



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10380.900190/2008-59
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.193 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria RESTITUIÇÃO/DIVERSOS
Recorrente COSBEL DISTRIBUIDORA DE COSMÉTICOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:1998

Ementa:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. Pedidos de compensação/restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação pleiteados antes da Lei Complementar 118/2005, isto é, antes de 09 de junho de 2005, deve ser aplicado o prazo dos 10 anos, prevalecendo a tese dos 5 + 5, cinco para homologar e mais 5 para compensar (Súmula CARF n° 91).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Roberto Silva Júnior. O Conselheiro Roberto Silva Júnior manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Marcelo Malagoli da Silva e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de pedido de compensação por meio de Per/Dcomp nº 06825.49774.040604.1.7.03-2078, (fl.04/08) decorrente de saldo credor de CSLL do ano calendário de 1998, no valor de R\$ 2.681,35.

Com base na diligência realizada, a Fiscalização emitiu Despacho Decisório (fl. 2) não homologando a compensação efetuada pelo contribuinte, por entender estar extinto o direito de utilização do crédito, em virtude deste já ter sido alcançado pela decadência.

Inconformada com esta decisão, o contribuinte ingressou com Manifestação de Inconformidade (fls. 14/18), a qual foi julgada improcedente pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro.

Contra esta decisão, foi interposto Recurso Voluntário, contrapondo o entendimento da decisão, sob a alegação de que o prazo quinquenal para a utilização do crédito de saldo credor de CSLL não teria sido excedido.

O contribuinte alega que apesar do pedido de compensação ter sido realizado somente em 2004 relativo aos valores recolhidos indevidamente em 1998 a título de CSLL, tais créditos não estariam decaídos por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Nesse sentido, arguiu que, à época do pedido de compensação (2004), a sistemática para compensação destes tributos era diferente do entendimento da legislação atual. Isto é, o prazo de decadência iniciava-se apenas após decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio a partir da homologação tácita do lançamento.

Sugerindo, portanto, que só a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, a regra preceituada no art. 168, I do CTN teria sido alterada, reduzindo o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Assim, como o pedido de compensação foi realizado antes da referida Lei Complementar, o contribuinte requer seja conhecido o crédito pleiteado para que seja determinada sua homologação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele conheço.

O cerne da questão circunda no direito de compensação do crédito pleiteado pelo contribuinte. Nesse sentido, cumpre verificar *prima facie* se este já foi extinto por meio da

decadência. Para isto, é necessário entender quando se deflagrou o termo inicial da contagem do prazo decadencial.

A decisão da DRJ entendeu que o prazo para efetuar a compensação tem origem no pagamento indevido ou a maior e encontra-se disciplinado no art. 168, I do CTN, conforme segue:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso

do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;”(grifos nossos)

Adiante, alegou que os pedidos de restituição/compensação estão vinculados à lei e aos atos infra legais emanados pelo Chefe do Executivo, pelo Ministro da Fazenda e pelo Secretário da Receita federal de modo que estes não podem decidir dando à lei interpretação diversa daquela consagrada pela administração.

Nesse sentido, ressaltou que a Secretaria da Receita Federal já se manifestou de modo expreso a respeito do tema, conforme o inciso I do Ato Declaratório da SRF nº 96/99, a saber:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/N.º 1.538, de 1999, declara:

I – o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”

A decisão ainda cita o entendimento do Parecer PGFN/CAT/N.º 1.538/1999, o qual o Ato Declaratório faz menção, conforme trecho a seguir:

“23.A Constituição, em seu art. 146, III, “b”, estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre “prescrição e decadência” tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN cuja

recepção pela Carta de 1988, com status de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.”

Por fim, conclui que o referido Ato Declaratório tem efeito vinculante para a administração a partir de sua publicação, conforme disposto nos artigos 100, I e 103, I do CTN.

Ademais, cita o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 que trouxe uma interpretação definitiva quanto à matéria, conforme trecho a seguir:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei” (grifei)

Dessa maneira, a DRJ entendeu não ser possível dar uma interpretação diversa da prevista em lei, apesar de reconhecer que há interpretações diversas tanto em âmbito doutrinário quanto em alguns julgamentos do judiciário.

Por fim, pontua que diferentemente da alegação do contribuinte, a decisão observa que o entendimento trazido pela Lei Complementar nº 118/2005 não está retroagindo, conquanto que o entendimento da Receita Federal sobre o assunto é o mesmo desde o Ato Declaratório 96/99, sendo de 5 anos o prazo para efetuar a compensação, a contar do pagamento indevido ou a maior.

Pois bem, no presente caso, o fato gerador da contribuição ocorreu no ano-calendário de 1998, de modo que conforme o art. 168 do CTN, o direito a restituir ou compensar decaiu a contar da data de extinção do crédito tributário.

Desse modo, como se trata de um tributo sujeito a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre pela homologação, expressa ou tácita, do pagamento.

Conforme preceitua o art. 150 do CTN, nos casos de lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. Contudo, a parte final do §4º desse artigo excepciona os casos de dolo, fraude ou simulação. Em tais casos, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN, pela qual a decadência ocorre com o decurso do prazo de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado.

Baseado nesse raciocínio, o prazo decadencial para homologação tácita se encerraria no final de 2003 e partir desta data se iniciaria o prazo decadencial para a compensação da referida contribuição que se encerraria em 2008. Como o pedido de compensação foi em meados de 2004, o contribuinte estaria dentro do prazo para solicitar a compensação.

Em 1994, o STJ ao interpretar ambos dispositivos em comento concluiu que aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, após a ocorrência do fato gerador do tributo, o Fisco teria 5 anos para proceder a homologação (art. 150, §4º) e, caso isso não ocorresse, no primeiro dia do exercício seguinte seria acrescido mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento, conforme se extrai da ementa abaixo:

“(…) Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento.

Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados. (...) Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco. A ação foi ajuizada em 30/10/2001. Valores recolhidos, a título da exação discutida, entre 10/91 e 12/95. Não transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 10/1991) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação. (...)" (AEResp 552.496/RS, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, DJ de 9.8.2004)

Com o advento da Lei Complementar 118/05, terminou a interpretação dada pelo STJ, estabelecendo o termo inicial para extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, sendo o momento do pagamento antecipado. Confira-se:

"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

Como se trata de uma norma interpretativa, inovando no ordenamento jurídico, isto é reduzindo o prazo de 10 anos para 5 anos, a contar do fato gerador, defende o contribuinte que esta apenas deve ter efeito prospectivo, não devendo retroagir por não ser benéfica ao contribuinte.

Diante do exposto, entendo diferente da decisão recorrida, pois o pedido de compensação foi anterior a Lei Complementar 118/2005, devendo ser aplicado o prazo dos 10 anos, prevalecendo a tese dos 5 + 5 (cinco para homologar e mais 5 para compensar) demonstrada pelo contribuinte.

Verifica-se que antes do advento da LC 118/05, já estava consolidada a orientação do STJ conforme já mencionado, no sentido de que aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para compensação é de 10 anos, a conta do fato gerador.

O STF já posicionou nesse mesmo sentido, em que diz que o art. 3º da LC 118/2005 só produzirá efeitos a partir de 9 de junho de 2005 (RE 566.621/RS), devendo aplicar o prazo decenal para as compensações formalizadas até a referida data.

Conforme o § 2º do artigo 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, esta Corte Administrativa deve reproduzir as decisões, definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil.

Ademais, este colegiado já teve a oportunidade de decidir nesse mesmo sentido em casos semelhantes, conforme os seguintes acórdãos: 3402003.074, 9101-002.408, 1401-001.685, tendo sido inclusive sumulado tal entendimento, conforme a seguir.

Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplicase o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Como o pedido de compensação foi apresentado em 04/06/2004 (fls. 04/08), antes de 09/06/2005, época em que cabia ao contribuinte o prazo de dez anos, a contar do fato gerador, para pleitear a compensação do tributo pago indevidamente ou a maior, assiste, portanto, direito de efetuar a compensação.

Isto posto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para, no mérito, dar-lhe provimento com o intuito de afastar a negativa do pedido de compensação fundamentada na decadência do direito ao pedido de restituição do crédito tributário, devendo os autos retornarem à DRF de origem para prosseguir na análise do direito creditório, constatando, dessa forma, sua certeza e liquidez.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da 5ª Turma da DRJ - Rio de Janeiro, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada, mantendo a decisão da DRF de não homologar a compensação formalizada por meio de Dcomp, ao argumento de que o direito creditório havia sido fulminado pela decadência.

Irresignada, a contribuinte alegou não ter ocorrido a perda do direito, porquanto o termo inicial do prazo de decadência, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, seria a data da homologação tácita, ou seja, cinco anos após o fato gerador do tributo. Em outras palavras, a recorrente invocou em seu favor a chamada tese dos "*cinco mais cinco*", construída pelo E. Superior Tribunal de Justiça - STJ.

O CARF, por força de disposição regimental, dobrou-se a essa jurisprudência e editou a Súmula nº 91, cujo enunciado vai abaixo transcrito:

Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Sem discutir a correção desse entendimento (que seria de todo incabível em sede de processo administrativo), é importante deixar claro que ele não se aplica a todos os casos em que exista crédito do contribuinte contra a Fazenda, mas apenas às situações que envolvam pagamento indevido.

O entendimento do E. STJ e, conseqüentemente, o do CARF não se aplicam ao caso concreto, porquanto nele não se verifica a figura do pagamento indevido a ensejar repetição de indébito; mas, sim, a utilização de *saldo credor* de CSLL.

A figura do *saldo credor*, prevista na legislação do IRPJ e da CSLL, não se enquadra no conceito de indébito e não tem origem em pagamento indevido.

A jurisprudência do E. STJ, com base na qual foi editada a Súmula CARFº91, construiu-se em torno de demandas que envolviam pagamentos, no todo ou parcialmente, indevidos. Observe-se, no que interessa à matéria aqui examinada, o teor da ementa do julgamento do Recurso Especial nº 1.002.932/SP:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

(...)

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028. do Código Civil de 2002. segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua enfiada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada."). (g.n.)

A decisão do E. STJ, em recurso representativo de controvérsia ("*repetitivo*"), definiu como aplicável a regra dos "*cinco mais cinco*", para a prescrição do direito à restituição, aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando esta se dê por decurso de prazo.

Sobressai, da leitura da ementa, que a regra é aplicável aos casos de indébito.

Indébito há quando se realiza pagamento que não corresponde a uma obrigação, seja porque ela jamais existiu, seja porque, tendo existido, já se encontrava extinta quando do pagamento. O indébito gera enriquecimento sem causa, que faz nascer imediatamente uma relação obrigacional que coloca o *solvens* como credor e o *accipiens* como devedor da quantia erroneamente entregue.

A obrigação de restituir nasce com o pagamento indevido.

Diferente é a situação do *saldo credor* de IRPJ e de CSLL. Em primeiro lugar, *saldo credor* não é indébito. Indébito é o que se paga sem ser devido; é aquilo que, tendo sido entregue a alguém como pagamento, não corresponde a qualquer obrigação, rompendo, dessa forma, o equilíbrio que deve existir entre as partes (*solvens e accipiens*); equilíbrio esse que a restituição do indébito visa a restabelecer.

No caso do *saldo credor*, o que existe é o resultado do ajuste que decorre da própria sistemática de apuração do tributo. De acordo com o regime de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual, ao longo do período base (o ano civil), são feitas várias antecipações: algumas sob a forma de pagamentos por estimativa, outras sob a forma de incidência na fonte. Ao final do período, faz-se o ajuste, que consiste em comparar dois montantes: 1) o total das antecipações, e 2) o valor do tributo apurado no período. Desse confronto, vai surgir um de três resultados possíveis: ou resultado zero, quando os montantes (antecipações e débito) foram iguais; ou um saldo em favor da Fazenda (débito do tributo), ou um resultado favorável ao contribuinte, situação denominada "*saldo negativo*".

Essa situação (*o saldo negativo*), entretanto, não caracteriza indébito. Não se subsume à nenhuma das hipóteses do art. 165 do CTN. Não há antijuridicidade no *saldo negativo*. Ele é uma circunstância normal e inerente à sistemática de apuração daqueles dois tributos.

Repita-se, o pagamento indevido é uma patologia, um desvio, um fato que rompe o equilíbrio entre quem pagou e quem recebeu. É situação antijurídica, que deve ser sanada mediante restituição. O *saldo credor*, ao contrário, é situação normal, inerente à própria

forma de apuração do IRPJ e da CSLL, que em nada se assemelha às hipóteses previstas no art. 165 do CTN, que contempla: a) pagamento indevido, no todo ou em parte; b) pagamento indevido por erro no cálculo do tributo ou por erro em qualquer aspecto do lançamento; e c) reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Além do mais, em se tratando de *saldo credor*, é o próprio contribuinte quem apura o crédito e o informa à Receita Federal, podendo, nos termos do art. 6º da Lei nº 9.430/1996, aproveitar de imediato o crédito para compensar com débitos do mesmo ou de outros tributos, sem que para tanto seja necessária qualquer medida por parte da Administração, seja para referendar os cálculos, seja para autorizar a compensação. Trata-se de direito potestativo, exercitável tão logo se encerre o período base de incidência, o ano civil.

Assim esta redigido o dispositivo legal citado:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

*§ 1º O **saldo do imposto** apurado em 31 de dezembro será:*

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

***II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.** (redação atual, dada pela Lei nº 12.844/2013: II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74) (g.n.)*

Se o direito já passível de ser exercido de plano, tão logo encerrado o ano base, sem que a Administração possa opor qualquer óbice ou resistência; e se o crédito não decorre de pagamento indevido (e é apurado pelo próprio contribuinte), não há razão plausível para adotar-se a tese dos *cinco mais cinco* ou a Súmula CARF 91, postergando o *dies a quo* do prazo decadencial.

É importante que se diga que, na composição do *saldo negativo*, estão os recolhimentos por estimativa e retenções na fonte, os quais não podem ser considerados como indevidos se os débitos foram apurados nos termos da legislação aplicável.

Ressalte-se, por último, que nem todo direito a crédito tem origem em pagamento indevido. É o que ocorre, por exemplo, com os ressarcimentos de IPI, de PIS e de Cofins. O *saldo negativo* não é, nem decorre de indébito. Por isso, a ele não se aplica a Súmula CARF 91.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, para no mérito negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Roberto Silva Júnior