alegação de decadência para tais períodos, uma vez que as glosas teriam resultado do exame da correção dos procedimentos de compensação de prejuízos não operacionais realizados pelo Contribuinte.

Devidamente intimado do referido julgado, o Contribuinte interpôs recurso especial de divergência com relação às seguintes matérias: (i) nulidade do lançamento; e (ii) impossibilidade de manutenção das glosas relativas aos anos de 1996, 1997 e 2003 em razão do transcurso do prazo prescricional. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigma os acórdãos n.º 1103-00.238 e 3201-002.041 (i); e 108-09621 e 1101-001.037 (ii), respectivamente.

Em sede de despacho em agravo, de 24 de janeiro de 2018, foi reformado o despacho de admissibilidade s/n – 3ª Câmara, proferido em 25 de outubro de 2017, e dado seguimento parcial ao recurso especial do Sujeito Passivo tão somente com relação à matéria “**decadência**”, admitindo-se a discussão quanto à possibilidade de o Fisco aferir a existência de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como recompor esses referidos saldos com base na normas tributárias aplicáveis, mesmo em relação a períodos alcançados pela decadência.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao apelo especial do Sujeito Passivo, requerendo, preliminarmente, o seu não conhecimento e, no mérito, a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

### 1 Admissibilidade

#### 1.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015.

Em sede de contrarrazões, o Contribuinte sustenta a impossibilidade de conhecimento do apelo especial, alegando a não comprovação de divergência jurisprudencial, bem como a falta de demonstração analítica da divergência. Aduz a empresa VOTORANTIM que:

- o acórdão n.º 1102-00.785 não é apto a comprovar a divergência jurisprudencial, pois analisou fatos diversos dos presentes autos e normas jurídicas que, igualmente, não são as mesmas; a situação fática analisada no paradigma foi a possibilidade de se considerar disponibilizados a uma empresa coligada brasileira os lucros auferidos por suas coligadas no exterior em razão da simples alienação dos investimentos pela empresa no Brasil, tendo em vista o que dispunha o art. 2º, §9º, da Instrução Normativa RFB n. 38, de 27.6.1996, em face do art. 1º, §2º da Lei n. 9.532/97.
- referido paradigma também examinou a possibilidade de prejuízos fiscais apurados por empresa no exterior em períodos alcançados pela decadência e não comprovados pelo sujeito passivo serem compensados com lucros externos apurados em períodos posteriores, não decaídos. A decisão concluiu pela impossibilidade de compensação de prejuízos em razão da falta de comprovação da sua veracidade;
- portanto, a questão tratada no paradigma foi fático-probatória, relacionada à aptidão dos documentos apresentados para comprovar a apuração dos resultados negativos utilizados pelo Sujeito Passivo;
- no caso concreto, de forma diversa, a glosa fiscal não decorreu da ausência de comprovação documental da apuração dos resultados negativos aproveitados pelo contribuinte, mas sim do questionamento dos fundamentos da existência desses

resultados (questão jurídica) – impossibilidade de compensação de saldos devedores de correção monetária complementar decorrentes da diferença entre o IPC e o BTNF;

- também aponta diferenças na aplicação das normas no paradigma e no recorrido: no recorrido, a matéria foi analisada sob o prisma da aplicação do disposto nos artigos 150, §4º e 173, I, do CTN, interpretados em conjunto com o art. 9º, §4º, do Decreto n. 70.235/72. No paradigma, no entanto, a questão foi analisada sob a ótica do art. 37 da Lei nº 9.430/96;

- igualmente no que concerne ao acórdão paradigma nº 104-19.219, tratou de glosa de prejuízos fiscais de atividade rural, na apuração do imposto de renda de pessoa física, sob o prisma do art. 19, §único, da Lei nº 9.250/95. Nesse caso, o art. 37 da Lei nº 9.430/96, invocado para estribar as exigências fiscais no caso vertente, sequer foi objeto de exame pelo órgão julgador.

- assim, diante da diversidade de incidências e de regimes impositivos, afigura-se injustificada a comparação entre o paradigma e o recorrido.

Entende-se assistir razão ao Contribuinte quanto ao não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

O acórdão n. 1102-00.785 teve como situação fática subjacente a acusação de falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL de lucros auferidos no exterior que teriam sido disponibilizados a partir de alienação de investimento considerado como “emprego de valor” (art. 1o., §2º, alínea “b”, item 4 da Lei n. 9.532/97) e em função de disponibilização ficta (art. 74 da MP 2.158/2001), do que resultou a retificação do saldo do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de empresa investida no exterior.

Nesse sentido, veja-se os trechos do acórdão paradigma que evidenciam a falta de similitude fática necessária à comprovação da divergência jurisprudencial:

“PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real.”

“Contra a empresa acima qualificada foram lavrados Autos de Infração do imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os quais resultaram em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL do ano calendário de 2002.

(...)

Com relação aos resultados da HOHNECK no exterior, a autoridade fiscal constatou que ela apurou prejuízo fiscal nos anos de 1999, 2000 e 2001 e lucro no ano de 2002. Entretanto, por não ter sido apresentada a documentação que lastreou os registros contábeis, a fiscalização desconsiderou os prejuízos apurados nos anos de 1999, 2000 e 2001, observando ainda que alguns lançamentos contabilizados seriam “inverossímeis” ou “sem nenhum fundamento na contabilidade brasileira”.

(...)

São duas as infrações imputadas à recorrente: a primeira, decorrente da suposta disponibilização ocorrida com a “alienação” de investimento no exterior, e a segunda, por conta da disponibilização ficta prevista no art. 74 da MP 2.158/2001.

(...)

A autoridade fiscal desconsiderou por completo os prejuízos auferidos pela HOHNECK nos anos de 1999, 2000 e 2001, contudo, não é possível revisar o balanço de empresa estrangeira com base na legislação brasileira, vez que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece que “as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio”.

Além disto, se acaso fosse possível à fiscalização glosar o valor de prejuízos constantes do balanço da empresa investida no exterior, neste caso já teria ocorrido a decadência de tal direito, consoante a pacífica jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes, vez que a fiscalização pretendeu glosar, em dezembro de 2007, prejuízos havidos nos anos de 1999 a 2001. E, ainda, não há nada de inverossímil na escrituração da HOHNECK, que justifique a glosa dos seus prejuízos.

(...)

Deste modo, por absoluta falta de comprovação, correto o procedimento fiscal de desconsiderar os prejuízos alegadamente sofridos em 1999, 2000, e 2001. Não há nenhuma incoerência em não acatar a compensação de alegados prejuízos, por absoluta falta de comprovação destes, e tomar o resultado positivo demonstrado pela recorrente em balanço de 2002, e em nenhum momento infirmado, como sendo o correto.

Quanto à alegação de decadência, de se observar que não há, no caso, lançamento de tributo relativo aos balanços da pessoa jurídica domiciliada no exterior levantados nesses anos, nem mesmo propriamente de auditoria de seus resultados, senão tão somente a exigência de comprovação dos resultados negativos que alega ter, os quais repercutem no período fiscalizado. O lançamento é de disponibilização de lucros ocorrida no ano calendário de 2002, e foi cientificado à recorrente em 21.12.2007, portanto dentro do prazo quinquenal de que dispõe o fisco.

Neste sentido, as ementas dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes colacionadas pela decisão recorrida, bem como as considerações feitas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional em contrarrazões, são bastante elucidativas, expressando a plena possibilidade de exame, pelo fisco, dos livros e documentos

das pessoas jurídicas sem limitação temporal, bem como a necessidade de que os fatos formados no passado repercutam na sua exata dimensão, sem distorções, nos períodos futuros ainda não atingidos pela decadência, exatamente como ocorreu no presente caso.”

No paradigma, entendeu-se possível revisitar a documentação que sustentou a formação do prejuízo de período anterior no momento de seu aproveitamento, sob a justificativa de análise da base atual, bem como que não poderia prevalecer prejuízo inexistente, e que a decadência recairia sobre o período em que realizada a compensação.

Voltando-se ao acórdão recorrido, tem-se que não há a necessária similitude fática. No presente caso do paradigma, trata-se de revisão de prejuízo fiscal a partir de questionamentos quanto aos elementos que levaram à sua formação, realizada em período posterior, mas tratando de prejuízo firmado no exterior, constituído e desconstituído por normas próprias. Essa diferença revela-se intransponível, pelo que não se pode conhecer do recurso com relação ao primeiro paradigma, no que diz respeito à questão da similitude fática.

Também com relação ao segundo paradigma indicado (Acórdão nº 104-19.219), não há a similitude fática necessária à comprovação da divergência jurisprudencial. O paradigma tratou de glosa de prejuízos fiscais de atividade rural, na apuração do imposto de renda de pessoa física, sob o prisma do art. 19, § único, da Lei nº 9.250/95. Nesse caso, o art. 37 da Lei nº 9.430/96, invocado para estribar as exigências fiscais no caso vertente, sequer foi objeto de exame pelo órgão julgador.

Seguem trechos do acórdão paradigma nº 104-19.219, a evidenciar as diferenças apontadas:

“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.”

(...)

Trata-se de exigência de ofício do imposto de renda de pessoa física, atinente aos exercícios de 1996 a 2000, anos calendários de 1995 a 1999, fundamentada em glosa de prejuízos da atividade rural, compensados nas declarações de rendimentos correspondentes àqueles anos civis. De acordo com a fiscalização, intimado o sujeito passivo a apresentar demonstrativo da compensação de prejuízos do exercício anterior, relativamente à declaração anual de ajuste relativa ao ano calendário de 1994, corroborado por documentação contábil, o contribuinte apresentou a documentação de fl. 149/150 e os esclarecimentos e documentos de fls. 153/183. Através destes documentos demonstra a utilização de índices de correção monetária dos valores, com base na Lei nº 8.200/91 e artigo 16 da Lei nº 8.218/91 correção monetária de prejuízos e de saldos de incentivos fiscais, dos anos calendários de 1989 e 1990.

Com fundamento no artigo 19, § único, da Lei n.º 9.250/95 (RIR/99, art. 65), de que a pessoa física é obrigada à guarda e conservação do livro caixa e dos documentos fiscais que demonstra apuração do prejuízo a compensar. A fiscalização fundamenta a glosa por considerar:

a) não terem sido comprovados os valores dos anos calendários de 1989 a 1992, corrigidos monetariamente, no montante de 5.010.912,44 UFIR, utilizados à compensação nas declarações dos exercícios de 1996 a 2000, fls. 20;

b) a legislação de que se valeu o contribuinte para correção dos valores somente é aplicável às pessoas jurídicas e à apuração de ganho de capital das pessoas físicas. Não, à atividade rural.

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 n.º 8.200/91 e 8.218/91, art. 16.

Quanto à preliminar de decadência, este Primeiro Conselho de Contribuintes já abordou, ainda que parcialmente, a matéria. Citem-se, dentre outros, os Acórdãos a seguir, cujas ementas transcrevo:

Ac. 107-1.022/94 — RECONSTITUIÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL. A reconstituição de prejuízo fiscal, apurado em período base alcançado pela decadência, através de intimação para que o sujeito passivo apresente a prova da entrega da declaração de rendimentos correspondente, é defesa ao fisco, face à perda do direito à revisão do lançamento prevista na legislação tributária (Art. 149 e 173 do CTN e 29 da Lei n.º 2.862/56). (grifos não do original)

Ac. 101-85.155/93 — REVISÃO DO PREJUÍZO (COMPENSAÇÃO). A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação de prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente.

(grifos não do original).

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.

Aliás, o próprio CTN ratifica o entendimento, através de seu artigo 195, invocado pela autoridade recorrida. Este dispositivo infraconstitucional, ao

introduzir, na area tributária, o artigo 10, § 30 do Código Comercial, expressamente determina, em seu § único, "verbis":

"§ único — Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorre a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram." (grifos não do original).

A simples leitura do dispositivo em questão evidencia de sua absoluta ressonância com o princípio da decadência, a que se reporta tanto o artigo 149, § único, como os artigos 150, § 40, e 173, todos do CTN., como antes mencionado. Isto é, se determinada apropriação influi no resultado na apuração do crédito tributário, é passível de evisão essa circunscrita influência. Ainda que, na origem, seja legalmente carregada de período já decadente."

Com base nesses argumentos, não se conhece do recurso especial da Fazenda Nacional.

## 1.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

A Fazenda Nacional sustenta, na suas contrarrazões, que não deve ter seguimento o apelo especial da empresa, porque não haveria similitude fática entre os acórdãos recorrido e aquele indicado como paradigma. Afirma que deve prevalecer o primeiro despacho de admissibilidade, transcrevendo o seguinte excerto:

[...]

Verifica-se que há uma contradição entre o que o recorrente afirma e o que a decisão recorrida afirma. Em resumo, a decisão recorrida afirma que não houve recomposição da base de cálculo de anos anteriores para gerar qualquer alteração do valor dos prejuízos fiscais, mas tão somente a segregação de prejuízos de naturezas diferentes (operacional e não operacional), mas conforme os valores informados pelo contribuinte em seus documentos fiscais. Afirma, também, que tal segregação se deu em razão de ser apenas permitida a compensação de prejuízos e lucros de mesma natureza. Afirma, ainda, que as glosas em tela não tiveram efeito real no tempo, uma vez que os prejuízos glosados nos anos em tela, reconhecidos mas não autorizados a compensar lucros de outra natureza, foram absorvidos pela sistemática de compensações dos anos seguintes.

O Acórdão n.º 108-09.621 adotou a seguinte ementa:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO –GLOSA NO APROVEITAMENTO

A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.

[...]

O Acórdão n.º 1101-001.037 adotou a seguinte ementa:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO -GLOSA NO APROVEITAMENTO. A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.

[...]

A leitura de ambos os acórdãos paradigmas permite verificar que eles tratam de situação em que a fiscalização alterou a base de cálculo dos tributos em período já alcançado pela decadência, de forma a apurar valor de prejuízo fiscal diferente do que foi declarado pelo contribuinte e por ele utilizado em posterior compensação de prejuízos, a qual foi glosada. Esta situação é aquela reclamada pelo recorrente, todavia não é a situação que ocorre no presente processo, conforme foi explicitado na decisão recorrida.

Aqui, não houve novo cálculo dos prejuízos, apenas a sua segregação entre prejuízos operacionais e não operacionais. Aqui, a glosa não se deu pela insuficiência quanto ao valor global dos prejuízos, mas pela impossibilidade de compensar prejuízos de uma natureza com lucros de outra natureza.

Assim, as decisões contrapostas tratam de objetos distintos: recomposição da base de cálculo de ano alcançado pela decadência (paradigmas) e limitação da compensação para prejuízos/lucros de mesma natureza. Assim, os acórdãos apontados não se prestam como paradigmas de divergência para o presente tópico.

[...]

No entanto, referido despacho de admissibilidade foi reformado em sede de despacho que julgou agravo interposto pelo Contribuinte, restando demonstrado que a situação tratada no acórdão recorrido e naqueles indicados como paradigmas são idênticas, existindo a divergência jurisprudencial quanto à possibilidade (ou não) de questionamento pelo Fisco do saldo negativo após o decurso do prazo decadencial. Veja-se o teor do despacho de agravo:

[...]

Alega a Agravante que, nos termos das defesas apresentadas, sustentou que o Fisco não está autorizado a retroceder no tempo para recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos alcançados pela decadência, com o objetivo de provocar eventual repercussão em períodos subsequentes, ainda não atingidos pela caducidade. Argumenta que o CARF já se manifestou no sentido de que, após o prazo decadencial, a apuração do IRPJ pelo contribuinte se torna imutável, razão pela qual todos os prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL declarados e informados ao Fisco em anos já alcançados pela decadência não comportam qualquer novo juízo de valor.

Fazendo referência ao acórdão paradigma n.º 108-09.621, diz que o entendimento nele esposado segue o fundamento por ela apresentado nos presentes autos, *"no sentido de que resta decaído o direito de a autoridade fiscal rever o prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte após o transcurso do prazo de cinco anos, a contar do ano-calendário de sua formação", enquanto a decisão recorrida, em sentido oposto, "entendeu que o fisco está autorizado a exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para compensação, independentemente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação, ou seja, independentemente da decadência"*. No que tange ao paradigma n.º 1101-001.037, diz que ele é cristalino ao delimitar a matéria, em plena convergência com o debate travado no presente processo, e, *"na sequência, arrematar a discussão destacando a impossibilidade de questionamento do resultado negativo apurado após o prazo decadencial"*.

Primeiramente, deve-se segregar as questões abordadas no presente item.

Aqui, temos três situações distintas, quais sejam: i) alteração do saldo de resultados negativos passíveis de compensação, em decorrência do cometimento de infração na sua apuração; ii) comprovação documental da existência de saldos de resultados negativos passíveis de compensação; e iii) aplicação das normas de compensação previstas na legislação tributária.

Os acórdãos recorridos trataram dessas três questões.

Quanto à primeira (alteração do saldo de resultados negativos passíveis de compensação, em decorrência do cometimento de infração na sua apuração), esposou entendimento no sentido de que não é possível a alteração do saldo na circunstância descrita após o decurso do prazo decadencial, conforme demonstram os excertos abaixo, extraídos do voto condutor do acórdão (recorrido) n.º 1302-001.851.

[...]

O fato gerador do IRPJ e da CSLL têm como ponto de partida o confronto das receitas auferidas e custos e despesas dedutíveis registradas na escrituração contábil do contribuinte. Este resultado, ajustado por adições e exclusões, na forma da lei, constitui a base de cálculo dos tributos devido (IRPJ e CSLL) num determinado período.

Ora, sendo os períodos de apuração do IRPJ e CSLL (anual ou trimestral) determinados por lei e tendo o Fisco, a partir da informação desse resultado pelo contribuinte na sua declaração de rendimentos (DIPJ), o poder-dever de revisar esta apuração e exigir eventuais tributos devidos, inclusive mediante a reversão de prejuízos apurados, entendo que não há como desconsiderar que o nascimento do prazo decadencial, para que o Fisco desconstitua as informações prestadas pelo sujeito passivo, se dê na data prevista em lei para a ocorrência do fato gerador, salvo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

**Assim, quando uma determinada receita ou despesa é registrada num determinado período, esta receita ou despesa passa a integrar a apuração da ocorrência do fato gerador (complexivo) daquele período, ainda que ao final seja apurado um prejuízo/resultado negativo. Desta feita, não pode o Fisco, se já ultrapassado o prazo decadencial, questionar, isoladamente, o seu montante ou dedutibilidade, quando o contribuinte vier a compensar o resultado negativo apurado, nos termos da previsão legal. (O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)**

Relativamente à segunda questão (comprovação documental da existência de saldos de resultados negativos passíveis de compensação), o acórdão (recorrido) n.º

1302-001.851 emite pronunciamento no sentido de que a Fiscalização está autorizada a analisar a documentação de suporte da apuração dos resultados negativos, inclusive em relação a períodos já alcançados pela decadência, senão vejamos:

[...]

É certo que o Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação. E, que é ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ. (O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência.

No que tange à terceira questão (aplicação das normas de compensação previstas na legislação tributária), o acórdão de embargos (recorrido) nº 1302-002.118 declina entendimento no sentido de que, independentemente da aplicação referir-se a período já alcançado pela decadência, ela é possível, haja vista que nesse caso não se está diante "modificação no saldo de prejuízos fiscais compensáveis declarados pelo sujeito passivo, mas tão somente de ajustes feitos, com base nas normas de compensação de prejuízos". Extrai-se do voto condutor do referido acórdão as seguintes passagens:

[...]

Como bem demonstra o acórdão de primeiro grau, aqui não se trata de modificação no saldo de prejuízos fiscais compensáveis declarados pelo sujeito passivo, mas tão somente de ajustes feitos, com base nas normas de compensação de prejuízos não operacionais que impunham a sua compensação exclusivamente com resultados da mesma natureza.

Restou claro, também, que os valores das compensações declaradas pela contribuinte a título de prejuízos não operacionais, que não foram reconhecidos pelo Fisco, num dado momento, em face da ausência de resultados não operacionais para compensação, foram devidamente considerados e absorvidos na compensação de resultados não operacionais apurados em exercícios seguintes, compreendidos no levantamento realizado pela fiscalização até o ano-calendário de 2006, de sorte que sua glosa, neste caso deve ser mantida, sob pena de aproveitamento em dobro por parte do sujeito passivo.

Neste ponto, não há como considerar decadente o direito do Fisco de examinar a correção dos procedimentos de compensação realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em suas DIPJ e consolidados no sistema SAPLI. O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a compensação se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização exigir do contribuinte a composição do saldo de prejuízos por ele compensados, ainda que abranja períodos de apuração anteriores ao do ano da compensação.

Em conclusão, temos que o acórdão recorrido n.º 1302-001.851, além de negar provimento ao recurso de ofício, reconheceu a decadência do lançamento decorrente das glosas relativas aos anos calendário de 1995, bem como dos anos de 1997 e de 1998 mantidas pela decisão de primeira instância e que derivaram da cisão ocorrida em 1997. Tal reconhecimento teve por base o entendimento de que não é possível promover alteração do saldo de resultados negativos passíveis de compensação em virtude da constatação de infração na sua apuração (QUESTÃO 1, acima).

O acórdão (recorrido) n.º 1302-002.118, por sua vez, apreciando os embargos opostos pela ora Agravante, debruçou-se sobre as glosas de prejuízos fiscais relativas aos anos de 1996, 1997 (não decorrente da CISÃO) e 2003, em relação as quais o acórdão n.º 1302-001.851 foi omissivo. Nesse diapasão, assinala "que as diferenças apuradas nestes períodos decorrem essencialmente de ajustes na compensação de prejuízos não operacionais realizados pela contribuinte num dado momento e que foram glosados pela autoridade fiscal naquele período".

O acórdão paradigma n.º 1101-001.037 examinou questão semelhante a acima indicada como TERCEIRA, qual seja, a relacionada à aplicação das normas de compensação previstas na legislação tributária, conforme demonstra o fragmento abaixo transcrito, extraído do seu relatório.

No que diz respeito à glosa do prejuízo fiscal, sustentou a recorrente que o prejuízo foi efetivamente apurado a maior em decorrência de erro no cálculo do seu valor em 1997, em função de ter sido a ele adicionado também o montante do prejuízo não operacional, adição essa que a recorrente reconhece ser vedada pelo disposto no artigo 511 do Regulamento do Imposto de Renda.

Ocorre que essa adição não poderia ser questionada pela fiscalização em função do decurso do prazo decadencial. Com efeito, o valor do prejuízo fiscal, compensado a maior nos anos calendário de 2001 e 2002, foi apurado no ano calendário de 1997. Como o auto de infração foi lavrado em 07 de dezembro de 2005, já teria ocorrido a decadência do direito de o fisco revisar os valores em questão.

(O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

Embora não tenha se debruçado de forma clara acerca da natureza das alterações promovidas pela autoridade fiscal no saldo dos resultados negativos, como fizeram os acórdãos recorridos, o voto condutor do paradigma sob apreciação emite pronunciamento genérico no sentido de que não é possível alterar saldos de prejuízos fiscais, relativamente a períodos alcançados pela decadência. É o que se constata dos fragmentos abaixo reproduzidos.

[...]

Sustenta a fiscalização que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data em que os prejuízos foram compensados. Assim, teria o fisco cinco anos - por força do disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN - para verificar se o valor do prejuízo foi corretamente compensado. Identificada alguma irregularidade na quantificação do valor do prejuízo, o fisco teria o prazo de cinco anos para contestar esse valor, contado a partir da data em que houve a sua compensação.

Já a recorrente vem sustentando desde a impugnação inicial que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data em que o prejuízo foi formado. Nessas condições, não importa em que data houve a efetiva compensação do prejuízo, para fins de contagem de prazo para decadência. O que importa é que, apurado o prejuízo,

o fisco teria cinco anos para verificar a validade dessa apuração. Passado o prazo, teria o contribuinte o direito à manutenção daquele valor, ainda que tenha ele sido formado irregularmente.

Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver, a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa.

O período atingido pela decadência, portanto, torna imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte.

(O GRIFO NÃO É DO ORIGINAL)

O acórdão paradigma nº 1101-001.037 enfrentou situação em que, com base em informações constantes do sistema de controle da Receita Federal (SAPLI), os saldos de resultados negativos (prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL) foram recompostos, haja vista que eles haviam se esgotados. Diante tão somente das informações constantes do referido acórdão, a hipótese retratada naqueles autos enquadra-se na segunda questão antes descrita (comprovação documental da existência de saldos de resultados negativos passíveis de compensação). O voto condutor do paradigma em referência esposou entendimento no sentido de que, ultrapassado o prazo decadencial, não mais seria possível alterar os saldos de prejuízo fiscal e base negativa apurados pela contribuinte fiscalizada. É o que se depreende dos fragmentos abaixo transcritos.

[...]

Consoante explicado alhures, sustenta-se que as informações contidas nos livros objeto da fiscalização poderiam ter sido contestadas no momento da apresentação da DIPJ, isto é, quando a Administração tomou conhecimento dos prejuízos e bases negativas apurados, ocasião em que teria passado a fluir o prazo decadencial.

Quanto ao ponto, a DRJ entendeu que o referido prazo tem início com a compensação do prejuízo fiscal, e não com a formação deste.

Não desconheço a existência de divergências em relação à referida questão no âmbito deste conselho, mas já manifestei entendimento no sentido de que, ultrapassado in albis o quinquídio legal após a declaração do resultado negativo, opera-se a homologação tácita dos valores indicados.

...

Nesse contexto, há de se concluir que o auto de infração deve ser reformado em relação ao ponto, haja vista a ocorrência da decadência do direito de modificar as informações referentes à DIPJ de 2001, para fins da autuação ora questionada.

Relativamente à matéria sob exame, portanto, o dissídio jurisprudencial resta comprovado, vez que o acórdão declina entendimento de que é possível, mesmo em relação a períodos alcançados pela decadência, aferir a existência de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como recompor esses referidos saldos com base na normas tributárias aplicáveis, enquanto os paradigmas colacionados pela Agravante emitem pronunciamento em sentido contrário. Constatam-se

se, ante o exposto, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de parcial reforma do despacho questionado. Propõe-se, dessa forma, que o agravo seja: 1) ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente à matéria "DECADÊNCIA"; e

[...]

Nos termos do despacho de agravo, deve ser conhecido o recurso especial do Contribuinte.

## 2 Mérito

### 2.1 RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

No mérito, a Fazenda Nacional busca ver reformado o acórdão recorrido sob o fundamento de que a contagem do prazo de decadência para que o Fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa deve ter início no período em que o referido saldo foi aproveitado, por meio de compensação.

A pretensão da Fazenda Nacional não merece prosperar.

O IRPJ e a CSLL, por serem tributos com lançamento por homologação, estão sujeitos ao prazo quinquenal fixado pelo artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, computado a partir da ocorrência do fato gerador, termo inicial deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte, nos moldes do artigo 173, I, do código, apenas se configurado dolo, fraude ou simulação. O mesmo racional se aplica, no entendimento adotado, à formação do prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, cuja apuração, determinação, documentação e escrituração incumbem ao sujeito passivo, a quem também compete a prática de atos que levem o seu procedimento ao conhecimento do fisco, cientificando-o para a tomada de providências consideradas cabíveis, como eventuais glosas ou autuação.

Nesse sentido, sendo propiciado à Fazenda o conhecimento dos atos competentes ao sujeito passivo, há de se instalar limite temporal para que se posicione, obstando um limite sem fim que cause insegurança ao administrado e não ponha termo, em algum momento, às relações jurídicas. Afinal, oferecendo-se o contribuinte a publicidade necessária, conforme regime legal estipulado, não há que se falar que apenas com o aproveitamento do prejuízo fiscal ou base negativa seria dado o acesso ao fisco, contando-se daí o prazo decadencial para a revisão de sua formação.

Para fundamentar o presente voto, adotam-se as razões de decidir expendidas pela Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão n.º 1302-001.796, *in verbis*:

“A decisão recorrida invoca entendimento adotado por esta Relatora no voto condutor do Acórdão n.º 1101000.863, porém naqueles autos estava em discussão

a possibilidade de a autoridade lançadora, em 2009, glosar despesas registradas de 2004 a 2006, decorrentes de operações realizadas de 1997 a 2002. E a validade deste procedimento foi defendida com base nas razões expostas pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza no Acórdão n.º 140200.993, das quais destaca-se:

‘A preclusão temporal, em principio, corresponde à perda da possibilidade do exercício de um direito em decorrência do decurso de um determinado prazo. Portanto, para que seja possível falar nesse instituto no caso em concreto, caberia ao contribuinte identificar um dever atribuído por lei à Fazenda Pública, o qual seria passível de extinção pelo decurso de prazo.

[...]

Efetivamente, não existe essa previsão legal. Tanto o art. 142 do CTN quanto o art. 9º do Decreto n. 70.235/72 prevêm apenas o lançamento como forma de exigência do crédito tributário, retificação de prejuízo fiscal e aplicação de penalidade isolada. [...]

Frise-se: o que é homologado pelo Fisco é a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL realizada pelo contribuinte, não o ágio registrado, ou qualquer outro elemento patrimonial, ainda que definitivamente constituído.

O prazo decadencial corre em face do fato gerador da obrigação tributária, e não sobre qualquer operação contabilizada. Apenas quando se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária é que surge contra o Fisco o prazo para a homologação dos elementos que dão origem aos créditos passíveis de constituição.

O prazo para controle dos registros patrimoniais com possibilidade de repercussão tributária no futuro é definido em função do prazo para gozar do crédito decorrente. Neste contexto, pode a autoridade fiscal, no prazo de que dispõe para rever o período de apuração no qual foi aproveitado, exigir prova de sua efetividade e formação e, na ausência desta, negar sua utilização.

É o que o art. 37 da Lei n.º 9.430/96 expressamente dispõe: (...)

Esclareça-se que esse dispositivo não altera o prazo decadencial para constituir o crédito tributário estabelecido no CTN, tampouco cria outro prazo decadencial qualquer, apenas viabiliza a autoria fiscal dos fatos com repercussão futura. Frise-se, mais uma vez, que o prazo decadencial é sempre norteado pelo nascimento da obrigação tributária, ou seja, que se dá com a ocorrência do fato gerador.’ (negritou-se)

Aqui, porém, a discussão não recai, apenas, sobre o art. 37 da Lei n.º 9.430/96. O procedimento fiscal tem em conta a própria apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2004 e 2005, retificandoas por meio de auto de infração, consoante autoriza o Decreto n.º 70.235/72 (...)

Ou seja, o sujeito passivo informou ao Fisco, por meio de DIPJ, a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos períodos em referência, e a lei autorizava a formalização de auto de infração, mesmo que sem exigência de crédito tributário, para constituição da infração à legislação tributária cometida pela contribuinte.

Por sua vez, veja-se o exato teor do art. 37 da Lei n.º 9.430/96:

(...)

A lei, neste caso, fala da repercussão futura de fatos contabilizados no passado. Nada menciona acerca da compensação futura de prejuízos fiscais e assim, não contradiz a autorização especial contida no art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, acerca da retificação de prejuízos fiscais por meio de lançamento.

É certo que em circunstâncias específicas, a autoridade fiscal poderia discordar da compensação futura de prejuízos fiscais ou bases negativas, ainda que não promovido lançamento anterior para retificar sua apuração.

Isto porque, para além do efeito imediato da apuração de prejuízos fiscais e bases negativas, que é a demonstração da inoccorrência do fato jurídico tributário (lucro) no período de sua apuração, aquela apuração tem um efeito mediato, qual seja, a redução de bases tributáveis futuras, momento em que o sujeito passivo deveria fazer a prova da existência do prejuízo fiscal e da base negativa anteriormente apurados, mesmo que já atingido pelo prazo decadencial. Assim, se tais prejuízos não foram informados em DIPJ oportunamente, e não estão demonstrados no LALUR, consoante exige o art. 262, inciso III do RIR/99, a autoridade fiscal poderia glosar sua utilização futura, ainda que ultrapassado o prazo decadencial contado a partir da apuração original.

Todavia, se estas informações foram prestadas, ultrapassado o prazo decadencial o Fisco não mais pode promover o lançamento que, desde o encerramento da apuração correspondente, estava autorizado por lei a fazer.

Acrescente-se, ainda, que embora o CTN estipule prazo decadencial para constituição de crédito tributário, os incisos do seu art. 173 fazem referência à formalização de lançamento, sendo certo que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL guarda praticamente todos os contornos do lançamento previsto no art. 142 do CTN, à exceção do cálculo do montante do tributo devido e da aplicação de penalidade cabível, ante o expresse reconhecimento da autoridade fiscal de que a apuração da contribuinte subsistiu negativa. Logo, não há como negar que o auto de infração destinado à redução de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL se submete aos prazos decadenciais estipulados no CTN para fins de constituição de crédito tributário.

Esclareça-se, ainda, que este entendimento traz implícita a premissa de que sujeita-se a homologação tácita a apuração de prejuízo fiscal regularmente escriturada e declarada pelo sujeito passivo. Por esta razão, a matéria é afetada pelas disposições do Regimento Interno do CARF, alterado por meio da Portaria MF n.º 586/2010, para passar a conter, em seu Anexo II, o seguinte artigo:

Art. 62A. (...)

Isto porque, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já havia decidido, na sistemática prevista pelo art. 543C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp n.º 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

(...)

Extrai-se deste julgado que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou

simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em conseqüência não há, naquele julgado, maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, dentre os quais se insere a recorrente, ao optarem pela apuração do lucro real anual. Cumpre-lhes: escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o lucro real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a base de cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ.

No cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ.

Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre. E isto porque há uma situação intermediária na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja feito se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar.

E, para esta hipótese intermediária, não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável.

Esta, inclusive, é uma das interpretações cogitadas pela Equipe de Trabalho constituída por esta Relatora e por Daniel Monteiro Peixoto, Gleiber Menoni Martins, Maria Inês Dearo Batista, Maria Lúcia Aguilera, Vanessa Rahal Canado e Eurico Marcos Diniz de Santi, sob a coordenação deste último, e que consta do livro *Decadência no Imposto sobre a Renda – Investigação e Análise I*, Editora Quartier Latin, São Paulo, 2006, p. 50:

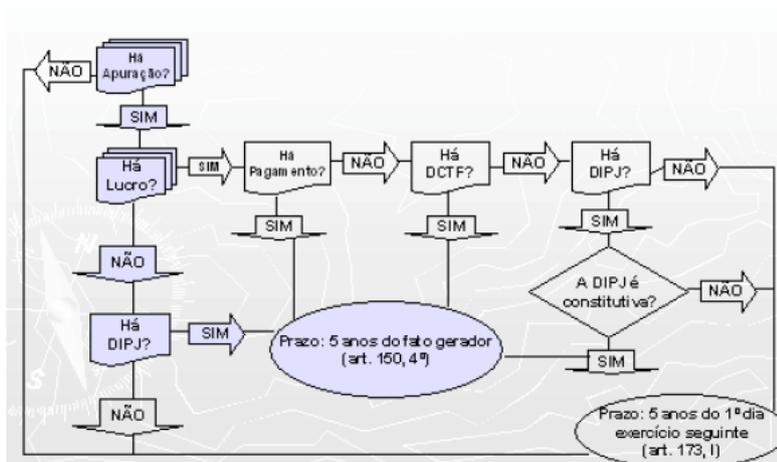
Corrente 1: A contagem do prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário é a do art. 150, §4º do CTN, porque: 1º) trata-se de lançamento por homologação – aquele no qual a Lei atribuiu ao sujeito passivo o dever de antecipar a apuração e o pagamento do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa (tributos que prescindem de lançamento = ato privativo da autoridade administrativa); 2º) o sujeito passivo adotou a conduta prescrita em Lei de informar o resultado da apuração do imposto devido, sem prévio exame da autoridade administrativa, apenas não tendo efetuado qualquer declaração (DCTF) ou pagamento, relativos ao imposto devido, por falta de apuração de base tributável no período; 3º) a regularidade da conduta adotada (ausência de declaração e pagamento) encontra-se confirmada pela entrega da DIPJ, instrumento previsto na legislação para a demonstração da base de cálculo apurada;

Nesse contexto, o dever de antecipar o pagamento, requisito previsto em Lei para a aplicação da norma decadencial do art. 150, §4º do CTN, somente se justifica quando apurado imposto devido.

Após a edição do livro que orienta o julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi dirigiu os estudos sobre particularidades do tema “Decadência” que não estavam tratadas em sua tese.

E um dos resultados destes trabalhos pode ser visualizado na parte “B” do livro publicado em 2006, da qual constam os fluxogramas com as possíveis soluções para as diversas possibilidades de ocorrência da decadência no percurso da apuração do imposto sobre a renda da pessoa jurídica, e por consequência também da CSLL, sujeita a regras semelhantes de apuração e recolhimento. A “Situação 6”, ali constante à p. 148, destaca hipótese na qual se enquadra o caso em análise nestes autos:

## SITUAÇÃO 6



No presente caso, a contribuinte não apurou lucro nos períodos fiscalizados, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa nos anos calendário de 2004 e 2005 (fls. 1036/1137). De outro lado, a autoridade lançadora nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, e apenas nega valor a determinadas operações irregulares. Assim, a apuração correspondente, justificando a ausência de recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento a obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições, de modo que, em princípio, o prazo para sua revisão seria aquele exposto no art. 150, § 4º do CTN.

Todavia, todo o trabalho fiscal foi no sentido de demonstrar a simulação das operações que majoraram significativamente os prejuízos fiscais e bases negativas apurados pela Fiscalizada. A recorrente, por sua vez, optou por não questionar parte das irregularidades das quais foi acusada, permitindo que se consolidasse, no âmbito administrativo, tais acusações. Resta fora de dúvida, portanto, que o prazo decadencial para revisão dos prejuízos fiscais e bases negativas dos anos calendário 2004 e 2005 não pode ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, mas sim a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, na forma do art. 173, inciso I do CTN. Considerando que a retificação do prejuízo fiscal e da base negativa apurados no ano-calendário 2004 somente era possível a partir de seu encerramento, ou seja, em 01/01/2005, o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/2006, de modo que o auto de infração poderia ter sido lavrado até 31/12/2010. Como a ciência se verificou em 06/07/2011, deve ser declarada a decadência desta parte do lançamento.

Já com referência ao ano calendário 2005, observando os mesmos critérios, o lançamento poderia ter sido formalizado até 31/12/2011, mostrando-se válido o auto de infração, nesta parte.

Assim, o presente voto é no sentido de **ACOLHER PARCIALMENTE** a arguição de decadência, e afastar a redução do prejuízo fiscal e da base negativa apurados no ano calendário 2004.”

Considerando-se a natureza de tributos sujeitos ao lançamento por homologação – IRPJ e CSLL, é aplicável à revisão do prejuízo fiscal e à base de negativa da CSLL a decadência com base no artigo 150, §4º do CTN, devendo ser mantido o acórdão recorrido nesse ponto. Portanto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

## 2.2 RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

No mérito do recurso especial do Contribuinte, discute-se a possibilidade de o Fisco aferir a existência de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, bem como recompor esses referidos saldos com base na normas tributárias aplicáveis, mesmo em relação a períodos alcançados pela decadência.

Em sede de acórdão de embargos, o Colegiado *a quo* apreciou a questão, trazendo que não se trata de alteração no valor global dos prejuízos e saldos negativos, mas sim de segregação das compensações com saldos e prejuízos e lucros de mesma natureza, operacional ou não operacional. Entendeu o Colegiado *a quo* que é permitido ao Fisco retroagir a períodos já abarcados pela decadência para verificação se as compensações de prejuízos fiscais não operacionais foram realizadas com resultados positivos da mesma natureza, tendo início a contagem do prazo decadencial quando da realização da compensação.

Portanto, pelo entendimento recorrido, à Fiscalização é permitido analisar os prejuízos fiscais, considerando-se, para fins de decadência, não a data de sua formação, mas sim a data de sua compensação, não tendo qualquer relevância o interregno entre a apuração e a compensação do prejuízo. A decisão trouxe a seguinte fundamentação, *in verbis*:

O colegiado decidiu, com relação ao recuso voluntário, por maioria, acolher a arguição de decadência do lançamento, reconhecendo-se a impossibilidade da autoridade fiscal proceder à qualquer alteração do saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela interessada em 31/12/1995 e, aplicando o mesmo efeito ao saldo de glosas dos anos-calendário 1997 e 1998, que subsistiram em face da cisão ocorrida em 1997.

Examinando o acórdão recorrido, verifica-se que, de fato este restou omissa em apreciar especificamente as glosas de prejuízos dos anos-calendário 1996, 1997 (não decorrente da cisão realizada) e 2003, bem como se o reconhecimento da decadência a eles se aplica.

Reexaminando o acórdão recorrido e os demais elementos dos autos, verifica-se que as diferenças apuradas nestes períodos decorrem essencialmente de ajustes na compensação de prejuízos não operacionais realizados pela contribuinte num dado momento e que foram glosados pela autoridade fiscal naquele período, porém compensados em períodos seguintes, praticamente anulando o efeito da glosa no período examinado.

A decisão de primeiro grau analisou com detalhes estas glosas, de sorte que julgo oportuno transcrever os excertos do voto que clareiam a matéria, verbis:

Quanto ao ano-calendário de 1996, o atuante reduziu em R\$1.480.329,26 o saldo do prejuízo fiscal informado pela atuada, sob a justificativa de que esse montante corresponde ao prejuízo fiscal não operacional. A respeito desse assunto, o RIR 1999 dispõe:

[...]

De acordo com as normas transcritas acima, do prejuízo fiscal apurado em determinado período, o contribuinte deve apartar o montante correspondente ao resultado não operacional, definido este como a diferença, positiva ou negativa entre valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil. Esse prejuízo não operacional somente poderá ser compensado com lucro da mesma natureza. O § 10 do artigo 36 da Instrução Normativa SRF n.º 11, de 1996, esclarece que ainda que no período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal.

Observa-se que, em relação ao ano-calendário de 1996, embora a atuada tenha apurado prejuízo não operacional no montante de R\$1.480.329,26, no demonstrativo por ela apresentado à fiscalização nenhum valor a esse título foi subtraído do resultado negativo total do período. Por conseguinte, ao contrário da objeção da impugnante, a glosa relativa a 1996 está precisamente explicada no relatório de auditoria fiscal e demonstrada pela documentação presente nos autos.

Em conseqüência, é procedente a glosa fiscal em questão e deve ser mantida integralmente.

Ressalve-se, porém, que essa glosa referente a prejuízo não operacional, vai acabar sendo quase integralmente revertida nos ajustes subseqüentes que o atuante efetua ao apurar o saldo de prejuízo fiscal que considera compensável ao final do ano-calendário de 2006. Com isso é próximo de zero o efeito líquido dessas glosas relacionadas à apuração de prejuízo não operacional sobre o saldo que se considera compensável ao final de 2006. Ocorre que entre 1996 e 2003, confrontando-se os dados do Sapli com os do demonstrativo apresentado pela atuada, observa-se que, ao fim desse intervalo de tempo, houve apenas uma defasagem entre o reconhecimento da existência do prejuízo não operacional e sua reversão subseqüente em virtude da obtenção de resultado não operacional positivo.

A tabela seguinte demonstra as divergências entre o Sapli e o demonstrativo da atuada. Os valores entre parênteses correspondem às reversões do prejuízo fiscal não operacional para o prejuízo considerado operacional.

|                   | SAPLI                      | CONTRIBUINTE   |
|-------------------|----------------------------|----------------|
|                   | PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS |                |
| 1996              | 1.480.329,26               | -              |
| 1997              | 39.236,68                  | 24.515,34      |
| 1998              |                            |                |
| 1998              | 1.088.976,20               | 1.106.456,83   |
| 1999              | 3.598.920,03               | 3.598.920,63   |
| 2000              | (34.779,31)                | -              |
| 2001              | (69.418,34)                | -              |
| 2002              | (6.101.744,95)             | -              |
| 2003              | -                          | (4.729.893,00) |
| Diferença líquida | 1.519,57                   | -              |

A tabela demonstra que, além de em 1996, houve divergência também em 1997, 1998, 2000, 2001, 2002 e 2003, ora o contribuinte reconhecendo menos, ora mais que o Sapli em se tratando de prejuízo não operacional. O balanço dessas diferenças resulta no montante de apenas R\$ 1.519,57, que corresponde, ao cabo, a diferença que foi efetivamente glosada a título de falta de subtração do prejuízo não operacional. Essa cifra, por sua vez, se explica pela cisão parcial ocorrida em 1998.

A atuada, após a cisão, permaneceu com 99,9% do patrimônio existente antes do evento societário. Em consequência, seus saldos de prejuízos deviam ser reduzidos na mesma proporção. Pois esses R\$ 1.519,57 que foram efetivamente glosados correspondem exatamente a 0,1% do saldo do prejuízo fiscal não operacional existente na data do evento.

A tabela precedente também explica o equívoco cometido pela impugnante ao apontar suposto erro da fiscalização no concernente à glosa relativa ao ano-calendário de 2003, no montante de R\$ 4.729.893,00. De acordo com o Sapli, a atuada obteve prejuízos não operacionais em 1996, 1997, 1998 e 1999, que perfizeram ao final deste último ano-calendário R\$ 6.205.942,60 (aí já computada a parcela que se deve subtrair em virtude da cisão parcial ocorrida em 1998, conforme demonstrado no parágrafo anterior). Já a atuada reconheceu ter apurado no mesmo intervalo de tempo um prejuízo não operacional de apenas R\$ 4.729.893,00. De acordo com o Sapli, a partir de 2000, esses prejuízos não operacionais puderam ser aos poucos reincorporados ao saldo de prejuízos operacionais em virtude da obtenção nos períodos subseqüentes de lucro não operacional. Assim, foram revertidos R\$34.779,31, R\$69.418,34 e R\$ 6.101.744,95, respectivamente em 2000, 2001 e 2002, com o que se esgotou completamente o saldo de prejuízo não operacional. Já no demonstrativo da atuada somente haveria reversão em 2003, um ano depois, e no montante de R\$ 4.729.893,00, igual ao que ela havia reconhecido de prejuízo não operacional. Como a reversão da atuada se fez em 2003, um ano depois do que se fez no Sapli, a fiscalização efetuou a glosa desse valor. Contudo, levando-se em conta todos os ajustes relacionados ao assunto, não houve prejuízo efetivo para a atuada, visto que em 2000, 2001 e 2002 houve ajustes favoráveis à atuada em montante igual a todas as glosas efetuadas em virtude da apuração de resultado não operacional, exceto pela diferença de R\$ 1.519,57. Essa diferença, porém, conforme já demonstrado anteriormente, é plenamente justificada, porque decorre da cisão parcial ocorrida em 1998.

O Sapli calcula o prejuízo não operacional com base nas informações prestadas pela própria pessoa jurídica em campos específicos de sua declaração de rendimentos (DIPJ). No caso do ano-calendário de 1996, por exemplo, a atuada informou na linha 22 da ficha 6 que não obteve nenhuma receita com alienação de bens e direitos do

ativo permanente, enquanto na linha 24 da mesma ficha fez constar que o valor contábil dos bens e direitos alienados atingiu R\$1.480.329,26.

Logo, houve um prejuízo não operacional igual a essa mesma soma. No ano-calendário de 1997, essas informações foram indicadas nas mesmas linhas e, segundo a DIPJ entregue pela autuada, houve uma receita de R\$ 1.514,68, que, se confrontada com um custo contábil de R\$ 40.751,36, resulta num prejuízo não operacional de 39.236,68. Na declaração entregue em 1998 relativa à cisão parcial ocorrida em abril de 1998, não houve indicação de nenhum ganho nem perda não operacional. Na declaração seguinte, relativa ao encerramento do ano-calendário de 1998, esses mesmos dados passam a figurar na ficha 7, linhas 38 e 40. Observa-se que, no período, as receitas com a alienação de bens foram de R\$ 110.885,00, ao passo que como valor contábil desses bens consta a soma de R\$ 1.199.861,20, do que resulta um prejuízo não operacional de R\$ 1.088.976,20. Já na DIPJ relativa ao ano-calendário de 1999, as receitas e os custos dessa natureza (indicadas nas linhas 40 e 42 da ficha 7A) somaram respectivamente R\$ 636.799,28 e R\$ 4.235.719,31, do que se obtém um prejuízo não operacional de R\$ 3.598.920,03. Nas declarações dos três anos subseqüentes, em vez de perdas, a autuada viria a informar ganhos não operacionais, visto que as receitas com a alienação de bens e direitos sistematicamente superaram os custos desses mesmos bens. Isso permitiu que os prejuízos não operacionais que haviam sido subtraídos do saldo de prejuízos compensáveis com qualquer resultado negativo fossem a eles reincorporados. A cópia dos extratos das declarações referidas é juntada aos autos e comprova que os números constantes do Sapli não foram obtidos arbitrariamente, antes correspondem exatamente ao que a autuada havia informado em suas DIPJ.

Quanto ao ano-calendário de 1997, a glosa fiscal é de R\$ 1.143.060,73, que o autuante justifica pela divergência entre o prejuízo fiscal informado no demonstrativo apresentado pela autuada, igual a R\$ 17.251.144,77, e o prejuízo constante do Sapli, igual a R\$16.108.084,04. Em parte essa diferença decorre de a autuada ter informado que, nesse período, reconheceu como prejuízo fiscal não operacional a soma de R\$ 24.515,54, enquanto o Sapli apurou um prejuízo dessa natureza de R\$ 39.236,68, o que resulta numa divergência de R\$14.721,14. Tal divergência se acha plenamente justificada pela fiscalização, uma vez que no relatório de auditoria fiscal se faz referência ao prejuízo fiscal não operacional apurado no Sapli. Recorde-se também que esses mesmos R\$ 39.236,68 viriam a ser mais tarde reincorporados ao saldo compensável de prejuízos fiscais operacionais, conforme explanado nos parágrafos precedentes. Assim, não acatar essa glosa seria beneficiar indevidamente a autuada, pelo sujeito passivo.

Uma vez que, não havendo fundamento jurídico nem prova material sólida o bastante para os desconsiderar, os dados da DIPJ devem prevalecer. Assim, cumpre julgar parte da glosa fiscal relativa a 1997 improcedente, reduzindo o seu valor a R\$ 14.721,14.

[...]

[...]. Quanto ao ano-calendário de 2002, houve também um ajuste favorável à autuada, pois se acrescentou ao seu saldo acumulado de prejuízos fiscais o montante de R\$ 6.101.744,95. Todos esses três ajustes decorreram de reversão de prejuízos fiscais não operacionais, em virtude de apuração posterior de lucro não operacional, assunto que já foi extensivamente explanado em parágrafos precedentes, de modo que se torna ocioso a ele retornar. Ainda relacionado a essa mesma questão (reversão de prejuízos não operacionais) é a glosa fiscal relativa ao ano-calendário de 2003, no

valor de R\$ 4.729.893,00. Conforme já demonstrado, essa glosa é devida e deve ser mantida porque a atuada reverteu tardiamente em 2003 o saldo total de prejuízo fiscal não operacional ao seu saldo de prejuízos compensáveis. Na verdade, essa reversão já havia sido feita no ano-calendário de 2002 pelo Sapli e no levantamento fiscal e está incluída no montante de R\$ 6.101.744,95 que foi acrescentado ao saldo de prejuízos da atuada em seu favor.

Admitir que em 2003 fossem deduzidos novamente aqueles R\$ 4.729.893,00 equivaleria a permitir que a atuada se beneficiasse duas vezes do mesmo valor.

Como bem demonstra o acórdão de primeiro grau, aqui não se trata de modificação no saldo de prejuízos fiscais compensáveis declarados pelo sujeito passivo, mas tão somente de ajustes feitos, com base nas normas de compensação de prejuízos não operacionais que impunham a sua compensação exclusivamente com resultados da mesma natureza.

Restou claro, também, que os valores das compensações declaradas pela contribuinte a título de prejuízos não operacionais, que não foram reconhecidos pelo Fisco, num dado momento, em face da ausência de resultados não operacionais para compensação, foram devidamente considerados e absorvidos na compensação de resultados não operacionais apurados em exercícios seguintes, compreendidos no levantamento realizado pela fiscalização até o ano-calendário de 2006, de sorte que sua glosa, neste caso deve ser mantida, sob pena de aproveitamento em dobro por parte do sujeito passivo.

Neste ponto, não há como considerar decadente o direito do Fisco de examinar a correção dos procedimentos de compensação realizados pelo sujeito passivo, com base nos saldos por ele mesmo informados em suas DIPJ e consolidados no sistema SAPLI. O marco temporal do prazo decadencial para o Fisco examinar a compensação se inicia a partir da sua realização pelo sujeito passivo, não havendo óbice para a fiscalização exigir do contribuinte a composição do saldo de prejuízos por ele compensados, ainda que abranja períodos de apuração anteriores ao do ano da compensação.

Assim, deve ser sanada a omissão do acórdão embargado, para analisar o das glosas referidas e, no mérito, manter as glosas de compensações de prejuízos fiscais relacionadas aos anos-calendário 1996 (R\$ 1.480.329,26), 1997 (R\$ 14.721,14) e 2003 (R\$ 4.729.893,00), e ratificar os demais termos do acórdão embargado.

[...]

No entanto, com a devida vênia, entende-se que a melhor solução para o caso concreto é diversa daquela encampada pelo Colegiado *a quo*. Conforme art. 150, §4º do CTN, o Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos a contar da data do fato gerador para efetuar o lançamento do crédito tributário, aplicando-se esse racional inclusive à análise e eventual glosa de parte ou integralidade de Prejuízo Fiscal, Base de Cálculo Negativa de CSLL ou saldo negativo.

Nesse sentido, cita-se o voto do então Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, no Acórdão nº 9101-003.994, proferido na sessão de julgamento de 18/01/2019, que embora vencido, reflete a posição desta Relatora. Por isso, são abaixo transcritos os fundamentos daquela decisão, que passam a integrar o presente voto como razões de decidir:

[...]

O cerne da questão pode ser assim resumido: quando inicia-se a contagem do prazo decadencial para alteração do saldo de prejuízo fiscal? As respostas podem variar entre: i-) no período em que tal saldo foi constituído e ii-) no período em que aproveitado em processo de compensação.

De início, destaco recente julgado desta 1ª Turma da CSRF (acórdão 9101-003.692) de relatoria do ilustre Conselheiro Demetrius Nichele Macei que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. REVISÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO FISCAL E CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, estimativas e IRRF, assim como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.

Alinho-me integralmente com tal julgado.

Entendo ser inquestionável que dispõe o fisco do prazo de 05 anos a contar do momento da ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento de crédito tributário, conforme determina o art. 150, § 4º do CTN.

Indo além, tal racional também se aplica à análise e eventual glosa de parte ou integralidade de Prejuízo Fiscal, Base de Cálculo Negativa de CSLL ou saldo negativo. Isso porque, o eventual recálculo do IRPJ e CSLL, decorrente da glosa de exclusões ou exigência de adições às respectivas bases de cálculo, equipara-se, indubitavelmente, a lançar valores nos períodos em questão, ainda que não haja valores a recolher.

Destaco aqui, julgado nos autos do Processo n. 10805.721977/2012-02 – Relato Conselheiro Benecedito Celso Benicio Júnior:

*“DECADÊNCIA – ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL – GLOSA NO APROVEITAMENTO. A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.”*

Neste sentido, trago mais alguns julgados deste Conselho na mesma direção nos quais grifo os trechos mais relevantes:

*DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO – GLOSA NO APROVEITAMENTO – A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o*

*prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. DECADÊNCIA – CONTAGEM DE PRAZO – REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO – APLICAÇÃO DA SUMULA N. 10 – O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.*

*Na íntegra: (...) Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver, a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa. O período atingido pela decadência, portanto, toma imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. (...) Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que o prejuízo é apurado. A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado. (Acórdão 10809.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07.11.2008).*

*RECURSO EX OFFICIO — DECADÊNCIA — EFEITOS — O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita. Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CIN; homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram. (Acórdão 10196.265, Relator Paulo Roberto Cortez, DOU em 06/03/2008).*

*DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA – Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência. (Acórdão 10707.819, Relator designado Natanael Martins, DOU em 01.04.2005).*

*IRPF – REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL – COMPENSAÇÃO – A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada. (Acórdão 10246.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).*

*CSLL – BASE NEGATIVA – AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA – DECADÊNCIA - Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equívale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência. Vedação. (Acórdão 10706.572, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 21/06/2002)*

*DECADÊNCIA — ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO — GLOSA NO APROVEITAMENTO — Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. (Acórdão 10806.921, Relator José Henrique Longo, em 17/04/2002).*

*DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS – O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido. (Acórdão nº 10706.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)*

*COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990 – Incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. Recurso provido. (Acórdão 10318.623, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 14/05/1997).*

Acertada a corrente dominante nos julgados acima e não poderia ser diferente. Isso porque, pensar de forma diversa, seria eternizar a possibilidade do Fisco rever a apuração de tributos dos contribuintes.

Imagine-se exemplo em que o Fisco tivesse glosado o saldo negativo de 2000, por este ter sido composto por compensação de saldo negativo de 1996, composto por compensações de créditos de 1991 e assim por diante, até que o Fisco concluísse que não concorda com despesa deduzida pelo contribuinte em 1960.

Não me preocupei aqui em avaliar as diferentes sistemáticas e regras de compensação de IRPJ e CSLL vigentes desde 1960. O exemplo pode ser imaginado em relação ao futuro, em que em 2030 o Fisco estivesse avaliando deduções de 2000.

O ponto relevante aqui é a segurança jurídica. A decadência e a prescrição servem para dar segurança jurídica às relações na sociedade, o que inclui a relação entre fisco e contribuinte.

O ilustre jurista Renato Sobrosa Cordeiro nos ensina (Prescrição administrativa. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, nº 207, 1997):

*“A prescrição, em qualquer área do direito, é princípio de ordem pública e objetiva estabilizar as relações jurídicas. [...] A imprescritibilidade resulta imoral sob qualquer aspecto na vida social, sendo exceção à regra geral do ordenamento jurídico brasileiro. Sem a prescrição tudo seria permanente” (meus grifos)*

Destaco aqui trecho do voto do Conselheiro Demetrius Nichele Macei no precedente acima citado da presente 1ª Turma da CSRF que ratifica o entendimento acima exposto:

*Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, estimativas e IRRF, assim como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.*

Desta forma, decorrido o prazo decadencial, não pode mais a autoridade fiscal, em análise de pedido de compensação, adicionar receita à base de cálculo do IRPJ para apurar o tributo devido e verificar a consistência do crédito pleiteado pelo contribuinte a título de saldo negativo de IRPJ. Na mesma linha de raciocínio, a glosa de despesa dedutível por falta de comprovação também não pode interferir na verificação da certeza e liquidez do crédito trazido à compensação pelo contribuinte, decorrido o prazo decadencial para homologação tácita de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

[...]

Sendo obrigatório para o Fisco o lançamento para efetuar eventual glosa de prejuízos fiscais e saldo negativo, referida medida deve estar sujeita aos prazos decadenciais para lançamento estabelecidos no CTN, mais especificamente, neste caso, no art. 150, §4º. Nesse mesmo sentido, é o Acórdão nº 9101-000.654, de 30/08/2010, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa reflete a síntese dos fundamentos utilizados no voto, *in verbis*:

#### DECADÊNCIA. GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS,

A teor do disposto no art 9º do Decreto 70.235/72 vigente a época dos fatos, há obrigatoriedade de lançamento (pelo Fisco) para efetuar a glosa de prejuízos fiscais e, naturalmente, de bases negativas de CSLL. Em havendo obrigatoriedade para que o Fisco efetue a respectiva glosa por meio de lançamento, é razoável que se entenda que tal medida não pode se dar indefinidamente a qualquer tempo; mas, ao contrário, deve estar sujeita aos prazos decadenciais para lançamentos estabelecidos no próprio Código Tributário Nacional. Considerada a natureza jurídica do IRPJ e CSLL (tributos sujeitos a lançamento por homologação), tem-se que ultrapassado o prazo de que trata o art. 150, 4º do CTN para lavratura do lançamento, estará definitivamente homologada (por decadência) a apuração de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL feita pelo contribuinte e declarada à Receita Federal do Brasil.

Recurso Especial do Contribuinte provido.

Dessa forma, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte para reverter as glosas relativas aos anos de 1996, 1997 e 2003, em razão da decadência.

### 3 Dispositivo

Diante do exposto, (a) não se conhece do recurso especial da Fazenda Nacional; e, caso conhecido, no mérito, nega-se provimento; e (b) dá-se provimento ao recurso especial do Contribuinte para reverter as glosas relativas aos anos de 1996, 1997 e 2003, em razão da decadência.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, buscando a reforma do Acórdão n.º Acórdão n.º 1302-001.851, de 04/05/2016, rerratificado pelo Acórdão de Embargos n.º 1302-002.118, de 16/05/2017.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênha para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto ao conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que suscita divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária, quanto à matéria: “decadência do direito à glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas”. Para comprovar o dissenso, colacionou como paradigma os Acórdãos n.º 1102-00.785 e 104-19.219.

Confira-se a ementa (parte) do Acórdão recorrido n.º 1302-001.851, de 2016

“DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS.

O Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação e constitui ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros contábeis e fiscais de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ. No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência”. (Grifei)

Ementa do Acórdão paradigma 1 - n.º 1102-00.785, de 08/08/2012

“PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS. COMPROVAÇÃO. O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real. (Grifei)

Ementa do Acórdão paradigma 2 - n.º 104-19.219, de 27/02/2003

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 refere; 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. (Grifei).

Como pode ser observado, é discutido se o transcurso do prazo decadencial para prática do ato de lançamento dispensa o Contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos (prejuízos fiscais e bases negativas), ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros, impedindo, por conseguinte, a glosa de prejuízos fiscais compensados em exercícios posteriores.

No Acórdão recorrido, a Turma defendeu que a contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal (e base negativa) deve ter início no período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi apurado, e não o período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi aproveitado na compensação com lucro líquido. Confira-se trecho do voto condutor:

“A recorrente alega a impossibilidade de recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL relativa a períodos atingidos pela decadência.

(...) É certo que o Fisco tem o direito de exigir do contribuinte a comprovação da existência de prejuízos acumulados disponíveis para a compensação, independente do tempo transcorrido entre a apuração desse prejuízo e data da compensação. E, que é ônus do contribuinte manter as demonstrações e livros de forma a comprovar a apuração e disponibilidade (para compensação) dos prejuízos informados na sua DIPJ.

No entanto, ultrapassado o prazo quinquenal da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º, ou o prazo do art. 173, I do CTN, (aplicável conforme o caso), esta verificação está limitada à comprovação e demonstração do prejuízo apurado, não podendo o Fisco proceder a qualquer alteração desta base, pois os fatos apurados já estão alcançados pela decadência”.

Entretanto, as soluções jurídicas adotadas pelos Acórdãos paradigmas são inteiramente divergentes. Afirmam que o transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do Fisco de praticar o ato de lançamento em relação ao ano-calendário que resultou no prejuízo fiscal, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros.

As diferenças de origem do prejuízo entre os casos confrontados (no paradigma 1, tratam-se de prejuízos sofridos por controlada/coligada no exterior, ao passo que no paradigma 2, tratam-se de prejuízos da atividade rural de Pessoa Física) no entender deste conselheiro são apenas acidentais, não sendo suficientes para obstaculizar a configuração do dissídio jurisprudencial.

Vale transcrever trechos do voto condutor do Paradigma 1:

“Quanto à alegação de decadência, de se observar que não há, no caso, lançamento de tributo relativo aos balanços da pessoa jurídica domiciliada no exterior levantados nesses anos, nem mesmo propriamente de auditoria de seus resultados, senão tão somente a exigência de comprovação dos resultados negativos que alega ter, os quais repercutem no período fiscalizado. O lançamento é de disponibilização de lucros ocorrida no ano calendário de 2002, e foi cientificado à recorrente em 21.12.2007, portanto dentro do prazo quinquenal de que dispõe o fisco.

Neste sentido, as ementas dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes colacionadas pela decisão recorrida, bem como as considerações feitas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional em contra-razões, são bastante elucidativas, expressando a plena possibilidade de exame, pelo fisco, dos livros e documentos das pessoas jurídicas sem limitação temporal, bem como a necessidade de que os fatos formados no passado repercutam na sua exata dimensão, sem distorções, nos períodos futuros ainda não atingidos pela decadência, como ocorreu no presente caso”.

Nesse paradigma n.º 1102-00.785, a Turma examinou (dentre outras matérias) a possibilidade de prejuízos fiscais apurados por empresa no exterior em períodos alcançados pela decadência e não comprovados pelo sujeito passivo, serem compensados com lucros externos apurados em períodos posteriores, não decaídos. O Colegiado entendeu ser possível revisitar a documentação que sustentou a formação do prejuízo de período anterior no momento de seu aproveitamento, sob a justificativa de análise da base atual, bem como que não poderia prevalecer prejuízo inexistente, e que a decadência recairia sobre o período em que realizada a compensação.

Ao final, a decisão concluiu pela impossibilidade de compensação de prejuízos em razão da falta de comprovação da sua veracidade.

Trechos do voto condutor do Paradigma 2:

“Trata-se de exigência de ofício do imposto de renda de pessoa física, atinente aos exercícios de 1996 a 2000, anos calendários de 1995 a 1999, fundamentada em glosa de prejuízos da atividade rural, compensados nas declarações de rendimentos correspondentes àqueles anos civis. De acordo com a fiscalização, intimado o sujeito passivo a apresentar demonstrativo da compensação de prejuízos do exercício anterior, relativamente à declaração anual de ajuste relativa ao ano calendário de 1994, corroborado por documentação contábil, o contribuinte apresentou a documentação de fls.149/150 e os esclarecimentos e documentos de fls.153/183. Através destes documentos demonstra a utilização de índices de correção monetária dos valores, com base na Lei n.º 8.200/91 e artigo 16 da Lei n.º 8.218/91 correção monetária de prejuízos e de saldos de incentivos fiscais, dos anos calendários de 1989 e 1990.

(...)

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”.

No paradigma nº 104-19.219, trata de glosa de prejuízos fiscais de atividade rural, na apuração do IRPF, sob o prisma do art. 19, § único, da Lei nº 9.250, de 1995.

Para ambos os paradigmas é permitida a glosa de prejuízos fiscais (e bases negativas) quando o contribuinte aproveita prejuízos fiscais (e base negativas) inexistentes e indevidos, ainda que já tenha transcorrido mais de 5 (cinco) anos. A decadência não abrange a revisão de valores (prejuízos fiscais e bases negativas) quando estes influenciam na apuração do resultado de ano-calendário ainda não decadente. O tempo não pode transformar em verdadeiro determinado fato (prejuízo e base negativa) inexistente.

Já no recorrido, defendeu que a contagem do prazo legal de decadência para que o Fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal (e base negativa) deve ter início no período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi apurado, e não o período em que o prejuízo fiscal (e base negativa) foi aproveitado na compensação com lucro líquido.

Na esteira das considerações acima expendidas, encontra-se demonstrada a divergência jurisprudencial quanto a uma questão jurídica relevante (decadência do direito à glosa de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas), entre o recorrido e paradigmas, que permeia a análise das situações fáticas assemelhadas, como acima demonstrado e, portanto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos