



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



**Processo nº** 15374.720357/2010-17  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 9101-006.353 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 6 de outubro de 2022  
**Embargante** TELE NORTE LESTE PARTICIPACOES S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, ARGUMENTOS TRAZIDOS EM CONTRARRAZÕES QUANTO AO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

Acolhe-se embargos de declaração para sanar omissão do acórdão recorrido e abordar os argumentos trazidos em contrarrazões acerca do não conhecimento do recurso especial.

A divergência jurisprudencial somente se materializa encerre o necessário exercício silogístico próprio do procedimento de construção da norma jurídica concreta e individual, pressupondo, assim, a subsunção as circunstâncias fáticas ao antecedente normativo. Não há, destarte, dissídio, quando se vê apenas a emissão de uma opinião *in abstracto* acerca de um preceptivo qualquer, operando-se, aí, *obter dictum* em essência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar a omissão apontada, e, por maioria de votos, dar-lhes provimento, com efeitos infringentes, para não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, declarando-se insubsistente o voto de mérito proferido no acórdão recorrido, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por ratificar o decidido no acórdão embargado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimaraes da Fonseca - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo contra o acórdão 9101-004.073, proferido na sessão de julgamento realizada em 13 de março de 2019, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

No âmbito de análise de uma declaração de compensação, a análise de aspectos relacionados à base de cálculo do tributo cabem perfeitamente no procedimento destinado à verificação da certeza e liquidez do direito creditório a ser restituído/compensado.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, com o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário. Votaram pelas conclusões quanto ao conhecimento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.*

A Fazenda Nacional foi cientificada da decisão e não apresentou recurso.

O embargante alega **omissão** do acórdão embargado quanto aos argumentos apostos em suas contrarrazões acerca do não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional em face do único paradigma admitido pelo despacho de admissibilidade (acórdão 9101-001.959), observando que o voto condutor limitou-se a consignar que adotava o despacho de admissibilidade na íntegra, sem qualquer esclarecimento adicional.

Aduz que em suas contrarrazões teria atacado “*direta e expressamente os fundamentos do despacho de admissibilidade do recurso especial fazendário [...] indicando os motivos pelos quais entendia que o mesmo estava equivocado*”. Tais motivos são assim resumidos pelo embargante (fl. 1020):

a) A Fazenda Nacional não se desincumbiu do ônus de demonstrar a semelhança fática e divergência de conclusões jurídicas entre os acórdãos, razão pela qual descumpriu o art. 67, §8º, do RICARF;

b) Não há similitude fática entre o acórdão n.º 9101-001.959 e o acórdão recorrido, pois: (i) no acórdão n.º 9101-001.959 o despacho decisório apenas exigiu a comprovação do oferecimento das receitas vinculadas ao IRRF à tributação o que foi contestado pelo contribuinte; (ii) no caso dos autos tal comprovação foi exaustivamente apresentada pela Embargada, sendo que o Fisco pretendeu alterar os critérios jurídicos de reconhecimento de despesas.

c) NÃO HÁ QUALQUER FUNDAMENTAÇÃO NO VOTO-CONDUTOR NO ACÓRDÃO n.º 9101-001.959, mas tão somente o esclarecimento de que o relator (voto vencido) é acompanhado pelas conclusões, de modo que o precedente não se presta a demonstrar divergência.

Em 6 de março de 2020, a Presidente da 1ª Turma da CSRF deu seguimento aos embargos de declaração quanto ao vício de omissão suscitado pela Embargante no tópico “**c) Não há qualquer fundamentação no voto-condutor no acórdão n.º 9101-001.959, mas tão somente o esclarecimento de que o relator (voto vencido) é acompanhado pelas conclusões, de modo que o precedente não se presta a demonstrar divergência**”. Transcrevo trechos do despacho que deu seguimento aos embargos:

(...)

Em primeiro lugar, há que se registrar que não é exata a afirmação da Embargante de que o acórdão embargado teria apenas consignado a adoção do despacho de admissibilidade na íntegra, sem qualquer esclarecimento adicional.

De fato, no voto vencido consta tão somente, acerca do conhecimento do recurso especial, o seguinte:

*Conhecimento*

*Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade para conhecer do Recurso.*

Não obstante, há que se atentar que a decisão do Colegiado foi unânime no conhecimento, mas cinco dos oito Conselheiros presentes no julgamento votaram pelas conclusões quanto a esse ponto. Sendo assim, os fundamentos adotados pela maioria do Colegiado para conhecer do recurso especial devem ser buscados no voto vencedor, do qual se extrai (e-fls. 1927 e segs.):

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênias para divergir de suas análises, que, a meu ver, acabaram conduzindo o debate por questões que destoam do que deveria ser analisado no contexto do presente recurso especial.

É importante transcrever a ementa do acórdão recorrido e o voto que orientou essa decisão:

[...]

Vê-se que o acórdão recorrido não adentrou em nenhum momento em questões sobre decadência, homologação tácita das compensações, etc.

O acórdão recorrido não se pautou por aspectos de ordem temporal para reconhecer o direito creditório e homologar as compensações.

O que o acórdão recorrido condenou foi a revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.

O que essa decisão não admite é a "modificação da base de cálculo sem formalização de lançamento de ofício"; o que ela diz é que "não pode a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento".

É essa a questão que foi trazida no contexto do recurso especial sob exame, e que também balizou o despacho de exame de admissibilidade do recurso especial, que foi, inclusive, referendado pelo relator:

[...]

Está bem claro que a divergência jurisprudencial suscitada diz respeito à possibilidade (ou não) da revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscitou preliminares de não conhecimento do recurso.

[...]

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 9101-001.959), o despacho de exame de admissibilidade demonstra que há sim possibilidade de comparação com o acórdão recorrido, no que diz respeito a questões que abrangem a revisão da própria base de cálculo do IRPJ. A análise que esse paradigma fez para aferir a certeza e liquidez do direito creditório não se restringiu à conferência das antecipações e pagamentos do IRPJ, eis que também verificou o oferecimento de receitas à tributação.

O recurso, portanto, deve mesmo ser conhecido.

É nesse trecho do voto vencedor, portanto, que devem ser buscadas as respostas dadas às questões suscitadas em contrarrazões pelo sujeito passivo e agora tidas como omissões.

Os referidos questionamentos se encontram nas contrarrazões ao recurso especial, no tópico “3. *Preliminarmente: do não cabimento do recurso especial*”, a partir de e-fls. 1833. Muito embora a embargante apresente seus argumentos como uma única omissão, será aqui feita a subdivisão nos três motivos aduzidos pela interessada para o não cabimento de seu recurso, conforme a síntese feita por ela própria nos embargos e anteriormente reproduzida.

**a) A Fazenda Nacional não se desincumbiu do ônus de demonstrar a semelhança fática e divergência de conclusões jurídicas entre os acórdãos, razão pela qual descumpriu o art. 67, §8º, do RICARF;**

(...)

Se aquele Presidente, no exercício de sua competência e mediante despacho fundamentado, entendeu satisfeito esse pressuposto regimental, vale dizer, considerou que havia similitude fática suficiente entre paradigma e recorrido para que as decisões divergentes merecessem uniformização pela CSRF, não cabe questionar se a Fazenda Nacional se desincumbiu, ou não, desse ônus. A alegada omissão é manifestamente improcedente, posto que não é matéria sobre a qual devesse se pronunciar o Colegiado da CSRF.

(...)

**b) Não há similitude fática entre o acórdão n.º 9101-001.959 e o acórdão recorrido, pois: (i) no acórdão n.º 9101-001.959 o despacho decisório apenas exigiu a comprovação do oferecimento das receitas vinculadas ao IRRF à tributação o que foi contestado pelo contribuinte; (ii) no caso dos autos tal comprovação foi exaustivamente apresentada pela Embargada, sendo que o Fisco pretendeu alterar os critérios jurídicos de reconhecimento de despesas.**

Este ponto foi abordado no voto vencedor, à e-fl. 1932, em sentido contrário à afirmação trazida nas contrarrazões. Por amor à clareza, transcreve-se a seguir, novamente, o trecho em comento:

*Quanto ao segundo paradigma (Acórdão n.º 9101-001.959), o despacho de exame de admissibilidade demonstra que há sim possibilidade de comparação com o acórdão recorrido, no que diz respeito a questões que abrangem a revisão da própria base de cálculo do IRPJ. A análise que esse paradigma fez para aferir a certeza e liquidez do direito creditório não se restringiu à conferência das antecipações e pagamentos do IRPJ, eis que também verificou o oferecimento de receitas à tributação.*

*O recurso, portanto, deve mesmo ser conhecido.*

Se o voto vencedor expressa entendimento contrário ao do sujeito passivo em suas contrarrazões, não se há de cogitar da existência de alguma omissão, mas sim de rejeição do argumento suscitado, mediante adoção de fundamento que logicamente o exclui. A alegação de omissão deve ser rejeitada, por sua manifesta improcedência.

**c) Não há qualquer fundamentação no voto-condutor no acórdão n.º 9101-001.959, mas tão somente o esclarecimento de que o relator (voto vencido) é acompanhado pelas conclusões, de modo que o precedente não se presta a demonstrar divergência.**

Este ponto carece de maior detalhamento acerca das alegações trazidas em contrarrazões, para o que se transcreve o trecho correspondente, a partir de e-fl. 1837, com os grifos do original. Observe-se que, em alguns trechos, há uma interligação com a alegação tratada no tópico anterior.

Da leitura do relatório e voto do segundo paradigma, conclui-se que o despacho decisório proferido no processo (acórdão n.º 9101-001.959) indeferiu o saldo negativo **exclusivamente pela falta de comprovação do oferecimento à tributação das receitas vinculadas ao IRRF aproveitado no saldo negativo.** É ver:

[...]

Em razão disso, o Relator originário (voto-vencido) **negou provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte** justamente por considerar que o Fisco poderia exigir, a qualquer tempo, a comprovação de que as receitas vinculadas às parcelas de IRRF aproveitadas foram oferecidas à tributação na forma da Súmula 80 do CARF:

[...]

Inclusive, **embora esta não fosse a hipótese analisada naquele caso concreto**, o voto do Relator originário afirmou, **em obiter dictum**, que o Fisco não poderia reapurar a base de cálculo relativamente a período abrangido pela decadência. Veja-se:

[...]

Trata-se, contudo, de mero argumento retórico utilizado para, demonstrando as diferenças, esclarecer porque na hipótese em julgamento (glosa de IRRF por falta de comprovação do oferecimento das receitas à tributação) o Fisco poderia sim fazer a recomposição das parcelas que compõem o saldo negativo independentemente do prazo.

Quanto a este ponto do voto do Relator originário (que, frise-se, não era objeto do recurso especial), foi elaborada declaração de voto pelo Conselheiro Valmar Fonseca Menezes apenas para esclarecer que a maioria da Turma julgadora discordava deste obiter dictum, embora acompanhasse o voto do relator originário (que negava provimento ao recurso do contribuinte) pelas conclusões:

[...]

Ora, diante disso, é evidente que o voto-vencedor do segundo acórdão paradigma não pode servir de divergência para o caso dos autos.

Em primeiro lugar, porque o "voto-vencedor" apenas acompanha o voto-vencido pelas conclusões, cingindo-se a ressaltar entendimento diverso ao que foi exposto pelo relator sobre matéria que não era objeto do recurso em julgamento (outra vez: o objeto do recurso era saber se o Fisco poderia ou não exigir a comprovação das tributação das receitas para fins de admissão do IRRF para fins de saldo negativo).

Em segundo lugar, porque o voto-vencedor não traz qualquer fundamentação sobre os motivos que levaram à divergência: há apenas uma transcrição do trecho do voto-vencido e a afirmação de que a turma discordou de determinando ponto (sem dizer o porquê), mas acompanhou o voto pelas conclusões.

Em síntese, fora a questão do *obiter dictum* (que não integra as razões de decidir da lide, e por isso não poderia fundamentar divergência para fins de recurso especial), o que o segundo acórdão paradigma decidiu foi: o Fisco pode glosar o IRRF quando não houver comprovação do oferecimento à tributadas receitas que geraram as retenções.

Logo, não há no acórdão paradigma nenhuma discussão efetiva, e muito menos a exposição de razões jurídicas, quanto à autorização do Fisco de reapurar a base de cálculo de exercício já atingido pela decadência.

Por isso, a rigor, o objeto do segundo paradigma é muito semelhante ao objeto do primeiro paradigma (já rechaçado no despacho de admissão do recurso especial): verificar, ao fim e ao cabo, se as retenções que compõe o saldo negativo podem ou não serem confirmadas quando já transcorrido o período decadencial.

Acontece que este não é o ponto controvertido do acórdão recorrido, que, como já foi dito anteriormente, cinge-se a saber se o Fisco pode ou não reapurar a base de cálculo do período já decaído para fins de exame do direito creditório.

Está claro, portanto, que nem mesmo o segundo acórdão paradigma se presta a caracterizar a divergência de jurisprudência quanto ao acórdão recorrido, pois o objeto do paradigma (possibilidade ou não de se exigir a comprovação da tributação das receitas do IRRF) é significativamente diverso do objeto acórdão recorrido (possibilidade ou não de se reapurar a base de cálculo de período já decaído).

A despeito disso, o despacho de admissibilidade considerou que o acórdão nº 9101-001.959 teria analisado a possibilidade de revisão da base de cálculo do IRPJ

no curso de processo de compensação, sem a necessidade de lançamento de ofício ou observância do prazo decadencial. É ver:

[...]

Com a devida vênia, esta conclusão não se sustenta.

O voto do Relator originário (voto-vencido) do segundo acórdão paradigma negou provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte por considerar que o Fisco poderia exigir, a qualquer tempo, a comprovação de que as receitas vinculadas às parcelas de IRRF aproveitadas foram oferecidas à tributação.

Por outro lado, o "voto-vencedor" é tão somente uma declaração discordando da afirmação do relator originário de que a decadência impediria a reapuração da base de cálculo. Contudo, repita-se, esta afirmação se deu em caráter meramente retórico (*obiter dictum*), para reforçar a conclusão pela inexistência de limitação temporal à confirmação do IRRF que compõe o saldo negativo.

Ademais, neste "voto-vencedor" não há linha alguma a justificar os motivos jurídicos pelos quais seria admissível a reapuração da base de cálculo de período já decaído. O singelo registro de que "*a maioria da Câmara divergiu do nobre relator apenas com relação ao entendimento esposado no seu voto, conforme transcrito a seguir*", com a devida vênia, não é suficiente para sustentar a divergência de interpretação para fins de admissão e julgamento do recurso especial administrativo.

Portanto, o que se constata é que o voto-vencedor do acórdão nº 9101-001.959 fica restrito ao trecho do voto do relator originário em que se reconhece que o Fisco pode requerer a comprovação do IRRF em processos de compensação sem limitação temporal, com a supressão da argumentação em *obiter dictum* da qual a maioria da turma discordou.

Assim, no segundo acórdão paradigma não houve apreciação quanto à legitimidade da "*verificação da base de cálculo do tributo para efeito de apuração do saldo negativo*" após o lapso decadencial ou desacompanhada de lançamento de ofício.

E não houve apreciação, repita-se, porque esta sequer era a matéria em julgamento!

Este tópico diz respeito ao real alcance do que foi decidido pelo acórdão paradigma nº 9101-001.959 e sua aptidão para servir como paradigma para a divergência em comento. Conforme anteriormente alertado, os argumentos se entrelaçam, em alguns momentos, com aqueles do tópico precedente.

Esses argumentos, nos termos que constam das contrarrazões ao recurso especial, caso acolhidos pelo Colegiado, teriam o condão, hipoteticamente, de modificar a conclusão acerca da comprovação da divergência jurisprudencial alegada pela Fazenda Nacional e, por decorrência, de alterar também a própria decisão acerca do conhecimento do recurso especial. Trata-se, assim, de matéria sobre a qual deveria pronunciar-se o Colegiado

Dentro dos estreitos limites do presente exame de admissibilidade de embargos, há que se reconhecer que não se encontra, no acórdão embargado, qualquer manifestação acerca das alegações do sujeito passivo de que a parte do paradigma que se prestaria à demonstração da divergência consistiria em mero *obiter dictum* sobre matéria que não era objeto do recurso em julgamento, nem de que esse mesmo *obiter dictum* estaria desacompanhado de qualquer fundamentação sobre os motivos que conduziram à divergência, sendo, assim, incapaz de fundamentar o dissídio para fins de recurso especial.

Tem-se que a Embargante apontou objetiva e adequadamente o vício de omissão alegado, o que justifica sua apreciação pelo Colegiado.

Considerando que tanto o Relator quanto o Redator Designado não mais integravam esta 1ª Turma da CSRF, os autos foram novamente encaminhados a sorteio, tendo sido a mim distribuídos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Conforme relatado, a Presidente da CSRF deu seguimento aos presentes embargos de declaração quanto à alegação de omissão suscitada pela Embargante no tópico “**c) Não há qualquer fundamentação no voto-condutor no acórdão nº 9101-001.959, mas tão somente o esclarecimento de que o relator (voto vencido) é acompanhado pelas conclusões, de modo que o precedente não se presta a demonstrar divergência.**

Nesse ponto, o despacho de admissibilidade dos embargos pontuou que, muito embora o voto vencido do acórdão recorrido tenha se limitado a consignar a adoção das razões apostas no despacho de admissibilidade de recurso especial para conhecer do recurso, cinco dos oito Conselheiros presentes no julgamento votaram pelas conclusões quanto a esse ponto, de maneira que os fundamentos adotados pela maioria do Colegiado para conhecer do recurso especial devem ser buscados no voto vencedor do acórdão embargado.

O voto vencedor do acórdão embargado esclarece que “*a divergência jurisprudencial suscitada diz respeito à possibilidade (ou não) da revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.*”

Então, analisando o paradigma 9101-001.959, o voto vencedor do acórdão embargado conclui que “*há sim possibilidade de comparação com o acórdão recorrido, no que diz respeito a questões que abrangem a revisão da própria base de cálculo do IRPJ. A análise que esse paradigma fez para aferir a certeza e liquidez do direito creditório não se restringiu à conferência das antecipações e pagamentos do IRPJ, eis que também verificou o oferecimento de receitas à tributação.*”

Assim, sem razão o pedido do embargante acerca da nulidade do acórdão embargado, eis que fundamentado.

Em suas contrarrazões ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1837 e seguintes), o sujeito passivo trouxe argumentos buscando sustentar que o paradigma

9101-001.959 apenas decidiu que o Fisco pode glosar o IRRF quando não houver comprovação do oferecimento à tributadas receitas que geraram as retenções. É dizer, o sujeito passivo sustenta que o colegiado que decidiu o paradigma 9101-001.959 não analisou a questão da possibilidade de revisão da base de cálculo no âmbito da análise de declarações de compensação, observando que tal matéria foi mencionada como *obiter dictum* no voto do então relator, que nesse ponto não foi acompanhado pela maioria da turma nos termos da declaração de voto anexada ao precedente.

É certo que o acórdão ora embargado não abordou tais argumentos de forma direta, nem se pode depreender de sua fundamentação que tais argumentos possam ter sido superados pela forma como o acórdão embargado foi redigido.

**Assim, há, de fato, omissão do acórdão embargado quanto a específicas razões para o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional trazidas nas contrarrazões apresentadas tempestivamente pelo sujeito passivo.**

Os embargos **devem, assim, ser acolhidos para saneamento de tal omissão.**

Passo a analisar os argumentos trazidos nas referidas contrarrazões acerca do não conhecimento do recurso em face do paradigma 9101-001.959.

O precedente recebeu as seguintes ementa e decisão (grifamos):

**Acórdão paradigma 9101-001.959**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS ANTECIPAÇÕES. AUSÊNCIA DE REVISÃO DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA.

Nos casos em que a fiscalização não homologa compensação pretendida pelo contribuinte por inexistência de crédito, verificada em razão da ausência de comprovação (i) das antecipações declaradas e (ii) do cumprimento de requisitos legais estabelecidos para seu aproveitamento, durante a recomposição do saldo negativo, não há que se falar em homologação tácita, pois não há alteração ou revisão de procedimentos realizados pelo contribuinte na apuração do resultado tributável.

PRAZO PARA VERIFICAÇÕES NA ESCRITURAÇÃO.DECADÊNCIA. O disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional diz respeito somente ao lançamento dos tributos devidos e não interfere na prerrogativa do Fisco de verificar escrituração passada, quando necessária à apuração da verdade material.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

*Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, recurso negado provimento. **Votaram pelas conclusões** os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Rafael Vidal de Araújo e Otacílio Dantas Cartaxo. **Designado para redigir o voto das conclusões o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.***

*Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Junior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.*

Como se percebe, dos dez Conselheiros que participaram do julgamento d paradigma 9101-001.959, a maioria qualificada (cinco Conselheiros, dentre eles o Presidente da Turma), acompanhou o voto do Relator pelas conclusões, e na época foi designado para redigir o “voto das conclusões” o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

O voto do Relator acabou sendo mencionado no paradigma 9101-001.959 como “voto vencido”, mas a análise da estrutura desse voto em conjunto com o teor do que foi chamado de “voto vencido” revela que, na verdade, as razões do voto do Relator contemplam parte da posição vencedora da Turma sobre a matéria que estava em litígio. Dito de outra forma: o que foi chamado de “voto vencedor” contém, na verdade – como aliás constou do dispositivo da decisão -- as conclusões da maioria qualificada da Turma sobre uma das duas questões abordadas pelo voto do Relator. Explico.

O voto do Relator do paradigma 9101-001.959 (chamado de “voto vencido” em tal acórdão) afirmou que, na análise da formação do saldo negativo, haveria dois componentes: o débito (valor apurado como devido ao final do ano-calendário) e o crédito (valores antecipados durante o ano). Em seguida, tal voto observa que, para a análise do débito, o prazo aplicável seria o do artigo 150, par. 4º do CTN, mas, para a análise do crédito “*não há que se falar em homologação tácita, pois a fiscalização não altera ou revisa os procedimentos adotados pelo contribuinte, mas apenas recompõe o saldo negativo a partir da comprovação (i) das antecipações declaradas e (ii) do cumprimento de requisitos legais estabelecidos para seu aproveitamento.*”

Então, o voto do Relator observa que o que estaria em análise no caso daqueles autos era apenas o “segundo componente”, isto é, as antecipações, e foi por isso que se negou provimento ao recurso especial do contribuinte, aplicando a Súmula CARF 80, veja-se:

(...)

No caso dos autos, o que se analisa é o segundo componente, ou seja, a recomposição do saldo negativo, que é decorrente de suposto crédito originado em virtude da retenção na fonte. Nesse ponto, insta transcrever a súmula CARF nº 80:

“Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.”.

Por força da súmula transcrita, no caso, além da comprovação das antecipações declaradas (conforme já exposto), o contribuinte deveria comprovar, para aproveitamento do crédito, o cumprimento de outros requisitos legais: a efetiva retenção e o oferecimento das receitas correspondentes à tributação.

Assim, verifica-se que, no caso, houve alteração apenas do segundo componente, pois o contribuinte não comprovou os valores declarados como pagos antecipadamente (seja por pagamento de DARF, compensação ou por retenção na fonte) durante os anos calendários analisados.

Do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Ao redigir o que acabou por ser colocado como “voto vencedor” do paradigma 9101-001.959, o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes limitou-se a transcrever trecho do voto do Relator do qual a maioria qualificada da Turma teria divergido. Tal trecho faz referência, apenas, ao prazo para o fisco, no âmbito da análise e verificação do saldo negativo, analisar o chamado “primeiro componente” isto é o débito, observando:

Com a devida vênia, os demais conselheiros entenderam que o prazo decadencial contido no artigo 150, do Código Tributário Nacional se refere, apenas, ao direito de lançar, prerrogativa da Fazenda Pública, mas não se aplica às verificações e recomposições escriturais que sejam necessárias para apuração do montante do tributo devido, e, nos casos em que houver, apuração do indébito tributário.

A ementa do paradigma 9101-001.959 – já reproduzida acima -- acabou por fazer referência a ambos os “componentes” do saldo negativo, abordando tanto a questão da verificação do direito creditório (voto do relator) quanto a verificação do débito (“voto vencedor”).

Assim, o sujeito passivo está correto quando sustenta que *“o que o segundo acórdão paradigma decidiu foi: o Fisco pode glosar o IRRF quando não houver comprovação do oferecimento à tributadas receitas que geraram as retenções”*.

Em uma visão estrita do precedente, pode-se entender, de fato, que a questão acerca do prazo para revisão da base de cálculo (“primeiro componente” da verificação do saldo negativo) sequer estava em litígio no paradigma 9101-001.959. O próprio relatório de tal precedente informa que *“a compensação não foi homologada, em razão do não reconhecimento do crédito pela DRF, sob o fundamento de que não foi comprovado o oferecimento à tributação das receitas que geraram o IRRF”*. Isso, aliás, faz com que se entenda a razão pela qual o dispositivo da decisão não designou conselheiro para redigir “voto vencedor” e sim o que chamou de “voto das conclusões”.

Tal “voto das conclusões” não tem previsão regimental e, na verdade, deveria ser tratado como declaração de voto.

Mas fato é que a questão acerca da possibilidade de revisão da base de cálculo (“primeiro componente”) foi abordada no que foi chamado de “voto vencedor” do paradigma 9101-001.959 e que a questão foi, inclusive, colocada como ementa do julgado.

Essa aparente “atecnicidade” permitiu que o conteúdo da decisão do paradigma 9101-001.959 pudesse ser interpretada de duas formas: (i) da forma como defendida pelo sujeito passivo em suas contrarrazões e em seus embargos de declaração, e (ii) da forma como admitida

pelo acórdão embargado, é dizer, como se a turma tivesse decidido, também, a questão acerca do prazo para revisão da base de cálculo.

Observo que o andamento processual disponível na página do CARF da internet informa que foram opostos embargos de declaração contra o paradigma 9101-001.959, mas não há informação sobre se o recurso foi admitido e não há outros andamentos desde 2015:

| Andamentos do Processo |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |        |
|------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Data                   | Ocorrência                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Anexos |
| 03/12/2015             | RECEBER - ORIGEM CARF-TRIAGEM<br>Expedido para: TRIAG-ARF-DDA-SP<br>SECOJ/SECEX/CARF/MF/DF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |        |
| 01/12/2015             | EXPEDIR PROCESSO<br>Unidade: SESEJ-1ªTURMA-CSRF-CARF-MF-DF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |        |
| 28/11/2015             | DISTRIBUÍDO OU SORTEADO PARA RELATOR<br>Unidade: 1ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF<br>Relator: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |        |
| 28/08/2015             | ANALISAR EMBARGO DE DECLARAÇÃO<br>Unidade: 1ª TURMA-CSRF-CARF-MF-DF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |        |
| 25/08/2015             | ENTRADA NO CARF<br>Tipo de Recurso: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO<br>Data de Entrada: 25/08/2015                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |        |
| 12/06/2015             | DECISÃO PUBLICADA<br>Decisão: Acórdão<br>Número Decisão: 9101-001.959<br>Texto da Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.<br>Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, recurso negado provimento. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Rafael Vidal de Araújo e Otacílio Dantas Cartaxo. Designado para redigir o voto das conclusões o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.<br><br>(Assinado digitalmente)<br>Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente<br><br>(Assinado digitalmente)<br>Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc - Designado<br><br>(Assinado digitalmente)<br>Valmar Fonseca de Menezes - Redator Designado<br>Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Valmir Sandri, Valmar Fonseca de Menezes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva |        |

| Andamentos do Processo |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |        |
|------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| Data                   | Ocorrência                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | Anexos |
|                        | (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal de Araújo, João Carlos de Lima Junior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) e Otacilio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento). Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias. |        |

Portanto, o precedente ainda vale tal como está.

Em casos em que o paradigma comporte mais de uma interpretação acerca do conteúdo de sua decisão, sendo todas fundamentadas e legítimas, tenho orientado meus votos no sentido de conhecer do recurso especial, por entender que diante de tal cenário não se pode negar a existência de divergência jurisprudencial. Neste sentido, afirmei em meus votos (vencidos) nos acórdãos 9101-005.837, de 8 de novembro de 2021, e 9101-006.096, de 12 de maio de 2022:

Em tais casos, compreendo que é de conhecer do recurso especial, eis que a dúvida no paradigma significa que pode haver **mais de uma interpretação igualmente válida** quanto ao conteúdo de sua decisão, de forma que, sendo uma delas divergente da constante do acórdão recorrido, o conhecimento do recurso é de rigor, considerando o próprio papel desta CSRF que é de solucionar divergências entre julgados deste CARF, consolidando a jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

De fato, se a decisão do paradigma comporta duas interpretações igualmente válidas, a função desta CSRF de solucionar divergências jurisprudenciais deve ser exercida com a análise de mérito da questão.

Portanto, compreendo que está correta a conclusão do acórdão embargado quando conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional em face do paradigma 9101-001.959.

Neste sentido, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, ARGUMENTOS TRAZIDOS EM CONTRARRAZÕES QUANTO AO NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.**

Acolhe-se embargos de declaração para sanar omissão do acórdão recorrido e abordar os argumentos trazidos em contrarrazões acerca do não conhecimento do recurso especial.

Saneia-se a omissão com a conclusão de que, havendo mais de uma interpretação igualmente válida quanto ao conteúdo da decisão constante do paradigma, e sendo uma delas divergente da constante do acórdão recorrido, o conhecimento do recurso especial é de rigor, considerando o próprio papel desta CSRF que é de solucionar divergências entre julgados deste CARF, consolidando a jurisprudência deste Tribunal Administrativo.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer dos embargos de declaração e acolhê-los para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes, mantendo a decisão do

acórdão recorrido quanto ao conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional em face do paradigma 9101-001.959.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, redator designado.

Com a devida, e máxima, vênia à D. Relatora, mas, a despeito de concordar com o acolhimento dos declaratórios manejados, por patente omissão, dissinto dela quanto as consequências do saneamento agora proposto, no que fui, inclusive, acompanhado pela maioria do Colegiado.

Ora, o que se discute, e discutiu nesta Câmara Superior, era se o paradigma eleito pela D. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN -, era ou não hábil para demonstrar a necessária divergência jurisprudencial enquanto requisito indispensável ao conhecimento do apelo fazendário.

E, na espécie, o tema, cujo dissídio foi proposto, repousava, tão só, na possibilidade ou não de revisão da base de cálculo para fins de demonstração de saldo negativo de IRPJ. Em síntese, cumpria à recorrente trazer um acórdão a ser comparado em que se teria proferido entendimento contrário ao defendido no acórdão recorrido, no sentido de se reconhecer a possibilidade do Fisco revisar elementos conformadores da base de cálculo do IRPJ e não, e tão somente, daqueles que compõem o próprio pagamento do tributo (IRRF, estimativas e eventuais outras antecipações previstas na Ficha 12 da DIPJ – ou 16, no caso da CSLL).

Pois bem.

O art. 67 do RICARF estabelece como requisito intrínseco do recurso especial, a efetiva ocorrência de divergência interpretativa entre decisões de turmas deste Órgão Colegiado acerca da “*legislação tributária*”. Mas, verdade seja dita, estivéssemos, de fato, diante de visões antinômicas apenas quanto ao substrato legal, a exigência de paridade circunstancial seria, a toda evidência, despicienda. Isto porque, e não se pode negar, a interpretação da prescrição pode ser feita *in abstracto*, objetivando, todavia, apenas, compreender o sentido das expressões ali empregadas.

Todavia, o Manual de Admissibilidade do REsp é substancialmente claro ao predispor que a divergência a que a alude o predito art. 67 se estabelece quando as Turmas deste CARF, “*em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária*”<sup>1</sup>. E ao assim se propor, o recurso especial de divergência não atinge apenas a interpretação do texto legal mas, objetivamente, a própria construção da norma jurídica concreta.

---

<sup>1</sup> Manual de Admissibilidade do Recurso Especial, Orientações Gerais para Formalização de Despachos, v. 3.1. Brasília, dezembro 2018, p. 54, disponível em [http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3\\_1-ed\\_14-12-2018.pdf](http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf). Acessado em 23 de junho de 2022.

Isto porque o *procedimento* de edificação da norma se dá, precisamente, pela aplicação das prescrições normativas ao caso concreto, aplicação que, por sua vez, pressupõe o emprego das “*conexões axiológicas que são construídas (ou, no mínimo, coerentemente intensificadas) pelo intérprete*”<sup>2</sup>, e, ainda, a dialética jurídica (pela apresentação e contra-apresentação de argumentos técnico-jurídicos).

Trazendo para esta seara, destarte, a clássica equação kelseniana, pensada para viabilizar a construção da norma, tem-se que “se A, deve ser B”<sup>3</sup>. Se, entretanto, um dado aplicador do direito, partindo das suas “*conexões axiológicas*” (preconceitos jurídicos que ele coerentemente intensifica, nas palavras de Ávila), se socorre de uma leitura própria da prescrição “A”, quando sobreposta às circunstâncias de fato, concluirá pela implementação da consequência “B” de forma distinta daquele que considera “A” sob outras concepções. Objetivamente, uma Turma pode considerar que se “A+”, deve ser “B”, ao passo que outro Colegiado poderá edificar a norma, que compreende um mesmo conjunto fático (ou, quando menos similar), a partir da equação clássica “se “A”, deve ser “B”.

Mas vejam: a construção da norma jurídica e que interessa ao caso, se dá, sempre, sobre o caso concreto e jamais abstratamente.

E é aqui que se encontra, verdadeiramente, o erro de premissa, *venia concessa*, incorrido pela D. Relatora porque, ainda que o Colegiado responsável pela prolação do acórdão paradigma tenha proferido um entendimento sobre o tema trazido no recurso especial fazendário **ele (o Colegiado) o fez em tese**. Daí se ter afirmado, durante a sessão, que a Turma *a quo* teria se reportado à esta questão apenas para se contrapor à um *obiter dictum* incorrido pelo Relator daquela decisão comparada, porque, objetivamente, aquele feito não tratava, em absoluto, de revisão de base de cálculo, mas, tão só, da comprovação do IRRF, enquanto elemento componente do saldo negativo cuja restituição/compensação, se pretendia. Transcrevo, a seguir, trecho do voto condutor do aludido paradigma, inclusive transcrito pela própria D. Conselheira Lívia, e que deixa extreme de dúvidas qual era o objeto daquela demanda:

[...]

No caso dos autos, o que se analisa é o segundo componente, ou seja, a recomposição do saldo negativo, que é decorrente de suposto crédito originado em virtude da retenção na fonte. Nesse ponto, insta transcrever a súmula CARF nº 80:

“Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.”.

Por força da súmula transcrita, no caso, além da comprovação das antecipações declaradas (conforme já exposto), o contribuinte deveria comprovar, para aproveitamento do crédito, o cumprimento de outros requisitos legais: a efetiva retenção e o oferecimento das receitas correspondentes à tributação.

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios - da definição à aplicação dos princípios. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2018, p. 65.

<sup>3</sup> Lembrando, aqui, que para Kelsen, esta equação ainda depende do ato do aplicador da lei, não se concretizando automaticamente pela simples implementação do fato hipotético "A" (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, versão condensada pelo próprio Autor. 4ª ed., tradução de J. Cretellajr. e Agnes Cretella, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 47.

Assim, verifica-se que, no caso, houve alteração apenas do segundo componente, pois o contribuinte não comprovou os valores declarados como pagos antecipadamente (seja por pagamento de DARF, compensação ou por retenção na fonte) durante os anos calendários analisados.

Do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Vejam que a D. Conselheira Lívia admite que “*a questão acerca do prazo para revisão da base de cálculo (...) sequer estava em litígio no paradigma 9101-001.959*”. Mas para ela, o fato do Relator ter abordado o tema objeto do dissídio em exame e, sobre isso, ter ocorrido divergência dentro do próprio Colegiado, resultando na prolação de um “voto vencedor” (com todas as vicissitudes já abordadas pela D. Conselheira Relatora), seria suficiente para evidenciar uma interpretação concreta daquele Colegiado sobre a legislação tributária e de forma distinta àquela envidada pelo acórdão recorrido.

Todavia, e mais uma vez, vale insistir: como o caso do paradigma não revolvía a revisão da base de cálculo, o que o seu Relator fez foi, tão só, emitir uma opinião jurídica sobre os limites da revisão fiscal quanto à pedidos de compensação. Não houve, aí, a construção de uma norma concreta e individual porque a leitura do antecedente prescritivo não foi seguida do exercício silogístico próprio que precede tal desiderato. Não houve, vejam bem, subsunção dos fatos à prescrição normativa a fim de se permitir identificar o respectivo consequente normativo.

Aventou-se na sessão de julgamentos que se deu no último dia 06 de outubro de 2022, que, efetivamente, se tratava de um *obter dictum* mas que, uma vez proferido no âmbito da Câmara Superior, este excesso argumentativo não poderia ser desconsiderado. E não nego a importância dos argumentos autônomos proferidos pela Corte Máxima deste Eg. CARF, inclusive como possível demonstração de uma divergência jurisprudencial. Mas, frise-se, e reprise-se: tal fundamento somente poderia ser adotado como prova de dissídio se ele tivesse sido proferido sobre um caso concreto e jamais, insista-se, *in abstracto*, porque, a divergência jurisprudencial aventada pelo já referido art. 67 do anexo II do RICARF somente se instaura quando da construção da norma concreta e individual emendada por cada Colegiado deste Órgão Administrativo.

Enfim, uma vez verificada a ocorrência de efetiva omissão no julgado (pelo que os declaratórios foram acolhidos) e, como consequência, atestado que o argumento trazido no paradigma era apenas uma opinião jurídica, não submetida ao caso concreto lá examinado, a sua inadmissão, para fins demonstração da divergência jurisprudencial, era medida impositiva.

Dito assim, o saneamento deste feito, deve culminar, também, com a alteração do próprio mérito da decisão embargada, reconhecendo-se, pois, a necessidade de se emprestar a estes Embargos efeitos infringentes.

Diante do exposto, e com as renovadas vênias à D. Relatora e ao demais Conselheiros que a acompanharam, voto por ACOLHER os embargos manejados para sanar a omissão aventada e, assim, emprestando-lhes EFEITOS INFRINGENTES, NEGAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela D. PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

