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

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10980.006416/2009-45

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 10980.006416/2009-45 |
| **Recurso** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9101-006.277 – CSRF / 1ª Turma** |
| **Sessão de** | 9 de setembro de 2022 |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | COMPLEXO DE ENSINO SUPERIOR DO BRASIL |

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL CARACTERIZADO. Resta demonstrada a divergência jurisprudencial se o paradigma, apesar de não negar expressamente a aplicação do dispositivo legal que fundamenta o recorrido, adota outra legislação para rejeitar a pretensão do sujeito passivo de aplicação daquele dispositivo, consignada no relatório do paradigma.

SALDO NEGATIVO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO.

O direito de pleitear restituição especificamente de Saldo Negativo de IRPJ só pode ser exercido - por força do texto original do §1º, II, segunda parte, do art. 6º da Lei 9.430/96 - a partir da entrega da DIPJ. Em razão disto, a pretensão do contribuinte em obter tal tipo de restituição, na vigência daquele dispositivo, só nasce a partir do marco legal em questão, devendo este também ser tomado como termo de início da contagem do prazo para exercício deste direito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Luis Henrique Marotti Toselli e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Luiz Augusto de Souza Goncalves (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Luiz Tadeu Matosinho Machado, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Augusto de Souza Goncalves.

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 120/130), interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo dos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

A insurgência se refere à decisão proferida no Acórdão de Embargos nº 1201-003.354, em sessão plenária de 10/12/2019, por meio do qual o Colegiado da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção assim decidiu:

> Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar-lhe parcial provimento, no sentido de restituir os autos à DRF de origem a fim de que esta, dando por superado o óbice relativo à decadência do direito de pleitear restituição, proceda à análise da existência e disponibilidade do direito creditório da Recorrente, proferindo, após, novo Despacho Decisório. Ao final, que se reinicie o rito processual. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento.

A decisão foi assim ementada:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2003
>
> SALDO NEGATIVO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO.
>
> O direito de pleitear restituição especificamente de Saldo Negativo de IRPJ só pode ser exercido - por força do texto original do §1º, II, segunda parte, do art. 6º da Lei 9.430/96 - a partir da entrega da DIPJ. Em razão disto, a pretensão do contribuinte em obter tal tipo de restituição, na vigência daquele dispositivo, só nasce a partir do marco legal em questão, devendo este também ser tomado como termo de início da contagem do prazo para exercício deste direito.

O processo foi encaminhado à PGFN em 10/02/2020 (Despacho de Encaminhamento à fl. 119). De acordo com o disposto no art. 79, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com a redação da Portaria MF nº 39, de 2016, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreria em 11/03/2020. Em 12/02/2020, tempestivamente, foi interposto o Recurso Especial (Despacho de Encaminhamento à fl. 137).

Original

Da Fazenda Nacional

A Fazenda aponta divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao termo de início da contagem do prazo de 5 anos para a reivindicação do direito ao saldo negativo de IRPJ.

A r. presidência da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF deu seguimento ao especial nos seguintes termos:

> A Fazenda aponta divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao termo de início da contagem do prazo de 5 anos para a reivindicação do direito ao saldo negativo de IRP.
>
> Foi indicado como paradigma o acórdão nº 1402-001.902 (inteiro teor anexado ao recurso), cuja ementa transcrevo a seguir:
>
> 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.
>
> Assim argumenta a recorrente ao demonstrar o dissídio jurisprudencial:
>
> 5. Contra a decisão da DRJ, a recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário reiterando que o termo de início de contagem do prazo para pleitear a restituição em tela é a data da transmissão da DIPJ/2004, qual seja, 30/06/2009. Tendo sido a restituição pleiteada em 29/06/2009, teria, portanto, exercido o seu direito dentro do prazo legal.
>
> 6. Neste contexto, o v. acórdão ora recorrido proferido pela Colenda 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entendeu que o termo inicial de contagem do prazo para pleitear a aludida restituição ocorre a partir da entrega da DIPJ, verbis:
>
> [...]
>
> 7. Ao assim decidir, o v. acórdão ora recorrido acabou por DIVERGIR FRONTALMENTE do seguinte PARADIGMA oriundo da Colenda 2a Turma Ordinária da 4a Câmara da 1a Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que entendeu que o termo inicial da contagem do prazo para a restituição se dá no encerramento do período, litteris:
>
> 8. Ora, a divergência jurisprudencial no tocante ao par. 1o, inciso II, segunda parte, do artigo 6o da Lei no. 9.430/96 e 168 c/c art. 165, inciso I, do CTN resta patente, considerando que:
>
> a) tanto o v. acórdão ora recorrido e o paradigma tratam do mesmo assunto, a saber, o início do prazo de contagem do prazo para se pedir a restituição do saldo negativo;
>
> b) o v. acórdão ora recorrido sustenta que tal contagem só começa a partir da entrega da DIPJ;
>
> c) diversamente, o paradigma assentou o entendimento que a apuração do valor do saldo negativo no encerramento do período implica no imediato direito ao crédito correspondente.
>
> Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos evidencia-se que a recorrente logrou êxito ao demonstrar a ocorrência do

Original

> alegado dissenso jurisprudencial, uma vez que, ao examinar a contagem do prazo de 5 anos para o pedido de restituição de direito creditório relativo a saldo negativo, o acórdão recorrido entendeu que a contagem do prazo tem início a partir da data para entrega da DIPJ, tendo apontado como fundamento a regra prevista no art. 6º, §1º, II da Lei nº 9.430/96, ao passo que no acórdão paradigma o colegiado aplicou o art. 168 c/c o art. 165, I, do CTN, e se manifestou no sentido de que "No caso da apuração anual do resultado, como no presente caso, a data do fato gerador é 31/12 do respectivo período. Sendo assim, é esse o termo inicial para contagem do prazo prescricional em relação ao direito de requerer compensação".
>
> Ressalto que o paradigma analisado no presente despacho consta do sítio do CARF na Internet e até a data da interposição do Recurso Especial não havia sido reformado na parte de interesse.
>
> Assim, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada pela Fazenda.
>
> Por conseguinte, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para que seja rediscutida a matéria termo de início da contagem do prazo de 5 anos para a reivindicação do direito ao saldo negativo.
>
> (...)
>
> Diante do exposto, com fundamento nos artigos 18, inciso III, 67 e 68, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, DOU SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da matéria termo de início da contagem do prazo de 5 anos para a reivindicação do direito ao saldo negativo.
>
> Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo do Acórdão nº 1201-003.354 (fls. 114/118), do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 120/130) e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões, conforme o disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Após, encaminhe-se ao CARF, para prosseguimento.

No mérito, alega que a **Administração Tributária, se uniformizou e solidificou nos mesmos lindes, conforme as IN/SRF 210/2002, 460/2004, 600/2005 e 900/2008, prevendo que a compensação do Saldo Negativo de IRPJ poderia ser realizada já a partir do encerramento do trimestre (Lucro Real Trimestral) ou no mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração (Lucro Real Anual).** A partir de tais diretivas administrativas, antes não, se deve tomar a data de encerramento do período para contar tempo de decurso de prazo, quando utilizado o Regime do Lucro Real Trimestral; e o mês de janeiro do ano-calendário subseqüente ao encerramento do período de apuração, quando for adotado o Regime do Lucro Real Anual, e passados 05 (cinco) anos dessas datas, deve-se considerar extinto o direito de utilização do referido Saldo Negativo. A uma porque referidos atos possuem caráter normativo e vinculativo aos servidores da administração tributária federal; e a duas porque, concedendo-se o direito ao contribuinte nessa data, para já efetuar a compensação ou pedir restituição, nada mais óbvio dela se iniciar a contagem para o exercício do direito outorgado.

Intimado do Recurso Especial, o contribuinte sustenta que, nos termos do art. 6, § 1º, II da Lei n. 9.430/96, o prazo decadencial para a restituição do Saldo Negativo é contado a partir da entrega tempestiva da Declaração de Rendimentos e não da materialização do fato gerador em 31.12.2003.

Original

É o relatório no que reputo essencial.

## Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

*Recurso especial da Fazenda Nacional*

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

> 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. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> § 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.
>
> § 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.
>
> § 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.
>
> § 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.
>
> § 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.
>
> § 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.
>
> § 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.

Original

> § 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.
>
> § 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.
>
> § 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> § 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;
>
> II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
>
> III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e
>
> IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)
>
> § 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.
>
> § 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.
>
> § 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)
>
> [...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

No caso concreto, a suposta divergência diz respeito ao termo inicial da contagem do prazo de 5 anos para a reivindicação do direito ao saldo negativo de IRPJ. Compulsando os autos, contudo, verifica-se que não há divergência a ser solucionada. Isto porque, o acórdão recorrido é fundamentado no art. 6º, §1º, II da Lei n. 9.430/96, conforme se verifica:

Original

> Não obstante as louváveis razões da autoridade julgadora a quo, devo discordar deste entendimento.
>
> O inc. II, do §2º do art. 6º da Lei 9.430/96 deixa claro que o pedido de restituição, no caso de Saldo Negativo de IRPJ, pode ser feito após a data de entrega da declaração de rendimentos, a qual só pode ser a DIPJ.
>
> Certo ou errado, fato é que, ao assim dispor, a lei 9.430/96 acabou por dar um tratamento mais específico para a contagem do exercício do direito de pleitear o Saldo Negativo de IRPJ.
>
> Ainda que possa ser questionável o fato de a DIPJ vir a ser considerada uma declaração de rendimentos em sentido estrito – em vez de uma simples prestação de informações –, a lei ordinária previu expressamente a existência de uma declaração desta natureza para o IRPJ no Lucro Real anual, a qual só pode ser, por exclusão, a DIPJ. Do contrário, seria o mesmo de assumir como letra morta o texto em comento, o que feriria gravemente a confiança legítima dos contribuintes nos dispositivos legais do sistema tributário.

A decisão paradigma indicada, entretanto, não analisa a aplicabilidade do referido artigo no caso concreto, transcrevo:

> A principal questão a ser dirimida volta-se à determinação do termo inicial para contagem do prazo prescricional em relação a pedido de restituição/compensação do saldo negativo da CSLL.
>
> A decisão recorrida trouxe à baila os dispositivos legais do CTN que tratam do direito à restituição do tributo indevidamente recolhido:
>
> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
>
> I nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário
>
> [...].
>
> O art. 165 traz o entendimento de que a data de extinção do crédito tributário seria aquela em que ocorresse o pagamento indevido:
>
> Pagamento Indevido
>
> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
>
> I cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
>
> [...]
>
> Com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, ficou ratificado pelo texto do art. 3º da referida norma que, para efeito de interpretação do inciso I, do art. 168, do CTN, a extinção do crédito tributário no caso de

Original

> tributos sujeitos ao lançamento por homologação ocorreria no momento do pagamento antecipado:
>
> "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.
>
> Durante algum tempo houve exaustivas discussões doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao alcance desse dispositivo no que se refere à aplicabilidade a situações sob julgamento, tendo em vista entendimento do STJ até aquele momento pela aplicação do prazo prescricional decenal.
>
> Tal questão é estranha aos autos. Ainda assim, importa transcrever a decisão do STJ que a dirimiu, tendo em vista que traz em seu bojo considerações que ajudam a esclarecer o terma aqui sob exame (STF/RE 566621/RS, sessão de 04/08/2011, DJ 11/10/2011). (Destaques acrescidos):
>
> (...)
>
> Ressaltando que esse pronunciamento, exarado na sistemática de recurso repetitivo, ocorreu posteriormente à decisão da CSRF apresentada na peça de defesa, claro está que no entendimento do STJ considera-se ocorrido o pagamento indevido na data do fato gerador.
>
> No caso da apuração anual do resultado, como no presente caso, a data do fato gerador é 31/12 do respectivo período. Sendo assim, é esse o termo inicial para contagem do prazo prescricional em relação ao direito de requerer compensação.

Assim, considerando que o acórdão paradigma não analisou a especificidade do art. 6º, §1, II da Lei n. 9.430/96, não há divergência a ser analisada. Assim, com a devida vênia, não conheço do Recurso Especial manejado.

*Recurso especial da Fazenda - Mérito*

Vencido em relação ao conhecimento, no mérito, entendo não assistir razão à Recorrente. Isto porque, a regra prescrita no art. 6, §1º, II da Lei n. 9.430/96, com a redação aplicável aos fatos em análise, é clara ao dispor que:

> Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subseqüente 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 subseqüente, se positivo, observado o disposto no § 2º;
>
> II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subseqüente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, **após a**

Original

> **entrega da declaração de rendimentos,** a restituição do montante pago a maior.

Em outras palavras, em que pese o tratamento mais favorecido concedido pela legislação infraconstitucional, nos estritos termos da lei, a compensação do saldo negativo estava condicionada a entrega da declaração da DIPJ. Nestes termos o acórdão recorrido:

> Não obstante as louváveis razões da autoridade julgadora a quo, devo discordar deste entendimento.
>
> O inc. II, do §2º do art. 6º da Lei 9.430/96 deixa claro que o pedido de restituição, no caso de Saldo Negativo de IRPJ, pode ser feito após a data de entrega da declaração de rendimentos, a qual só pode ser a DIPJ.
>
> Certo ou errado, fato é que, ao assim dispor, a lei 9.430/96 acabou por dar um tratamento mais específico para a contagem do exercício do direito de pleitear o Saldo Negativo de IRPJ.
>
> Ainda que possa ser questionável o fato de a DIPJ vir a ser considerada uma declaração de rendimentos em sentido estrito – em vez de uma simples prestação de informações –, a lei ordinária previu expressamente a existência de uma declaração desta natureza para o IRPJ no Lucro Real anual, a qual só pode ser, por exclusão, a DIPJ. Do contrário, seria o mesmo de assumir como letra morta o texto em comento, o que feriria gravemente a confiança legítima dos contribuintes nos dispositivos legais do sistema tributário.
>
> Nesta linha ainda, portanto, a lei ordinária claramente sinalizou para os contribuintes que as suas pretensões de restituição de Saldo Negativo de IRPJ só nasceriam a partir desta data. Por consequência, a prescrição – também alcunhada de decadência, quando o pleito é formalizado na esfera administrativa – só pode, em tese, contar a partir deste marco temporal.
>
> Por outro lado também, como já destacado, a regra geral de contagem da prescrição para pleitear restituição de tributos é de fato deduzida pelo art. 168, I, do CTN, em linha do prescrito pelas Instruções Normativas da RFB, nas quais as autoridades a quo basearam seus entendimentos. Ou seja, da data de extinção do crédito tributário.
>
> Contudo, entendo que, do conflito entre a regra mais geral e a mais específica – ainda que a primeira seja o CTN, e a segunda, uma lei ordinária –, deve a solução ser dada pelo princípio da especialidade.
>
> Assim, afasto a antecipação da contagem do prazo do direito de pleitear restituição prevista no art. 6º da IN SRF 210/2002. Reconheço que, na vigência da redação original do art. 6º, §2º, II, da Lei 9.430/96, o termo de início de contagem do prazo para a restituição de IRPJ, especificamente de Saldo Negativo, é a data de entrega da DIPJ.

Tais fundamentos, em meu sentir, seriam o suficiente para afastar a pretensão de reforma fazendária. Mas se ainda assim não fosse, não seria possível aplicar o entendimento da PGFN pois tal entendimento implicaria reverter a hierarquia existente entre a lei e os atos infranormativos, e ainda pior, poderia implicar no afastamento da lei sem qualquer respaldo, o

Original

que encontraria óbice na Súmula CARF n. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ante todo o exposto, se o Recurso Especial da Fazenda Nacional for conhecido, voto por negar provimento ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento contrário ao conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que a divergência jurisprudencial estava demonstrada.

Isto porque, como bem observa o I. Relator, o acórdão recorrido teve em conta o disposto no art. 6º, §1º, inciso II da Lei nº 9.430/96, para assim tomar como termo inicial da contagem do prazo prescricional a data de entrega da declaração de rendimentos (DIPJ). Já o paradigma nº 1402-001.902, embora não refira aquele dispositivo legal em seu voto condutor, traz relatado que:

> Inconformada, a contribuinte manifestou-se, alegando, em síntese, que o saldo negativo passível de restituição ou compensação está sujeito aos cinco anos contados a partir do mês de abril do exercício a que se refere a DIPJ, cujo ano-base é o anterior (nos termos do art. 6º, § 1º, inciso II, da Lei n.º 9.430/96 e da Solução de Consulta n.º 94, de 9 de setembro de 2005). Nesse sentido, traz à colação jurisprudência administrativa a dar respaldo a suas alegações.
>
> [...]
>
> Devidamente cientificado, o sujeito passivo recorre a este Colegiado ratificando as razões expedidas na peça impugnatória.

E, apreciando esta pretensão, o outro Colegiado do CARF entendeu que a regra prescricional era definida pelos arts. 165 e 168 do CTN, concluindo que:

> Ressaltando que esse pronunciamento, exarado na sistemática de recurso repetitivo, ocorreu posteriormente à decisão da CSRF apresentada na peça de defesa, claro está que no entendimento do STJ considera-se ocorrido o pagamento indevido na data do fato gerador.
>
> No caso da apuração anual do resultado, como no presente caso, a data do fato gerador é 31/12 do respectivo período. Sendo assim, é esse o termo inicial para contagem do prazo prescricional em relação ao direito de requerer compensação.
>
> Para o ano-calendário de 2005, o termo inicial seria 31/12/2005 e o termo final 02/01/2011. Tendo em vista que a Dcomp foi formalizada em 26/01/2011, caracterizou-se a prescrição.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, discordou da prevalência da regra expressa no CTN, restando consignado no voto condutor do acórdão recorrido que:

Original

> Por outro lado também, como já destacado, a regra geral de contagem da prescrição para pleitear restituição de tributos é de fato deduzida pelo art. 168, I, do CTN, em linha do prescrito pelas Instruções Normativas da RFB, nas quais as autoridades a quo basearam seus entendimentos. Ou seja, da data de extinção do crédito tributário.
>
> Contudo, entendo que, do conflito entre a regra mais geral e a mais específica – ainda que a primeira seja o CTN, e a segunda, uma lei ordinária –, deve a solução ser dada pelo princípio da especialidade.

Sob esta ótica, portanto, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões para negar provimento ao recurso fazendário, porque o art. 6º, §1º inciso II da Lei nº 9.430/96 não condiciona a compensação, mas sim o pedido de restituição de saldo negativo à entrega da declaração de rendimentos. E, no presente caso, o litígio decorre de pedido de restituição apresentado em 29/06/2009, tendo por objeto saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003, cuja DIPJ, segundo alegado pela Contribuinte e admitido pelo Colegiado *a quo*, deveria ser apresentada até 30/06/2004.

Em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 9101-006.024, esta Conselheira assim circunstanciou o tema:

> Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões de conhecer do recurso especial da Contribuinte e dar-lhe parcial provimento.
>
> Isto porque o presente caso tem em conta pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 1999, assim como um dos paradigmas admitidos (Acórdão nº 1301-003.746) se refere também a pedido de restituição de direito creditório de mesma natureza. O Colegiado *a quo* afirmou prescrito o indébito pleiteado em 09/06/2005 porque já ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos contado da data de apuração do direito creditório em 31/12/1999, rejeitando a pretensão de contagem a partir da entrega da DIPJ, em 30/06/2000, por força da permissão contida no Ato Declaratório nº 3/2000. Já o Colegiado que proferiu o paradigma nº 1301-003.746, considerando a permissão de entrega da DIPJ correspondente até 30/07/2010, tem em conta a relevância desta declaração para verificação da composição do saldo negativo e conclui que o prazo prescricional somente venceria em julho/2015. Há razoável semelhança, assim, para concluir que o Colegiado que proferiu o paradigma afastaria a prescrição em face do pedido de restituição apresentado, nesses autos, antes de cinco anos contados da data de entrega da DIPJ.
>
> No mérito, esta Conselheira concorda com a maior extensão do prazo prescricional quando se tem em conta, especificamente, o saldo negativo apurado no ano-calendário 1999, e desde que objeto de pedido de restituição, acerca do qual a Lei nº 9.430/96, em seu art. 6º, inciso II, facultava o requerimento *após a entrega da declaração de rendimentos*. Isto porque distinta seria a definição do prazo prescricional para

Original

compensação deste indébito, para a qual o termo inicial foi estipulado, em lei, como o *mês de abril do ano subsequente* ao da apuração em 31 de dezembro.

O Colegiado a quo compreendeu que, *no caso dos autos, a actio nata, vale dizer, a possibilidade de pleitear a restituição, foi transferida para o mês de janeiro do ano calendário subsequente, ou seja, a partir de janeiro de 2000*. Mas isto em face do disposto no Ato Declaratório nº 03, de 07 de janeiro de 2000, publicado no Diário Oficial da União em 11/01/2000, nos seguintes termos:

> 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 subseqüente 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 subseqüente 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.

Note-se que o referido ato não delimita seu período de aplicação. Sua ementa enuncia, apenas, que *dispõe sobre a restituição e compensação do saldo negativo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real apurado anualmente.* É certo que, como ato de natureza declaratória, sua aplicação poderia ter efeitos retroativos. Contudo, na medida em que o ato foi publicado em 11/01/2000, é razoável a dúvida manifestada pela Contribuinte no sentido de que sua aplicação se referiria aos saldos negativos a partir dali apurados, ou seja, a partir do ano-calendário 2000, e não em relação ao ano-calendário 1999, vez que o ato estaria estipulando como termo inicial do prazo prescricional a data de 01/01/2000, anterior à sua publicação em 11/01/2000.

Não se ignora que a concessão veiculada no Ato Declaratório SRF nº 03/2000 vem na esteira da substituição da Declaração de Rendimentos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIRPJ pela Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, conforme Instrução Normativa SRF nº 127/98, em razão da qual foi retirado seu efeito constitutivo, deixando de existir o vínculo do ajuste anual com aquela declaração. A Súmula CARF nº 92, inclusive, reconhece que *a DIPJ, desde a sua instituição, não constitui confissão de dívida, nem instrumento hábil e suficiente para a exigência de crédito tributário nela informado*, muito embora ainda subsista discussão em outras esferas quanto à sua aplicabilidade à primeira DIPJ, exigida no ano-calendário 1998, dada a dúvida acerca de sua eficácia como confissão de dívida, especialmente em face dos termos de seu recibo de entrega.

De toda a sorte, o cenário legislativo anterior condicionava a restituição do saldo negativo determinado na apuração anual à entrega da declaração de rendimentos, em regra prevista para abril do ano subsequente. Esta também a razão de a compensação ser permitida *a partir do mês de abril do ano subsequente*. E, com a criação da DIPJ, nos primeiros anos os prazos de entrega foram significativamente alterados, acabando por impossibilitar sua entrega por vários meses depois de abril.

O Ato Declaratório SRF nº 03/2000, assim, possivelmente foi influenciado pelo prejuízo cogitado em face do adiamento dos prazos de entrega das primeiras DIPJ, retardando pedidos de restituição do indébito vislumbrado pelos sujeitos passivos desde o encerramento do ano-calendário, em 31 de dezembro. Este o contexto em que se permitiu que tais pedidos fossem formulados antes da entrega da DIPJ correspondente.

Coerentemente, assim estava expresso no art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, vigente à época da apresentação do Pedido de Restituição:

Original

> **Art. 5º** Os saldos negativos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição:
>
> I – na hipótese de apuração anual, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subseqüente ao do encerramento do período de apuração;
>
> II – na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subseqüente ao do trimestre de apuração

Sob a ótica exclusivamente da apuração do sujeito passivo e dos fatos modificativos que afetam esta apuração, é certo que, encerrado o período de apuração, as antecipações se convertem em pagamento e, quando superiores ao tributo incidente sobre o lucro apurado, constituem indébito passível de restituição ou compensação. Neste momento, portanto, já poderia ser deflagrado o prazo para o sujeito passivo agir, nos termos dos arts. 165 e 168 do CTN.

Contudo, a opção do legislador foi condicionar o pedido de restituição à entrega da declaração – e, veja-se, não à data limite de sua entrega. Assim, no presente caso, encerrado o ano-calendário 1999, a expectativa da Contribuinte era de que somente poderia pleitear a restituição quando entregasse a DIPJ. Alguns dias depois daquele encerramento, foi editado o Ato Declaratório SRF nº 03/2000, facultando o pedido de restituição *a partir de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração*, sem especificar se tal se daria, também, em relação ao período de apuração de 1999, já encerrado. A Contribuinte, neste contexto, se mantém inerte até 09/06/2005, quando apresenta o pedido de restituição aqui sob análise, eventualmente sob a premissa de que o Ato Declaratório SRF nº 03/2000 não lhe era aplicável, ou até mesmo acreditando já ter transcorrido 5 (cinco) anos da apuração de seu indébito, mas buscando a extensão de mais 5 (cinco) anos que acabou sendo reconhecida, apenas, aos pedidos de restituição protocolados até 08/06/2005.

Apesar desta última cogitação, não se pode negar que há um cenário de incertezas acerca da aplicabilidade do ato administrativo, e é por esta razão que se concorda com o I. Relator em fazer prevalecer, especificamente para o ano-calendário 1999, e diante de um pedido de restituição, o que dispunha a Lei nº 9.430/96, em seu art. 6º, inciso II: possibilidade de requerer a restituição do saldo negativo após a entrega da declaração de rendimentos. Este o marco inicial da contagem do prazo prescricional, portanto, para o presente caso.

O presente caso refere pedido de restituição formulado vários anos depois da edição do Ato Declaratório SRF nº 3/2000, e não se beneficiaria da mesma dúvida acima referida. O pedido de restituição, inclusive, foi formulado quando a Instrução Normativa SRF nº 900/2008, disciplinando o disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada a partir da Medida Provisória nº 66/2002, reafirmava os termos do referido Ato Declaratório:

> Art. 4º Os saldos negativos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição:
>
> I - na hipótese de apuração anual, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subseqüente ao do encerramento do período de apuração;
>
> II - na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subseqüente ao do trimestre de apuração; e
>
> III - na hipótese de apuração especial decorrente de cisão, fusão, incorporação ou encerramento de atividade, a partir do 1º (primeiro) dia útil subseqüente ao do encerramento do período de apuração.

A Lei nº 9.430/96, porém, manteve a redação original até ser alterada pela Lei nº 12.844/2013, suprimindo a condicionante à entrega da declaração de rendimentos e remetendo ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 a disciplina na hipótese de apuração de saldo negativo:

Original

> Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subseqüente àquele a que se referir.
>
> § 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
>
> I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
>
> II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Contudo, cabe observar que a normatização dos procedimentos de restituição e compensação foram atualizados a partir da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, para passar a assim dispor:

> Art. 14. Os saldos negativos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição, nas seguintes hipóteses:
>
> I - de apuração anual, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração;
>
> II - de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração; e
>
> III - de apuração especial decorrente de extinção, cisão parcial, cisão total, fusão ou incorporação, a partir do 1º (primeiro) dia útil subsequente ao do encerramento do período de apuração.
>
> [...]
>
> Art. 161-A. No caso de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, o pedido de restituição e a declaração de compensação serão recepcionados pela RFB somente depois da confirmação da transmissão da ECF, na qual se encontre demonstrado o direito creditório, de acordo com o período de apuração. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1765, de 30 de novembro de 2017)

O que se infere desta evolução normativa é a concepção de que a **possibilidade de *ser objeto de restituição*** afirmada *a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração* não significa, necessariamente, **possibilidade de *pleitear* a restituição**. Sob esta ótica, seria possível interpretar que o Ato Declaratório SRF nº 3/2000 apenas autorizou o acréscimo de juros desde *janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração*, aos saldos negativos que *poderão ser restituídos* em momento futuro, e não necessariamente objeto de pedido de restituição.

Note-se que para a apuração trimestral a mesma fórmula foi adotada na edição do Ato Declaratório Normativo SRF nº 31/99:

> Dispõe sobre a restituição e compensação do saldo negativo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real apurado trimestralmente.
>
> O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria n° 227, de 3 de setembro de 1998; e tendo em vista o disposto no § 4° do art. 39 da Lei n° 9.250, de 26 de dezembro de 1995, no art. 1° da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei n° 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:
>
> Os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados trimestralmente, **poderão ser restituídos** ou compensados a partir do encerramento do trimestre, **acrescidos de juros** equivalentes à

Original

> taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subseqüente 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. *(negrejou-se)*

Como esta interpretação também pode ser cogitada por quem confronta os termos dos atos normativos com a Lei, exsurge a dúvida que impõe reconhecer à Contribuinte a validade de sua interpretação no sentido de o prazo prescricional para restituição do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2003 ter início *após a entrega da declaração de rendimentos*, momento no qual a lei lhe assegurava *a alternativa de requerer* a *restituição do montante pago a maior*, ainda que o saldo negativo pudesse *ser objeto de restituição* com acréscimo de juros desde o *mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração*.

Por todo o exposto, alcança-se a mesma conclusão do I. Relator, no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA

Original