



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720139/2017-87
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.966 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de fevereiro de 2022
Recorrente ITAÚ UNIBANCO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE CSLL. ART. 8º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001. UTILIZAÇÃO EM LANÇAMENTO. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS 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 não para admissibilidade deste crédito na liquidação de contribuição lançada de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 1201-001.067, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-001.067

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

PRINCIPAL. EXTINÇÃO POR COMPENSAÇÃO. ART. 8º DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001.

Conforme se depreende do art. 8º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o contribuinte tem o direito de extinguir, mediante compensação, o principal da CSLL lançada de ofício. Referido direito, entretanto, não se estende à multa de ofício e aos juros de mora exigidos em conjunto com a contribuição.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PARCIAL provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

O relatório da decisão da DRJ assim descreve a autuação:

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em procedimento de fiscalização, para a constituição de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL do ano-calendário de 2006, relativamente à falta de adição de juros sobre tributos com exigibilidade suspensa provisionados.

No Termo de Verificação de Infração – IRPJ e CSLL reflexa (fls. 126 a 133), relata a fiscalização que a contribuinte em epígrafe, no ano de 2006, efetuou provisões a título de juros calculados sobre os valores dos tributos suspensos, tendo como contrapartidas contas de despesas, que reduziram o montante do lucro líquido antes do IRPJ e da CSLL. Acrescenta que tais provisões não foram adicionadas às bases de cálculo desses tributos.

Sustenta a fiscalização que essas provisões são indedutíveis, a teor do disposto no art. 41, §1º, da Lei nº 8.981/95, no art. 13, I, da Lei nº 9.249/95 e nos artigos 3º e 50 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004.

Ante os fatos acima expostos, foram lavrados autos de infração (fls. 113 a 125) para a exigência de R\$ 38.070.064,40 a título de IRPJ e de R\$ 13.713.863,18 a título de CSLL, acompanhados de multa proporcional e de juros de mora, totalizando R\$ 107.270.405,97.

Cientificada das autuações em 23/02/2010, a contribuinte apresentou em 01/03/2010, a petição de fls. 135 a 137 dirigida ao Sr. Delegado da Deinf/SPO, na qual alega que efetuou o recolhimento do IRPJ e da CSLL com os benefícios concedidos pela Lei nº 11.941/2009.

Em relação à CSLL, alega que recolheu montante inferior ao lançado, pois tem direito à compensação de 30% nos termos do art. 8º da Medida Provisória nº 1.858/99. Ressalta que o cálculo e o pagamento consideraram o referido direito à compensação.

Caso a Deinf/SPO não reconheça a compensação efetuada, a contribuinte requer que a petição seja recebida como impugnação, pois o direito à compensação está expressamente previsto em lei, sendo 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.

Em 27/06/2011, a Deinf/SPO/Dicat proferiu o despacho de fls. 238 e 239, pelo qual a parcela do crédito tributário objeto do parcelamento foi transferido para o processo nº 16327.720707/2011-54 (fls. 240), apensado ao presente processo.

Assim, neste processo, foi mantido apenas o crédito tributário relativo à CSLL no montante de R\$ 4.114.158,95, com a respectiva multa proporcional de R\$ 3.085.619,21, além dos juros moratórios.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, por entender que *“a compensação do crédito de 18% calculado sobre a base de cálculo negativa de CSLL e sobre os valores adicionados temporariamente, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31/12/1998, constitui faculdade a ser tempestivamente exercida pelo contribuinte por ocasião da apuração, escrituração e recolhimento do débito da CSLL, não sendo admitida a referida compensação para liquidar o débito de CSLL lançado de ofício.”* (grifamos)

Interposto recurso voluntário, este foi julgado parcialmente procedente, tendo a turma *a quo* entendido que o artigo 8º da MP 2.158-35/2001 não veda a compensação do crédito ali descrito com a CSLL lançada de ofício, mas que o direito à compensação limita-se “ao valor original do crédito”, não alcançando o débito de multa de ofício e os juros de mora lançados.

Contra tal decisão a Fazenda Nacional também apresentou recurso especial, no entanto este não foi admitido pelo Presidente de Câmara nos termos do despacho de 715-719, confirmado pelo Presidente da CSRF (fls. 720-721).

O sujeito passivo apresentou inicialmente embargos de declaração contra o acórdão 1201-001.067, alegando omissões e obscuridade, no entanto o apelo foi rejeitado pela Presidente 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, em decisão definitiva.

Em seu recurso especial, o sujeito passivo apontou divergências quanto a duas matérias, sendo que, por meio do despacho de admissibilidade de fls. 934-943, o Presidente da 2ª Câmara deu seguimento apenas à primeira delas. Intimado do seguimento parcial de seu recurso (fl. 946), o sujeito passivo não se manifestou, restando portanto definitivo o não seguimento quanto à segunda matéria ali tratada.

A divergência cuja discussão nesta CSRF foi admitida refere-se ao alcance do direito à compensação do crédito previsto no artigo 8º da MP 2.158-35/2001. O paradigma aceito para a demonstração de tal divergência recebeu a seguinte ementa:

Acórdão paradigma 1401-000.957

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 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%.

A seguir, destaca-se trecho do despacho de admissibilidade do recurso especial quanto à divergência jurisprudencial nessa matéria:

Da similitude fática

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 N.º 1.859/99 reeditada até o art. 8º da MP n.º 2.15835/2001), 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.

Da divergência

Em condições assemelhadas, o acórdão recorrido entendeu que tal direito ao abatimento do crédito ficto de que trata o art. 8º da MP n.º 2.158-35/2001 não englobaria a multa de ofício e os juros, uma vez que o pedido compensação desse crédito, só foi efetuado após iniciado o lançamento de ofício.

De outra banda, em sentido diverso, o acórdão paradigma abraça o entendimento de que trata-se de direito incontroverso (potestativo) assemelhados à base negativa de CSLL e que, portanto, a base de cálculo da CSLL deveria ter sido recomposta também de ofício, o que leva ao entendimento de que a multa de ofício e os juros não seriam devidos.

Por todo o exposto, OPINO por Admitir esta matéria através deste primeiro paradigma (Ac. n.º 1401-000.957).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial do contribuinte, pugnando pelo não conhecimento de forma genérica (sem apresentar razões) e pedindo também seu desprovimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, a descrição pela parte recorrida de quaisquer razões específicas que pudessem levar ao questionamento quanto ao seu seguimento.

O **acórdão recorrido** interpretou o §3o do artigo 8º da MP 2.158-35/2001 como sendo uma limitação ao direito de compensação do crédito, é dizer, não nega que o contribuinte teria o direito de extinguir, mediante compensação, o principal da CSLL lançada de ofício, todavia afirma que tal direito não se estenderia à multa ofício e aos juros de mora exigidos em conjunto com a contribuição.

O dispositivo legal em comento possui a seguinte redação (grifamos):

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 § 2º limita-se, exclusivamente, ao valor original do crédito, não sendo admitido o acréscimo de qualquer valor a título de atualização monetária ou de juros.

Já o **paradigma** expressa a posição de que o crédito em questão tem a natureza de direito potestativo do contribuinte, sobretudo quando afirma que “*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.*” (esta é a sua *ratio decidendi*).

Assim, decidi que, a se admitir tal natureza, deve-se considerar que o crédito já deveria ser considerado constituído antes mesmo do lançamento de ofício, o que afastaria a incidência de acréscimos, eis que o lançamento deveria ter considerado e abatido o montante de 30% (esta foi a sua *decisão*).

No caso, compreendo que a aplicação da premissa jurídica (*ratio decidendi*) do paradigma ao caso dos autos seria capaz de levar à reforma do voto condutor do acórdão recorrido, eis que quando o paradigma decide que “... *tal crédito* [previsto no artigo 8º da MP 2.158-35/2001] *tem a mesma natureza da base negativa da CSLL*” (trecho da própria ementa do julgado), ele acaba por admitir que o respectivo valor pode ser utilizado para abatimento de quaisquer débitos de CSLL, seja de principal, seja de acréscimos legais, resolvendo assim o caso dos autos de forma oposta à decisão ora recorrida.

Assim, conheço do recurso especial.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em sua proposta de conhecer do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não teria sido demonstrado, diversamente do que assim consignado no exame de admissibilidade:

1) Direito à compensação do crédito na MP nº 2.158-35/01, sem a imputação da multa de ofício e juros de mora

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao direito à compensação do crédito previsto na MP nº 1.858/99 (reeditada até MP nº 2.158-35/01), sem a imputação da multa de ofício e juros de mora

Foram indicados como paradigmas os Acórdãos nº 1401-000.957 e nº 101-96.869, não reformados.

Em síntese, a Recorrente, ao demonstrar o dissídio jurisprudencial, assim argumenta:

14. As divergências que fundamentam o presente recurso envolvem o momento de consideração dos créditos relativos à compensação de 30% da CSLL, nos termos do artigo 89 da MP ns 1.858/99, reeditada até a MP nº 2.158-35/01, e, portanto, a consequência sobre a incidência ou não da multa de ofício e dos juros.

15. No acórdão recorrido (doe. 02), entenderam os julgadores que a multa de ofício e os juros seriam devidos em razão de que a compensação teria sido realizada pelo Recorrente após iniciado o procedimento de ofício:

"Registre-se que em razão do disposto no art. 89, parágrafo 3º, acima transcrito, o direito à compensação limita-se "ao valor original do crédito", não alcançando a multa de ofício e os juros de mora lançados. Não custa lembrar que a multa de ofício e os juros de mora foram lançados em razão de a compensação ter sido realizada após iniciado o procedimento de ofício."

16. Seguindo a linha acima, o despacho que rejeitou os EDs opostos pelo Recorrente aduziu que:

"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 CSLL 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."

17. Ou seja, o entendimento do acórdão recorrido é no sentido de que o crédito só teria sido requerido após o lançamento de ofício e que, portanto, ainda que o principal fosse indevido, a multa de ofício e juros deveriam compor o crédito tributário.

18. Com efeito, o acórdão ora recorrido divergiu de decisão da 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária da 1ª Seção no julgamento do processo nº 16327.001716/2010-61 (...):

(...)

19. Cumpre observar que o referido acórdão é no sentido de que o crédito de CSLL previsto no art. 89 da MP 1.807/99, reeditada até a MP nº 2.158-35/01, possui semelhança com os créditos oriundos de compensação de prejuízos fiscais. O entendimento do paradigma é 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. Ou seja, há o entendimento de que o crédito já é legalmente constituído antes mesmo do lançamento de ofício, o que afasta, portanto a incidência da multa de ofício e a

multa moratória, já que o lançamento deveria ter considerado e abatido o montante de 30%.

(...)

21. O entendimento desse acórdão aplica-se ao caso em tela, na medida em que a D. Autoridade Fiscal deveria ter utilizado o saldo de créditos da CSLL no momento da autuação para redução do crédito tributário lançado. Com efeito, se a Autoridade Fiscal tivesse considerado os créditos de CSLL previstos no artigo 89 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o lançamento teria sido integralmente quitado, e sequer haveria multa de ofício e/ou juros. Tais créditos deveriam ser utilizados obrigatoriamente por terem a natureza (ainda que análoga) de base negativa de CSLL.

22. Ora, se por um lado, o acórdão recorrido entende que a multa de ofício e os juros são aplicáveis mesmo que o principal tenha sido extinto em razão do crédito acima mencionado, uma vez que o pedido desse crédito tenha sido feito após o lançamento de ofício, o acórdão paradigma é em sentido totalmente diverso, pois determina que tais créditos são semelhantes à base negativa de CSLL e, portanto, são devidos anteriormente à constituição do crédito, de ofício, o que leva ao entendimento de que a multa de ofício e os juros não seriam devidos. (...)

Trecho da ementa do Primeiro Paradigma:

Acórdão nº 1401-000.957:

(...)

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

Trecho do voto condutor do Primeiro Paradigma:

"Pelas DIPJs apresentadas pelo contribuinte (doc. 04 fls. 378/381), ao apurar o IRPJ e o CSLL devidos em 2005 compensou prejuízos fiscais de anos anteriores no limite de 30% do lucro líquido ajustado, bem como quanto ao 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 CSLL 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. Deforma 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 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 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. 89 da Medida Provisória n.º 1.807/99 até o limite de 30% do lucro líquido ajustado, e obviamente até o quantum efetivamente possuído." (Destaques do original no Recurso)

Da análise do primeiro paradigma (Ac. Acórdão n.º 1401-000.957):

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que **a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.**

Da similitude fática

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 N.º 1.859/99 reeditada até o art. 8º da MP n.º 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.

Da divergência

Em condições assemelhadas, **o acórdão recorrido entendeu** que tal direito ao abatimento do crédito ficto de que trata o art. 8º da MP n.º 2.158-35/2001 não englobaria a multa de ofício e os juros, uma vez que o pedido compensação desse crédito, só foi efetuado após iniciado o lançamento de ofício.

De outra banda, em sentido diverso, o acórdão paradigma abraça o entendimento de que trata-se de direito incontroverso (potestativo) assemelhados à base negativa de CSLL e que, portanto, a base de cálculo da CSLL deveria ter sido recomposta também de ofício, o que leva ao entendimento de que a multa de ofício e os juros não seriam devidos.

Por todo o exposto, **OPINO** por **Admitir** esta matéria através deste primeiro paradigma (Ac. n.º 1401-000.957).

Da análise do segundo paradigma (Ac. n.º 101-96.869):

[...]

Sendo a matéria dessassemelhada, não comporta dissídio jurisprudencial, opinando-se, assim, por não se admitir o segundo paradigma (Ac. n.º 101-96.869).

Por todo o exposto, **OPINO** por **Admitir** esta matéria apenas através do primeiro paradigma (Ac. n.º 1401-000.957). *(destaques do original)*

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 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 espontaneidade¹. 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 nevralgico 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.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA