



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



**Processo nº** 19515.000862/2004-01  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.258 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2022  
**Recorrente** ULTRAPAR PARTICIPACOES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA ENTRE OS ACÓRDÃO COMPARADOS. NÃO CONHECIMENTO.

A ausência de similitude fático-jurídica entre os acórdãos confrontados (*recorrido e paradigmas*) impede a caracterização da alegada divergência jurisprudencial, ensejando, assim, o não conhecimento recursal.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**

Ano-calendário: 1998

GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS ACIMA DO LIMITE LEGAL. POSTERGAÇÃO.

De acordo com a Súmula CARF nº 36, *a inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.*

Nesses termos, e considerando que restou demonstrado que as bases negativas utilizadas em excesso no ano objeto da autuação poderiam ter sido utilizadas em períodos futuros e anteriores ao lançamento, deve ser dado provimento parcial ao recurso para admitir, em liquidação, a imputação proporcional da CSLL postergada em razão do consumo da base negativa que foi compensada em excesso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “*extinção do crédito tributário por postergação*”. No mérito, na parte conhecida, acordam em dar provimento parcial ao recurso com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame da ocorrência de postergação.

(documento assinado digitalmente)  
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)  
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão n.º **1301-003.761** (fls. 562/567), o qual recebeu a seguinte ementa:

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

Ano-calendário: 1998

### **CONCOMITÂNCIA.**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

### **DECADÊNCIA. PRECEDENTE VINCULANTE DO STJ.**

No caso de tributo declarado e não pago, a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário é contado de acordo com o art. 173, I do CTN. Precedente vinculante do STJ, no REsp 973.733.

### **JUROS MORATÓRIOS.**

A cobrança de juros moratórios decorre de expressa determinação legal, e não do lançamento tributário, razão pela qual não podem ser afastados, mesmo diante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por bem resumir o litígio, reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de CSLL relativa ao ano-calendário de 1998, em razão da verificação da compensação de saldos de prejuízo fiscal de exercícios anteriores, sem observância do limite de 30%, estabelecido pela legislação de regência (art. 58 da Lei n.º 9981/95).

O contribuinte informou, após intimação, que desconsiderou a "trava de 30%" em razão de decisão liminar concedida em ação judicial.

Autuado, apresentou Impugnação aduzindo: a) que o auto de infração contraria ordem judicial; b) decadência do direito da Fazenda constituir o crédito; c) a compensação de base de cálculo negativa de CSLL deve-se reger pela legislação vigente à época de sua apuração; d) na vigência da suspensão de exigibilidade, não podem fluir juros moratórios; e) ocorreu simples postergação do pagamento do tributo, nos termos do PN-COSIT n.º 02/96.

A DRJ não conheceu parte da Impugnação, em razão de concomitância com o processo judicial, e nos demais pontos, negou provimento ao Recurso Voluntário.

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, aduzindo que não houve concomitância, repisando os argumentos de sua impugnação, e pleiteando o sobrestamento do feito até o término do processo judicial.

Em Sessão de 19 de março de 2019, a Turma Julgadora *a quo*, por unanimidade de votos, não conheceu do recurso na parte em que há concomitância com a ação judicial, e, na parte conhecida, negou-lhe provimento.

Contra essa decisão a contribuinte opôs embargos de declaração (fls. 578/596), sustentando a existência dos seguintes vícios no julgado:

a) contradição entre os fundamentos que embasaram a manutenção da autuação pela DRJ e aqueles utilizados pela Turma embargada no que tange à regra para contagem do prazo decadencial;

b) contradição entre o reconhecimento da compensação integral do débito lançado com estimativas quitadas mensalmente, e a aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, em razão da suposta “ausência de pagamento”;

c) omissão quanto à necessidade de reconhecimento da extinção do suposto débito de CSLL por postergação (pagamento realizado no ano subsequente).

Despacho de fls. 675/680 rejeitou os embargos.

Ato contínuo, a empresa interpôs o recurso especial (fls. 692/716), alegando a existência de divergência jurisprudencial no que respeita às seguintes matérias: **(i)** “*Nulidade do Acórdão Recorrido – Ausência de Fundamentação Própria*” - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1401-003.081, e n.º 2401-006.192; **(ii)** “*Extinção do Crédito Tributário por Postergação (Pagamento Realizado no Ano Subsequente)*” - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9101-004.212, e n.º 9101-003.840; **(iii)** “*Impossibilidade de Inovação dos Fundamentos pelo E. CARF*” - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9202-003.196, e n.º 1302-002.716; **(iv)** “*Impossibilidade de Aplicação do Prazo Decadencial Previsto no Artigo 173, I, do CTN em Razão da Suposta Ausência de Pagamento*” - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 9303-008.106, e n.º 3201-004.840; e **(v)** “*Insubsistência do Lançamento para ‘Evitar Decadência’: Cobrança Indevida de Juros*” - Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 203-05.393, e n.º 201-78.698.

O recurso especial, por meio de despacho de fls. 993/1.013, foi parcialmente admitido, nos seguintes termos:

(...)

**2ª Divergência: Extinção do Crédito Tributário por Postergação (Pagamento Realizado no Ano Subsequente)**

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência:

(...)

Passo à análise.

Neste caso, a divergência restou suficientemente demonstrada pela recorrente, mas apenas com relação ao **primeiro paradigma** (acórdão n.º 9101-004.212).

Isto porque, neste caso, à semelhança do que ocorre no caso dos presentes autos, trata-se de situação em que se debate a *possibilidade da existência de mera postergação do*

*pagamento do tributo* quando ocorre a *compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30%*, consoante se evidencia pelos excertos transcritos pela recorrente no recurso.

A decisão recorrida, conforme visto, manifestou o entendimento de que a situação de “*compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30%*” não se confunde com a situação de “*inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro*”, e que apenas esta última é que enseja a *possibilidade da existência de mera postergação do pagamento do tributo*.

A decisão paradigmática, por sua vez, ao analisar um recurso especial fazendário (pois o acórdão recorrido havia cancelado integralmente o lançamento por não ter o fisco levado em consideração os efeitos da postergação nesta hipótese de compensação em excesso ao limite de 30%), decidiu por dar parcial provimento ao recurso para “*excluir eventuais parcelas postergadas*”, evidenciando-se, portanto, a divergência jurisprudencial alegada.

No caso do segundo paradigma (acórdão n.º 9101-003.840), por outro lado, a situação fática ali tratada é justamente de “*inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro*”, consoante o evidencia até mesmo o excerto da ementa transcrita pela recorrente no recurso.

Trata-se, portanto, de situação fática absolutamente distinta daquela tratada no caso dos autos. Aliás, se acaso o caso dos autos versasse sobre a “*inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro*”, a própria decisão recorrida sinalizou que o seu entendimento seria diverso, consoante resta comprovado pelo seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

*“Incorre em erro também, quem queira comparar esta situação com as hipóteses do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 1996, pois este versa sobre “a correta determinação do montante de tributo devido nos casos de inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro”, ou seja, matéria totalmente diversa da ora analisada, daí, a inaplicabilidade das conclusões do parecer ao caso em tela. Com efeito, não há que se falar em regime de competência, quando estamos a tratar de compensação de prejuízos fiscais, já que esta é uma operação extracontábil.”*

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (“*postergação na compensação de bases negativas de CSLL em excesso ao limite de 30%*”), mas tão somente em face do acórdão paradigma n.º 9101-004.212.

(...)

**4ª Divergência: Impossibilidade de Aplicação do Prazo Decadencial Previsto no Artigo 173, I, do CTN em Razão da Suposta Ausência de Pagamento**

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência:

(...)

Neste caso, a divergência restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

Isto porque, nos casos paradigmáticos, à semelhança do que ocorreu no caso dos presentes autos, trata-se de situação em que tributo foi “*declarado e integralmente compensado*” com direitos creditórios alegados, sendo tal situação considerada como inapta, no entender do acórdão recorrido, para atrair a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN (em oposição à regra do art. 173, I, do CTN), ao passo que a mesma situação foi considerada, pelos acórdãos paradigmáticos, como hipótese de efetiva extinção do crédito tributário para fins de contagem do prazo decadencial na forma prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (“*compensação tributária como forma de atrair a incidência da regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN – equivalência a pagamento*”).

(...)

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S/A, apenas com relação às matérias “*postergação na compensação de bases negativas de CSLL em excesso ao limite de 30%*”, e “*compensação tributária como forma de atrair a incidência da regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN – equivalência a pagamento*”.

Contra a parte não admitida, a contribuinte apresentou Agravo (fls. 1.021/1.034), o qual foi admitido relativamente à matéria “*Impossibilidade de Inovação dos Fundamentos pelo E. CARF*”, com base no Acórdão *paradigma* n.º 1302-002.716 (cf. despacho de fls. 1.155/1.171).

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 1.184/1.195). Não ataca o conhecimento recursal, demonstra não ter se atentado para a existência do Agravo e seu parcial provimento; e pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

### **Conhecimento**

O recurso especial é tempestivo.

Passa-se a análise do cumprimento dos demais requisitos para o conhecimento recursal, os quais estão previstos no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015) e parcialmente transcrito a seguir:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

**§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.**

(...)

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

(...)

(grifamos)

Como se percebe, é imprescindível, sob pena de não conhecimento do recurso, que a parte recorrente demonstre, de forma analítica, que a decisão recorrida diverge de outra decisão proferida no âmbito do CARF.

Consolidou-se, nesse contexto, que a comprovação do dissídio jurisprudencial está condicionada à existência de **similitude fática** das questões enfrentadas pelos arestos indicados e a **dissonância nas soluções jurídicas** encontrada pelos acórdão comparados.

Como, aliás, já restou assentado pelo Pleno da CSRF<sup>1</sup>, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli<sup>2</sup>, “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, um bom exercício para se certificar da efetiva existência de divergência consiste em aferir se, diante do confronto entre a decisão recorrida e o(s) paradigma(s), haja, por parte do Julgador, a convicção de que o racional empregado na decisão tomada como *paradigma* realmente teria o potencial de reformar o acórdão recorrido, caso a matéria fosse submetida àquele outro Colegiado.

Caso, todavia, se entenda que o alegado paradigma não seja apto a evidenciar uma solução jurídica distinta da que foi dada pela decisão recorrida, não há que se falar em dissídio a ser dirimido nessa Instância Especial. Isso ocorre, por exemplo, quando a comparação das decisões sinaliza que as conclusões jurídicas são diversas justamente em função de situações e arcabouços fáticos dessemelhantes e integrados nas razões de decidir da Turma Julgadora.

Tendo isso em vista, analisaremos cada uma das divergências admitidas previamente, mas em ordem inversa, afinal a matéria decadência, se conhecida e provida, prejudica as demais.

“Impossibilidade de Aplicação do Prazo Decadencial Previsto no Artigo 173, I, do CTN em Razão da Suposta Ausência de Pagamento”

A decadência foi afastada pelo Colegiado *a quo* com base no seguinte fundamento:

O contribuinte foi notificado do lançamento em 27/04/2004. O fato gerador da CSLL ocorreu no átimo de encerramento do dia 31/12/1998, e o tributo foi declarado e integralmente compensado com estimativas quitadas mensalmente, ao longo do ano-calendário de 1998, **através de compensações com saldo negativo que depois se mostraram indevidas.**

Como não há pagamento realizado, é caso de aplicar a regra do art. 173, I do CTN, conforme dispôs o STJ no REsp 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

<sup>1</sup> CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

<sup>2</sup> EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

Desse modo, a contagem do prazo de 5 anos se inicia em 01/01/2000, e se encerra em 31/12/2004, de modo que pode-se afirmar que, a despeito da Súmula Vinculante n.º 08, não ocorreu a decadência no presente caso. *Grifamos*

Verifica-se, a partir desse trecho da decisão ora recorrida, que a *compensação* acabou não sendo equiparada a *pagamento* sob o fundamento de que ela mostrou-se indevida.

No *primeiro paradigma* (Acórdão n.º 9303-008.106 – fls. 925/928), por sua vez, a decadência foi reconhecida nos seguintes termos:

Do exame dos autos, mais especificamente, da planilha "**DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO Contribuição para o Programa de Integração Social**" às fls. 05-e/07-e, parte integrante do Auto de Infração, os lançamentos decorreram de diferenças entre os valores das parcelas declarados nas respectivas DCTF e os efetivamente devidos. Assim sendo, os valores declarados foram liquidados, mediante pagamentos em espécie, compensação e/ ou parcelamentos. Já as planilhas às fls. 751-e/ 802-e comprovam a liquidação de PIS devido para as competências, objeto do lançamento em discussão, e, conseqüentemente, que houve pagamentos por conta das parcelas lançadas exigidas.

Assim, considerando que, na data da constituição do crédito tributário, em 15/08/2003, o contribuinte havia declarado, compensado e/ ou parcelado os valores da contribuição que entendia devido, para todas as competências impugnadas pela Fazenda Nacional, 31/03/1996 a 31/07/1998), a contagem do quinquênio decadencial deve ser feita nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Como se percebe, aquela Turma Julgadora aplicou o artigo 150, § 4º, do CTN com base em premissa distinta da que foi adotada nessa situação particular, qual seja, a de que teria havido efetiva antecipação de pagamentos das contribuições lançadas.

Trata-se, assim, de julgado que não possui semelhança fático-jurídica com o presente, prejudicando o conhecimento recursal.

Isso se repete em relação ao *segundo paradigma* (Acórdão n.º 3201-004.840 – fls. 931/948), o qual recebeu a seguinte ementa:

IPI. DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM. PAGAMENTO. DIES A QUO. ART. 150 DO CTN. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO.

O sistema de débitos e créditos de IPI equivale a pagamento, 124, § único, inciso III do Decreto 4.544/2002, e por aplicação vinculante da decisão no Resp 973.733/SC, o prazo de decadência para lançamento conta-se a partir do fato gerador. Trata-se de aplicação do art. 150 do Código Tributário Nacional para efeito de contagem do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para exigência do crédito tributário.

Do voto condutor desse precedente extrai-se o quanto segue:

(...)

A questão principal reside se houve ou não o adimplemento do critério de pagamento antecipado. Nesse sentido, cabe observar que no caso do IPI há previsão na legislação para considerar a sistemática dos débitos e créditos como hipótese de pagamento antecipado de forma a aplicar a regra excepcional insculpida no art. 150 do Código Tributário Nacional.

*Decreto 4.544/02.*

*Art. 124. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 207 e 208 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da*

*autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74, e Medida Provisória n.º 66, de 2002, art. 49).*

*Parágrafo único. Considera-se pagamento:*

*I – o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;*

*II – o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir; ou*

*III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (grifos acrescidos)*

Assim, no caso concreto, constato que houve o pagamento antecipado por meio de compensações entre débitos e créditos, caso que atende ao requisito para que a contagem do prazo decadencial tenha início no fato gerador conforme regra disposta no art. 150 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, levando-se em consideração os fatos geradores ocorridos em 2005, concluo que cabe razão a Recorrente devendo-se aplicar a decadência dos créditos tributários de IPI para os períodos anteriores a data de ciência do Auto de Infração em 14/07/2010. Ou seja, estão alcançados pela decadência todos os períodos lançados que compreendem os meses de abril, maio e junho de 2005.

Nota-se desse segundo caso comparado que os Julgadores aplicaram o artigo 150, § 4º, do CTN em situação de lançamento de ofício de IPI, no qual os créditos escriturais da contribuinte foram equiparados a pagamento, situação esta que também não guarda nenhuma semelhança com a presente.

Feitas essas considerações, não conheço da matéria decadência.

#### “Impossibilidade de Inovação dos Fundamentos pelo E. CARF”

Segundo alega a Recorrente, *enquanto o Acórdão da DRJ teve por ratio decidendi o artigo 45 da Lei n.º 8.212/91 e o prazo decadencial de dez anos, o Acórdão do E. CARF inovou o fundamento e utilizou como razão de decidir o artigo 173, I, do CTN e o prazo decadencial de cinco anos.*

*Em sua visão, o E. CARF, ao se valer de fundamento novo para manutenção do crédito tributário, acabou por aplicar ao caso destes autos nítida **supressão de instância** e, por conseguinte, acaba por **preterir o direito de defesa**, visto que a Recorrente não teve sequer a possibilidade de se defender do novo fundamento utilizado, o que **enseja a nulidade do decisum com fundamento no artigo 59, II, do Decreto n.º 70.235/72.***

Essa matéria, conforme relatado, “subiu” em sede de Agravo com base no Acórdão *paradigma* n.º 1302-002.716 (fls. 903/920). Nas palavras do despacho de admissibilidade fls. 1.155/1.172:

(...)

*A Agravante expressamente destaca que a matéria aqui tratada é “a (im)possibilidade de inovação do critério jurídico pela Turma Julgadora”, diante de paradigmas nos quais “a inovação do critério jurídico de lançamento pela Turma Julgadora não foi admitida, diferentemente do que acontece no acórdão recorrido”.*

Ao fazê-lo, incorre mais uma vez em erro de premissa, conforme demonstrado pelo despacho agravado. No acórdão recorrido não houve alteração de critério jurídico do lançamento para a matéria “*decadência*”. Isso porque a decadência não é objeto de lançamento, mas sim forma de extinção do crédito tributário e, destarte, argumento de

defesa. Seria então impossível alterar o critério jurídico de lançamento de algo que não foi lançado.

No máximo, seria possível investigar aspecto diferente, a saber, a possibilidade de que o acórdão de segunda instância se valha de fundamento diferente para decidir, em comparação com o fundamento adotado pela decisão de piso. Isso efetivamente ocorreu no caso concreto sob exame. Ao decidir sobre o tema “*decadência*”, a DRJ afastou sua ocorrência com fundamento no art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Ao decidir sobre o mesmo tema, o acórdão recorrido igualmente afastou sua ocorrência, porém com base no art. 173, I, do CTN. Observe-se que as decisões foram no mesmo sentido, da incoerência da decadência, embora com fundamentos legais distintos.

Esse entendimento do acórdão recorrido fica evidenciado no seguinte trecho do voto condutor (e-fl. 564):

*Em seguida, aduz o Recorrente a ocorrência de decadência do direito do Fisco de lançar o tributo.*

*A DRJ negou o pleito alegando que a legislação estabelecia o prazo de dez anos para a decadência das contribuições sociais. Entretanto, é bem sabido por todos que o STF declarou inconstitucional tal prazo, editando ainda a Súmula Vinculante nº 08:*

*Súmula Vinculante 8*

*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*O contribuinte foi notificado do lançamento em 27/04/2004. O fato gerador da CSLL ocorreu no átimo de encerramento do dia 31/12/1998, e o tributo foi declarado e integralmente compensado com estimativas quitadas mensalmente, ao longo do ano-calendário de 1998, através de compensações com saldo negativo que depois se mostraram indevidas.*

*Como não há pagamento realizado, é caso de aplicar a regra do art. 173, I do CTN, conforme dispôs o STJ no REsp 973.733/SC, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.*

*Desse modo, a contagem do prazo de 5 anos se inicia em 01/01/2000, e se encerra em 31/12/2004, de modo que pode-se afirmar que, a despeito da Súmula Vinculante nº 08, não ocorreu a decadência no presente caso.*

O equívoco da premissa de que parte a Recorrente/Agravante já prejudica o confronto com os paradigmas, para que daí se possa extrair alguma divergência interpretativa.

Ainda assim, o despacho agravado prosseguiu no exame, demonstrando a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido (corretamente compreendido) e os paradigmas trazidos pela interessada. Também a Agravante trouxe razões em sentido contrário, pelo que merecedoras de exame.

(...)

- **Segundo paradigma** acórdão nº 1302-002.716 (e-fls. 903/920)

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

*E nulo o acórdão que apresenta como razão de decidir fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o Despacho Decisório, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte.*

Este segundo paradigma não trata de alteração de critério jurídico do lançamento. Trata, sim, de acórdão DRJ que adotou razões de decidir diferentes e ampliadas em relação àquelas que constam do Despacho Decisório (o processo examina Declaração de Compensação). Os seguintes trechos do voto condutor bem evidenciam essa situação fática e os fundamentos para que o acórdão DRJ tenha sido considerado parcialmente nulo (grifos não constam do original):

*A Recorrente apresentou Declaração de Compensação, foi intimada para apresentar documentos e, após analisados, a autoridade administrativa exarou Despacho Decisório não reconhecendo parte do crédito de saldo negativo de CSLL apurado no ano-*

*calendário de 2009 relativos à totalidade do imposto pago no exterior e de parte das estimativas compensadas, conforme quadros abaixo:*

*[...]*

*Os documentos e a análise realizada pela autoridade fiscal foram reservados no processo nº 16692.720089/2013-46, onde consta um documento intitulado "Justificativa do Indeferimento" e, nele, constata-se o seguinte fundamento de fato para a negativa de crédito, *ipsis litteris*:*

*De acordo com a legislação acima citada, os documentos apresentados pelo contribuinte não serão admitidos para a comprovação do valor utilizado como dedução a título de IR pago no exterior da CSLL devida no Ano-Calendário 2009, pois o contribuinte não apresentou os respectivos comprovantes de devidamente reconhecidos pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira. (negrito do original)*

*Em sua manifestação de inconformidade a Empresa juntou parcialmente os comprovantes de quitação do imposto no exterior consularizados, tendo a autoridade julgadora considerado que os documentos, aparentemente, satisfariam os requisitos legais.*

***No acórdão, todavia, alegou vários outros motivos, que não o que fundamentou a negativa constante do Despacho Decisório, para manter o indeferimento do pedido de compensação. Assim, declarou improcedente a manifestação de inconformidade, no que se refere ao imposto pago no exterior, pelos seguintes motivos:***

*9.1.9. E compulsando o PA 16692.720089/2013-46, não se observa: (i) a apresentação das demonstrações financeiras levantadas pelas controladas no exterior, individualizadamente, que devem ser mantidas em boa guarda à disposição da RFB e transcritas ou copiadas no Livro Diário, o que também não restou comprovado (RIR/99, artigos 394, §§ 5º, inciso I e 10 e 395, § 4º; IN SRF 213/2002, artigo 6º, §§ 1º, 5º e 6º - solicitado no item 3 do TIF; subitem 9.1.4.1.); e (ii) a apresentação dos cálculos especificados nos §§ 9º a 11, do artigo 14, da IN SRF 213/2002 (com e sem a inclusão dos lucros/tributos obtidos/pagos no exterior, sob exame - solicitado no item 4 do TIF). Além disso, não consta comprovação da contabilização na Parte B do LALUR do imposto pago no exterior no AC 2008 (IN SRF 213/2002, art. 14, §§ 15 e 16; subitem 9.1.3.1.6.).*

*Afirmou, também, que precluiu o direito de apresentar provas no processo.*

*Manteve, também, o acórdão recorrido no que se refere às estimativas compensadas e que não foram homologados por DD.*

*O acórdão recorrido, no que trata do julgamento do imposto pago no exterior, agride o direito sob todos os ângulos possíveis e, certamente, não tratarei de todos esses ângulos.*

*Inicialmente temos o limite do efeito devolutivo da Manifestação de Inconformidade. Quando é estabelecido o litígio, a matéria devolvida não é toda a análise feita pela autoridade que assina o Despacho Decisório, mas apenas aquela onde está presente lide, exatamente aquela que determinou prejuízo à Recorrente e da qual ela discorda, exceção feita às matérias de ordem pública e aos erros materiais evidentes.*

***E não poderia ser diferente, pois o próprio conceito jurídico de processo tem raiz na sua finalidade maior, que é a prestação jurisdicional. Seguindo este objetivo maior, o sentido teleológico do processo, a relação jurídica não pode ser submetida a um looping contínuo, para, a cada vez que a Empresa vê seu direito negado apresente sua defesa processual e tenha o motivo, a fundamentação da negativa renovada e tenha que se defender novamente.***

*E, na verdade, nem seria assim, haja vista que, no presente caso, os motivos se renovam, mas o processo continua seu curso, operando-se supressão de instância, inovação, desrespeito ao direito de ampla defesa, desrespeito ao contraditório, ao devido processo legal, e outros princípios básicos de direito.*

*Em verdade é indubitável que a primeira análise realizada pela autoridade administrativa avalia todos os aspectos do direito requerido, salvo se nenhum documento for apresentado ou a apresentação seja parcial e, neste último caso, tenha sido requerida a complementação sem sucesso. Neste caso a fundamentação, além dos motivos identificáveis, deverá incluir a ausência dos documentos considerados essenciais.*

*Além de tudo a DRJ estaria usurpando a competência do Delegado da Receita Federal, posto que estaria realizando a análise originária do direito creditório o que, regimentalmente, cabe àquele. Tal fato também ensejaria nulidade por incompetência da autoridade que exarou a decisão denegatória.*

*Neste processo, a apresentação dos documentos de quitação do imposto no exterior com as formalidades requeridas pela autoridade fiscal que assina o Despacho Decisório seria suficiente para reformar a decisão exarada e atribuir o direito ao Recorrente.*

*Ao decidir por ampliar os motivos sequer cogitados pela citada autoridade, o acórdão recorrido mostrou-se nulo, pois subtraiu claramente o direito de defesa do Recorrente, como bem aponta o artigo 59 do Decreto n' 70.235, de 1972, abaixo transcrito:*

[...]

*Ante a nulidade parcial reconhecida fica prejudicado o julgamento da parcela de estimativas compensadas, devendo ser decidido quando do retorno do processo ao CARF para novo julgamento.*

Aqui, merece reforma o despacho agravado.

Com efeito, no acórdão recorrido a alteração da fundamentação se deu no acórdão de segunda instância, em confronto com o acórdão de primeira instância. No paradigma, essa alteração se deu no acórdão de primeira instância, em comparação com o Despacho Decisório.

Mas essa diferença se afigura meramente incidental, não substancial. Em ambos os casos, trata-se de atos administrativos que decidiram sobre litígio tributário (acórdão recorrido) ou sobre alegado direito creditório (segundo paradigma). Também em ambos os casos a decisão de instância superior alterou o fundamento para decidir empregado pela decisão de piso, muito embora decidindo no mesmo sentido.

Fato é que o segundo paradigma decidiu pela nulidade parcial da decisão que promoveu a alteração. Tem-se, assim, por comprovada a divergência interpretativa, no que tange a este segundo paradigma.

O Agravo deve ser parcialmente acolhido, dando-se seguimento ao recurso especial quanto a esta matéria “**Impossibilidade de Inovação dos Fundamentos pelo E. CARF**”, mas apenas com relação ao segundo paradigma, acórdão n.º 1302-002.716.

Com a devida vênia, não concordo com esse racional.

Como bem destacou o despacho de admissibilidade originário (fls. 993/1.013):

(...)

Não houve nenhuma inovação com relação aos *fundamentos jurídicos da autuação*, e isto resta confirmado não apenas pela leitura do inteiro teor das referidas decisões, *vis-à-vis* o lançamento de ofício efetuado, como também pelo próprio fato de que os embargos apresentados pela recorrente ao acórdão ora recorrido, e que tangenciavam este ponto (ao alegar uma suposta “*contradição*” entre a decisão de piso e o acórdão do CARF no que diz respeito à análise da decadência) foram *rejeitados* pelo despacho de admissibilidade de fls. 675 e seguintes.

É que a decadência *não é matéria integrante do lançamento de ofício* (o qual, aliás, sequer faz a ela qualquer referência), senão antes é matéria apresentada apenas em sede de defesa contra o lançamento assim efetuado, como uma *preliminar* ou *prejudicial de mérito*.

O que de fato ocorreu, portanto, no presente caso, é que a DRJ afastou a *alegação recursal de decadência* sob o fundamento de que o prazo decadencial aplicável seria de dez anos, com fundamento no artigo 45, da Lei n.º 8.212/91, ao passo que o acórdão do CARF afastou a *alegação recursal de decadência* sob o fundamento de que o prazo decadencial aplicável seria o do artigo 173, I, do CTN (após reconhecer a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do prazo de dez anos antes mencionado).

Esta é a situação processual ocorrida no caso dos autos. E é diante de uma situação processual semelhante a esta que a recorrente *deveria fazer* a sua demonstração da divergência jurisprudencial alegada.

Analisemos, então, os paradigmas apresentados.

(...)

No que diz respeito ao **segundo paradigma** (acórdão n.º 1302-002.716), dá-se precisamente o mesmo que o ocorrido no primeiro paradigma.

Consoante se verifica até mesmo pela ementa transcrita pela recorrente, trata-se de caso em que houve inovação, por parte da autoridade julgadora, com relação aos **fundamentos que embasaram o ato administrativo fiscal originário**, e não com relação aos fundamentos de rejeição a alegações de defesa (preliminar de decadência) contra aquele ato, daí porque foi declarada, naquele caso, **“a nulidade parcial do acórdão recorrido”**.

Transcreve-se, a seguir, excertos daquela decisão paradigmática para bem evidenciar o que ocorreu naquele caso, *verbis* (destaquei):

*“[...] a Empresa juntou parcialmente os comprovantes de quitação do imposto no exterior consularizados, tendo a autoridade julgadora considerado que os documentos, aparentemente, satisfariam os requisitos legais.*

*No acórdão, todavia, alegou vários outros motivos, que não o que fundamentou a negativa constante do Despacho Decisório, para manter o indeferimento do pedido de compensação. Assim, declarou improcedente a manifestação de inconformidade, no que se refere ao imposto pago no exterior, pelos seguintes motivos:*

*[...]*

*Além de tudo a DRJ estaria usurpando a competência do Delegado da Receita Federal, posto que estaria realizando a análise originária do direito creditório o que, regimentalmente, cabe àquele. Tal fato também ensejaria nulidade por incompetência da autoridade que exarou a decisão denegatória.*

*[...]*

*Ao decidir por ampliar os motivos sequer cogitados pela citada autoridade, o acórdão recorrido mostrou-se nulo [...].”*

Uma vez mais, resta evidente a total dissimilitude deste caso com o caso dos presentes autos.

Enquanto no caso paradigmático **a autoridade julgadora a quo alterou os fundamentos constantes do Despacho Decisório que negou o direito à compensação**, no caso recorrido **a autoridade julgadora não alterou nenhum fundamento utilizado pela autoridade administrativa fiscal autuante para efetuar o lançamento de ofício**.

Enquanto no caso paradigmático **a autoridade julgadora a quo usurpou a competência do Delegado da Receita Federal para efetuar a análise originária do direito creditório alegado**, no caso recorrido **a competência da autoridade administrativa originária para efetuar o lançamento de ofício não foi de modo algum afetada pela decisão recorrida (aliás, sequer foi objeto de discussão nos autos do processo)**.

Para casos distintos, soluções igualmente distintas. Os casos se afiguram **dessemelhantes entre si justamente nos pontos relevantes para a demonstração da suposta divergência alegada**.

Não deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação ao ponto.

Por concordar com essa análise e conclusão, não conheço da presente matéria nesses mesmos termos.

*“Extinção do Crédito Tributário por Postergação (Pagamento Realizado no Ano Subsequente)”*

Nessa matéria, concordo com o juízo prévio de admissibilidade (fls. 993/1.013) quanto à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Isso porque, enquanto a decisão ora recorrida decidiu que a *compensação de prejuízos e bases negativas acima do limite de 30%* não se confunde com a situação de *inobservância do regime de competência na escrituração de receitas, rendimentos, custos ou deduções, ou do reconhecimento de lucro*, sendo apenas esta última que enseja a *possibilidade da existência de mera postergação do pagamento do tributo*, o paradigma (Acórdão nº 9101-004.212), apreciando caso que envolveu justamente a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL sem respeito à trava de 30%, se manifestou em sentido oposto, entendendo cabível o instituto da postergação.

Complementa-se, aqui, que a contribuinte demonstrou, em sede de defesa, a ocorrência da alegada postergação (vide fls. 165 e 166 e documentos anexos - Docs. 08 a 13 – fls. 265/371), o que confirma a divergência.

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial.

## Mérito

A única matéria admitida - *“extinção do Crédito Tributário por Postergação (Pagamento Realizado no Ano Subsequente)”* - encontra-se diretamente atingida pela Súmula CARF nº 36, que assim dispõe:

*A inobservância do limite legal de trinta por cento para compensação de prejuízos fiscais ou bases negativas da CSLL, quando comprovado pelo sujeito passivo que o tributo que deixou de ser pago em razão dessas compensações o foi em período posterior, caracteriza postergação do pagamento do IRPJ ou da CSLL, o que implica em excluir da exigência a parcela paga posteriormente.*

Nesse contexto, e diante do fato de que a contribuinte, já em impugnação, trouxe documentos que indicam que a CSLL que deixou de ser paga em razão do excesso de compensação de bases negativas, de fato teria sido “paga a maior” em período posterior, a ocorrência do instituto da *postergação* no caso concreto deve ser aferida.

Pelo exposto, conheço parcialmente do recurso especial e, na parte conhecida, dou-lhe parcial provimento com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame da ocorrência de postergação

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli