



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



**Processo nº** 10882.003744/2002-21  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9101-005.481 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 08 de junho de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CIDADE DE DEUS COMPANHIA COMERCIAL DE PARTICIPAÇÕES

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1997

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial que não logra demonstrar a necessária divergência jurisprudencial em relação a um dos fundamentos jurídicos autônomos que, de per si, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece do Recurso Especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência possui dissimilitude fática substancial em relação ao acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões as Conselheira Edeli Pereira Bessa e Andréa Duek Simantob. Manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza não participou do julgamento em razão de o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto já ter proferido seu voto na reunião anterior.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.481 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 10882.003744/2002-21

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do Acórdão n.º 1402-001.736 que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para "*reconhecer o direito creditório no montante de R\$8.637.280,88, incluído aí o valor reconhecido pela decisão recorrida, e homologar as compensações até o limite do crédito ora reconhecido*", cuja ementa e dispositivo receberam a seguinte redação:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1997

**NORMAS PROCESSUAIS. COMPENSAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CTN ART. 156, II). DISCORDÂNCIA DA FAZENDA PÚBLICA. INEXISTÊNCIA DE REGULAR ATO DE LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA DA COBRANÇA.**

**Discordando a Fazenda Pública do procedimento de compensação levado a efeito pelo contribuinte, é mister proceder-se à lavratura do ato de lançamento de ofício visto que o crédito tributário anteriormente declarado pelo contribuinte, por força do direito que a lei lhe outorgou, foi por este liquidado.**

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA DO ANO DE 1997. ESTIMATIVAS DO ANO DE 1997 COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE IRPJ DE PERÍODO ANTERIOR (ANO DE 1996). COMPENSAÇÃO CONTÁBIL. INEXISTÊNCIA DE REGULAR ATO DE LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.**

**Na inexistência de regular ato de lançamento alterando o saldo negativo apurado pelo contribuinte, incabível a glosa das estimativas compensadas com saldo negativo de IRPJ de período anterior, principalmente na hipótese de já houver transcorrido o prazo decadencial do direito de lançar as irregularidades apuradas na determinação do lucro líquido e do real.**

**COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS ACIMA DO LIMITE DE 30%. GLOSA. PROCESSO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO. DECISÃO DESFAVORÁVEL A CONTRIBUINTE.**

**PROCEDÊNCIA DA GLOSA. CORRETO O AJUSTE DO SALDO NEGATIVO DO IRPJ.**

**Na hipótese de a decisão final confirmar como indevido a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30%, correto o ajuste do saldo negativo do IRPJ.**

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. HOMOLOGAÇÃO ATÉ O LIMITE DE CRÉDITO RECONHECIDO.**

**Reconhecido em parte o direito creditório em litígio, devem ser homologadas as compensações até o limite do crédito reconhecido. Recurso Voluntário em Parte. [grifos nossos em relação à matéria objeto de recurso]**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório no montante de R\$ 8.637.280,88, incluído aí o valor reconhecido pela decisão recorrida, e

homologar as compensações até o limite do crédito ora reconhecido, nos termos do voto do Relator.

Em resumo, trata-se de pedido de restituição referente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1997, em que, *na parte que interessa à matéria ainda em litígio*, era composto de estimativas objeto de compensações realizadas diretamente na escrita contábil do contribuinte com saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1996.

Em análise do pleito do contribuinte, nesse ponto, a unidade de origem apontou que, em relação às retenções verificadas no ano-calendário 1996, somente parcela das receitas havia sido oferecida à tributação e que, ainda que escrituradas receitas e despesas de juros sobre capital próprio (JCP), inexistiam informações quanto às retenções sobre as despesas correspondentes, além de a receita excedente às despesas não ter a retenção confirmada em DIRF, conforme Parecer e Despacho Decisório de fls. 493-502, cientificado ao contribuinte em 02/10/2007 (fl. 504).

Em razão desses ajustes, o contribuinte não teria apurado saldo negativo de IRPJ no calendário de 1996 e, conseqüentemente, as estimativas de IRPJ que compuseram o saldo negativo de 1997 pleiteado nesses autos - e que foram objeto de compensação realizada pelo contribuinte diretamente em sua escrituração contábil - não teriam sido adimplidas, implicando a glosa dos respectivos valores no direito creditório pleiteado.

Apresentada Manifestação de Inconformidade, em relação a essa matéria, a turma julgadora de primeira instância manteve a decisão da unidade de origem.

O contribuinte manejou então o competente Recurso Voluntário que, relativamente a essa glosa, foi provido pela turma *a quo* por entender que as estimativas referentes a 1997 objeto de compensação realizadas pelo contribuinte, se desconsideradas pelo Fisco, deveriam ter sido alvo de lançamento, e que também que somente poderiam ser realizados ajustes na base de cálculo do IRPJ de 1996 por meio de lançamento, e, em ambos os casos, além da ausência da exigência de ofício, não mais poderiam ser formalizadas em razão da decadência. Os dois primeiros itens da ementa do julgado transcrita alhures (trechos negritos) retratam bem esses dois fundamentos distintos da decisão recorrida.

Cientificada da decisão em 08/01/2015 (fl. 235), a PGFN interpôs o Recurso Especial de fls. 2339-2345 em 19/02/2015 (fl. 2346), o qual foi admitido conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2359-2363, nos seguintes termos:

[...]

O processo foi encaminhado eletronicamente à PGFN para ciência em 08/01/2015. A ciência presumida se deu em 06/02/2015 (art. 23, §§ 8º e 9º, do Decreto nº 70.235/72, e art. 7º da Portaria MF no 527/10). O Recurso Especial foi interposto em 19/02/2015, sendo, portanto, tempestivo (art. 68 do Anexo II do RICARF/2009).

A PGFN recorre quanto ao tema **necessidade de lançamento de ofício para revisão do saldo de pedido de compensação**.

Na ementa do acórdão recorrido foi sintetizado o seguinte entendimento:

[...]

Insurge-se a Fazenda Nacional em face de acórdão da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF que deu parcial provimento ao recurso do contribuinte sob o argumento de que, não concordando a fiscalização

com os valores apresentados para compensação, seria necessário que o Fisco realizasse o lançamento do crédito tributário.

A Recorrente destaca do voto vencedor do acórdão recorrido o seguinte excerto:

*“Nesse contexto, não concordando as autoridades fiscais com o procedimento de compensação levado a efeito pela recorrente, deveria, mediante regular ato de lançamento, ter formalizado a obrigação tributária, por duas fundamentais razões: (I) primeiro, porque a formalização do crédito tributário, ex vi do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, somente pode se realizar pelo ato lançamento de ofício, comumente denominado de auto de infração; (II) segundo, porque a contribuinte, em face do art. 5º, inciso LV, da CF, tem o inafastável direito, em processo judicial ou administrativo, ao contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, objetivo em princípio somente atingível, na esfera administrativa, pela lavratura de auto de infração que, devidamente impugnado, possibilita a instauração da fase litigiosa abrindo, em derradeira instância, a competência deste Colegiado.”*

Alega que tal posicionamento choca-se com a decisão proferida no Acórdão n.º 3102-00.817, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, cuja ementa, em atendimento ao disposto no art. 67, §§ 5º a 9º, do Anexo II do RICARF/2009, foi transcrita integralmente no corpo do Recurso Especial, conforme se reproduz a seguir:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992*

*Ementa: Apuração do Saldo A Restituir. Prescindibilidade de Lançamento de Ofício.*

*A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.*

*Recurso Voluntário Negado.”*

A fim de melhor demonstrar a similitude fática e a divergência de entendimentos, a Recorrente vale-se do seguinte trecho do voto condutor da decisão paradigma:

*“Aduz a recorrente, lembre-se, que a correção do saldo a restituir demandaria necessariamente a formalização de lançamento, medida inviável em razão do decurso de prazo transcorrido entre a data do fato gerador da contribuição para a qual se pleiteia restituição e a presente data.*

*Com a devida vênia, não vejo como acatar tais alegações. Para tanto, trago à colação o que diz o art. 165, I e II do Código Tributário Nacional.*

*[transcrição do dispositivo legal]*

*Ora, como se observa na leitura do os inciso I, o fundamento da repetição é sempre o pagamento maior que o devido, em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador.*

*Veja-se a lição de Alberto Xavier (Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Forense, 1998, 2ª ed., p. 371)*

*“O Código Tributário Nacional distingue dois fundamentos da obrigação de restituir em função das causas que conduziram ao pagamento indevido: pagamento espontâneo por erro (incisos I e II do artigo 165) e pagamento em virtude de decisão condenatória (inciso III do mesmo artigo).*

*Por sua vez, o pagamento espontâneo por erro pode ser objetivamente indevido ou subjetivamente indevido. Nos casos de pagamento objetivamente indevido, o erro tanto pode respeitar à inexistência da obrigação quanto ao seu quantitativo, sem quais forem os fatores que o determinaram (erro na interpretação da lei, erro quanto à natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador, erro na determinação da alíquota aplicável ou erro no cálculo do montante do débito). Nas hipóteses de pagamento subjetivamente indevido, o erro respeita apenas a identificação do sujeito passivo”*

*Sendo certo que os aspectos (material, pessoal e temporal) que delimitam a obrigação tributária estão sempre previstos em lei, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o fundamento da restituição é sempre o descompasso entre o pagamento promovido pelo Sujeito Passivo e a legislação que disciplina aquele tributo.*

*Consequentemente, não se pode pretender que, quando da liquidação do indébito, deixe-se de aplicar a lei tributária em razão de um suposto prejuízo do sujeito passivo: dado que o indébito surge da lei, sua apuração seguirá os aspectos (material, pessoal e temporal) dessa mesma lei.*

*Em assim sendo, não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolancado é efetivamente superior ao devido e, em caso de resposta negativa, denegar o pedido de restituição.*

*Finalmente, cabe destacar que a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que diz:*

*Art. 9º. A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)*

*Ausente a necessidade de lançamento, não há que se falar em decadência do direito de lançar.”*

Verifica-se que, em ambos os casos, tratou-se de situação de indébito tributário em que o Fisco, ao apurar o saldo a restituir, discordou dos valores pleiteados pelo contribuinte.

Entretanto, no acórdão recorrido, entendeu-se ser imprescindível a realização de lançamento de ofício quando a fiscalização não concordar com os valores apresentados na compensação.

Por outro lado, no paradigma, restou consignado que o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício e, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.

Ante o exposto, diante da necessária similitude fática, evidenciou-se a divergência jurisprudencial exigida para prosseguimento do Recurso Especial.

Tendo sido atendidos os pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial (arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF/2015), e uma vez demonstrada a divergência de entendimentos para a matéria exposta, conclui-se que deve-se **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Intimado em 01/06/2016 (fl. 2367) sobre o acórdão recorrido e o Recurso Especial interposto pela PGFN, o contribuinte apresentou Contrarrazões de fls. 2369-2391 em 16/06/2016 (fl. 2368), aduzindo, em apertada síntese:

- que o Recurso Fazendário não deveria ser conhecido em razão da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o indicado como paradigma, sob os seguintes fundamentos:

Como se vê, enquanto **o acórdão apontado como paradigma** negou provimento ao recurso do contribuinte por entender que *"a apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito"* **em face de revisão pretendida pela d. Autoridade Administrativa na base de cálculo do imposto relativo ao período-base objeto do pedido de restituição (Finsocial), "adicionando à base de cálculo dos meses em que há pagamento passível de restituição o ICMS excluído indevidamente", no caso concreto a situação analisada pelo v. acórdão recorrido foi absolutamente outra.**

**De fato, no caso concreto, em face de alegada insuficiência de saldo negativo de 1997 em razão da desconsideração das compensações de estimativas com saldo negativo de 1996, entendeu o v. acórdão recorrido que tais compensações não poderiam ser desconsideradas porque tratando-se de compensações apresentadas nos termos da legislação à época aplicável, que extinguiu os créditos tributários compensados, discordando a d. Autoridade Administrativa das compensações deveria à época própria, mediante regular ato de lançamento, ter formalizado a obrigação tributária correspondente, não sendo cabível agora "promover revisão dos fatos ocorridos e registrados no ano de 1996, base do exercício de 1997, pois não houve auto de lançamento e se houvesse as irregularidades já estariam alcançados pelo instituto da decadência".**

**Ora, a situação de fato supra exposta é bem diferente da analisada pelo v. acórdão indicado como paradigma, pois no caso concreto, diante da não aceitação por parte da d. Autoridade Administrativa das estimativas relativas a 1997, pagas por compensação com saldo negativo de 1996, e ainda sem qualquer análise quanto à existência do crédito em si, o v. acórdão recorrido decidiu que a compensação regularmente apresentada**

não pode ser desconsiderada se não foi questionada à época própria, de modo que a obrigação tributária correspondente deveria ter sido objeto de lançamento fiscal. Já o v. acórdão indicado como paradigma, por sua vez, examinando a existência do crédito a restituir na sua própria origem e não tratando em momento algum de "compensação" (que naquele caso não ocorreu) e nem de "estimativa", concluiu que pode a d. Autoridade Administrativa rever a base de cálculo do Finsocial para adicionar a tal base o ICMS excluído indevidamente, não restando dúvida de que os v. acórdãos tratam de situações absolutamente diversas, não servindo como paradigma o v. acórdão indicado pela Fazenda Nacional.

Nesse contexto, para viabilizar seu recurso especial deveria ter a Recorrente trazido paradigma no qual, presentes as mesmas circunstâncias fáticas existentes no v. acórdão recorrido e acima referidas, tivesse o órgão julgador considerado insuficiente o saldo negativo pleiteado em razão da desconsideração das estimativas compensadas, entendendo cabível a glosa de tais compensações mesmo na ausência de lançamento fiscal e independente de limitação temporal, o que como acima demonstrado não ocorreu, sendo patente a inexistência de similitude fática entre o v. acórdão recorrido e o v. acórdão indicado como paradigma, razão pela qual não há dúvida de que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não reúne condições de ser admitido pela ausência de paradigma válido. [grifos e negritos contidos das Contrarrazões]

- que o Recurso Especial não deveria ser conhecido em razão de suposta falta de demonstração analítica da divergência, exigência contida no § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF;

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, e, caso o Apelo Fazendário seja provido, que os autos retornem ao colegiado *a quo* para análise do item II (e seus subitens) do Recurso Voluntário acerca da suposta dedutibilidade do IRRF incidentes sobre JCP não analisados em razão de seu provimento preliminar, quanto a esse ponto, em razão da ausência de lançamento.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

## 1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação

divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Intimado sobre a interposição do Apelo Fazendário, o contribuinte apresentou Contrarrazões requerendo o não conhecimento do Recurso Especial da PGFN por suposta ausência de demonstração analítica da divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Passo ao exame dos argumentos do contribuinte quanto ao possível não conhecimento do Apelo da PGFN.

Pois bem, o § 8º do art. 67 do Anexo II do RICARF, reproduzido neste item do voto, dispõe que a divergência prevista no *caput* do dispositivo “*deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido*”.

No que diz respeito à pretensa falta de demonstração analítica da divergência, de antemão se esclarece que, para demonstração da divergência suscitada, o RICARF não exige cotejo analítico, tampouco elaboração de quadro comparativo, sendo exigido, por outro lado, que o recurso manejado seja claro o suficiente a indicar os pontos que estão sendo suscitados como divergentes.

No caso concreto, a divergência apontada e demonstrada pela PGFN diz respeito à desnecessidade de lançamento para alteração da base de cálculo de tributo em caso de pedido de reconhecimento de direito creditório por parte do contribuinte, não se falando, portanto, em decadência. Entendo não haver dúvidas que a demonstração da divergência realizada pela PGFN se confirma em relação à alteração da base de cálculo do IRPJ relativo ao ano-calendário de 1996, a qual redundou na redução do saldo negativo do respectivo período de apuração. Com efeito, essa demonstração seria suficiente para que o recurso fazendário pudesse ser conhecido

nesse ponto. Contudo, conforme se demonstrará a seguir, ainda que a PGFN lograsse êxito na reforma da decisão recorrida em relação ao ajuste realizado no saldo negativo do ano-calendário de 1996, tal fato não seria suficiente para reverter o resultado final do julgamento, uma vez que há matéria autônoma em relação ao crédito efetivamente pleiteado pelo contribuinte nos presentes autos (saldo negativo do ano-calendário de 1997) e que não foi atacado pelo Apelo fazendário, razão que, por si só, já seria suficiente para acatar preliminar de não conhecimento do Recurso Especial da PGFN requerida pelo contribuinte em suas contrarrazões.

Em consequência disso, também pode se falar em ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e paradigma admitido em sede de Despacho de Admissibilidade, conforme se abordará a seguir.

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

No caso concreto, contudo, não há como se afirmar que haja uma divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado pela PGFN, uma vez que os fatos tratados em cada um dos julgados possuem distinções significativas.

Em relação ao paradigma admitido no Despacho de Admissibilidade (Acórdão nº 3102-00.817), negou-se provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte com fundamento no fato de que *"a apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito"*. Contudo, a alteração realizada pela autoridade fiscal, naquele caso, referia-se à base de cálculo do tributo (Finsocial) cuja restituição fora pleiteada pelo contribuinte sem a adição do ICMS à base de cálculo desse tributo.

Já no acórdão recorrido, não há, propriamente dita, alteração da base de cálculo do tributo que se deseja a restituição (saldo negativo de IRPJ de 1997), mas sim a não dedução de estimativas compensadas (na própria escrita fiscal, conforme autorizava a legislação vigente à época) e que formavam o saldo negativo pleiteado. Veja-se excerto do voto condutor do aresto recorrido a esse respeito:

A recorrente, mediante o uso do procedimento de compensação outorgado em lei, extinguiu tributos declarados devidos, no caso recolhimento de estimativas do ano-calendário de 1997, com créditos a que se julga de direito, nascidos, repita-se, em decorrência de ter apurado saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 1996.

Ora, tendo a recorrente se validado do direito de compensação outorgado em lei, extinguiu os tributos que declarou devidos se dando por satisfeita. Noutras palavras, a recorrente, pela adoção do procedimento, quitou os tributos devidos declarados nos documentos fiscais de controle (declaração de rendimentos, DCTF's, etc.), inexistindo, pois, a partir desse ato, tributos efetivamente devidos.

Nesse contexto, não concordando as autoridades fiscais com o procedimento de compensação levado a efeito pela recorrente, deveria, mediante regular ato de lançamento, ter formalizado a obrigação tributária [...]

Frisa-se que a não homologação da compensação das estimativas de 1997 decorreu de alteração, pela autoridade fiscal, do saldo negativo relativo ao ano-calendário de 1996 que fora utilizado pelo contribuinte como crédito para extinção das estimativas que

compunham o saldo negativo de 1997. Sobre esse tema, assim consta no voto condutor do acórdão recorrido:

Diante dessas circunstâncias, é dever inafastável das autoridades fiscais o de promover o regular e competente lançamento, formalizando adequadamente a obrigação tributária, respeitando o prazo decadencial de cada tributo.

Nessa linha de entendimento, a autoridade fiscal não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados no ano de 1996, base do exercício de 1997, pois não houve auto de lançamento e se houvesse as irregularidades já estariam alcançados pelo instituto da decadência.

Tendo presente que a autoridade fiscal não estava mais autorizada, observadas as normas jurídicas constantes do nosso ordenamento, a promover quaisquer alterações nos lançamentos contábeis efetuados pelo sujeito passivo, em datas anteriores ao ano-calendário de 1997 [...]

Conforme já explanado, poder-se-ia até admitir-se similitude suficiente entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado pela PGFN no que diz respeito à alteração do saldo negativo de IRPJ de 1996, sem a realização de lançamento e após transcorrido o prazo decadencial para tanto. Contudo, no acórdão recorrido, em relação ao crédito pleiteado do ano-calendário de 1997, a matéria controvertida diz respeito à glosa das estimativas compensadas diretamente na escrita fiscal do contribuinte, sem o correspondente lançamento.

Por consequência, o cotejo entre o acórdão recorrido e o paradigma colacionado, além de apontar a ausência de similitude fática que embasaram essas decisões, acaba por indicar ainda a existência de fundamento da decisão recorrida não atacado que, de per si, já seria suficiente para manter a decisão recorrida.

Como bem consignado pelo contribuinte em suas Contrarrazões,

[...] deveria ter a Recorrente trazido paradigma no qual, presentes as mesmas circunstâncias fáticas existentes no v. acórdão recorrido e acima referidas, tivesse o órgão julgador considerado insuficiente o saldo negativo pleiteado em razão da desconsideração das estimativas compensadas, entendendo cabível a glosa de tais compensações mesmo na ausência de lançamento fiscal e independente de limitação temporal, o que como acima demonstrado não ocorreu, sendo patente a inexistência de similitude fática entre o v. acórdão recorrido e o v. acórdão indicado como paradigma, razão pela qual não há dúvida de que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional não reúne condições de ser admitido pela ausência de paradigma válido.

Assim sendo, para além da falta de demonstração analítica de divergência quanto a esse segundo fundamento que se valeu o acórdão recorrido, a ausência da indicação de paradigma que tenha decidido essa matéria de modo divergente já são suficientes a obstar o conhecimento do Recurso Especial.

Como bem asseverou o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli no Acórdão n.º 9101-005.167, acerca do denominado “fundamento não atacado”, o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF<sup>1</sup> esclarece que, uma vez caracterizado, impede o reexame da dessa matéria pela CSRF, na linha inclusive do que sugere o Manual (versão 3.1. Dez. 2018, página 36):

---

<sup>1</sup> Versão 3.1. Dez. 2018, p. 36.

**- Matéria decidida mediante a adoção de fundamentos diversos e autônomos**

Há casos de matérias que são decididas aplicando-se fundamentos diversos e autônomos, de sorte que qualquer um deles, isoladamente, é apto a fundamentar a conclusão do voto sobre aquela matéria. Nesse caso, o seguimento da matéria à Instância Especial pressupõe a demonstração de divergência jurisprudencial acerca de todos os fundamentos.

Situação exemplificativa:

*Exclusão, do salário-de-contribuição, dos pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - No caso do acórdão recorrido, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, relativamente à PLR, com os seguintes fundamentos: o acordo não foi assinado previamente ao exercício; ausência de regras claras e objetivas; o limite de parcelas foi extrapolado. O sujeito passivo interpõe Recurso Especial e logra demonstrar divergência jurisprudencial apenas quanto aos dois primeiros fundamentos, de sorte que a matéria "PLR" não pode ter seguimento.*

Desse modo, além de restar caracterizado a existência de fundamento não atacado na decisão recorrida, trata-se de *situações fáticas distintas*, envolvendo, inclusive, nuances jurídicas próprias, ou seja, as decisões em sentido contrário nos acórdãos recorrido e paradigmas não decorrem de divergência de interpretação de lei, condição prévia a ensejar a uniformização de entendimento por meio do Recurso Especial de divergência.

Assim sendo, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial.

## 2 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)  
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

### Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Como bem relatado, o presente litígio tem em conta pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 1997, que restou apenas parcialmente reconhecido.

Do despacho decisório de e-fls. 493/502 deduz-se que o saldo negativo de IRPJ, originalmente informado em R\$ 20.886.626,65, mas posteriormente reduzido pela própria Contribuinte a R\$ 13.785.659,53, foi reconhecido em R\$ 997.014,00 por variados motivos.

Primeiro porque, como o saldo negativo era formado por retenções de IRRF sobre rendimentos de juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 20.148.843,96, foi considerado nos cálculos o IRRF devido sobre pagamentos de juros sobre capital próprio, no valor de R\$ 13.675.556,85. Contudo, a autoridade fiscal concluiu que a retenção pelas despesas de juros sobre capital próprio identificadas deveria ser de R\$ 19.984.687,54, e assim restaria uma diferença de R\$ 6.309.130,69 a ser coberta pelas retenções sofridas sobre os rendimentos de juros sobre capital próprio.

Segundo porque o saldo negativo acumulava saldos negativos de período anterior de R\$ 6.622.835,52 que, na verdade, se prestou a liquidar estimativas do ano-calendário 1997. O valor original deste saldo anterior seria R\$ 6.241.030,56 e corresponderia ao ano-calendário 1996, mas havia sido reduzido a R\$ 3.797.408,85, por lançamento formalizado nos autos do processo administrativo n.º 10882.001598/2001-19, por compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30%. No despacho decisório ainda se constatou que das retenções verificadas no ano-calendário 1996, apenas parte das receitas fora oferecida à tributação e que, embora escrituradas receitas e despesas de juros sobre capital próprio, nada fora informado acerca de retenções sobre as despesas correspondentes, além de a receita excedente às despesas não ter a retenção confirmada em DIRF. Considerando estes três ajustes, não haveria saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 1996 para liquidar estimativas em 1997.

Terceiro porque parte do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1997, antes de ser pleiteado em restituição, já havia sido destinado a compensações contabilizadas entre abril/98 a setembro/2002, no valor de R\$ 3.142.792,34.

A decisão de 1ª instância reconheceu parcialmente o direito creditório em litígio (e-fls. 2157/2193), elevando-o a R\$ 5.682.690,78 e, em face do recurso voluntário contra ela interposto, o Colegiado *a quo* reconheceu erro material nessa determinação, porque o crédito reconhecido seria de R\$ 5.814.624,95 e circunscreveu o litígio subsistente ao seguinte ponto:

Como visto a principal discussão, nesta fase recursal, resume-se a glosa do valor das estimativas mensais de IRPJ devidas no ano-calendário de 1997, compensadas com o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1996, que teria sido invalidado pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 6.622.835,32.

Resta claro, no que diz respeito à suposta irregularidade relativa à “compensação das estimativas devidas em 1997, com o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1996”, de que a Delegacia da Receita Federal de Osasco havia invocado três motivos que a levaram a considerar “matematicamente incorreta” a apuração do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 1996: (a) redução do saldo negativo de IRPJ de R\$ 6.241.030,56 para R\$ 3.797.408,85, por força de procedimento fiscal (Processo Administrativo n.º 10882.001598/2001-19), do qual não cabe mais recurso na esfera administrativa; (b) suposta não submissão à tributação dos rendimentos de aplicações financeiras no importe de R\$ 34.639.386,09; e (c) suposto “excesso de receita sobre a despesa de JCP de R\$ 7.836.632, 99, cujo imposto devido na fonte seria de R\$ 1.175.494, 95”.

Sob a premissa de que os ajustes “b” e “c” dependeriam de lançamento que não poderia mais ser realizado à época da análise do direito creditório, concluiu que *a autoridade fiscal não estava autorizada a promover revisão dos fatos ocorridos e registrados no ano de*

1996, base do exercício de 1997, pois não houve auto de lançamento e se houvesse as irregularidades já estariam alcançados pelo instituto da decadência. Assim, validou apenas a redução do saldo negativo de 1996 a R\$ 3.797.408,85, como promovido no processo administrativo fiscal n.º 10882.001598/2001-19.

Ao final, além de validar as estimativas do ano-calendário 1997 compensadas com o saldo negativo do ano-calendário 1996, bem como as estimativas objeto de redução pela retenção na fonte de R\$ 1.252.466,59, o voto condutor do acórdão recorrido traz ajustes para elevar as retenções na fonte a R\$ 6.610.907,14, e assim conclui pelo reconhecimento de saldo negativo no valor total de R\$ 8.637.280,88.

Há notícia de desistência parcial apresentada pela Contribuinte, indicando apenas os débitos alcançados (e-fls. 2298/2326) e, na sequência, consta a interposição de recurso especial pela PGFN, no qual ela aponta o paradigma n.º 3102-000.817 segundo o qual *a correção do saldo a restituir não demandaria necessariamente a formalização de lançamento*. Destacou excertos do voto condutor do paradigma para o qual *não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolançado é efetivamente superior ao devido e, em caso de resposta negativa, denegar o pedido de restituição*. Assim, manejou o recurso especial destacando especialmente que:

A verificação do direito creditório, por meio de comparação entre o valor pago e o devido, é da essência da análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação. Para que se determine o valor devido, o Fisco pode analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, inclusive a base de cálculo e a alíquota, sem restrições, já que o CTN, em seus artigos 165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise.

Sob esta ótica, tem razão a Contribuinte quando aponta a dessemelhança entre os acórdãos comparados, especialmente porque:

**De fato, no caso concreto, em face de alegada insuficiência de saldo negativo de 1997 em razão da desconsideração das compensações de estimativas com saldo negativo de 1996, entendeu o v. acórdão recorrido que tais compensações não poderiam ser desconsideradas porque tratando-se de compensações apresentadas nos termos da legislação à época aplicável, que extinguiu os créditos tributários compensados, discordando a d. Autoridade Administrativa das compensações deveria à época própria, mediante regular ato de lançamento, ter formalizado a obrigação tributária correspondente, não sendo cabível agora "promover revisão dos fatos ocorridos e registrados no ano de 1996, base do exercício de 1997, pois não houve auto de lançamento e se houvesse as irregularidades já estariam alcançados pelo instituto da decadência".**

Ora, a situação de fato supra exposta é bem diferente da analisada pelo v. acórdão indicado como paradigma, pois no caso concreto, diante da não aceitação por parte da d. Autoridade Administrativa das estimativas relativas a 1997, pagas por compensação com saldo negativo de 1996, e ainda sem qualquer análise quanto à existência do crédito em si, o v. acórdão recorrido decidiu que a compensação regularmente apresentada não pode ser desconsiderada se não foi questionada à época própria, de modo que a obrigação tributária correspondente deveria ter sido objeto de lançamento fiscal. Já o v. acórdão indicado como paradigma, por sua vez, examinando a existência do crédito a restituir na sua própria origem e não tratando em momento algum de "compensação" (que naquele caso não

**ocorreu) e nem de "estimativa", concluiu que pode a d. Autoridade Administrativa rever a base de cálculo do Finsocial para adicionar a tal base o ICMS excluído indevidamente, não restando dúvida de que os v. acórdãos tratam de situações absolutamente diversas, não servindo como paradigma o v. acórdão indicado pela Fazenda Nacional. (destaques do original)**

De fato, o debate presente nestes não se cinge a determinar se a autoridade fiscal, analisando direito creditório pleiteado em restituição, pode investigar a obrigação tributária correspondente em relação à base de cálculo e à alíquota aplicada. A objeção do Colegiado *a quo* se dirige à glosa do saldo negativo anterior ao período de apuração do indébito pleiteado em restituição, afirmando-se a impossibilidade de revisar a compensação por ele promovida para liquidação das estimativas compensadas segundo a legislação de regência que, em seu entendimento, *quitou os tributos devidos declarados nos documentos fiscais de controle (declaração de rendimentos, DCTF's, etc.), inexistindo, pois, a partir desse ato, tributos efetivamente devidos.*

À evidência, a reversão pretendida pela PGFN demandaria a interpretação de outros dispositivos legais, em especial a repercussão das compensações promovidas na vigência do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, sequer tangenciados no paradigma. Em consequência, sendo distintos os contextos fáticos e jurídicos presentes nos acórdãos comparados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Estas as razões, portanto, para NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(assinado digitalmente)*

Edeli Pereira Bessa