



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001710/2010-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.213 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 5 de agosto de 2022
Recorrente UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE CSLL. ART. 8º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. UTILIZAÇÃO EM LANÇAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à necessidade de recomposição da apuração original do sujeito passivo que promovera a compensação da CSLL até o limite legal, na hipótese de a autoridade lançadora constatar infrações que ampliam este limite, e esta circunstância fática que não é suscitada pelo sujeito passivo nestes autos. (Ementa em conformidade com o art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Foi designada redatora *ad hc* a conselheira Edeli Pereira Bessa. Nos termos do §5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes em razão de a relatora, conselheira Andréa Duek Simantob, já ter proferido seu voto na reunião de junho de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora *ad hoc*

Participaram do julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

“Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de relatório e voto inserida pela relatora original, Conselheira Andréa Duek Simantob, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.”

Trata-se de recurso especial de divergência (fls. 4.995/5.012) interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 1401-001.648, de 08/06/2016, recurso que está fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo (fls. 4.824/4.843):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREJUÍZOS FISCAIS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL. CRÉDITOS DE CSLL DO ART. 8º DA MP Nº 1.807/1999. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A não utilização de prejuízos fiscais, base de cálculo negativa de CSLL e de créditos de CSLL no momento da apuração do crédito tributário no lançamento de ofício não geram nulidade, pois não maculam o procedimento fiscal. Os créditos de CSLL não devem mesmo ser empregados, enquanto que prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, se existirem, podem ser compensados no momento da cobrança do crédito tributário.

PROCESSOS CONEXOS. CONCLUSÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. BASES NEGATIVAS DE CSLL. RECONHECIMENTO.

Havendo processos que influíram no saldo de prejuízos fiscais e nas bases negativas de CSLL da Recorrente no ano calendário de 2005, aquele discutido nesse processo administrativo, é preciso considerar o resultado dos processos em questão quando estes foram concluídos com reconhecimento dos direitos da Recorrente, motivo pelo qual a Autoridade de Origem deverá cobrar o crédito tributário remanescente nestes autos com a devida compensação dos prejuízos e bases negativas para formação da base de cálculo de tal crédito.

PERDAS DE CRÉDITO. REQUISITOS LEGAIS. PROVA. INSUFICIÊNCIA.

Os casos para os quais foi construída, de fato, a prova, com amarração entre valores, ações judiciais de cobrança e deduções, foram reconhecidos pela Fiscalização ou pela DRJ. Nos demais itens, não é possível desconsiderar as glosas nem mesmo utilizando o argumento trazido em Memorial de que teria havido perda definitiva pelo fato de terem sido transcorridos cinco anos desde o início da inadimplência, uma vez que ou faltam

documentos, ou os documentos apresentados não suportam devidamente as deduções devido à discrepâncias de valores, nomes e datas.

POSTERGAÇÃO. PARECER NORMATIVO COSIT N.º 02 de 1996. NÃO COMPROVAÇÃO.

O reconhecimento da postergação depende da comprovação de procedimento com esse objetivo, conforme Parecer Normativo Cosit n.º 02 de 1996. No caso, houve deduções de perdas sem o cumprimento dos requisitos legais e tentativa de convalidação por suposto cumprimento extemporâneo dos requisitos sob alegação de postergação, de modo que ela não deve ser reconhecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário apenas para que sejam compensados os prejuízos fiscais (IRPJ) e as bases negativas de CSLL que a Recorrente tinha no ano calendário de 2005, respeitado o limite de 30% (trinta por cento) previsto em lei.

Contra essa decisão a Contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 4.933/4.940), imputando os vícios de omissão, contradição e obscuridade ao julgado. Mas os embargos foram rejeitados pela presidência da Câmara, porque as acusações revelaram-se manifestamente improcedentes (fls. 4.978/4.981).

Cientificada do despacho que rejeitou os aclaratórios a Contribuinte apresentou recurso especial.

No recurso especial, alega que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às seguintes matérias:

- 1- Da necessidade de se compensar o crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP n.º 1.807/99 no lançamento fiscal; e
- 2- Da postergação (o adiantamento de despesa que poderia ser deduzida posteriormente caracterizaria a postergação).

No exame de admissibilidade, foi dado seguimento ao recurso apenas em relação à matéria constante do item "1" acima indicado.

Houve negativa de seguimento em relação à matéria tratada no item "2", conforme o despacho exarado em 13/07/2017 pelo Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (fls. 5.112/5.122).

A contribuinte apresentou agravo contra a negativa de seguimento de parte de seu recurso, mas esse agravo foi rejeitado, conforme o despacho exarado em 20/10/2017 pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls 5.184/5.192)

O reconhecimento da divergência jurisprudencial mencionada no item "1" está embasado em parecer que apresenta as seguintes considerações:

[...]

a) Acórdão paradigma n.º 1401-000.957

O acórdão paradigma n.º 1401-000.957 trouxe em ementa:

[...]

O Recorrente afirma em seu recurso especial (e-fl. 5001) que há divergência jurisprudencial quanto à natureza do crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP n.º 1.807/99, pois o acórdão recorrido teria entendido se tratar de crédito análogo a saldo de

CSLL, ao passo que haveria acórdãos do CARF afirmando que o crédito de CSLL (previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99) tem a natureza de base negativa de CSLL. Essa distinção seria importante, pois se assim fosse haveria a necessidade desse valor ser compensado no momento do lançamento de ofício. Assim contou no RE (e-fl. 5001/5003):

[...]

De fato, o acórdão recorrido prescreve que, em havendo saldos negativos de BC negativa de CSLL de períodos anteriores a serem compensados, e caso não tenham sido compensados no momento do lançamento (ainda que tal direito seja incontroverso, segundo o acórdão recorrido), isso pode ser feito no momento da execução do crédito tributário. Mas quanto aos créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001, eles não deveriam ser utilizados para reduzir o crédito tributário no momento do lançamento de ofício (e-fl. 4833):

“ (...)

De qualquer forma, a não compensação desses valores, ainda que incontroversos, no momento do lançamento de ofício não é algo que macule todo o procedimento fiscal e requeira declaração de nulidade dele. Havendo resultados negativos de IRPJ e de CSLL a serem compensados, isso pode ser feito no momento da execução do crédito tributário.

Quanto aos créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001, eles não deveriam mesmo ser utilizados para reduzir o crédito tributário no momento do lançamento de ofício, o que será melhor explicado no item seguinte.”

No voto condutor o acórdão recorrido reforça que os créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001 não devem ser utilizados para reduzir eventuais créditos tributários lançados de ofício, pois tais créditos ficam disponíveis na contabilidade e podem, inclusive, já ter sido utilizados no momento em que o lançamento de ofício foi realizado. Eles teriam natureza jurídica distinta e, portanto, regime jurídico diferente dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, que integrariam a composição da própria base de cálculo dos tributos (e-fl. 4834):

"Os saldos negativos e demais créditos ficam na contabilidade e são atualizados. Eles têm natureza jurídica distinta e, portanto, regime jurídico diferente dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, que integram a composição da própria base de cálculo dos tributos."

Mas o acórdão paradigma prescreve já na ementa, e em sentido oposto ao acórdão recorrido, que o crédito tributário com base no art. 8º da MP 1.807/99 tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, e que se presta para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa o fosse até o limite de 30% (e-fl. 5034):

"LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO COM O CRÉDITO INSTITUÍDO PELO ART. 8º DA MP Nº 1.807/99 (RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO). CABIMENTO.

A instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP nº 1.807/99, art. 8º). Nesse sentido, tal crédito tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse até limite de 30%."

Desta forma, concluo que se tratam de diferentes interpretações da legislação tributária, razão pela qual cabe recurso especial para a matéria.

Quanto à matéria admitida do recurso, a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

MÉRITO - Da necessidade de se compensar o crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99 no lançamento fiscal.

- Conforme amplamente exposto no presente processo, o Recorrente entende fazer jus ao aproveitamento de seu crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99 para abater os valores lançados de ofício e discutidos no presente caso;
- Em que pese todos os fundamentos apresentados, o v. acórdão recorrido rejeitou a referida compensação, pelo fundamento de que esse crédito se assemelharia ao saldo negativo de CSLL, o que seria, inclusive, respaldado pelo Acórdão nº 1401-000.957. Nesse sentido, entendendo ter natureza de saldo negativo, decidiu que o valor não deveria ser aproveitado quando do momento do lançamento de ofício;
- Em outras palavras, no entender do CARF, não seria exigível que, no lançamento, o crédito dessa natureza (i.e., saldo negativo de CSLL) fosse observado e compensado;
- No entanto, a leitura do referido art. 8º da MP nº 1.807/99 não deixa dúvidas que o crédito em questão tem natureza que se assemelha à base negativa, e não ao saldo negativo. Por relevante, cite-se o dispositivo em questão:

"Art. 8º As pessoas jurídicas referidas no art. 1º, que tiverem base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998, poderão optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas.

§1º A pessoa jurídica que optar pela forma prevista neste artigo não poderá computar os valores que serviram de base de cálculo do referido crédito na determinação da base de cálculo da CSLL correspondente a qualquer período de apuração posterior a 31 de dezembro de 1998.

§2º A compensação do crédito a que se refere este artigo somente poderá ser efetuada com até trinta por cento do saldo da CSLL remanescente, em cada período de apuração, após a compensação de que trata o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, não sendo admitida, em qualquer hipótese, a restituição de seu valor ou sua compensação com outros tributos ou contribuições, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§3º O direito à compensação de que trata o parágrafo anterior limita-se, exclusivamente, ao valor original do crédito, não sendo admitido o acréscimo de qualquer valor a título de atualização monetária ou de juros."

- Pelo texto legal, trata-se de crédito calculado sobre a base negativa de CSLL (caput), que pode ser abatido do lucro líquido tributável até um percentual definido (30% - § 2º), não podendo ser objeto de pedido de restituição ou compensação (§ 2º), e que não é passível de qualquer atualização (§ 3º);
- A par dessas características, indubitavelmente, trata-se de crédito com natureza análoga à base negativa de CSLL;
- O saldo negativo, por sua vez, é gerado quando o contribuinte efetua antecipações de tributos (por meio de DARF, compensações e outros) em um

determinado período em valor superior ao montante do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração;

- Dessa forma, considerando a natureza do crédito em questão, seria de rigor que fosse observado e compensado no momento do lançamento de ofício tal como os saldos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, o que não ocorreu no presente caso;

- Não prevalece, portanto, o entendimento do v. acórdão recorrido, que baseou a rejeição desse argumento única e exclusivamente por entender que o crédito teria natureza de saldo negativo, merecendo reforma para que seja compensado o crédito de CSLL em tela.

Intimada do recurso especial da contribuinte e do despacho que admitiu em parte esse recurso, a PGFN apresentou contrarrazões (fls. 5.207/5.216).

Preambularmente, alega que a Contribuinte *não demonstrou, de forma analítica, a semelhança dos casos confrontados* em seu recurso especial. Além disso, não haveria divergência de interpretação entre os casos confrontados, senão *quadro fático e probatório diverso*. Concluiu que o recurso especial não deve ser conhecido.

No mérito, depois de transcrever trechos da decisão da Autoridade Julgadora de 1ª Instância e da decisão recorrida, pugna pela manutenção do *acórdão atacado, no ponto em que questionado pelo contribuinte ora recorrente, negando-se provimento ao recurso especial*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

A PGFN se opõe ao conhecimento do recurso especial da Contribuinte. A primeira razão da discordância é uma alegada ausência de “cotejo analítico”, no apelo especial, entre o acórdão recorrido e o paradigma admitido.

A afirmação, contudo, não é verdadeira. Basta uma rápida leitura do recurso especial para verificar que a Recorrente efetivamente promoveu cotejo analítico entre as decisões comparadas, inclusive oferecendo um “quadro” comparativo, de modo que a alegação é infundada e deve ser rejeitada.

A segunda razão para o não conhecimento do recurso especial, de acordo com a contraarrazoante, seria a falta de similitude fática na comparação dos julgados. Vejamos.

No presente processo a Recorrente teve lavrados, contra si, autos de infração para exigência de IRPJ e de CSLL, no ano-calendário 2005, porque a fiscalização apurou a dedução de despesas com operações de crédito que não seriam dedutíveis nos termos do art.9º e respectivos incisos da Lei nº 9.430/96, razão pela qual efetuou a glosa dos valores indevidamente deduzidos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL,

Em sua defesa, dentre outras alegações, a Contribuinte arguiu que a Autoridade Fiscal deixou de efetuar as compensações de prejuízo fiscal e do crédito de CSLL de que dispõe o art.8º da MP n.º 1807/99, na forma como determinada pela legislação. Os saldos de prejuízo fiscal e de crédito de CSLL da MP 1807/99 estariam demonstrados nas fichas 17 e 53 da DIPJ/2006 (fls.1200/1201), na página 84 do Lalur (fls.1199) e na cópia do balancete contábil que apresenta as contas do ativo n.º 1882510005 e 1882520003 com o registro contábil do crédito de CSLL de R\$277.620.518,27 (fls.1202).

O Colegiado *a quo* decidiu que os créditos de CSLL, previstos no art. 8º da MP n.º 2.158/2001, não deveriam ser utilizados para reduzir o crédito tributário no momento do lançamento de ofício, pois tais créditos, nos termos do voto condutor, ficam disponíveis na contabilidade e poderiam, inclusive, já ter sido utilizados no momento em que o lançamento de ofício foi realizado, como aconteceu em caso semelhante, mormente em razão do decurso do tempo, indicando que a Recorrente já teria se utilizado desses créditos. Registrou-se que tais créditos teriam natureza jurídica distinta e, portanto, submetidos a regime jurídico diferente dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, que integrariam a composição da própria base de cálculo dos tributos.

O acórdão paradigma n.º 1401-000.957 tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS ESSENCIAIS.

Tendo sido regularmente oferecida a ampla oportunidade de defesa, com a devida ciência do auto de infração, e não provada violação das disposições previstas na legislação de regência, restam insubsistentes as alegações de nulidade do auto de infração e do procedimento Fiscal.

IRPJ. PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. POSTERGAÇÃO.

Na determinação do lucro real, a dedutibilidade, como despesa, de perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica requer a observância das condições impostas pela legislação tributária (art. 9º da Lei n. 9.430/96). Sendo a glosa feita unicamente pela inobservância do prazo para proceder à dedução, mas quando em períodos posteriores provou-se nos autos que as demais condições de dedutibilidade (manutenção da cobrança administrativa, início e manutenção de ação/procedimento judicial e arresto de garantias) foram atendidas, impõe-se a necessidade cobrança apenas do pagamento postergado do imposto e da contribuição, na forma de juros selic, que se deu com a dedução antecipada.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. COMPENSAÇÃO COM O CRÉDITO INSTITUÍDO PELO ART. 8º DA MP N.º 1.807/99 (RECUPERAÇÃO DE CRÉDITO. CABIMENTO.

A instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP n.º 1.807/99, art. 8º). Nesse sentido, tal crédito tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse até limite de 30%.

O paradigma também apreciou lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2005, que teve por motivo a glosa de despesas com perdas no recebimento de créditos, consideradas indedutíveis em razão da inobservância dos requisitos dos arts. 9º e 10 da lei n.º 9.430/199.

Na impugnação o sujeito passivo suscitou a desconsideração do crédito do artigo 8º da MP 1807/99, no que diz respeito à CSLL, informando que quanto às demais irregularidades efetuou o recolhimento dos valores devidos, deduzindo apenas quanto à CSLL o referido crédito do artigo 8º da MP 1807/99. No recurso voluntário, repisou este argumento.

O voto proferido no paradigma, assim se pronunciou:

Pelas DIPJs apresentadas pelo contribuinte (doc. 04 fls. 378/381), ao apurar o IRPJ e CSLL devidos em 2005 compensou prejuízos fiscais de anos anteriores no limite de 30% do lucro líquido ajustado, bem como quanto à CSLL o crédito de que trata o art. 8º da MP 1.807/99, também observado o limite legal.

Alega então a Recorrente desde sede impugnatória:

ainda que fosse mantida qualquer exigência de CSLL quanto às supostas irregularidades I, II, e III, o que se admite apenas para argumentar, e de qualquer modo no que diz respeito às irregularidades IV, V e VI, deveria a fiscalização necessariamente ter compensado o valor adicional de crédito do art. 8º da MP 1.807/99 a que então teria direito o Impugnante, tendo em vista a existência de saldo remanescente suficientemente para tanto (doc. 04).

Com razão a Recorrente. Em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais. Tendo o Recorrente efetuado a compensação daquele crédito no limite do permitido pela MP 1.807/99 (30% da CSL devida), é evidente que entendendo a fiscalização ser o lucro do Recorrente superior àquele por ele apurado deveria assim ter igualmente compensado a parcela adicional correspondente daquele crédito conforme jurisprudência do CARF. É que as naturezas se equivalem. Em ambos os casos, sim, é sabido que se trata direito potestativo do contribuinte, mas nem por isso a jurisprudência se afastou da possibilidade de se fazer essa recomposição de ofício em favor dos contribuintes. De forma semelhante deve acontecer com os referidos créditos de CSLL.

[...]

Em síntese, a instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP nº 1.807/99, art. 8º). Nesse sentido, tal crédito tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse e obviamente até o limite legal de 30% da base original.

Por todo o exposto, dou provimento a este item para considerar a recomposição da base de cálculo da CSLL com o aproveitamento do crédito relativo ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 até o limite de 30% do lucro líquido ajustado, **e obviamente até o quantum efetivamente possuído.**

Por seu turno, este colegiado já teve oportunidade de apreciar o paradigma indicado, em fevereiro deste ano, cuja posição vencedora pelo não conhecimento encontra-se estampada no voto vencedor da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão nº 9101-005.966, de 08 de fevereiro de 2022, que, na oportunidade, já havia acompanhado e reitero como fundamento para, da mesma forma, não conhecer do recurso especial. Senão vejamos:

De fato, como bem exposto acima, tanto o acórdão recorrido, quanto o acórdão paradigma, tratam acerca da possibilidade de abater de lançamentos de ofício da CSLL, o montante pago com a utilização da alíquota diferenciada de dezoito por cento incidente sobre as parcelas temporariamente adicionadas ao lucro líquido para efeito de determinação de sua base de cálculo - CSLL (crédito previsto no art. 89 da MP Nº 1.859/99 reeditada até o art. 8º da MP nº 2.158-35/2001), bem assim saber se o

referido direito de abatimento se estende ou não também à multa de ofício e aos juros de mora exigidos em conjunto com a contribuição.

Contudo, o paradigma nº 1401-00.957 teve em conta uma circunstância fática específica, ausente no presente litígio: lá, o sujeito passivo havia destinado o crédito de CSLL à liquidação de 30% da contribuição por ele originalmente apurada, e diante desta opção, o outro Colegiado do CARF concluiu que a exigência suplementar de CSLL permitiria ao sujeito passivo ampliar a destinação originalmente promovida.

É o que se constata a partir dos seguintes excertos do voto condutor do paradigma:

DA FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL –
DESCONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO DE CSLL PREVISTO NO ARTIGO 8º DA MP
1.807/1999

Pelas DIPJs apresentadas pelo contribuinte (doc. 04 fls. 378/381), ao apurar o IRPJ e CSLL devidos em 2005 compensou prejuízos fiscais de anos anteriores no limite de 30% do lucro líquido ajustado, bem como quanto à CSLL o crédito de que trata o art. 8º da MP 1.807/99, também observado o limite legal.

Alega então a Recorrente desde sede impugnatória: ainda que fosse mantida qualquer exigência de CSLL quanto às supostas irregularidades I, II, e III, o que se admite apenas para argumentar, e de qualquer modo no que diz respeito às irregularidades IV, V e VI, deveria a fiscalização necessariamente ter compensado o valor adicional de crédito do art. 8º da MP 1.807/99 a que então teria direito o Impugnante, tendo em vista a existência de saldo remanescente suficientemente para tanto (doc. 04).

Com razão a Recorrente. Em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais.

Tendo o Recorrente efetuado a compensação daquele crédito no limite do permitido pela MP 1.807/99 (30% da CSL devida), é evidente que entendendo a fiscalização ser o lucro do Recorrente superior àquele por ele apurado deveria assim ter igualmente compensado a parcela adicional correspondente daquele crédito conforme jurisprudência do CARF.

É que as naturezas se equivalem. Em ambos os casos, sim, é sabido que se trata direito potestativo do contribuinte, mas nem por isso a jurisprudência se afastou da possibilidade de se fazer essa recomposição de ofício em favor dos contribuintes. De forma semelhante deve acontecer com os referidos créditos de CSLL.

Também discordo do argumento utilizado pela DRJ no sentido de que o Recorrente não teria direito à compensação porque não reconheceu a CSLL pela alíquota de 18%.

Ora, isso não importa. O que importa é que a lei estipulou esse montante calculado a partir de uma alíquota ficta. Assim, mesmo que o seu cálculo tenha se lastreado em ocorrências passadas nenhuma ilação se pode tirar no sentido de negar o aproveitamento do benefício se os recolhimentos não estiverem estritamente parelha com essa alíquota ficta. Eis o teor do art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99: [...]

Por concordar com seu teor, trago ainda à baila trecho do recurso que vem corroborar o meu entendimento (...) Neste contexto, é de se notar, inclusive, que mesmo uma instituição financeira que houvesse apurado unicamente base de cálculo negativa de CSL até 31/12/98, e viesse a apurar lucro só após aquela data, poderia beneficiar-se do disposto no art. 8º da MP nº 1.807/1999, tal como prevê a lei, sem nunca ter pago um único valor a título de CSL !

Lembre-se ademais que a norma legal determina a apuração do crédito mediante a aplicação, em qualquer hipótese, da alíquota única de 18% sobre a "soma daquelas parcelas", quais sejam, "base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998" (destaques do Recorrente). Ocorre que nos períodos de apuração "encerrados até 31 de dezembro de 1998" a alíquota da CSL não foi apenas e sempre de 18%, mas

sim variou inúmeras vezes, tendo sido estabelecida ao longo dos anos em 12%, 15%, 23% e 30% !!!

Deste modo, não há como se sustentar que aquele crédito teria qualquer relação com a alíquota pela qual foi efetivamente paga a contribuição. Em síntese, a instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP nº 1.807/99, art. 8º).

Nesse sentido, tal crédito tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse e obviamente até o limite legal de 30% da base original. Por todo o exposto, dou provimento a este item para considerar a recomposição da base de cálculo da CSLL com o aproveitamento do crédito relativo ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 até o limite de 30% do lucro líquido ajustado, e obviamente até o quantum efetivamente possuído.

Como se vê, a afirmação de que em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais foi colocada frente ao contexto de um sujeito passivo que, já tendo promovido a compensação dentro do limite legal, pleiteou sua ampliação em razão dos ajustes fiscais que resultaram no aumento da base de cálculo e, em consequência, da contribuição devida no período, assim lançada de ofício.

É este o cenário no qual se afirma a possibilidade de compensação de parcela adicional correspondente daquele crédito, e que assim deveria ter promovido a autoridade lançadora, ou seja, reduzindo o valor exigido e, em consequência, afastando a imposição de multa de ofício e de juros de mora.

Considerando a jurisprudência pacífica neste sentido, quando se trata de ampliar a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL por ocasião da apuração, pela autoridade fiscal, de base de cálculo subtraída da incidência, o voto condutor do paradigma mais se empenha em refutar a objeção posta pela autoridade preparadora ao vislumbrar a vantagem tributária auferida pelo sujeito passivo que destina um crédito formado a partir da aplicação da alíquota de 18% sobre o estoque de bases negativas compensadas, para assim liquidar débito de CSLL apurado mediante aplicação de uma alíquota significativamente inferior sobre a base de cálculo omitida no período autuado.

No acórdão recorrido nº 1201-001.067 constata-se, desde o relatório da decisão de 1ª instância, a assertiva de que a autoridade autuante tinha o dever de ofício de considerar a compensação no cômputo do valor lançado nos termos do art. 142 do CTN.

A pretensão de compensação, porém, foi veiculada em petição apresentada depois do lançamento que pretendia o acolhimento desta alegação para liquidação integral do crédito tributário lançado, em face dos demais recolhimentos promovidos.

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou o pedido por considerar que o crédito compensável em questão somente pode ser utilizado para a apuração e o recolhimento tempestivo do débito de CSLL, jamais para liquidar débitos posteriormente lançados em procedimento de ofício. Mas o Colegiado a quo, diante da confirmação da existência do direito creditório em diligência prévia, admitiu a compensação com tributos lançados de ofício, contudo sem alcançar a multa de ofício e os juros de mora lançados, dado que a compensação foi realizada após iniciado o procedimento de ofício.

Como se vê, a decisão do Colegiado a quo foi determinada pelo fato de não haver compensação anterior, e a pretensão neste sentido ser deduzida após iniciado o procedimento de ofício. Frise-se: não se trata de a compensação ter sido implementada

*depois do lançamento, mas sim de a pretensão ter sido manifestada após iniciado o procedimento de ofício, ou seja, sem espontaneidade*¹.

Já no paradigma, como a compensação foi promovida na apuração original do sujeito passivo, esta circunstância foi determinante para a conclusão de que a autoridade fiscal deveria observar a opção do sujeito passivo e ajustar a compensação antes promovida ao patamar permitido em razão do aumento da contribuição devida com as infrações identificadas no procedimento fiscal. Inexiste qualquer referência, no acórdão recorrido, acerca da utilização do crédito em referência com a CSLL originalmente apurada pela Contribuinte, e nenhuma discussão quanto ao dever de o Fisco recompor esta apuração quando amplia o limite dessa utilização. Aliás, se este fosse o debate, a Contribuinte deveria ter impugnado parcialmente a exigência com esta argumentação, e não manifestado a desistência do litígio oferecendo o crédito em referência como moeda para liquidação dos débitos lançados.

Ao orientar o litígio sob esta ótica, a Contribuinte se limitou a fazer prova da existência e disponibilidade do crédito que, em seu entendimento, se prestaria à extinção parcial do débito lançado, além de adicionar, em seu recurso voluntário, argumentos contra os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância, acerca da disparidade de alíquotas antes referida, e assim questionar o que entendeu ser interpretação econômica dos fatos. Acrescente-se que, mesmo considerando que tal alegação complementar seria insuficiente para constituição do dissídio jurisprudencial, nem mesmo em recurso especial a Contribuinte procura alinhar sua conduta, na apuração original do tributo, àquela que foi analisada no paradigma.

E, veja-se que, na rejeição dos embargos de declaração, fora reafirmado que a decisão desfavorável à Contribuinte decorreu do direito à compensação ter sido peticionado depois do lançamento: A situação aludida decorre do fato de a embargante ter peticionado o seu direito à compensação em 01.03.2010, (e-fls. 136) data posterior ao início do procedimento de 1. Neste sentido é o Decreto nº 70.235/72: Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; [...] § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. [...] ofício que culminou com a lavratura do auto de infração de CSL em 23.02.2010, e ter solicitado o recebimento de sua petição como impugnação, caso não fosse aceita a compensação pleiteada de acordo com os benefícios de anistia introduzidos pela lei 11.941/09.

Em recurso especial a Contribuinte nada adicionou acerca de sua apuração original, extraindo do paradigma apenas a interpretação onde se afirma que a natureza do crédito ora pleiteado, sobre o qual foi mantida a multa de ofício e os juros de mora, mesmo o crédito sendo reconhecido, tem caráter de direito potestativo do contribuinte.

Ressalta, em seus argumentos, que o paradigma compreende que a Autoridade Fiscal deveria ter utilizado o saldo de créditos da CSLL no momento da autuação para redução do crédito tributário lançado, mas não observa que esta decisão se deu diante da constatação que o sujeito passivo, naqueles autos, já havia promovido a compensação até o limite legal, definido a partir da base de cálculo por ele originalmente apurada.

Esta a condição fática para se admitir a recomposição e a compensação maior, sem a consequente exigência do principal e da multa de ofício e juros de mora correspondentes. Ausente esta circunstância específica nestes autos, não é possível afirmar que houve interpretação divergente da legislação tributária quando o Colegiado a quo concluiu, diante apenas da pretensão de liquidar débitos já lançados, que a multa de ofício e os juros são aplicáveis. De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de

divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados.

Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989: Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Admitir a existência do dissídio jurisprudencial na forma posta pela Contribuinte demandaria que se adentrasse à prova dos autos para verificar se houve opção pela compensação em questão na sua apuração original, e só assim decidir se, na hipótese de tal apuração ser reformulada pela autoridade fiscal, seria admissível a ampliação daquela compensação com saldos de crédito disponível, e consequente exclusão, também, da multa de ofício e dos juros de mora que deixariam de ser devidos juntamente com o principal liquidado por compensação.

Descabe, porém, nesta instância especial, o revolvimento de provas e análise de fatos sob parâmetros distintos daqueles examinados ao longo do litígio até aqui instaurado. A competência das Turmas da CSRF, na análise de recurso especial de divergência, se limita à solução de dissídios jurisprudenciais na interpretação da legislação tributária de regência e, assim, os fatos analisados nos acórdãos comparados não podem se distinguir em aspectos determinantes para a solução adotada pelos Colegiados do CARF, como verificado no presente caso. Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Não foi outra a situação destes autos e, pelas mesmas razões, entendo que este paradigma não se encontra apto a caracterizar o dissídio jurisprudencial, razão pela qual não conheço do recurso especial.

Em observância ao art. 63, §8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, registra-se que os fundamentos da decisão de não conhecimento do recurso especial da Contribuinte estão refletidos na declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pela maioria do Colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora *ad hoc*

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A exigência em tela decorre da glosa de perdas em operações de crédito deduzidas no ano-calendário 2005. Os valores indevidamente deduzidos foram adicionados ao lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, e sujeitaram-se integralmente à incidência de tais tributos, vez que suas bases de cálculo originais já eram positivas.

Desde a impugnação a Contribuinte aponta que *o Fisco deixou de efetuar as compensações de prejuízo fiscal e do crédito de CSLL do art. 8º da MP nº 1807-99, na forma determinadas pela legislação*. Consoante relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância, a Contribuinte expôs que *os saldos de prejuízo fiscal e de crédito de CSLL da MP 1807/99 constam das fichas 17 e 53 da DIPJ/2006 (fls. 1200/1201), página 84 do Lalur (fls. 1199) e cópia do balancete contábil que apresenta as contas do ativo nº 1882510005 e 1882520003 com o registro contábil do crédito de CSLL de R\$ 277.620.518,27 (fls. 1202)*.

A autoridade julgadora de 1ª instância negou a compensação de prejuízos fiscais por inexistência de saldos disponíveis. Quanto à compensação de créditos da CSLL, sob a premissa de que não se tratava de compensação de indébito, nem compensação de bases negativas, concluiu tratar-se de benefício fiscal de gozo facultativo na apuração e recolhimento tempestivo do débito de CSLL, *jamais para liquidar débitos posteriormente lançados em procedimento de ofício* (e-fls. 4453/4511).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, inicialmente afastou a arguição de nulidade do lançamento por falta de aproveitamento daqueles valores pela autoridade fiscal, mas negou o aproveitamento dos créditos sob os seguintes fundamentos:

Um dos precedentes citados pela Recorrente em seu favor no Memorial explica que os créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001 (*sic*) assumem uma feição semelhante à do saldo negativo de CSLL.

Assim como no caso de saldo negativo de CSLL apurado e declarado pela contribuinte, conforme decidido por esta mesma turma, por unanimidade, no Acórdão nº 1401-001.584 em julgamento realizado na sessão de 5 de abril de 2016, entendo que não deve ser utilizada para reduzir eventuais créditos tributários lançados de ofício, pois tais créditos ficam disponíveis na contabilidade e já podem, inclusive, ter sido utilizados no momento em que o lançamento de ofício foi realizado.

No caso julgado por esta turma anteriormente, o próprio Agente Fiscal já havia considerado os prejuízos fiscais e a base negativa de CSLL até o limite de 30% do lucro real, porém não havia considerado os saldos negativos, o que foi pedido pela contribuinte, mas negado por esta turma.

Os saldos negativos e demais créditos ficam na contabilidade e são atualizados. Eles têm natureza jurídica distinta e, portanto, regime jurídico diferente dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, que integram a composição da própria base de cálculo dos tributos.

Se considerarmos que são passados agora vários anos desde o lançamento de ofício, há ainda mais razões para crer que esses créditos já foram consumidos pela Recorrente.

Por sinal, parte deles foi utilizada para pagar o valor confessado por ela, conforme relatado anteriormente.

Seguindo o procedimento pretendido pela Recorrente, seria preciso que, em todo caso de autuação, a Fiscalização refizesse toda a apuração dos contribuintes desde os períodos fiscalizados até a data do lançamento, checando seus saldos negativos e créditos de CSLL, verificando se já tinham sido utilizados etc.

Seria um transtorno para a Receita Federal e para os próprios contribuintes, gerando ineficiência para todos.

No caso dos prejuízos fiscais, a situação é outra, porque eles são parte da própria composição da base de cálculo do imposto e não são atualizados como os créditos e os saldos negativos.

Deve ser, portanto, negado provimento ao Recurso Voluntário quanto a este ponto.

Nestes termos, portanto, os créditos de CSLL apurados na forma do art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 foram considerados distintos de bases negativas e assemelhados a saldo negativo de CSLL, passíveis de utilização e de possível consumo até a data da fiscalização, ou mesmo até a data do julgamento.

Houve embargos de declaração que foram rejeitados em exame de admissibilidade, do qual destaca-se, em especial, o seguinte ponto:

Acerca da dita obscuridade, alega-se que o Acórdão não foi preciso quanto ao tratamento das compensações de crédito da CSLL e que seu indeferimento não coaduna com o pensamento da Turma explicitado em julgado anterior.

Preliminarmente, não vejo coerência na argumentação. Cita-se nos embargos o Acórdão nº 1401-000.957 como sendo fundamentador da questão, quando, na verdade, o julgado citado na decisão embargada é o registrado sob o nº 1401-001.584.

Acredito que, se há alguma obscuridade, é justamente na peça protocolada, ao confundir os acórdãos e chegar a conclusões desconexas. Por outra banda, há clareza em reafirmar o entendimento da Turma sobre a matéria:

Assim como no caso de **saldo negativo de CSLL apurado e declarado pela contribuinte**, conforme decidido por esta mesma turma, por unanimidade, no **Acórdão nº 1401-001.584 em julgamento realizado na sessão de 5 de abril de 2016**, entendo que **não deve ser utilizada para reduzir eventuais créditos tributários lançados de ofício**, pois tais créditos ficam disponíveis na contabilidade e já podem, inclusive, ter sido utilizados no momento em que o lançamento de ofício foi realizado.

Outrossim, também não se sustenta suposta omissão da decisão no sentido de que teria deixado de examinar as trazidas ao processo relativos à citada postergação de despesas. Com efeito, o fato de que tais despesas não sejam aceitas como dedutíveis, demonstra claramente que o colegiado se debruçou sobre o assunto e na sua avaliação, mesmo com os documentos acostados e informações apresentadas, os montantes não foram considerados idôneos para fins de dedução da base de cálculo tributária. *(destaques do original)*

Anote-se, por oportuno, que o acórdão mencionado – 1401-000.957 – que seria, mais à frente, referido como paradigma de divergência, não havia sido invocado nas defesas anteriores, e foi mencionado apenas em embargos de declaração, motivo da rejeição assim posta no despacho retro transcrito.

A admissibilidade do recurso especial se deu em face do referido julgado, nos seguintes termos:

O Recorrente afirma em seu recurso especial (e-fl. 5001) que há divergência jurisprudencial quanto à natureza do crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99, pois o acórdão recorrido teria entendido se tratar de crédito análogo a saldo de CSLL, ao passo que haveria acórdãos do CARF afirmando que o crédito de CSLL

(previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99) tem a natureza de base negativa de CSLL. Essa distinção seria importante, pois se assim fosse haveria a necessidade desse valor ser compensado no momento do lançamento de ofício. Assim contou no RE (e-fl. 5001/5003):

[...]

De fato, o acórdão recorrido prescreve que, em havendo saldos negativos de BC negativa de CSLL de períodos anteriores a serem compensados, e caso não tenham sido compensados no momento do lançamento (ainda que tal direito seja incontroverso, segundo o acórdão recorrido), isso pode ser feito no momento da execução do crédito tributário. Mas quanto aos créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001, eles não deveriam ser utilizados para reduzir o crédito tributário no momento do lançamento de ofício (e-fl. 4833):

[...]

No voto condutor o acórdão recorrido reforça que os créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001 não devem ser utilizados para reduzir eventuais créditos tributários lançados de ofício, pois tais créditos ficam disponíveis na contabilidade e podem, inclusive, já ter sido utilizados no momento em que o lançamento de ofício foi realizado. Eles teriam natureza jurídica distinta e, portanto, regime jurídico diferente dos prejuízos fiscais e da base negativa de CSLL, que integrariam a composição da própria base de cálculo dos tributos (e-fl. 4834):

[...]

Mas o acórdão paradigma prescreve já na ementa, e em sentido oposto ao acórdão recorrido, que o crédito tributário com base no art. 8º da MP 1.807/99 tem a mesma natureza da base negativa da CSLL, e que se presta para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa o fosse até o limite de 30% (e-fl. 5034):

[...]

Desta forma, concluo que se tratam de diferentes interpretações da legislação tributária, razão pela qual cabe recurso especial para a matéria.

Como bem observado pela I. Relatora, o paradigma em referência já foi analisado por este Colegiado no Acórdão nº 9101-005.966, decidindo-se por maioria¹ não conhecer do recurso especial lá interposto, mas isto porque o acórdão recorrido naqueles autos (Acórdão nº 1201-001.067) não apresentava a mesma circunstância fática que, presente no paradigma, permitira o acolhimento da pretensão do sujeito passivo. Veja-se:

Contudo, o paradigma nº 1401-00.957 teve em conta uma circunstância fática específica, ausente no presente litígio: lá, o sujeito passivo havia destinado o crédito de CSLL à liquidação de 30% da contribuição por ele originalmente apurada, e diante desta opção, o outro Colegiado do CARF concluiu que a exigência suplementar de CSLL permitiria ao sujeito passivo ampliar a destinação originalmente promovida. É o que se constata a partir dos seguintes excertos do voto condutor do paradigma:

DA FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL –
DESCONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO DE CSLL PREVISTO NO ARTIGO 8º
DA MP 1.807/1999

Pelas DIPJs apresentadas pelo contribuinte (doc. 04 fls. 378/381), ao apurar o IRPJ e CSLL devidos em 2005 **compensou** prejuízos fiscais de anos anteriores no limite de 30% do lucro líquido ajustado, **bem como quanto à CSLL o**

¹ Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício), e divergiu a Conselheira Livia De Carli Germano.

crédito de que trata o art. 8º da MP 1.807/99, também observado o limite legal.

Alega então a Recorrente desde sede impugnatória:

ainda que fosse mantida qualquer exigência de CSLL quanto às supostas irregularidades I, II, e III, o que se admite apenas para argumentar, e de qualquer modo no que diz respeito às irregularidades IV, V e VI, **deveria a fiscalização necessariamente ter compensado o valor adicional de crédito** do art. 8º da MP 1.807/99 a que então teria direito o Impugnante, tendo em vista a existência de saldo remanescente suficientemente para tanto (doc. 04).

Com razão a Recorrente. Em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais. **Tendo o Recorrente efetuado a compensação daquele crédito no limite do permitido pela MP 1.807/99 (30% da CSL devida)**, é evidente que entendendo a fiscalização ser o lucro do Recorrente superior àquele por ele apurado deveria assim ter igualmente compensado a parcela adicional correspondente daquele crédito conforme jurisprudência do CARF. É que as naturezas se equivalem. Em ambos os casos, sim, é sabido que se trata direito potestativo do contribuinte, mas nem por isso a jurisprudência se afastou da possibilidade de se fazer essa recomposição de ofício em favor dos contribuintes. De forma semelhante deve acontecer com os referidos créditos de CSLL.

Também discordo do argumento utilizado pela DRJ no sentido de que o Recorrente não teria direito à compensação porque não reconheceu a CSLL pela alíquota de 18%. Ora, isso não importa. O que importa é que a lei estipulou esse montante calculado a partir de uma alíquota ficta. Assim, mesmo que o seu cálculo tenha se lastreado em ocorrências passadas nenhuma ilação se pode tirar no sentido de negar o aproveitamento do benefício se os recolhimentos não estiverem estritamente parelha com essa alíquota ficta.

Eis o teor do art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99:

[...]

Por concordar com seu teor, trago ainda à baila trecho do recurso que vem corroborar o meu entendimento:

(...) Neste contexto, é de se notar, inclusive, que mesmo uma instituição financeira que houvesse apurado unicamente base de cálculo negativa de CSL até 31/12/98, e viesse a apurar lucro só após aquela data, poderia beneficiar-se do disposto no art. 8º da MP nº 1.807/1999, tal como prevê a lei, sem nunca ter pago um único valor a título de CSL !

Lembre-se ademais que a norma legal determina a apuração do crédito mediante a aplicação, em qualquer hipótese, da alíquota única de 18% sobre a "soma daquelas parcelas", quais sejam, "base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito da apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998" (destaques do Recorrente).

Ocorre que nos períodos de apuração "encerrados até 31 de dezembro de 1998" a alíquota da CSL não foi apenas e sempre de 18%, mas sim variou inúmeras vezes, tendo sido estabelecida ao longo dos anos em 12%, 15%, 23% e 30% !!! Deste modo, não há como se sustentar que aquele crédito teria qualquer relação com a alíquota pela qual foi efetivamente paga a contribuição.

Em síntese, a instituição financeira que tiver base de cálculo negativa e valores adicionados temporariamente ao lucro líquido, para apuração da base de cálculo

da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, poderá optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas (MP nº 1.807/99, art. 8º).

Nesse sentido, tal crédito tem a a mesma natureza da base negativa da CSLL, prestando-se assim para liquidar o débito da contribuição lançada de ofício como se base negativa ainda o fosse e obviamente até o limite legal de 30% da base original.

Por todo o exposto, dou provimento a este item para considerar a recomposição da base de cálculo da CSLL com o aproveitamento do crédito relativo ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 até o limite de 30% do lucro líquido ajustado, e obviamente até o quantum efetivamente possuído. (*destacou-se*)

Como se vê, a afirmação de que *em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais* foi colocada frente ao contexto de um sujeito passivo que, já tendo promovido a compensação dentro do limite legal, pleiteou sua ampliação em razão dos ajustes fiscais que resultaram no aumento da base de cálculo e, em consequência, da contribuição devida no período, assim lançada de ofício. É este o cenário no qual se afirma a possibilidade de *compensação de parcela adicional correspondente daquele crédito*, e que assim deveria ter promovido a autoridade lançadora, ou seja, reduzindo o valor exigido e, em consequência, afastando a imposição de multa de ofício e de juros de mora.

Considerando a jurisprudência pacífica neste sentido, quando se trata de ampliar a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL por ocasião da apuração, pela autoridade fiscal, de base de cálculo subtraída da incidência, o voto condutor do paradigma mais se empenha em refutar a objeção posta pela autoridade preparadora ao vislumbrar a vantagem tributária auferida pelo sujeito passivo que destina um crédito formado a partir da aplicação da alíquota de 18% sobre o estoque de bases negativas compensadas, para assim liquidar débito de CSLL apurado mediante aplicação de uma alíquota significativamente inferior sobre a base de cálculo omitida no período autuado.

No acórdão recorrido nº 1201-001.067 constata-se, desde o relatório da decisão de 1ª instância, a assertiva de que *a autoridade autuante tinha o dever de ofício de considerar a compensação no cômputo do valor lançado nos termos do art. 142 do CTN*. A pretensão de compensação, porém, foi veiculada em petição apresentada depois do lançamento que pretendia o acolhimento desta alegação para liquidação integral do crédito tributário lançado, em face dos demais recolhimentos promovidos. A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou o pedido por considerar *que o crédito compensável em questão somente pode ser utilizado para a apuração e o recolhimento tempestivo do débito de CSLL, jamais para liquidar débitos posteriormente lançados em procedimento de ofício*. Mas o Colegiado a quo, diante da confirmação da existência do direito creditório em diligência prévia, admitiu a compensação com tributos lançados de ofício, contudo sem alcançar *a multa de ofício e os juros de mora lançados, dado que a compensação foi realizada após iniciado o procedimento de ofício*.

Como se vê, a decisão do Colegiado *a quo* foi determinada pelo fato de não haver compensação anterior, e a pretensão neste sentido ser deduzida *após iniciado o procedimento de ofício*. Frise-se: não se trata de a compensação ter sido implementada depois do lançamento, mas sim de a pretensão ter sido manifestada *após iniciado o procedimento de ofício*, ou seja, sem espontaneidade². Já no paradigma, como a

² Neste sentido é o Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

[...]

compensação foi promovida na apuração original do sujeito passivo, esta circunstância foi determinante para a conclusão de que a autoridade fiscal deveria observar a opção do sujeito passivo e ajustar a compensação antes promovida ao patamar permitido em razão do aumento da contribuição devida com as infrações identificadas no procedimento fiscal.

Inexiste qualquer referência, no acórdão recorrido, acerca da utilização do crédito em referência com a CSLL originalmente apurada pela Contribuinte, e nenhuma discussão quanto ao dever de o Fisco recompor esta apuração quando amplia o limite dessa utilização. Aliás, se este fosse o debate, a Contribuinte deveria ter impugnado parcialmente a exigência com esta argumentação, e não manifestado a desistência do litígio oferecendo o crédito em referência como moeda para liquidação dos débitos lançados.

Ao orientar o litígio sob esta ótica, a Contribuinte se limitou a fazer prova da existência e disponibilidade do crédito que, em seu entendimento, se prestaria à extinção parcial do débito lançado, além de adicionar, em seu recurso voluntário, argumentos contra os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância, acerca da disparidade de alíquotas antes referida, e assim questionar o que entendeu ser *interpretação econômica* dos fatos.

Acrescente-se que, mesmo considerando que tal alegação complementar seria insuficiente para constituição do dissídio jurisprudencial, nem mesmo em recurso especial a Contribuinte procura alinhar sua conduta, na apuração original do tributo, àquela que foi analisada no paradigma. E, veja-se que, na rejeição dos embargos de declaração, fora reafirmado que a decisão desfavorável à Contribuinte decorreu do direito à compensação ter sido peticionado depois do lançamento:

A situação aludida decorre do fato de a embargante ter peticionado o seu direito à compensação em 01.03.2010, (e-fls. 136) data posterior ao início do procedimento de ofício que culminou com a lavratura do auto de infração de CSL em 23.02.2010, e ter solicitado o recebimento de sua petição como impugnação, caso não fosse aceita a compensação pleiteada de acordo com os benefícios de anistia introduzidos pela lei 11.941/09.

Em recurso especial a Contribuinte nada adicionou acerca de sua apuração original, extraindo do paradigma apenas a interpretação onde se afirma que *a natureza do crédito ora pleiteado, sobre o qual foi mantida a multa de ofício e os juros de mora, mesmo o crédito sendo reconhecido, tem caráter de direito potestativo do contribuinte*. Ressalta, em seus argumentos, que o paradigma compreende que a *Autoridade Fiscal deveria ter utilizado o saldo de créditos da CSLL no momento da autuação para redução do crédito tributário lançado*, mas não observa que esta decisão se deu diante da constatação que o sujeito passivo, naqueles autos, já havia promovido a compensação até o limite legal, definido a partir da base de cálculo por ele originalmente apurada. Esta a condição fática para se admitir a recomposição e a compensação maior, sem a consequente exigência do principal e da multa de ofício e juros de mora correspondentes.

Ausente esta circunstância específica nestes autos, não é possível afirmar que houve interpretação divergente da legislação tributária quando o Colegiado *a quo* concluiu, diante apenas da pretensão de liquidar débitos já lançados, *que a multa de ofício e os juros são aplicáveis. (negritos do original, grifos acrescidos)*

A dessemelhança relevante entre aqueles acórdãos residuiu no fato de, no acórdão lá recorrido, a pretensão de utilização do crédito somente ter sido manifestada depois de iniciado

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
[...]

o procedimento de ofício, vez que, diversamente do paradigma, o sujeito passivo não havia utilizado o crédito em sua apuração original.

Também nestes autos a Contribuinte não referiu a utilização do crédito na sua apuração original. Apenas arguiu, em impugnação (e-fls. 1229 e ss.), que a autoridade lançadora tinha o dever de ofício de aproveitar tais créditos, e indicou que *detinha saldo suficiente de prejuízo fiscal e que possuía saldo de crédito de CSLL da MP 1807/99, conforme Fichas 17 e 53 da DIPJ/06 (doc. 02), página 84 do LALUR (doc. 03) e cópia do Balancete Contábil que apresenta as contas do Ativo nº 1882510005 e 188252003 com o registro do crédito de CSLL de R\$ 277.620.518,27 (doc. 04).*

Esclareça-se que na Ficha 53 da DIPJ, já juntada pela autoridade fiscal à e-fl. 1095, a informação referida diz respeito ao saldo de base de cálculo negativa de CSLL em atividades em geral, no valor de R\$ 677.245.940,93, e não o crédito constituído na forma do art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99. Já na Ficha 17 da mesma DIPJ, à e-fl. 1016, há registro de que a Contribuinte reduzira a CSLL apurada de R\$ 15.030.876,23 mediante *recuperação de crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)*, no valor de R\$ 4.509.262,86, assim como constata-se que, para apurar a CSLL devida de R\$ 15.030.876,23, a Contribuinte antes reduzira a base de cálculo de R\$ 238.585.336,96, mediante a compensação de bases negativas anteriores de R\$ 71.575.601,09.

Assim, havia duas pretensões veiculadas nas defesas antes apresentadas: ampliar a **compensação de bases negativas** em razão da ampliação da base de cálculo da CSLL no período autuado e **a dedução suplementar do crédito de CSLL apurado com base no art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99** em razão da apuração suplementar de CSLL no período autuado. Apenas sobre este segundo ponto reside o dissídio jurisprudencial.

De toda sorte, em nenhum ponto das defesas a Contribuinte pretendeu a ampliação da dedução em referência por tê-la utilizado até o limite permitido em razão da CSLL originalmente apurada. Para além de não explicitar o motivo da juntada da Ficha 17 da DIPJ/2006, frente às duas pretensões deduzidas em sua defesa, a Contribuinte apresentou extratos de Balancete emitido em 18/01/2011, que aparentemente reflete o saldo nesta data de ativo correspondente ao *exercício* de 2005 por *CONT SOC C/ MP 1858-6*, cujo *saldo anterior* de R\$ 267.606.447,45 recebe *débitos* e *créditos* que resultam em saldo atual de R\$ 277.620.518,27, possivelmente para demonstrar que ainda havia crédito não utilizado por ocasião do presente lançamento.

Diversamente, no paradigma nº 1401-000.957, o fato de o sujeito passivo ter utilizado da dedução originalmente, dentro do limite da CSLL por ele apurada no período, era referido desde a impugnação, consoante lá relatado:

3.4. Sob o tópico "II – DA FALTA DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSL DESCONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO DE CSLL PREVISTO NO ARTIGO 8º DA MP 1.807/1999", a impugnante argumenta que:

- Como se verifica da DIPJ do Impugnante (doc. 04 fls. 378/381), ao apurar o IRPJ e CSLL devidos em 2005 compensou prejuízos fiscais de anos anteriores no limite de 30% do lucro líquido ajustado, bem como quanto à CSLL o crédito de que trata o art. 8º da MP 1.807/99, também observado o limite legal;
- ainda que fosse mantida qualquer exigência de CSLL quanto às supostas irregularidades I, II, e III, o que se admite apenas para argumentar, e de qualquer modo no que diz respeito às irregularidades IV, V e VI, deveria a fiscalização necessariamente ter compensado o valor adicional de crédito do art. 8º da MP 1.807/99 a que então teria

direito o Impugnante, tendo em vista a existência de saldo remanescente suficientemente para tanto (doc. 04).

Esta a razão de, diante de distintas alegações, o ex-Conselheiro Antonio Bezerra Neto proferir voto, no paradigma, favorável à pretensão de recomposição apresentada pelo sujeito passivo e, no recorrido, presidir o julgamento e acompanhar o voto do ex-Conselheiro Marcos de Aguiar Villas-Bôas, contrário à pretensão de aproveitamento de crédito eventualmente não mais disponível por ocasião do lançamento, ou mesmo do julgamento.

É certo que os votos condutores dos acórdãos comparados se distinguem quando o paradigma afirma tratar-se, lá, *de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais*, e o recorrido tomar por referência que *os créditos de CSLL previstos no art. 8º da MP nº 2.158/2001 (sic) assumem uma feição semelhante à do saldo negativo de CSLL*. Contudo, a decisão do paradigma foi expressamente condicionada à demonstração, pelo sujeito passivo, de já ter originalmente compensado o crédito até o limite legal. Veja-se:

Com razão a Recorrente. Em relação à possibilidade de compensação deste crédito em sede de lançamento de ofício, trata-se de situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais. **Tendo o Recorrente efetuado a compensação daquele crédito no limite do permitido pela MP 1.807/99 (30% da CSL devida)**, é evidente que entendendo a fiscalização ser o lucro do Recorrente superior àquele por ele apurado deveria assim ter igualmente compensado a parcela adicional correspondente daquele crédito conforme jurisprudência do CARF. É que as naturezas se equivalem. Em ambos os casos, sim, é sabido que se trata direito potestativo do contribuinte, mas nem por isso a jurisprudência se afastou da possibilidade de se fazer essa recomposição de ofício em favor dos contribuintes. De forma semelhante deve acontecer com os referidos créditos de CSLL.

[...]

Por todo o exposto, dou provimento a este item para considerar a recomposição da base de cálculo da CSLL com o aproveitamento do crédito relativo ao art. 8º da Medida Provisória nº 1.807/99 até o limite de 30% do lucro líquido ajustado, e obviamente até o quantum efetivamente possuído. *(negrejou-se)*

Nestes autos, embora seja possível extrair referências fáticas equivalentes às que motivaram a decisão do paradigma, não se pode olvidar que a divergência jurisprudencial se estabelece entre decisões deste Conselho. Logo, se a Contribuinte não invocou aquelas circunstâncias fáticas para justificar seu direito, e permitiu que o Colegiado *a quo* decidisse a questão sob a premissa de que era pretendida a utilização de um direito creditório existente em sua escrituração, a admissibilidade do recurso especial estruturado sob a ótica do paradigma indicado passa a ser dependente de revolvimento fático, em primeira vez, das provas dos autos.

Acrescente-se que nem mesmo em recurso especial a Contribuinte promoveu este alinhamento fático entre o presente caso e o analisado no paradigma. Limitou-se a defender que enquanto o acórdão recorrido partiu do *entendimento de que o crédito de CSLL previsto no art. 8º da MP nº 1.807/99 não deveria ser considerado e compensado no momento do lançamento de ofício por ter natureza análoga ao saldo negativo*, o paradigma analisou *especificamente os contornos desse crédito, entendendo que as suas características são as mesmas da base negativa de CSLL*, e a pedir a reforma do acórdão recorrido, *que baseou a rejeição desse argumento única e exclusivamente por entender que o crédito teria natureza de saldo negativo, merecendo reforma para que seja compensado o crédito de CSLL em tela*.

Ocorre que eventual reconhecimento, nesta instância especial, de que o crédito teria natureza de base negativa de CSLL não é suficiente para atender à pretensão da Contribuinte. A sua compensação em sede de lançamento de ofício somente foi admitida no

paradigma porque o sujeito passivo exercera sua faculdade de deduzi-lo na apuração original, e assim o fez até o limite legal, que restou ampliado quando a autoridade lançadora apurou CSLL complementar. Daí a relevância de esta circunstância fática ser previamente apresentada ao Colegiado *a quo*, para a divergência jurisprudencial ser erigida sob cenários fáticos semelhantes e apenas no espectro da interpretação da legislação tributária, sem impor a esta instância especial o revolvimento de provas ainda não apreciadas nestes autos.

Recorde-se que na reunião de julgamento de junho/2022, este Colegiado decidiu, por maioria de votos, conhecer de recurso especial da PGFN que pretendia a reforma de premissa de acórdão no qual Colegiado do CARF estabelecera ônus probatório do sujeito passivo distinto da exigência de outros Colegiados do CARF, acerca da incidência prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95. E, no mérito, a maioria do Colegiado deu provimento parcial ao recurso especial para reformar aquela premissa e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para que as provas apresentadas pelo sujeito passivo fossem novamente analisadas.

Eventualmente sob esta recordação poder-se-ia cogitar que, também aqui, o dissídio jurisprudencial poderia ser solucionado apenas em relação à premissa inicial de a pretensão da Contribuinte ser *situação absolutamente semelhante à compensação de prejuízos fiscais*, como expresso no paradigma, ou, ter *feição semelhante à do saldo negativo de CSLL*, como referenciado no recorrido, restituindo-se os autos ao Colegiado *a quo* para exame das provas correspondentes, caso prevalecesse a premissa do paradigma.

Contudo, para assim proceder, estaria se introduzindo no contencioso administrativo, apenas agora, a investigação quanto ao fato de o sujeito passivo já ter originalmente compensado o crédito até o limite legal, e isso sob provocação desta instância especial, vez que a Contribuinte nada alegara neste sentido nas duas oportunidades que teve para produzir defesa nestes autos. Distintamente, no precedente examinado na reunião de julgamento de junho/2022, a imposição de maior ônus probatório ao sujeito passivo já estava presente desde a acusação fiscal, e somente foi relevada no acórdão lá sob recurso especial interposto pela PGFN.

A omissão da Contribuinte nestes autos, portanto, impede que tal inovação seja promovida, apenas, em instância especial, e opera efeitos já no conhecimento do recurso especial.

Por todo o exposto, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em suas conclusões e também NEGA CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa