



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2118134 - RJ (2024/0010934-2)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A.
OUTRO NOME : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A
ADVOGADOS : BRUNO CALFAT - RJ105258
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - RJ168001
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - RJ234563
DIEGO PORTO DE CABRERA - RJ133991
MARCUS LIVIO GOMES - RJ253476
PAULO CESAR SALOMÃO FILHO - RJ129234
RODRIGO MORAES MENDONÇA RAPOSO - RJ154448
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. TESE DE CERCEAMENTO DE DEFESA. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 2º, I, DA LEI N. 7.689/1988; 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; E 57 DA LEI N. 8.981/1995. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211/STJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO OU ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA PELA AUTORIDADE JULGADORA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, COM NOVA OPORTUNIDADE PARA IMPUGNAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 18, § 3º, DO DECRETO N. 70.235 /1972. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NULIDADE CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO.

I – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou deficiência de fundamentação.

II – Este Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado segundo o qual não há cerceamento de defesa quando o julgador, ao constatar nos autos a existência de provas suficientes para o seu convencimento, indefere pedido de produção de provas, decisão cuja modificação nesta instância especial demanda revolvimento de matéria fático-probatória, providência vedada em face do óbice estampado na Súmula n. 7/STJ.

III – A ausência de enfrentamento, pelo tribunal *a quo*, dos comandos normativos constantes dos arts. 2º, I, da Lei n. 7.689/1988; 97, IV, do Código Tributário Nacional; e

57 da Lei n. 8.981/1995, impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 211/STJ.

IV – Nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972, recepcionado pela ordem constitucional com *status* de lei ordinária, é defeso à autoridade julgadora, unilateralmente, inovar ou alterar as balizas jurídicas do lançamento fiscal, impondo-se, nessas hipóteses, a lavratura de auto de infração ou a feitura de notificação de lançamento complementares, devolvendo-se ao sujeito passivo o direito a nova impugnação no tocante à matéria modificada, sob pena de nulidade por ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

V – No caso, o termo de verificação fiscal integrante do auto de infração refutou o procedimento adotado pelo sujeito passivo de deduzir da base impositiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no exercício de 2002, perdas incorridas por sucursal estrangeira em períodos pretéritos, viabilizando, contudo, a retificação das respectivas declarações de rendimentos, tendo o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por sua vez, abandonado tal fundamento para assentar que, à vista do princípio da territorialidade da tributação, as apontadas perdas jamais poderiam ser excluídas da apuração do tributo, sem conferir ao sujeito passivo direito a nova impugnação.

VI – Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, dar-lhe provimento para, reformando o acórdão recorrido, restabelecer a sentença mediante a qual foi declarada a nulidade parcial do Processo Administrativo Fiscal n.º 19740.000089/2007-53, a contar da decisão proferida pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 04 de novembro de 2025.

REGINA HELENA COSTA

Relatora



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2118134 - RJ (2024/0010934-2)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A.
OUTRO NOME : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A
ADVOGADOS : BRUNO CALFAT - RJ105258
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - RJ168001
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - RJ234563
DIEGO PORTO DE CABRERA - RJ133991
MARCUS LIVIO GOMES - RJ253476
PAULO CESAR SALOMÃO FILHO - RJ129234
RODRIGO MORAES MENDONÇA RAPOSO - RJ154448
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. TESE DE CERCEAMENTO DE DEFESA. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 2º, I, DA LEI N. 7.689/1988; 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; E 57 DA LEI N. 8.981/1995. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 211/STJ. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO OU ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO JURÍDICO DA EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA PELA AUTORIDADE JULGADORA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, COM NOVA OPORTUNIDADE PARA IMPUGNAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 18, § 3º, DO DECRETO N. 70.235 /1972. OFENSA AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA. NULIDADE CONFIGURADA. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO EM PARTE E, NESSA EXTENSÃO, PROVIDO.

I – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou deficiência de fundamentação.

II – Este Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado segundo o qual não há cerceamento de defesa quando o julgador, ao constatar nos autos a existência de provas suficientes para o seu convencimento, indefere pedido de produção de provas, decisão cuja modificação nesta instância especial demanda revolvimento de matéria fático-probatória, providência vedada em face do óbice estampado na Súmula n. 7/STJ.

III – A ausência de enfrentamento, pelo tribunal *a quo*, dos comandos normativos constantes dos arts. 2º, I, da Lei n. 7.689/1988; 97, IV, do Código Tributário Nacional; e 57 da Lei n. 8.981/1995, impede o acesso à instância especial, porquanto não preenchido o requisito constitucional do prequestionamento, nos termos da Súmula n. 211/STJ.

IV – Nos termos do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972, recepcionado pela ordem constitucional com *status* de lei ordinária, é defeso à autoridade julgadora, unilateralmente, inovar ou alterar as balizas jurídicas do lançamento fiscal, impondo-se, nessas hipóteses, a lavratura de auto de infração ou a feitura de notificação de lançamento complementares, devolvendo-se ao sujeito passivo o direito a nova impugnação no tocante à matéria modificada, sob pena de nulidade por ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

V – No caso, o termo de verificação fiscal integrante do auto de infração refutou o procedimento adotado pelo sujeito passivo de deduzir da base imponible da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no exercício de 2002, perdas incorridas por sucursal estrangeira em períodos pretéritos, viabilizando, contudo, a retificação das respectivas declarações de rendimentos, tendo o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por sua vez, abandonado tal fundamento para assentar que, à vista do princípio da territorialidade da tributação, as apontadas perdas jamais poderiam ser excluídas da apuração do tributo, sem conferir ao sujeito passivo direito a nova impugnação.

VI – Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo **IRB – BRASIL RESSEGUROS S.A.** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela Quarta Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no julgamento de Apelação, assim ementado (fls. 769/770e):

TRIBUTÁRIO. REMESSA NECESSÁRIA. APELAÇÃO. AÇÃO DE PROCEDIMENTO COMUM. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. CSLL. PREJUÍZOS SUCURSAL NO EXTERIOR. ANOS DE 1996 A 1998. CONTABILIZAÇÃO CORRETA. ART. 63 DA LEI N. 4.506/94. INVERSÃO DO ÔNUS SUCUMBENCIAL. PROVIMENTO.

1. Remessa Necessária e Apelação interposta pela **UNIÃO FEDERAL** em face da r. sentença proferida pelo Juízo da 18ª Vara Federal do Rio de Janeiro, que, nos autos de Ação de Procedimento Comum, julgou procedente o pedido para declarar a nulidade parcial do Processo Administrativo n. 19740.000089/2007-53, na parte da autuação referente à exclusão, no primeiro trimestre de 2002, dos valores adicionados à base de cálculo da CSLL nos anos de 1996 a 1998, a título de perdas da sua sucursal de Londres. No mais, condenou a Apelante nas custas e honorários advocatícios, fixados nos percentuais mínimos dos incisos I a V, do art. 85, § 3º c/c art. 85, § 5º, do CPC, sobre o valor da causa.

2. A r. sentença reconheceu que os débitos de CSLL objeto do Processo Administrativo no. 19740.000089/2007-53 foram mantidos pelo CARF e pelo CSRF por fundamentos diversos dos constantes na Autuação Fiscal, o que gera nulidade. Afirmou que "o correto seria reformular a autuação, concedendo novo para impugnação".

3. Os fundamentos lançados no Acórdão n. 101-96.653 do CARF, que julgou o recurso voluntário do IRB, seguido do Acórdão n. 9101-022.518 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que julgou o recurso especial interposto, não inovaram na fundamentação legal para manter a autuação fiscal da CSLL, ora combatida.

4. *Afastamento da alegada nulidade parcial do Processo Administrativo n. 19740.000089/2007-53, na parte da autuação referente à exclusão, no primeiro trimestre de 2002, dos valores adicionados à base de cálculo da CSLL, nos anos de 1996 a 1998, a título de perdas da sua sucursal de Londres.*

5. *Acerca da ilegitimidade das deduções das perdas da sucursal de Londres no ano de 1996 a 1998, antes do artigo 25 da Lei n. 9.249/95, o princípio da territorialidade regia a tributação de lucros no exterior, tanto no que diz respeito ao IRPJ quanto à CSLL. Artigo 63 da Lei n. 4.506/94.*

6. *No caso dos autos, quando da apuração do lucro operacional (que compõe o lucro líquido), os prejuízos da sucursal de Londres foram corretamente adicionados no lucro operacional da matriz, a fim de que apenas os resultados produzidos no país fossem considerados.*

7. *Conclui-se, portanto, que a reforma da sentença é medida que se impõe, a fim de que o pedido autoral seja julgado improcedente.*

8. *Com a inversão do ônus sucumbencial, a parte autora deverá arcar com o pagamento dos honorários, que devem ser fixados nos percentuais mínimos do art. 85, §3º do CPC/15 sobre o valor atualizado da causa, observando-se ao disposto no §5º do referido dispositivo.*

9. *Remessa Necessária e Apelação que se dá provimento.*

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 839/840e).

Com amparo no art. 105, III, a, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos artigos de lei federal a seguir arrolados, defendendo-se, em síntese:

i) arts. 489, § 1º, II e IV, e 1.022, *caput*, I e II, e parágrafo único, II, do Código de Processo Civil: há omissão e obscuridade no acórdão recorrido a respeito dos motivos pelos quais era prescindível o exame pericial;

ii) arts. 369, 370, parágrafo único, e 373, I, do estatuto processual: o indeferimento da prova pericial importou cerceamento de defesa, uma vez que a matéria não é exclusivamente de direito, sendo necessário aferir se, a despeito da suposta irregularidade nas declarações fiscais, sobrevieram danos ao erário com o procedimento adotado pelo contribuinte;

iii) arts. 18, § 3º, e 59, II, do Decreto n. 70.235/1972: “[...] a acusação de que as adições referentes às perdas da sucursal de Londres nos anos de 1996 a 1998 seriam devidas, por força do princípio da territorialidade, não constou do lançamento fiscal originário, razão pela qual não poderia ter sido levada em consideração pelos órgãos julgadores, os quais deveriam se ater aos exatos limites daquilo que foi capitulado na notificação fiscal, não devendo, portanto, aprimorar ou aperfeiçoar o ato de lançamento, ou justificá-lo a qualquer título” (fl. 882e);

iv) arts. 19 da Medida Provisória n. 1.856/1999; 25 da Lei n. 9.249/1995; 2º, I, da Lei n. 7.689/1988; 97, IV, do Código Tributário Nacional; e 57 da Lei n. 8.981/1995: “[...] apenas com o advento da MP n. 1.858-6/99, os resultados obtidos no exterior passaram a sujeitar-se, também, à incidência da CSLL, o que confirma que, até a entrada em vigor da medida provisória em

questão, o tratamento fiscal previsto no artigo 25, da Lei nº 9.249/95, limitava-se à determinação da base de cálculo do IRPJ” (fl. 893e).

Com contrarrazões (fls. 907/914e), o recurso foi admitido (fls. 924/925e).

Proferi decisão monocrática conhecendo parcialmente do Recurso Especial e, nessa extensão, negando-lhe provimento (fls. 932/945e), a qual foi posteriormente reconsiderada após a interposição de Agravo Interno (fls. 991/992e).

É o relatório.

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA
(Relatora):

I. Ausência de negativa de prestação jurisdicional

O Recorrente sustenta a existência de omissão e obscuridade no acórdão recorrido, não equacionadas no julgamento do recurso integrativo, sob o fundamento de que não houve explicitação das razões pelas quais seria prescindível a realização de exame pericial, pois, a seu ver, a matéria não é eminentemente jurídica, reclamando, ao revés, incursão sobre a comprovação empírica de prejuízo ao erário.

Ao prolatar o acórdão recorrido, o tribunal de origem assentou ser despropositado o “[...] retorno dos autos à primeira instância para realização de prova pericial, uma vez que se trata de matéria de direito, isto é, saber se, diante da legislação, o procedimento adotado pelo IRB em 2002 foi devido ou indevido, até porque não se controverte, no caso, os valores dos prejuízos da sucursal de Londres adicionados na apuração da CSLL de 1996 a 1998” (fl. 765e).

No caso, não verifico omissão ou obscuridade acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

Consoante o art. 1.022 do Código de Processo Civil, cabe a oposição de embargos de declaração para: *i*) esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; *ii*) suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e, *iii*) corrigir erro material.

Sobreleva notar que o inciso IV do art. 489 do *codex* impõe a necessidade de enfrentamento, pelo julgador, dos argumentos que possuam aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado embargado, não demandando sejam rebatidos um a um os argumentos suscitados pelas partes.

E depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios, uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (cf. EDcl no AgRg nos EREsp n. 1.431.157/PB, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, CORTE ESPECIAL, DJe 29.6.2016; EDcl no AgRg no AgRg no REsp n. 1.104.181/SP, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 29.6.2016; EDcl nos EDcl no REsp n. 1.334.203/PR, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 24.6.2016).

II. Admissibilidade parcial do Recurso Especial

No tocante à alegada contrariedade aos arts. 369, 370, parágrafo único, e 373, I, do estatuto processual, este Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado segundo o qual não há cerceamento de defesa quando o julgador, ao constatar nos autos a existência de provas suficientes para o seu convencimento, indefere pedido de produção de provas, decisão cuja modificação nesta instância especial demanda revolvimento de matéria fático-probatória, providência vedada em face do óbice estampado na Súmula n. 7/STJ (cf. AgInt no AREsp n. 2.092.871/RJ, Relator Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES, PRIMEIRA TURMA, j. 25.8.2025, DJEN 28.8.2025; AgInt no REsp n. 2.078.587/SP, Relator Ministro TEODORO SILVA SANTOS, SEGUNDA TURMA, j. 14.5.2025, DJEN 20.5.2025).

No caso, a Corte *a qua* consignou ser prescindível produção de prova pericial, uma vez que a matéria sob debate estava circunscrita a aferir a correção do procedimento adotado pelo Recorrente em 2002 – dedução de perdas da sucursal de Londres dos exercícios de 1996 a 1998 da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fl. 765e) –, não sendo possível modificar tal premissa sem revolvimento de fatos e provas.

Por sua vez, acerca da suscitada ofensa aos arts. 2º, I, da Lei n. 7.689/1988; 97, IV, do Código Tributário Nacional; e 57 da Lei n. 8.981/1995, verifico que a insurgência carece de prequestionamento, porquanto não analisada pelo tribunal de origem.

Com efeito, o requisito do prequestionamento pressupõe o *prévio debate da questão, à luz da legislação federal indicada*, com emissão de juízo de valor acerca da carga normativa contida nos dispositivos apontados como violados, e, no caso, malgrado a oposição de embargos declaratórios, não foi examinada, ainda que implicitamente, a suposta contrariedade aos sobreditos preceitos legais.

Desse modo, aplicável o enunciado da Súmula n. 211 desta Corte, segundo o qual “Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal *a quo*” (cf. AgInt no REsp n. 2.147.272/RJ, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, j.

9.6.2025, DJEN 25.6.2025; e AgInt no REsp n. 2.154.123/RJ, Relatora Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEGUNDA TURMA, j. 13.8.2025, DJEN 18.8.2025).

As demais questões federais foram satisfatoriamente prequestionadas, estando o Recurso Especial, nessa extensão, hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes outras teses prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, ser prescindível reexame fático-probatório para análise da causa, pois todos os aspectos factuais e processuais foram adequadamente apreciados pelas instâncias ordinárias.

Do mesmo modo, anote-se ter o tribunal local dirimido a controvérsia com arrimo em fundamentos eminentemente infraconstitucionais.

II. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Na origem, trata-se de demanda ajuizada pelo **IRB – BRASIL RESSEGUROS S.A.**, ora Recorrente, objetivando: *i*) “[...] reconhecer a nulidade parcial do procedimento administrativo cujo encerramento ensejou a manutenção do lançamento de CSLL objeto do Processo Administrativo n. 19740.000089/2007-53” (fl. 37e) em razão de ilegalidade praticada pelo Conselho de Contribuintes, secundada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no tocante à inovação dos aspectos jurídicos do lançamento; e, *ii*) subsidiariamente, a anulação dos créditos tributários constituídos no apontado procedimento fiscal, sob o fundamento de que, até o advento da Medida Provisória n. 1.858/1999, não estava “[...] obrigado a adicionar ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, as perdas da sucursal de Londres dos anos de 1996 a 1998, por manifesta inexistência de previsão legal nesse sentido” (fls. 37/38e).

Em primeiro grau, o pedido foi julgado procedente diante da indevida modificação dos aspectos jurídicos do lançamento por força de decisões emanadas do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), as quais alteraram o motivo da autuação ao longo do trâmite do processo administrativo fiscal, sem oportunizar nova impugnação, em contrariedade ao art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972 (fls. 387/391e).

Interposta Apelação, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região deu-lhe provimento para, reformando a decisão impugnada, rechaçar a pretensão inaugural, calcado nas seguintes premissas: *i*) “[...] a questão da adição dos prejuízos em 1996 a 1998 sempre esteve relacionada com o mérito da autuação fiscal, pois se o IRB não tivesse assim procedido naquela época, não teria, por conseguinte, procedido ao ‘ajuste’ no primeiro trimestre de 2002 e, portanto, não haveria autuação fiscal” (fl. 764e); e *ii*) os resultados negativos da sucursal de Londres deveriam ser adicionados ao lucro líquido para efeito de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à vista do princípio da territorialidade da tributação e do regramento constante das Leis ns. 4.506

/1964 e 9.249/1995 acerca do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), situação mantida pela Medida Provisória n. 1.858/1999, a qual não importou inovação no cenário jurídico.

Assim, a controvérsia reside em analisar as seguintes questões:

i) existência de modificação, pelo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), dos critérios jurídicos do lançamento efetuado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, sem oportunizar o direito à ulterior impugnação, em contrariedade aos arts. 18, § 3º, e 59, II, do Decreto n. 70.235/1972;

ii) se, previamente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.858/1999, as determinações sobre a tributação dos resultados no exterior no tocante ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) eram aplicáveis à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), notadamente os regimes das Leis ns. 4.506/1964 e 9.249/1995.

Passo, então, ao exame das questões jurídicas essenciais ao desenlace da causa.

III. Disciplina normativa

Inicialmente, rememoro que a Constituição da República assegura a todos, nos âmbitos administrativo e judicial, os direitos ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, preceitos derivados do *princípio do devido processo legal*, o qual impõe não apenas a observância do procedimento previsto em lei para a tomada de decisão pelo Poder Público, mas, sobretudo, a adequação das prescrições legais à tutela da liberdade e do patrimônio dos indivíduos (art. 5º, LIV e LV).

No plano infraconstitucional, a disciplina processual pertinente à determinação dos créditos tributários da União é regulada pelo Decreto n. 70.235/1972 – recepcionado pela ordem constitucional com *status* de lei ordinária –, o qual estabelece o *iter* procedimental a ser cogentemente observado pelo Fisco para o exercício de suas competências estritamente vinculadas.

De acordo com esse regramento, a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidades são empreendidas mediante formalização de notificações de lançamento e lavratura de autos de infração (art. 9º), os quais devem conter motivação que abranja, entre outros pontos, a descrição do fato, a disposição legal infringida e a sanção aplicável (arts. 10, III e IV, e 11, II).

Em seguida, após regular comunicação, faculta-se ao sujeito passivo o direito de contrapor-se à exigência mediante impugnação, a qual instaura a fase litigiosa do procedimento. Tal peça defensiva deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que a fundamentam, mencionando-se, ainda, os motivos de fato e direito, os

pontos de discordância e as razões e provas a serem objeto de discussão administrativa, tomando-se por incontroversas as matérias não contestadas, como denotam os arts. 14 a 17 do Decreto n. 70.235/1972, assim expressos:

*Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.
[...]*

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (destaques meus).

Apresentada impugnação e realizadas as respectivas diligências, caso a autoridade competente verifique, no curso do processo, a existência de incorreções ou inexatidões que resultem agravamento da exigência fiscal ou, ainda, *inovação ou alteração do fundamento jurídico da exigência tributária, impõe-se a lavratura de auto de infração ou emissão de notificação de lançamento complementares, com concessão de novo prazo de impugnação ao sujeito passivo, determinação extraída do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972:*

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.
[...]*

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (destaque meu).

Trata-se de preceito destinado a resguardar o direito de defesa no tocante aos aspectos fático-jurídicos inovadores relativamente à autuação originária e, portanto, impassíveis de oportuna contestação pelo sujeito passivo, uma vez que não integraram a motivação lançada pelo Fisco.

Nessa hipótese, o art. 41, § 3º, do Decreto n. 7.574/2011, o qual densifica o Decreto n. 70.235/1972 na regulamentação do processo administrativo fiscal, assegura ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, “[...] contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada”, sendo tais atos levados a efeito no mesmo processo administrativo e objeto de um único julgamento, nos moldes dos §§ 4º e 5º do mesmo diploma normativo.

O descumprimento de tais regras macula a validade do respectivo processo de exigência fiscal, sendo nulos, na esteira do art. 59, II, do Decreto n. 70.235/1972 “[...] os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou *com preterição do direito de defesa*” (destaque meu), vício que se projeta para os atos subsequentes na cadeia procedimental, nos moldes do § 1º do sobredito preceito normativo.

Analizada a disciplina normativa pertinente, prossigo com o exame das lições doutrinárias.

IV. Lições doutrinárias

Inicialmente, importa consignar que a indicação, pela Autoridade Tributária, dos motivos de fato e de direito fundamentadores da autuação (arts. 10, III e IV, e 11, II) implica a vinculação do Fisco a tais razões, traduzindo, por conseguinte, um compromisso do Poder Público, que não pode modificá-las independentemente da participação do sujeito passivo e sem conferir-lhe direito à prévia manifestação.

Como lembra Luís Eduardo Schoueri, “[...] o lançamento serve igualmente para que a administração adote uma posição jurídica sobre a situação do contribuinte (isto é, para que a administração interprete a lei, qualifique os fatos do contribuinte e realize a subsunção destes à norma obtida por interpretação). Uma vez adotada essa posição, a administração deverá manter-se com ela [...]. Trata-se de uma garantia fundamental para a segurança do contribuinte. Nesse sentido, a aplicação da lei tributária

– que é ato privativo da administração, na sistemática do Código – implica não só um poder, mas também um compromisso da administração (*In: Direito Tributário*. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2025, p. 692 – destaques meus).

A importação dessas lições para o processo administrativo tributário impõe à Autoridade Tributária o ônus de explicitar coerente fundamentação jurídica para subsidiar suas conclusões, conferindo ao sujeito passivo o pleno conhecimento das razões levadas em conta para autuação, uma vez que “[...] a ampla defesa assegura ao contribuinte o conhecimento de *todos os elementos que integram o processo tributário*” (MELLO, José Eduardo Soares. *Processo Tributário Administrativo*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 77 – destaque meu).

Por essa razão, à luz do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972 – cujos efeitos se irradiam por toda a disciplina do processo tributário em âmbito federal –, sempre que o Fisco abandonar determinado fundamento fático-jurídico, elegendo nova razão de decidir para sustentar a higidez a exação tributária, de rigor conferir ao sujeito passivo oportunidade de nova impugnação para viabilizar o exercício substancial dos direitos ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal.

Nessa linha, destaco a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo, *in verbis*:

[...] pode acontecer de a decisão administrativa, seja de primeira instância, de segunda instância, ou de instância especial, concluir pela validade da exigência impugnada, mas por motivos distintos daqueles apresentados no ato administrativo questionado. Nesse caso, considerando-se que a defesa oferecida pelo contribuinte questionou os fundamentos do ato impugnado, e não os novos fundamentos que lhe foram inseridos pela autoridade julgadora, ao contribuinte deve ser dada oportunidade de nova impugnação. (*In: Processo Tributário*. 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 181 – destaquei).

Assentados tais pontos, prossigo com o exame do panorama jurisprudencial.

V. Panorama jurisprudencial

A despeito do ineditismo do tema nesta Corte sob o prisma do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em mais de uma ocasião, já assentou ser defeso à autoridade julgadora inovar ou alterar as balizas jurídicas do lançamento, sendo cogente, para tanto, conferir ao sujeito passivo o direito a nova impugnação, a fim de obstar supressão de instância administrativa, afrontando os princípios da ampla defesa e do devido processo legal.

Nesse sentido, colaciono o seguinte julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2012

NULIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. *É nula a decisão que deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante. Tal ausência impede o reexame da decisão através de recurso voluntário por supressão de instância.*

INOVAÇÃO NOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras.

INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DO LANÇAMENTO PELAS AUTORIDADES JULGADORAS. IMPOSSIBILIDADE.

Às autoridades julgadoras de primeira instância não compete o aprimoramento do lançamento realizado. A inovação nos critérios utilizados do lançamento afronta a segurança jurídica e viola o direito ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal, pois é no momento da constituição do crédito tributário pelo lançamento que são fixadas as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo foi praticado e é em relação a elas que o autuado vai construir a sua defesa, que será submetida ao contencioso administrativo. Assim, a introdução de fundamento jurídico novo no momento do julgamento é inadmissível.

ACÓRDÃO. INOVAÇÃO DE FUNDAMENTOS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

É nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte

(Acórdão n. 2401-010.139 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Matheus Soares Leite, j. 5.4.2022 – destaques meus).

Em igual linha de inteligência, ao anular decisão da instância julgadora por introdução de critério jurídico distinto daquele constante da autuação originária, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) anotou que “[...] impedir que haja uma mudança do entendimento adotado no ato administrativo de lançamento tributário significa impedir que, no decorrer do contencioso administrativo, o direito de defesa dos contribuintes seja desprezado, porque repentinamente deverão passar a guerrear contra critério [...] diferente daquele posto no lançamento tributário, suprimindo instância e amesquinhando seu direito ao contraditório” (cf. Acórdão n. 1201-005.726 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheira Thais de Laurentiis, j. 15.12.2022 – destaque meu).

Tal entendimento – o qual já era adotado pelo extinto Conselho de Contribuintes – vem sendo reiteradamente pontuado pelos diversos órgãos fracionários do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), valendo destacar os seguintes acórdãos: CARF: Acórdão n. 2201-010.747 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Rel. Conselheiro Fernando Gomes Favacho, j. 13.6.2023; Acórdão n. 2402-008.875 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Rel. Conselheira Renata Toratti Cassini, j. 2.9.2020; Conselho de Contribuintes: Acórdão n. 103-23.659, 1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara, Rel. Conselheiro Antônio Bezerra Neto, j. 4.2.2009.

Em todas essas situações, reputou-se nula a modificação das razões fundamentadoras da autuação pelas instâncias julgadoras, porquanto procedimento

incompatível com o direito de defesa, cuja observância está adstrita ao cumprimento da regra estampada no art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972 que impõe, para a alteração dos respectivos fundamentos jurídicos, a lavratura de auto de infração ou a feitura de notificação de lançamento complementares.

Visto o panorama jurisprudencial, passo à análise do caso concreto.

VI. Exame do caso concreto

No caso, como consignado na sentença (fls. 387/391e) e no acórdão recorrido (fls. 763/770e), é incontroverso ter o Fisco lavrado auto de infração objetivando constituir créditos tributários de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao ano de 2002, sob o fundamento de que o contribuinte, ora Recorrente, de maneira extemporânea, excluiu da base de cálculo do apontado tributo as perdas de sua sucursal situada em Londres nos anos de 1996 e 1998.

Para fundamentar a autuação, a Autoridade Fiscal exarou a seguinte motivação, consoante passagens extraídas da petição inicial e da contestação (fls. 11 /12e e 388e):

b) Exclusões na apuração da base de cálculo da CSLL, a título de Perdas da Sucursal de Londres adicionadas nos anos de 96 a 98, ocorrida no 1º trimestre de 2002, no valor de R\$ 41.338.443,60.

Da análise do demonstrativo da apuração da CSLL de fls. 31, deparamos com a exclusão denominada 'Perdas da Sucursal de Londres adicionadas nos anos de 96 a 98', no valor de R\$ 41.338.443,60, deduzida no primeiro trimestre do ano-calendário de 2002. Tendo em vista que a partir de 01/10/1999, de acordo com a MP n. 1.858/99 e com o Ato Declaratório n. 75/99, os prejuízos decorrentes de operações realizadas no exterior, não mais poderiam ser deduzidos da apuração da base de cálculo da CSLL, intimamos o contribuinte, em 06/03/2007 (...)

Da indedutibilidade da exclusão efetuada na apuração da base de cálculo da CSLL no primeiro trimestre do ano-calendário de 2002, referente aos prejuízos ocorridos na sucursal de Londres, adicionados indevidamente na apuração dos anos calendário de 1996, 1997 e 1998:

No entender desta Fiscalização inexistente amparo legal que dê suporte ao procedimento adotado pelo IRB, em relação à exclusão em exercício posterior de valores adicionados indevidamente em períodos competentes. Eventuais incorreções posteriormente detectadas na apuração da base de cálculo da CSLL de 1996 a 1998 deveriam ter sido corrigidas através da retificação de declaração de rendimentos daqueles próprios períodos de apuração, antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, e jamais pela exclusão dos valores no ano-calendário de 2002 (destaques meus).

Verifica-se de tal excerto que, após a dedução extemporaneamente efetuada em 2002 – atinente às perdas incorridas por sucursal situada no exterior nos anos de 1996 a 1998 –, determinou-se a intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos, sob o fundamento de que, embora a consideração de tais parcelas

viabilizasse a redução da base tributável, tal procedimento foi interdito com a entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.858/1999.

Em seguida, após apreciar a manifestação do contribuinte, o Fisco entendeu não haver amparo legal para excluir da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em exercício posterior (2002), as perdas constatadas em períodos pretéritos por sua sucursal estrangeira (1996 a 1998), *cuja incorreção deveria ser equacionada mediante a retificação de declarações de rendimento dos respectivos exercícios.*

Outrossim, como alegado na inicial e confirmado na peça defensiva (fls. 8 e 338e), em primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) rejeitou a impugnação apresentada pelo contribuinte e manteve integralmente as conclusões do auto de infração, pelos seus próprios fundamentos, sobrevivendo interposição de recurso destinado ao Conselho de Contribuintes.

Malgrado, na ocasião, adstrita a controvérsia à adequação do procedimento adotado pelo contribuinte de deduzir, em exercício posterior (2002), perdas havidas nos anos de 1996 a 1998 – o qual foi reputado inidôneo pela autuação, autorizando, no entanto, a retificação das declarações pretéritas –, o Conselho de Contribuintes adotou fundamentação inovadora, passando a afirmar que, à vista do princípio da territorialidade da tributação, as apontadas perdas jamais poderiam ser excluídas da apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), situação não alterada com a publicação da Medida Provisória n. 1.858/1999, valendo destacar a seguinte transcrição inserida na contestação apresentada pela Fazenda Nacional (fls. 339/340e):

A adição em anos anteriores é incontroversa, tratando-se de prejuízos da Sucursal de Londres, adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 1996 a 1998.

[...]

O primeiro ponto a ser definido é se, realmente, antes da edição da MP 1.859-6/99, não era obrigatória a adição, para fins de CSLL, dos prejuízos auferidos no exterior.

As despesas administrativas e despesas de prejuízos em prejuízos da sucursal Londres compuseram o lucro líquido do exercício do Recorrente nos anos-calendário de 1996 a 1998.

[...]

O Recorrente, como, aliás, inúmeras outras empresas, vinham aplicando as normas do Imposto de Renda à Contribuição Social. Assim, entendiam que a regra de não tributação, no Brasil, de resultados produzidos no exterior, alcançava tanto o IRPJ como a CSLL, e que essa regra foi alterada pelo art. 25 da Lei 9.249/95. Por conseguinte, antes da Lei 9.249/95, ajustavam o lucro líquido para dele expurgar os resultados auferidos no exterior, tanto para fins de IRPJ e de CSLL.

A partir da nova norma (art. 25 da Lei 9.249/95), passaram a oferecer a tributação, pelos dois tributos, os resultados positivos disponibilizados, permanecendo a adição dos resultados negativos, conforme comando do § 5º do referido artigo. Apenas com a edição da MP 1.858-6 (art. 19) compreenderam que o art. 25 da Lei 9.249/95 tratava exclusivamente da apuração do lucro real, não alcançando a base de cálculo da CSLL.

Note-se que o entendimento de que o art. 25 da Lei 9.249/95 não obrigava a adição dos resultados negativos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL tem como corolário que, uma vez que os resultados auferidos no exterior, segundo a legislação societária, integram o lucro líquido à falta de previsão expressa para sua adição ou exclusão, afetavam eles a base de cálculo da CSLL, quer fossem positivos, quer fossem negativos.

Esse, todavia, não era o entendimento, tanto que foi editada a Medida Provisória nº 1.858-06, de 1999, instituindo a tributação universal para fins de CSLL.

Assim, entendido que a tributação, pela CSLL, dos resultados auferidos no exterior apenas foi instituída pela MP 1.858-6, de 1999, tem-se que, antes dessa MP, independentemente de previsão específica expressa, tais resultados, pelo próprio princípio da territorialidade, deveriam ser excluídos do lucro líquido, se positivos, ou adicionados, se negativos. Por consequência, a adição promovida pelo Recorrente nos anos calendário de 1996, 1997 e 1998 não foi indevida, e a exclusão em 2002 foi indevida (destaques meus).

Contra essa decisão foi apresentado novo recurso administrativo, desta feita direcionado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que chancelou a decisão do Conselho de Contribuintes, como denota a transcrição da ementa do acórdão tirada da contestação (fl. 341e):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário: 2002

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. PRINCÍPIO DE TERRITORIALIDADE. ORDENAMENTO JURÍDICO ANTES DA MP 1.858/99. ALTERAÇÕES LEI 9.249/95. REPERCUSSÃO RESTRITA AO IRPJ.

O art. 63 da Lei nº 4.506/64, dentre outros dispositivos, consagrava o princípio de territorialidade em relação aos lucros auferidos no exterior, razão pela qual os resultados das sucursais e filiais fora do país, que se refletem diretamente na matriz, deveriam ser neutralizados, mediante exclusão do resultado operacional da matriz caso fosse resultado positivo (lucro), e adição caso fosse resultado negativo (prejuízo). Edição da Lei nº 9.249, de 1995 implantou regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior apenas para o IRPJ, razão pela qual continuou a CSLL submetida à sistemática da territorialidade, que só foi alterada para a contribuição social a partir da MP nº 1.858, de 1999.

Nesse contexto, à vista da apontada disciplina normativa e das sobreditas lições doutrinárias, de rigor o acolhimento da pretensão recursal.

Isso porque, a despeito da questão de direito material debatida – qual seja, a existência de comando legal impondo a adição de perdas havidas no exterior à base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) previamente à entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.858/1999 –, é incontroverso que sobredita fundamentação não constou do termo de verificação fiscal integrante do auto de infração originário, tampouco da motivação abraçada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) para rejeitar a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Tais atos consignaram, tão somente, ser impróprio deduzir, na declaração de rendimentos do exercício de 2002, perdas atinentes aos anos de 1996 a 1998, cujas declarações de rendimentos deveriam ser retificadas para viabilizar a conduta adotada

pelo contribuinte, *sem nenhuma incursão a respeito de óbices substanciais ao ajuste empreendido*.

No entanto, em segunda instância, para validar a exação, o Conselho de Contribuintes se fundamentou, precipuamente, na aplicabilidade do princípio da territorialidade da tributação para interditar, *tout court*, a sistemática levada a cabo pelo sujeito passivo, abandonando por completo a razão subjacente ao auto de infração e à decisão da Delegacia da Receita Federal e Julgamento (DRJ), inovando, portanto, na fundamentação jurídica que serviu de alicerce para a autuação originária.

A brusca mudança de posicionamento, ademais, foi empreendida pelo Conselho de Contribuintes – e posteriormente chancelada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) – à revelia da norma do art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235 /1972, a qual é peremptória no sentido de que, uma vez verificadas “[...] *inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência*, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, *devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada*” (destaque meu).

Assim, sem embargo da discussão substancial a respeito da higidez jurídica da tese de direito material objeto de escrutínio administrativo, *forçoso concluir que a modificação do fundamento da autuação demandava, antes, a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, com devolução do prazo para impugnação, sob pena de nulidade por manifesta violação ao direito de defesa, na forma do art. 59, I, do Decreto n. 70.235/1972*.

Idêntica linha exegética foi abraçada pela sentença proferida pelo Juízo da 18ª Vara Federal do Rio de Janeiro ao acolher a pretensão inicial, nos seguintes termos (fl. 390e):

Da leitura do documento de fls. 246/258 é possível concluir que, de fato, a abordagem feita no julgamento da CSRF é diversa daquela que deu início ao processo administrativo.

Enquanto que o objeto da autuação, conforme fls. 91 e 144, era a questão de fazer alterações da base de cálculo da CSLL em 2002, de perdas ocorridas em 1996 a 1998, as decisões de fls. 197/206 e 246/258 mencionam que a exclusão em 2002 foi incorreta porque teria sido legal a inclusão dos prejuízos da sucursal de Londres nos períodos de 1996 a 1998.

Perceptível, desse modo, que o motivo da autuação acabou sendo alterado ao longo da tramitação do processo administrativo fiscal. No início da autuação o motivo alegado era um e nos julgamentos dos recursos a causa da autuação restou alterada.

[...]

Assim, entendo que a autora tem razão ao alegar a nulidade das decisões mencionadas, pois o correto seria reformular a autuação, concedendo novo prazo para impugnação (destaques meus).

Nesse aspecto, conquanto seja certa, como consta do voto condutor do acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a existência de uma certa interconexão entre, por um lado, a regularidade procedimental da dedução

empreendida em 2002, e, de outra parte, a discussão substancial a respeito da existência de obrigação legal de adicionar as perdas do exterior à base tributável da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) antes da entrada em vigor da Medida Provisória n. 1.858/1999, *o único fundamento jurídico adotado pela Autoridade Fiscal e pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) para refutar a pretensão do sujeito passivo dizia com a inexatidão formal, e apenas isso.*

A agregação de nova argumentação jurídica, agora sob o ângulo da existência de comando legal impondo o dever de adicionar os prejuízos da sucursal de Londres na base impositiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), inclusive em momento anterior à publicação da Medida Provisória n. 1.858/1999, *revela nítida dissonância entre a razão primeva e a conclusão final, suprimindo do Recorrente o direito ao regular trâmite do processo administrativo fiscal.*

A existência de inovação argumentativa, aliás, é confirmada pela diversidade de consequências fáticas da natureza jurídica do impedimento eleito pelo Fisco para subsidiar sua conclusão, pois, enquanto a mácula procedimental poderia ser suprida mediante a “[...] retificação de declaração de rendimentos daqueles próprios períodos de apuração [1996 a 1998], antes de iniciado qualquer procedimento de ofício, e jamais pela exclusão dos valores no ano-calendário de 2002” (fls. 11/12 e 388e), a argumentação acolhida sob o viés substancial implicaria dizer que, relativamente à CSLL, os resultados no exterior, “[...] pelo próprio princípio da territorialidade, deveriam ser excluídos do lucro líquido, se positivos, ou adicionados, se negativos” (fls. 339/340e), sem margem alguma para o equacionamento do vício.

De igual modo, é impertinente a afirmação segundo a qual a controvérsia alusiva à regularidade da adição das perdas ocorridas no exterior foi suscitada pelo próprio Recorrente na impugnação ao lançamento, o que, na linha do acórdão recorrido, afastaria a ofensa ao art. 18, § 3º, do Decreto n. 70.235/1972.

Com efeito, enquanto a conduta do contribuinte que se insurge contra a autuação fiscal é regulada pelos arts. 16 e 17 do Decreto n. 70.235/1972, os quais, em síntese, impõem ao impugnante o ônus de alegar *todas as matérias defensivas*, sob pena de ter-se por incontroversa a matéria não alegada – viabilizando, dessarte, à luz do princípio da ampla defesa, a invocação de quaisquer teses fático-jurídicas para subsidiar sua pretensão, sobretudo com amparo na regra da eventualidade –, o art. 18, § 3º, do mesmo diploma normativo, a seu turno, destina-se a controlar e a limitar a conduta levada a efeito pelo Poder Público, condicionando a validade do procedimento fiscal à lavratura de auto de infração complementar sempre que invocado novo fundamento jurídico para subsidiar a conclusão, independentemente do conteúdo da peça de defesa.

Nesse contexto, em minha compreensão, patente a violação dos arts. 18, § 3º, e 59, I, do Decreto n. 70.235/1972, sendo de rigor, por conseguinte, o provimento do Recurso Especial.

Uma vez acolhido o pedido principal de nulidade do julgamento proferido pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, descabe, nos moldes do art. 326 do Código de Processo Civil, prosseguir para o exame da pretensão subsidiária, restando prejudicada, conseqüentemente, a análise da suscitada contrariedade aos arts. 19 da MP n. 1.856/1999 e 25 da Lei n. 9.249/1995.

Por fim, caracterizada a hipótese de provimento de recurso, de rigor a inversão dos ônus sucumbenciais para o fim de condenar a Recorrida a arcar com as custas e as despesas processuais, nos termos do art. 82 do Código de Processo Civil, bem como ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados, de maneira escalonada, nos percentuais mínimos previstos no art. 85, §§ 3º, I a V, e 5º, do apontado *codex*, incidentes sobre o valor atualizado da causa.

Posto isso, **CONHEÇO PARCIALMENTE** do Recurso Especial e, nessa extensão, **DOU-LHE PROVIMENTO** para, reformando o acórdão recorrido, restabelecer a sentença mediante a qual declarada a nulidade parcial do Processo Administrativo Fiscal n. 19740.000089/2007-53, a contar da decisão proferida pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, nos termos expostos.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2024/0010934-2

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.118.134 / RJ

Números Origem: 00335736420174025101 201751010335739 335736420174025101

PAUTA: 04/11/2025

JULGADO: 04/11/2025

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS RODOLFO FONSECA TIGRE MAIA

Secretária

Bela. ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A.
OUTRO NOME : IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A
ADVOGADOS : BRUNO CALFAT - RJ105258
PAULO CESAR SALOMÃO FILHO - RJ129234
RODRIGO MORAES MENDONÇA RAPOSO - RJ154448
DIEGO PORTO DE CABRERA - RJ133991
RODRIGO FIGUEIREDO DA SILVA COTTA - RJ168001
LUIS FELIPE SALOMÃO FILHO - RJ234563
MARCUS LIVIO GOMES - RJ253476
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Compensação de Prejuízo

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr. LEONARDO LEAO LAMB, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

Assistiu ao julgamento o Dr. MARCUS LIVIO GOMES, pela parte RECORRENTE: IRB-BRASIL RESSEGUROS S.A.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, conheceu parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, deu-lhe provimento para, reformando o acórdão recorrido, restabelecer a sentença mediante a qual foi declarada a nulidade parcial do Processo Administrativo Fiscal n.º 19740.000089/2007-53, a contar da decisão proferida pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.