



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.901120/2013-09
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.704 – 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

A falta de caracterização de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. O primeiro paradigma, embora aparentemente mais favorável à comprovação da alegada divergência (porque nem admite a ocorrência de prescrição/decadência do direito creditório referente a saldo negativo), faz menção a uma circunstância adicional que não foi abordada no acórdão recorrido. Não há nenhuma indicação de que o caso tratado pelo recorrido abrangia a situação de acúmulo de saldo negativo por "longo período de prejuízos" ou pelo fato de a detentora do crédito estar em "fase pré-operacional". Já quanto ao segundo paradigma, a mudança no contexto jurídico inviabiliza o seu cotejo com o recorrido. A composição entre o art. 168, I, do CTN e o inciso II do § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/96 perdeu completamente o sentido a partir do ano-calendário de 1999, porque a restituição/compensação dos saldos negativos não estava mais condicionada à entrega da declaração de ajuste. A restituição/compensação deste tipo de indébito, a partir do ano-calendário de 1999, tornou-se possível desde o mês de janeiro do ano subsequente ao de apuração. Essa mudança no contexto jurídico justifica a diferença entre o acórdão recorrido (que tratou de saldo negativo do ano-calendário de 2005) e o segundo paradigma (que tratou de saldo negativo do ano-calendário de 1997).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao que foi decidido sobre a contagem de prazo de prescrição/decadência de direito creditório.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1402-001.902, de 03/02/2015, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, negou provimento a recurso voluntário, mantendo o entendimento de que estava extinto, por decurso de prazo, o direito de a contribuinte pleitear restituição/compensação do saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário de 2005.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DA CSLL. TERMO INICIAL.

Nos termos do art. 168 c/c art. 165, inciso I, do CTN, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário correspondente àquela em que se deu o pagamento indevido. No caso do saldo negativo da CSLL, a apuração desse valor no encerramento do período implica no imediato direito ao crédito correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente momentaneamente a Conselheira Cristiane Silva Costa.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL

- o v. acórdão recorrido diverge de outros julgados de lavra deste Colendo Conselho de Recurso Fiscais, que servem de paradigma para os fins do presente Recurso Especial, e que se referem à exegese do art. 6º, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, na redação vigente à época da transmissão do PER/DCOMP;

- decidiu o v. acórdão que o prazo para a restituição do saldo negativo inicia-se imediatamente após o encerramento do período. Entretanto, em hipóteses idênticas que têm inteira aplicação ao caso em exame, já decidiu este Colendo Conselho:

EMENTA: SALDO NEGATIVO POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO EM EXERCÍCIOS. DECADÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

A utilização do crédito tributário referente ao saldo negativo do IRPJ ou da CSLL tem como regra a compensação e exceção o pedido de restituição. A faculdade conferida ao contribuinte de requerer restituição do saldo negativo não pode ser compreendida como sendo marco inicial do prazo decadencial.

Nos casos de períodos sucessivos de prejuízos fiscais o saldo negativo do ano anterior se incorpora no fluxo do saldo do ano seguinte até que efetivamente a empresa possua condições de compensar. Em havendo longo período de prejuízos ou situações de fase pré-operacional, em que não exista imposto a pagar, dito saldo não é atingido pela decadência. Recurso Provido em Parte. (Acórdão nº 1402-00.697. Processo nº 10830.900182/200867. CARF. 4ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Sessão de 5 de agosto de 2011) - (DOC. 4)

EMENTA: SALDO NEGATIVO DE IRPJ - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA.

Por força do artigo 6º, parágrafo 1º, inciso II da Lei nº 9.430/96, estabelece-se o mês de abril do ano subsequente como o termo inicial para a compensação, ou restituição, do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12 do ano anterior.

(Acórdão nº 9101-000.913. Processo nº 11030.000373/2003-09. CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2011) - (DOC. 5)

- a identidade de situações que autoriza a interposição do Recurso Especial - previsto pelo art. 79 do Decreto nº 7.574/2011 e pelo art. 37, §2º, do Decreto nº 70.235/1972 - é evidente: o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do contribuinte que pretende pleitear a compensação/restituição do saldo negativo do IRPJ e/ou da CSLL;

- há incontornável identidade tática entre as situações. De outro lado, o cotejo das soluções apresentadas pelo julgador administrativo, demonstram que elas foram absolutamente diversas, pois, enquanto na hipótese destes autos, o v. acórdão recorrido entendeu que no caso do saldo negativo da CSLL, a apuração desse valor no encerramento do período (31 de dezembro) implica no imediato direito ao crédito correspondente, os acórdãos paradigmas tiveram decisão oposta, em que se entendeu que, por força do art. 6º, §1º, II, da Lei nº 9.430/96, começa em abril do ano subsequente o termo inicial para a compensação, ou restituição, do saldo negativo apurado em 31/12 do ano anterior;

- dessa forma, evidencia-se a um só tempo a similitude entre as hipóteses apresentadas, como também a diversidade das decisões proferidas, fato que caracteriza a

divergência jurisprudencial e autoriza o processamento do Recurso Especial, a fim de que seja reformada a decisão guerreada, e dada interpretação correta à questão federal, com o provimento do presente Recurso nos termos do requerido em suas razões anexas;

- de mais, o v. acórdão recorrido desprestigia a proteção à confiança do administrado nos atos legais, bem como ignora o fato de que o legislador pode construir à sua maneira o contorno de prazos decadenciais e prescricionais, fato de resto comum na ordem tributária brasileira;

CONTEXTO FÁTICO

- no ano-base de 2005, a Recorrente apurou o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) segundo o regime do Lucro Real Anual, tendo recolhido, mensalmente, o IRPJ e a CSLL, calculados por estimativa, como demonstra a DIPJ 2006 (doc. 2 da manifestação de inconformidade);

- ao final do período, apurou Saldo Negativo de CSLL o que a levou a apresentar o PER/DCOMP nº 17247.04912.170910.1.3.03-4927 (doc. 3 da manifestação de inconformidade) e o PER/DCOMP nº 27229.97432.26011.1.3.03-3061 (doc. 4 da manifestação de inconformidade) com o objetivo de compensar o crédito fiscal abaixo explicitado: [...];

- a Recorrente dispunha, portanto, de crédito no valor histórico de R\$1.565.279,14 (um milhão quinhentos e sessenta e cinco mil duzentos e setenta e nove reais e quatorze centavos), que foi compensado da seguinte forma: [...];

- ocorre que a compensação objeto do PER/DCOMP nº 27229.97432.26011.1.3.03-3061 não foi homologada, pelo fato de ter sido apresentada em 26.01.2011, data em que, segundo o v. acórdão recorrido, já não seria mais possível pleitear a compensação, pois o prazo teria expirado em 02.01.2011;

- o v. acórdão recorrido (que reitera entendimento firmado no despacho decisório e no acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento), contudo, deve ser reformado, tendo em vista que o crédito fiscal apurado foi compensado no prazo legal de acordo com as regras vigentes à época em que o PER/DCOMP foi transmitido, conforme restará demonstrado ao final;

DAS RAZÕES RECURSAIS PARA A RETIFICAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- em que pese a exposição detalhada feita pela Recorrente de suas razões, de fato e de direito, o digno julgador de 1ª Instância e o Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não as prestigiaram, entendendo por manter a não homologação da compensação pretendida pela Recorrente;

- no entanto, é medida de justiça que a decisão seja reformada para que a compensação legítima e tempestivamente requerida seja homologada. Senão vejamos;

DO PRAZO LEGAL PARA COMPENSAÇÃO: NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DAS DISPOSIÇÕES LEGAIS VIGENTES À ÉPOCA DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP

- o v. acórdão recorrido entendeu que, uma vez encerrado o ano-calendário em 31 de dezembro, os recolhimentos realizados por estimativa ao longo do ano-base de 2005 tornaram-se pagamentos definitivos e, à luz dos arts. 165 e 168 do Código Tributário Nacional, teria início, a partir de 01.01.2006, o prazo quinquenal para pleitear a restituição em questão;

- tal entendimento não se mostra acertado, todavia;

- o Código Tributário Nacional, em seu art. 165, inciso I, assegura ao sujeito passivo o direito à restituição do tributo indevido ou pago a maior e, como regra geral, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do quinquênio contado da data da extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do CTN);

- no entanto, é evidente que o dispositivo não se amolda com perfeição ao caso, eis que construído para a hipótese de restituição de pagamento indevido e não de saldo negativo;

- para a hipótese há regramento específico e que, por isso mesmo, há de ser observado. É o caso do art. 6º, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, aplicável não só ao IRPJ, mas também à CSLL, a dispor - na redação vigente no momento da transmissão da PER/DCOMP - que os saldos negativos de CSLL poderiam ser objeto de compensação, a partir do mês de abril do ano-calendário subsequente, *in verbis*:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 20, 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:

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, (artigo com redação anterior à Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, tendo em vista a data do pedido de compensação objeto de discussão nestes autos)

- considerando-se o disposto no artigo acima transcrito - ressalte-se: em pleno vigor na data de apresentação dos PER/DCOMP's analisados nestes autos -, tendo sido apurado saldo negativo de IRPJ/CSLL no ano-base de 2005, o termo inicial de contagem do prazo para pleitear a sua restituição não poderia ser outro, senão, o dia 01/04/2006;

- e entendimento já foi externado pela própria Receita Federal do Brasil:

EMENTA: Prazo para pleitear a restituição/compensação de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

O direito de pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção o crédito tributário. Somente crédito tributário passível de restituição ou de ressarcimento poderá ser objeto de compensação. O saldo negativo torna-se disponível para restituição a partir da apuração do imposto e contribuição devidos no ajuste anual. Deste modo, o saldo negativo passível de restituição ou compensação está sujeito aos cinco anos contados a partir de abril do exercício a que se refere a DIPJ cujo ano-base é o anterior. [Solução de Consulta nº 94 de 09 de Setembro de

2005. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal Disit 01 - grifamos).

- vale ressaltar que o Ato Declaratório SRF nº 03/2003, em razão da modificação do prazo para a entrega da DIPJ, facultou ao contribuinte a realização dessa compensação já a partir do mês de janeiro do ano seguinte ao de sua apuração, mas tal faculdade não pode suprimir direito do contribuinte, muito menos reduzir prazos preclusivos;

- aliás, qualquer dispositivo instituído mediante ato infralegal não possui o condão de antecipar o termo inicial do prazo para pleitear a restituição de saldos negativos, especialmente porque havia lei federal que regulamentava expressamente em sentido diverso;

- adotar outro entendimento implicaria em flagrante violação do Princípio da Legalidade e subverteria o Princípio da Hierarquia das Normas;

- os Atos Declaratórios são normas complementares à lei e não podem - logicamente - ir além desta. Visam apenas dirimir dúvida quanto à interpretação da legislação tributária, não podendo sob qualquer hipótese alterar o conteúdo e o alcance da norma interpretada, sobretudo quando isso implica na supressão de direitos;

- portanto, o Ato Declaratório SRF nº 03/2003 não pode sobrepor-se ao disposto pelo art. 6º, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996 (na redação vigente em 2011), inovando a ordem jurídica, caso isso cause, de algum modo, prejuízo ao contribuinte;

- no mesmo sentido, também já se manifestou este Egrégio Conselho: [...];

- por isso, a Recorrente não se valeu da faculdade prevista na norma infralegal, mas se orientou pela regra domiciliada no art. 6º, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96 (na redação anterior às alterações da Lei nº 12.844/2013), não podendo ser prejudicada em razão do não exercício de uma faculdade que sequer encontrava previsão legal, mas apenas infralegal;

- ressalte-se, ainda, que a legislação que rege a compensação é aquela vigente na data de registro/transmissão das declarações de compensação, conforme jurisprudência assentada pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº do 1.164.452, realizado no rito do art. 543-C, do CPC: [...];

- a matéria, inclusive, é relacionada pela PGFN no quadro anexo à Nota-Conjunta PGFN/CRJ nº 1.114/20125, que orienta os procedimentos da Receita Federal do Brasil, delimitando da seguinte forma o julgado: [...];

- dessa maneira, e tendo em vista que o PER/DCOMP nº 27229.97432.260111.1.3.03-3061 foi transferido em 26.01.2011, antes, portanto, da edição da Lei nº 12.844/2013, é certo que deve ser aplicada à compensação pretendida a norma estampada na redação original do art. 6º, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996, que dispõe que o saldo negativo só pode ser compensado a partir do mês de abril do exercício seguinte àquele em que foi apurado;

- a propósito, veja-se acórdão proferido por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Ementa: SALDO NEGATIVO DE IRPJ - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA. Por força do artigo 6º, parágrafo 1º, inciso II da Lei nº 9.430/96, estabelece-se o mês de abril do ano subsequente como o termo inicial para a compensação, ou restituição, do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12 do ano anterior.

(Acórdão nº 9101-000.913. Processo nº 11030.000373/2003-09. CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de março de 2011)

- do voto do Conselheiro Relator Valmir Sandri proferido no processo nº11030.000373/2003-09, com a finalidade de uniformizar a jurisprudência desta Corte Administrativa, extraem-se as seguintes passagens: [...];

- considerando-se, então, que a PER/DCOMP nº 27229.97432.26011.1.3.03-3061 foi apresentada em 26.01.2011, tendo como objeto saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005, não há que se falar em perda do prazo para pleitear a restituição em análise, como demonstrado;

- sendo assim, deve ser reformada, integralmente, a decisão recorrida, para que seja homologada a compensação declarada, nº PER/DCOMP nº 7229.97432.26011.1.3.03-3061 (doc. 4 da manifestação de Inconformidade);

O INÍCIO DO PRAZO PARA A AÇÃO DO CREDOR NEM SEMPRE SE INICIA A PARTIR DO MOMENTO EM QUE ELE PODE AGIR

- também não deve impressionar este Colendo Colegiado o argumento de que o prazo - seja ele decadencial ou prescricional - para que o credor exercite o seu direito sempre deve se iniciar a partir de quando o direito é exercitável;

- de fato, o v. acórdão parte da premissa de que o prazo para a restituição inicia-se a partir de quando o contribuinte tem a chance de requerer a devolução do saldo negativo, pois em regra a partir dali o direito já é exercitável. O raciocínio fundamenta-se na ideia da *actio nata*, pois se o credor pode agir, já corre contra ela o prazo para que o faça;

- como regra geral, o princípio faz sentido, mas pode ser afastado (como prova o art. 173, inciso I, do CTN e o dispositivo analisado) pela legislação tributária, como provam o art. 173, inciso I, do CTN e a redação anterior do art. 6º, §1º, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, eis que decadência e prescrição são categorias de direito positivo e podem ser amoldadas pela ordem jurídica, como afirmou um dos subscritores deste recurso:

Nem se alegue que existem distinções ontológicas entre a prescrição e a decadência, que não pode ser relegadas à disciplina do direito positivo. Ora, nem prescrição, nem decadência são categorias lógicas do fenômeno jurídico. São antes qualificações jurídicas que o Direito apõe ao transcurso do tempo, incrementadas com a inércia do titular de direito, com o fito de extingui-los, buscando estabilidade e, portanto, previsibilidade nas relações sociais. Representam apenas um uso do tempo pelo fenômeno jurídico. Sendo assim, cabe a cada ordenamento positivo qualificar esse transcurso como bem entender, de acordo com as características que lhe deseja dotar. Se o prazo apto a extinguir o direito com inércia do titular se interromperá ou

não, quando se iniciará, em quais circunstâncias, etc. Tudo isso fica a cargo do legislador, que cria as categorias de direito positivo como melhor lhe aprouver, dentro das balizas constitucionais. (Rafhael Frattari, Os prazos para a restituição do indébito no Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte: Líder, 2010, p. 25-26)

- de fato, o legislador pode conformar prazos decadenciais e prescricionais ao seu bel prazer e, se julgar conveniente, protrair o início do prazo para evento posterior ao do momento em que o direito já pode ser exercido. Caso típico é o do prazo decadencial estabelecido no art. 173, inciso I, do CTN;

- nesta hipótese, embora a Fazenda Pública já possa exercer o seu direito e realizar o lançamento do tributo, o início do prazo decadencial foi protraído para iniciar-se no primeiro dia do exercício fiscal seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado pelo Fisco. No caso, a legislação estabelece regra que excepciona o princípio da *actio nata*, como já explanado em obra anterior:

Note-se que a decadência deveria fluir a partir do momento em que é possível o exercício do direito e, portanto, logo após o vencimento do dever tributário, pois, a partir daí, pode a Fazenda Pública praticar o lançamento do crédito. No entanto, o legislador complementar achou por bem fixar prazo genérico, utilizado o 1º dia do exercício fiscal seguinte ao que o lançamento já poderia ser realizado como dies a quo do prazo decadencial. Por isso, essa data marca o início do prazo decadencial, mas, não, o primeiro dia em que a Fazenda pode lançar o tributo, pois a possibilidade já se apresenta a partir do inadimplemento da obrigação. (Rafhael Frattari, Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes, 2010, 158. Tese de Doutorado: UFMG, 2008)

- igualmente, a mesma lógica preside o caso discutido. Embora fosse possível a compensação do saldo negativo a partir do fechamento do exercício fiscal, o regramento legal vigente à época determinava que o início do prazo dava-se a partir de abril do ano imediatamente subsequente;

- nada há de espantoso ou de equivocado com o raciocínio, previsto de maneira inequívoca pelo legislador e que não poderia ter sido contornado por instrumentos normativos secundários, emanados do Poder Executivo;

- a prevalecer o entendimento expresso no v. acórdão recorrido estará comprometida a proteção da confiança do contribuinte no legislador, já que o art. 6º, §1º, II, da Lei nº 9.430/1996 previa - em sua redação original - que o início do prazo dar-se-ia em abril;

- portanto, é medida que se impõe o respeito ao Princípio da Confiança, em consonância com o qual a Recorrente pautou suas ações ao pretender a compensação declarada no PER/DCOMP nº 27229.97432.26011.1.3.03-3061, uma vez que agiu de acordo com a legislação vigente e a jurisprudência dominante à época;

PEDIDO

- face o exposto, a Recorrente requer seja recebido e admitido o presente Recurso Especial, para que seja enviado à Colenda Câmara Superior onde deve ser regularmente processado, para, ao final, ser julgado procedente, reformando-se o acórdão recorrido e homologando a compensação declarada no PER/DCOMP nº 27229.97432.26011.1.3.03-3061.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 15/04/2016, deu seguimento ao recurso especial, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A questão controvertida refere-se ao marco inicial para a contagem do prazo decadencial da compensação/restituição quando apurado saldo negativo de CSLL. O acórdão recorrido decidiu que este marco inicial deveria se dar imediatamente após o encerramento do período base a que se refere o saldo negativo apurado, neste caso, a partir de 31/12/2005. Abaixo reproduzimos trechos do recorrido para melhor subsidiar a análise:

[...]

Já a recorrente invoca o disposto no art. 6º, § 1º, inc. II, da Lei nº 9.430/96, vigente à época da transmissão da respectiva DCOMP, para fundamentar seu entendimento de que este prazo se inicia tão somente em abril do ano subsequente ao da apuração do saldo negativo.

Segundo a contribuinte, haveria divergência de entendimento entre o acórdão recorrido e a jurisprudência deste Conselho no tocante à matéria guerreada. Traz como paradigmas para justificar a alegada divergência os acórdãos de nº 1402-00.697 e nº 9101-000.913.

O primeiro paradigma, de nº 1402-00.697, tem sua ementa reproduzida abaixo: [...]

Do voto condutor do referido acórdão, extraímos os seguintes trechos para a melhor análise: [...]

Analisando os trechos acima, percebe-se que existe similitude fática entre o recorrido e o paradigma, cujas decisões foram firmadas de formas diferentes. Neste caso, além do paradigma reconhecer a tese da recorrente relativa à aplicação da Lei nº 9.430/96, foi mais além, decidindo não haver prazo para a restituição/compensação enquanto houver saldo negativo a ser compensado/restituído.

O segundo paradigma, de nº 9101-000.913, foi assim ementado: [...];

Neste caso, mais evidente ainda a similitude fática entre recorrido e paradigma, bastando a verificação da ementa para concluir pela divergência e pelo seguimento do recurso.

Percebe-se que ambos os paradigmas fazem referência à aplicação do art. 6º, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430/96, indo de encontro com a tese defendida pela recorrente, que não foi objeto de apreciação pela Câmara recorrida, apesar de ter sido suscitada no recurso voluntário. Preferiu o julgador *a quo* aplicar o disposto nos arts. 165 e 168 do CTN para

fundamentar sua decisão, razão pela qual deverá se pronunciar a CSRF para dirimir a divergência.

Por todo o exposto, e considerando terem sido satisfeitos todos os pressupostos de admissibilidade constantes do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, faz-se necessária a manifestação da Câmara Superior em relação ao recurso especial do Contribuinte, razão pela qual opino no sentido de DAR SEGUIMENTO ao mesmo.

Em 22/04/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e em 02/05/2016 o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

- o Despacho nº S/N – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária reconheceu como comprovada a caracterização da divergência jurisprudencial;

- todavia, da análise detida dos acórdãos apresentados como paradigmas, verifica-se que eles não estão aptos a demonstrar divergência jurisprudencial no presente caso;

- a princípio, cabe estabelecer em quais bases foi proferida a decisão recorrida: [...];

- como se vê a decisão recorrida está fundamentada na interpretação do dispositivo do art. 3º da Lei Complementar nº 118 à luz da decisão do STF no RE 566.621/RS. Já as decisões apresentadas como paradigmas foram expedidas antes da publicação do RE 566.621/RS e estão em desacordo com esta decisão do STF;

- os acórdãos apresentados como paradigmas não apreciaram os reflexos da aplicação do art. 3º da Lei Complementar nº 118 na fixação do termo inicial do prazo prescricional em relação ao direito de requerer a compensação de saldos negativos. As decisões colacionadas estão fundadas em análise do inciso II do § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/96, dispositivo legal que não foi objeto de análise no acórdão recorrido. Desta forma não há como caracterizar divergência de interpretação da legislação tributária, conforme exige o art 67 do RICARF, uma vez que os acórdãos confrontados estão baseados em fundamentos distintos;

- por todo o exposto, entendemos que não restou configurada divergência, não devendo, portanto, ser conhecido o recurso do contribuinte;

DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES DA RECORRENTE

- de fato, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data do pagamento do tributo indevido, conforme inteligência dos artigos 168, caput e inciso I, 165, inciso I, e 156, inciso I, do CTN, senão confira-se: [...];

- assim, como sustenta o acórdão impugnado, o direito subjetivo do contribuinte à repetição do indébito surge desde a apuração do pagamento, nos termos dos arts. 165, I, 168, I e 156, I, todos do CTN;

- a interpretação acima exposta merece, inclusive, amparo legal. Dispõe o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, que:

“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”.

- destaque-se que esse dispositivo da LC nº 118/2005 é plenamente aplicável ao caso, como entendeu, recentemente, com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, através da sistemática prevista no art. 543-B do CPC, o Colendo Supremo Tribunal Federal, ao fixar que o disposto no art. 3º da LC nº 118/2005 aplica-se a todas as ações ajuizadas após 08 de junho de 2005, o que é a hipótese dos autos;

- acerca do critério de direito intertemporal utilizado para a contagem da prescrição quinquenal para repetição do indébito tributário, após a entrada em vigor da LC 118/2005, o STF fixou o seguinte entendimento:

STF: o prazo prescricional de cinco anos para as ações de repetição de indébito tributário, definido na LC 118/2005, incide sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas após a entrada em vigor da nova lei complementar, ainda que estas ações digam respeito a pagamentos indevidos realizados anteriormente à vigência da nova lei.

- destaque-se que a razão para esse *discrimen*, para o E. STF, é o fato de o legislador ter oferecido prazo dilatado de *vacatio legis*, de 120 (cento e vinte) dias, mais que suficiente para que o contribuinte pudesse fazer valer em juízo sua pretensão de repetição do indébito tributário (uma vacância estendida da nova lei), evitando-se, assim, a ocorrência da prescrição;

- no voto, aplicou-se o Enunciado da Súmula 445 do STF (“A Lei nº 2.437, de 7-3-55, que reduz prazo prescricional, é aplicável às prescrições em curso na data de sua vigência (1º-1-56), salvo quanto aos processos então pendentes”);

- a fim de melhor se elucidar a questão, transcreve-se trecho do informativo 634 do STF, de agosto de 2011, que trouxe a conclusão adotada pelo Excelso Pretório: [...];

- portanto, no presente caso, como o pedido de restituição foi protocolado em 26/01/2011, após a data limite fixada pelo Supremo Tribunal Federal (08/06/2005), o prazo para a repetição é de cinco anos e ele deve ser contado da data em que considera-se ocorrido o pagamento indevido (31/12/2005);

- frise-se, ainda, por oportuno, que o Superior Tribunal de Justiça trilhou a mesma linha de pensamento, manifestando-se especificamente sobre o termo inicial para contagem do prazo prescricional. Com efeito, por ocasião do julgamento do RESP nº 1110578, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, previsto no art. 543-C do CPC, o STJ concluiu que o prazo de cinco anos para repetição de indébito deve ser contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, sendo irrelevante a análise de eventual data de publicação do Senado Federal que suspenda, com

eficácia *erga omnes*, a execução de dispositivo legal declarado inconstitucional pelo STF. Confira-se: [...];

- cabe ainda lembrar que, existindo posicionamento do STF e do STJ sobre o tema, no rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC, esse deve ser aplicado ao caso em comento, tendo em vista o teor do art. 62, §2º do RICARF, o qual determina que “as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”;

- confira-se, ainda, outros julgados deste CARF que adotaram posicionamento idêntico ao do acórdão recorrido: [...];

DO PEDIDO

- ante todo o exposto pugna a Fazenda Nacional para que seja negado conhecimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte;

- caso não seja este o entendimento sufragado, requer que, no mérito, seja negado provimento ao citado recurso, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo traz controvérsia sobre negativa de compensação em razão de prescrição do direito creditório.

No ano-calendário de 2005, a contribuinte apurou saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 1.565.279,14 (fato gerador em 31/12/2005).

Com base nesse direito creditório, ela ingressou com dois Per/Dcomp, e o segundo deles não foi homologado, porque se entendeu que sua apresentação se deu fora do prazo legal. O segundo Per/Dcomp foi apresentado em 26/01/2011.

O Despacho decisório exarado pela Delegacia de origem (e-fls. 58) traz as seguintes informações:

[...]

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO:
17247.04912.170910.1.3.03-4927

[...]

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO
PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM.ESTIM. COMP.	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0	10.492,60	1.554.786,54	0	0	0	1.565.279,14
CONFIRMADAS	0	10.492,60	1.554.786,54	0	0	0	1.565.279,14

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.565.279,14

Valor na DIPJ: R\$ 1.565.279,14

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.565.279,14

CSLL devida: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.565.279,14

Valor não utilizado no prazo legal: R\$ 1.035.774,48

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 27229.97432.260111.1.3.03-3061.

As decisões de primeira e segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) mantiveram a negativa em relação ao segundo Per/Dcomp, pelo mesmo motivo apontado pela Delegacia de origem.

E nessa fase de recurso especial, a contribuinte procura afastar a prescrição do direito creditório reivindicado no segundo Per/Dcomp.

Em sede de contrarrazões, a PGFN apresenta preliminar de não conhecimento do recurso, alegando que não restou configurada a divergência jurisprudencial, porque os acórdãos confrontados estariam baseados em fundamentos distintos.

Realmente, não há como conhecer do recurso. Não propriamente em função do que alega a PGFN em suas contrarrazões, mas pelas razões a seguir expostas.

Os paradigmas apresentados, Acórdãos nºs 1402-00.697 e 9101-000.913, trataram de saldos negativos apurados, respectivamente, nos anos-calendário de 1998 e 1997.

Até o ano-calendário de 1998, os contribuintes apresentavam a Declaração de Rendimentos - DIRPJ, que eram constitutivas tanto do débito do contribuinte (saldo positivo - tributo a pagar), quanto do crédito do contribuinte junto ao Fisco (saldo negativo a restituir/compensar).

E era esse o contexto que justificava o referido art. 6º, §1º, II, da Lei 9.430/1996. A mencionada declaração era apresentada em março do ano subsequente ao de apuração, o vencimento do tributo apurado no ajuste anual ocorria nesse mês de março, e a repetição/compensação de eventual indébito era admitida somente a partir do mês de abril.

Ocorre que a partir do ano-calendário de 1999, foi extinta a antiga Declaração de Rendimentos - DIRPJ, sendo criada a "Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ", com conteúdo apenas informativo, conforme a IN SRF nº 127/1998 (fundamentada no art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984).

E como a declaração de ajuste perdeu seu caráter constitutivo, não havia mais sentido em condicionar a restituição/compensação dos saldos negativos à apresentação dessa declaração.

Nesse passo, a Receita Federal editou o Ato Declaratório SRF nº 3/2000:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no §4º do art. 39 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º e 6º da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de

Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (grifei)

Essa possibilidade de restituição/compensação dos saldos negativos a partir do mês de janeiro do ano subsequente ao de apuração foi confirmada ainda em várias Instruções Normativas da Receita Federal (IN SRF nº 210/2002, art. 6º; IN SRF nº 460/2004, art. 5º, IN SRF nº 600/2005, art. 5º; e IN RFB nº 900, art. 4º).

O acórdão recorrido tratou de compensação de saldo negativo referente ao ano-calendário de 2005, e para esse período não havia mais nenhuma dúvida sobre a possibilidade de restituição/compensação do saldo negativo a partir do mês de janeiro de 2006.

É importante frisar que o art. 6º, §1º, II, da Lei 9.430/1996 não teve nenhum escopo de definir prazo preclusivo para que os contribuintes pleiteassem restituição/compensação de indébito referente a saldo negativo.

Quem sempre fixou esse prazo de preclusão foi o CTN, em seu art. 168.

No contexto dos períodos tratados pelos paradigmas (anos-calendário anteriores a 1999), o que se fazia era uma composição entre o prazo prescricional de 5 anos estabelecido no art. 168 do CTN e a data a partir da qual se podia pleitear restituição/compensação dos saldos negativos apurados nas declarações de ajuste.

Era razoável se entender que a contagem do prazo prescricional de 5 anos estabelecido pelo CTN, no caso dos saldos negativos, somente deveria ser iniciada a partir do momento em que os contribuintes poderiam pleitear a restituição/compensação de seu indébito, ou seja, a partir do mês de abril do ano subsequente ao de apuração.

É exatamente essa a linha adotada pelo segundo paradigma indicado (Acórdão nº 9101-000.913):

[...]

De fato, os julgados confrontados tratam do termo inicial da contagem do prazo para pleitear a restituição de saldo negativo de IRPJ ou CSLL (dos anos-calendário de 1996 e 1997), sendo que o paradigma assentou, no corpo do voto, que:

"...Este Egrégio Conselho já firmou posicionamento de que com relação aos tributos Pagos antecipadamente, sujeitos à ulterior homologação, que é o caso dos autos, o prazo decadencial para o pedido de restituição e ou compensação de valores pagos a maior ou indevidamente, decorre em 05 (cinco) anos a contar do fato gerador."

O acórdão recorrido, contudo, embora abrace essa tese como regra geral, excepciona-a para os casos em que o indébito decorre de recolhimentos por estimativa e apuração de saldo negativo na declaração de ajuste, em razão de disposição legal específica.

O Código Tributário Nacional assegura ao sujeito passivo o direito a restituição do tributo indevido ou pago a maior (art. 165), e estabelece, no seu art. 168, inciso I, que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o

decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Assim, é inquestionável que, em situações normais, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal é a data do pagamento. Mas as legislações específicas dos tributos apresentam particularidades, que demandam interpretação.

É o caso da legislação que trata do pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das pessoas jurídicas que optam pelo pagamento mensal com base nem estimativas e declaração anual de ajuste.

Estabelece o inciso II, do § 1º, do art. 6º da Lei nº 9.430/96 que, para essas pessoas jurídicas, o saldo apurado em 31 de dezembro, se negativo, será 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.

Como é sabido, prescrição e decadência são institutos que visam a preservação da segurança jurídica, que é assegurada pelo prazo (cinco anos) fixado na lei para o exercício do direito. Reclama a segurança jurídica que, a possibilidade de reclamar um direito não seja imprescritível. Assim, nascendo o direito, seu sujeito tem o prazo (no caso, de cinco anos) para reclamá-lo. Findo esse prazo, não morre o direito, mas morre a possibilidade de reclamá-lo.

Portanto, a segurança jurídica está assegurada pelo termo final, mas o termo inicial há que ter como pressuposto o nascimento do direito.

No caso específico, se a lei difere a possibilidade de pleitear a compensação ou restituição para o mês de abril do ano subsequente ou após a entrega da declaração, entendo deva ser esse o termo inicial para a contagem do prazo de decadência.

Nesses termos, entendo que merece ser confirmado o acórdão recorrido, razão porque, conheço do recurso especial da D Procuradoria, para negar-lhe provimento.

Mas essa composição entre o CTN e a Lei 9.430/1996 perdeu completamente o sentido a partir do ano-calendário de 1999, porque a restituição/compensação dos saldos negativos não estava mais condicionada à entrega da declaração de ajuste. A restituição/compensação deste tipo de indébito tornou-se possível desde o mês de janeiro do ano subsequente ao de apuração, conforme já esclarecido.

No caso dos saldos negativos apurados a partir do ano-calendário de 1999, a regra de preclusão, que é prevista no art. 168 do CTN, passou a ser aplicada na sua forma normal, ou seja, 5 anos a contar da extinção do crédito tributário.

O acórdão recorrido, para fins da contagem do prazo prescricional, simplesmente aplicou o art. 168, I, do CTN na sua forma normal, sem tratar daquela referida composição do prazo prescricional do CTN com a regra prevista no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/96, porque, como já esclarecido, não havia mais sentido em fazer isso para saldo negativo apurado no ano-calendário de 2005 (indébito tratado pelo acórdão recorrido).

A mudança no contexto jurídico inviabiliza o cotejo entre o recorrido (que tratou de saldo negativo do ano-calendário de 2005) e o segundo paradigma (que tratou de saldo negativo do ano-calendário de 1997).

Com efeito, a restituição/compensação do saldo negativo do ano-calendário de 1997 só podia ser requerida a partir do mês de abril de 1998, enquanto que para o ano-calendário de 2005, isso podia ocorrer já a partir do mês de janeiro de 2006. É essa diferença de contexto jurídico que motivou as diferentes decisões.

O segundo paradigma, portanto, não serve para a caracterização da alegada divergência.

O primeiro paradigma, Acórdão nº 1402-00.697, embora tenha reconhecido essa mudança do contexto jurídico implementada desde o ano-calendário de 1999, realmente foi mais abrangente que o segundo paradigma, sustentando a tese de que não há prazo para a restituição/compensação enquanto houver saldo negativo a ser restituído/compensado, conforme observou o despacho de exame de admissibilidade do recurso.

Mas o problema em relação a esse primeiro paradigma é que ele, embora aparentemente mais favorável à comprovação da alegada divergência (porque nem admite a ocorrência de prescrição/decadência do direito creditório referente a saldo negativo), faz menção a uma circunstância adicional que não foi abordada no acórdão recorrido:

O saldo negativo do ano anterior se incorpora no fluxo do saldo do ano seguinte até que efetivamente a empresa possua condições de compensar. Em havendo longo período de prejuízos ou situações de fase pré-operacional em que não exista imposto a pagar, dito saldo não é atingido pela decadência.

Não há nenhuma indicação de que o caso tratado pelo recorrido abrangia essa situação de acúmulo de saldo negativo por "longo período de prejuízos" ou pelo fato de a detentora do crédito estar em "fase pré-operacional".

Desse modo, também fica prejudicado o cotejo do acórdão recorrido com o primeiro paradigma.

Foi inicialmente mencionado que a negativa de conhecimento do recurso não se devia propriamente ao que alegou a PGFN em suas contrarrazões.

É que a mudança do contexto jurídico que inviabiliza o cotejo do acórdão recorrido com os paradigmas (mais propriamente com o segundo paradigma) não foi implementada especificamente pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Essa mudança vem desde o ano-calendário de 1999, conforme já explicitado.

O acórdão recorrido, para fins da contagem do prazo prescricional, aplicou na verdade o art. 168, I, do CTN na sua forma normal (apenas registrando a interpretação dada a esse dispositivo pelo art. 3º da LC 118/2005), sem tratar daquela referida composição do prazo prescricional do CTN com a regra prevista no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei nº 9.430/96, porque, como já esclarecido, não havia mais sentido em fazer isso para saldo negativo apurado no ano-calendário de 2005 (indébito tratado pelo acórdão recorrido).

Processo nº 10680.901120/2013-09
Acórdão n.º **9101-003.704**

CSRF-T1
Fl. 19

Por essa razões, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo