



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10384.001121/2003-16
ACÓRDÃO	1002-003.676 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CONVAP AÇÚCAR E ALCOOL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 2003

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL. PRESCRIÇÃO.

Prescreve em cinco anos, contados do 1º dia do mês seguinte ao fixado para entrega da DIPJ, o prazo para a pessoa jurídica submetida à apuração do lucro real apresentar PER/DCOMP com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 2003

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. MATÉRIA VEDADA À ANÁLISE DO CARF.

O CARF não tem competência para pronunciar-se sobre arguições de inconstitucionalidade de lei tributária.

Aplicação da Súmula CARF nº 02.

COMPENSAÇÃO NÃO DECLARADA. APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste previsão legal para apresentação de Manifestação de Inconformidade contra ato administrativo que considerou “não declarada” a compensação.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INDEFERIMENTO.

A retificação da Declaração de Compensação não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado. O sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar nova Declaração de Compensação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, deixando de conhecer a alegação de inconstitucionalidade, rejeitar a preliminar suscitada e no mérito, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luís Ângelo Carneiro Baptista e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó.

RELATÓRIO

Por bem sintetizar os fatos até o momento processual anterior ao do julgamento da Manifestação de Inconformidade, transcrevo e adoto o relatório produzido pela DRJ/FOR.

DESPACHO DECISÓRIO

Por meio do Despacho Decisório de fls. 1230, exarado em 25.9.2007, com fundamento na Informação Fiscal de fls. 1227 a 1229, a unidade de origem esclarece que foram apreciados nos presentes autos:

a) o Pedido de Restituição inicial protocolizado em 9 de maio de 2003, referente a saldo negativo de IRPJ apurado nos **anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 1998**, totalizando o montante de **RS 818.464,91**;

b) as "Declarações de Compensação" entregues no dia 22.9.2004 utilizando o formulário previsto no anexo VI da IN SRF nº 210, de 30.9.2002, contendo débitos de IRRF relativos a dezembro de 1999 e aos anos 2000 a 2002, a serem compensados com o crédito oriundo do pedido de restituição acima indicado - efe. fls. 294 e 296 a 320;

c) as Declarações de Compensação (**DCOMP**) entregues em meio eletrônico, com base em créditos informados provenientes de:

- Saldo negativo de IRPJ:

- ano-calendário **2002**: no valor de **R\$ 199.194,96**;

- ano-calendário **2003**: no valor de **RS RS 112.947,51**;

ano-calendário **2004**: no valor de **RS RS 16.203,80**; e

- ano-calendário **2005**: no valor de **RS RS 26.313,73**; - **Saldo negativo de CSLL:**

- ano-calendário **2002**: no valor de **RS 100.033,66**; e

-ano-calendário **2003**: no valor de **R\$ 36.957,28**.

Visando a apurar a consistência do direito creditório alegado pelo interessado, foi realizada diligência pela Fiscalização, cujo resultado está exposto no Termo de

Verificação Fiscal, de fls. 930 a 934, amparado por diversas planilhas e cópias dos livros contábeis e fiscais do contribuinte.

Com base nas informações disponíveis no processo, a autoridade administrativa, apreciando o direito creditório informado e as correspondentes declarações de compensação, decidiu em síntese nos seguintes termos:

- **Saldo Negativo de IRPJ (anos-calendário 1995, 1996, 1997):**

considerar a decadência para os anos-calendário 1995, 1996 e 1997, que teriam como data limite para utilização, respectivamente os anos de 2000, 2001 e 2002. Considerar não homologadas as DCOMP, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, relativos aos anos-calendário 1995, 1996 e 1997.

- **Saldo Negativo de IRPJ (ano-calendário 1998):** reconhecer o direito creditório no valor de **RS 60.705,14** (confirmado às fls. 930 a 933 e 936). Considerar homologadas parcialmente as Declarações de Compensação, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 1998, até o limite do crédito reconhecido.

- **Saldo Negativo de IRPJ (ano-calendário 2002):** reconhecer o direito creditório no valor de **RS 199.194,95**. Considerar homologadas as DCOMP ativas, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2002, até o limite do crédito reconhecido.

- **Saldo Negativo de IRPJ (ano-calendário 2003):** denegado o direito creditório pleiteado, porque foram desconsideradas as estimativas do período, que haviam sido compensadas com saldo negativo de IRPJ 1996 (cujas DCOMP foram não homologadas, por decadência), ensejando saldo a pagar (positivo) de IRPJ para esse ano-calendário. Considerar não homologadas as DCOMP, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, relativo ao ano-calendário 2003.

- **Saldo Negativo de IRPJ (ano-calendário 2004):** reconhecer o direito creditório no valor de **RS 16.203,80**. Considerar homologadas as DCOMP ativas, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2004, até o limite do crédito reconhecido.

- **Saldo Negativo de IRPJ (ano-calendário 2005):** reconhecer o direito creditório no valor de **RS 26.313,73**. Considerar homologadas as+ DCOMP ativas, com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2005, até o limite do crédito reconhecido. Não admitir a DCOMP retificadora 37593.71988.071106.1.7.02-496 que pretendeu alterar para pretendeu alterar para maior o débito informado na DCOMP 35449.73993.031106.1.3.02-1844 em desacordo com o art. 59 da IN SRF nº 600, de 2005.

- **Saldo Negativo de CSLL (ano-calendário 2002):** reconhecer o direito creditório no valor de **RS 100.033,66**. Considerar homologadas as DCOMP ativas, com crédito amparado em saldo negativo de CSLL, ano-calendário 2002, até o limite do crédito reconhecido.

- **Saldo Negativo de CSLL (ano-calendário 2003):** denegado o direito creditório pleiteado, porque foram desconsideradas as estimativas do período, que haviam sido compensadas com saldo negativo de IRPJ 1996 (cujas DCOMP foram não homologadas, por decadência), ensejando saldo positivo de CSLL para esse ano-calendário. Considerar não homologadas as DCOMP, com crédito amparado em saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-calendário 2003.

- Considerar **NÃO DECLARADA**, nos termos do art. 31 da IN SRF nº 600, de 2005, a compensação relativa aos débitos de 1RRF dos meses de outubro a dezembro de 2002, tendo em vista que a correspondente Declaração de Compensação foi entregue em formulário (no dia 22.9.2004), contrariando o disposto na Instrução Normativa nº 323, de

24 de abril de 2003. Para os débitos de IRRF incorridos até o mês de setembro de 2002, a DRF Teresina PI limitou-se a informar (fls. 1227) que, nos termos do ADN nº 14, de 1998, a compensação desses valores com créditos de IRPJ não dependia de requerimento à Receita Federal, o que tornava desnecessária a apresentação das declarações em razão da falta de exigência legal.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Tendo tomado ciência do Despacho Decisório em 28.9.2007 (sexta-feira), apresentou, no dia 29.10.2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 1237 a 1252, acrescida de procuração e cópia de alteração do contrato social (fls. 1253 a 1266), alegando em síntese o seguinte.

- A manifestação de inconformidade apresentada antes de 30.9.2007 é tempestiva porque tomou ciência do Despacho Decisório no dia 28.9.2007, sexta-feira.

Compensação Não Declarada - Débitos de IRRF - Outubro a Dezembro de 2002

- A previsão para desconsiderar a compensação realizada mediante a apresentação dos formulários criados pelo art. 44 da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, somente foi instituída pelo parágrafo único da IN SRF nº 323, de 24 de abril de 2003; além disso o programa PER/DCOMP somente foi aprovado pela IN SRF nº 320, de 11 de abril de 2003; assim, a norma não pode incidir sobre o fato ocorrido no presente processo (compensação dos débitos de IRRF relativos às competências de outubro a dezembro de 2002), em momento anterior à vigência da norma, sob pena de ferir o princípio da irretroatividade das leis, e o do respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (art. 5º, XXXVI, CF).

Indeferimento da DCOMP Retificadora

- A regra que veda a retificação da declaração de compensação para incluir novo débito ou aumentar o valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF não passa de mera obrigação acessória, cujo descumprimento não pode obstar a compensação de novos débitos porventura não compensados ou retificar débito compensado a menor. Por isso, deve ser afastada a sanção prevista no parágrafo único do art. 59 da IN SRF nº 323, de 2003.

Saldos Negativos de IRPJ dos anos-calendário 1995,1996,1997 e 2003, e Saldo Negativo de CSLL do ano-calendário 2003

- Argumenta, com base na doutrina de Luciano Amaro, que as obrigações acessórias são deveres instrumentais autônomos com origem na legislação tributária exigidos do sujeito passivo no interesse da fiscalização e arrecadação dos tributos. Dessa forma, os efeitos do descumprimento de uma simples obrigação acessória não têm o condão de refletir nas obrigações principais e tampouco na fruição dos direitos do contribuinte, cujo fundamento é extraído diretamente da Lei, como é o caso do direito à compensação de prejuízos fiscais de IRPJ (Lei nº 8.383/91, art. 38, § 7º).

- Afirma que o Delegado da Receita Federal cometeu dois equívocos ao fundamentar o despacho decisório com base em saldos negativos de IRPJ. "*O primeiro consiste em considerar que o prejuízo fiscal decorre de pagamento de antecipações em valor superior ao imposto devido, apurado ao final do exercício. (...) O segundo(...) decorre do entendimento que atribui a natureza de indébito tributário aos prejuízos fiscais (...) consiste em entender aplicável o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador (pagamento a maior)) ao pedido de restituição de que trata o art. 168, I, do CTN.*"

- Às fls. 1247/1248, diz que, com relação à apuração de crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, deve prevalecer o princípio da continuidade da empresa, e continua desenvolvendo o raciocínio a respeito da utilização de prejuízos fiscais para demonstrar

que a partir de 1995 a legislação não prevê limite temporal para a compensação de prejuízos fiscais, concluindo que: *"é absolutamente inapropriado e impertinente cogitar-se da aplicação da prescrição do indébito tributário (...) à compensação de prejuízos fiscais, razão pela qual devem ser consideradas válidas as compensações efetuadas entre os prejuízos apurados nos anos-base 1995, 1996 e 1997, e os lucros apurados em quaisquer períodos subseqüentes, independentemente do lapso temporal decorrido entre os períodos em que se deram aquelas compensações."*

- A manifestante prossegue assegurando que, mesmo se for considerado aplicável o prazo prescricional para a compensação de prejuízos fiscais, deveria prevalecer o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contados do fato gerador, conforme jurisprudência citada do Superior Tribunal de Justiça, que não admite eficácia retroativa ao art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, tendo declarado a inconstitucionalidade da expressão *"observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional"*, contida no art. 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005.

- Entende assim que devem ser homologadas as compensações efetuadas com base nos créditos de saldos negativos de IRPJ dos anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 2003, e com base no saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário 2003, uma vez que sobre eles não incidiu o prazo prescricional.

Pedido

Ao final da peça contestatória requer a procedência de sua manifestação, para o fim de homologar:

a) a compensação de débitos de IRRF dos meses de outubro a dezembro de 2002, declaradas em formulário;

b) a DCOMP retificadora 37593. 71988.071106.1. 7.02-496, que retificou o débito declarado na DCOMP 35449. 73993.031106.1.3.02-1844 para maior;

c) as compensações efetuadas com créditos de saldo negativo de IRPJ dos anos bases 1995, 1996 e 1997, objeto do Pedido de Restituição;

d) a DCOMP relativa a IRPJ do ano base de 2003;

e) a compensação efetuada com o crédito de saldo negativo de CSLL, relativo ao ano base 2003.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ/FOR, conforme acórdão n. 08-18.630, de 30 de julho de 2010 (e-fls. 1.299), o qual recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 2003

Restituição. Compensação. Saldo Negativo de IRPJ e CSLL. Prescrição.

Prescreve em cinco anos, contados do mês subsequente ao do período de apuração, o prazo para a pessoa jurídica submetida à apuração do lucro real apresentar PERDCOMP com crédito amparado em saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

Constitucionalidade. Apreciação Vedada.

E vedado aos órgãos de julgamento, na esfera administrativa, afastar a aplicação de lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Decisões Judiciais. Aplicação às Partes do Processo.

As decisões judiciais vinculam somente as partes envolvidas no litígio solucionado.

Compensação não Declarada

Falece competência à DRJ para apreciar manifestação do sujeito passivo a respeito de compensação considerada *não declarada*.

DECLARAÇÃO RETIFICADORA. INDEFERIMENTO.

A retificação da Declaração de Compensação não será admitida quando tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado. O sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar nova Declaração de Compensação.

Irresignado, o ora Recorrente apresenta Recurso Voluntário de e-fls. 1.318, no qual repete *ipsis litteris* os argumentos e fundamentos apresentados em sede de Manifestação de Inconformidade.

Ao final, requer o provimento do recurso.

É o relatório do necessário.

VOTO

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, entretanto, dele conheço parcialmente, eis que guarda no seu bojo alegações de ofensa a princípios constitucionais, matérias cuja apreciação é vedada aos órgãos de julgamento no âmbito do CARF, conforme reza a Súmula CARF nº 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Em razão disso, a arguição relacionada aos temas não será conhecida.

Preliminar

Em preliminar, o Recorrente insurge-se contra o não conhecimento da Manifestação de Inconformidade no que tange à compensação considerada “não declarada”, relativamente a débitos de IRRF de outubro a dezembro de 2002.

Sobre o tema, assim pronunciou-se o acórdão recorrido (destaques do original):

Compensação Não Declarada - Débitos de IRRF - Outubro a Dezembro de 2002

(...)

Quanto aos argumentos da manifestante a respeito da decisão tomada pelo Fisco ao considerar *não declarada* a compensação dos débitos de IRRF, relativa aos períodos de apuração de outubro a dezembro de 2002, convém esclarecer que neste caso (compensação considerada *não declarada*) falece competência a esta DRJ para apreciar a matéria. Em primeiro lugar porque, nos termos do § 9º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o rito criado para a manifestação de inconformidade restringe-se às decisões que considerem *não homologadas* as compensações: “*É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.*”

Além disso, o atual Regimento Interno da RFB aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, prevê no art. 212 a seguinte competência para as DRJ:

Art. 212. As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, órgãos com jurisdição nacional, compete, especificamente, julgar, em primeira instância, processos administrativos jiscais:

I - de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive devidos a outras entidades e fundos, e de penalidades;

II - relativos à exigência de direitos antidumping, compensatórios e de salvaguardas comerciais; e

III - de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos à restituição, compensação, ressarcimento, reembolso, imunidade, suspensão, isenção e à redução de alíquotas de tributos e contribuições. (Grifei)

(...)

Com razão o acórdão recorrido.

A Declaração de Compensação para débitos de IRRF incorridos entre outubro a dezembro/2002 foi entregue em formulário no mês de setembro de 2004, contrariando o disposto no artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003 (destaques deste relator):

Art. 3º Os formulários a que se refere o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, somente poderão ser utilizados pelo sujeito passivo nas hipóteses em que a restituição, o ressarcimento ou a compensação de seu crédito para com a Fazenda Nacional, embora admitida pela legislação

federal, **não possa ser requerido ou declarada à SRF mediante utilização do programa PER/DCOMP**, aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 320, de 11 de abril de 2003.

Parágrafo único. **Na hipótese de descumprimento do disposto no caput, considerar-se-á não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação.**

Dado que tais compensações foram consideradas não declaradas pela Administração Tributária, não se admite apresentação de Manifestação de Inconformidade no caso vertente por expressa vedação legal, prevista no parágrafo 13 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996 (destaque deste relator):

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Diante disso, o arrazoadado apresentado pelo Recorrente contra a negativa de análise dos pedidos de compensação não pode ser considerado, pelo fato de a irresignação não ter natureza jurídica de Manifestação de Inconformidade, conforme disposição textual de lei.

Face ao exposto, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Para facilitar o entendimento da lide, as matérias devolvidas à análise recursal foram divididas em tópicos.

Indeferimento da DCOMP Retificadora

Sobre o tema, assim pronunciou-se o acórdão recorrido:

(...)

Segundo a manifestante, a regra que veda a retificação da declaração de compensação para incluir novo débito ou aumentar o valor do débito compensado mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF não passa de mera obrigação acessória, cujo descumprimento não pode obstar a compensação de novos débitos porventura não compensados ou retificar débito compensado a menor. Por isso, deve ser afastada a sanção prevista no parágrafo único do art. 59 da IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

Não procede o argumento da defendente, pois a norma que impede a retificação de declarações de compensação (DCOMP) para aumentar o valor do débito declarado tem razão de ser e não impede, nem dificulta a compensação de novos débitos, tendo em vista que o parágrafo único do art. 59 da IN SRF nº 600, de 2005, estabelece expressamente que "*o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação*". Mais uma vez, é preciso compreender que a nova sistemática de compensação de tributos tem o efeito drástico de extinguir o débito confessado, conforme previsto na Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 2º. Nesse sentido, é imprescindível o estabelecimento de controle dos valores envolvidos nas compensações tributárias por parte da Fazenda Pública. Assim, para preservar o interesse público inerente às receitas tributárias, o legislador atribuiu competência à RFB para disciplinar toda a nova metodologia de compensação (§ 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de

1996). E com base nesse comando legal que são emitidos os atos normativos relacionados à matéria, cujo cumprimento rigoroso é condição *sine qua non* para a eficácia do instrumento de compensação.

Desse modo, adotar os procedimentos adequados para realizar compensações na área tributária significa muito mais que o *mero* cumprimento de regras previstas para as obrigações acessórias, notadamente porque, mesmo diante da inexistência do direito creditório informado pelo sujeito passivo, se o Fisco não revisar o procedimento dentro do prazo de cinco anos, restará homologada a compensação ou prescritos os débitos, com evidente prejuízo para o erário.

Entendo assim que não merece reparo o despacho decisório quanto ao indeferimento do pedido de retificação da declaração de compensação (DCOMP), corretamente fundamentado na legislação própria (art. 59, da IN SRF nº 600, de 2005).

Com razão o acórdão recorrido.

Conforme relatado no Despacho Decisório, as DCOMP relativas a crédito de saldo negativo de IRPJ do ano base 2005 apresentam o valor de R\$ 26.313,73; a DCOMP retificadora de nº 37593.71988.071106.1.7.02-496 retificou o débito declarado na DCOMP nº 35449.73993.031106.1.3.02-1844 para maior, não sendo, por este motivo, admitida, conforme disposto no art. 59 da IN 600/2005.

De mais a mais, de acordo com normas regimentais, a competência para análise do mérito recursal circunscreve-se ao crédito discutido no PER/DCOMP, não competindo aos órgãos julgadores emitir juízo de valor ou pronunciar-se sobre o pedido de retificação desta declaração, cuja competência é exclusiva da Administração Tributária.

Face ao exposto, nego provimento ao recurso quanto ao ponto examinado.

Saldos Negativos de IRPJ dos anos-calendário 1995,1996,1997

Quanto a este ponto, a matéria de fundo diz respeito à inexistência de prazo para compensação de prejuízo fiscal, tese defendida pelo Recorrente, e à fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial para repetição de indébito tributário, tendo o acórdão recorrido se manifestado sobre tais temas da seguinte forma:

(...)

Para combater o despacho decisório no que tange à *não homologação* das compensações realizadas com base em crédito oriundo de saldos negativos de IRPJ (anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 2003) e CSLL (ano-calendário 2003), cuja eficácia do direito a Unidade de Origem afastou por considerá-los deteriorados pela decadência, a manifestante, como se vê no relatório, prende-se demasiadamente a justificar a possibilidade de utilização de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL), a qualquer tempo, sem restrição.

Nesse particular, a Defesa cometeu um grande engano, pois todo o tratamento atribuído no despacho decisório relativamente aos saldos negativos de IRPJ e de CSLL não faz qualquer referência à utilização de prejuízo fiscal de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL. E realmente não poderia fazê-lo, porque a matéria objeto do litígio

restringe-se ao direito creditório proveniente de saldos negativos de IRPJ e CSLL. Somente os créditos apurados pelo contribuinte passíveis de restituição ou ressarcimento poderão ser utilizados para compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela RFB, como claramente estabelece o art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Diante do lapso cometido pela Manifestante, convém esclarecer que o prejuízo fiscal poderá ser compensado por ocasião da base de cálculo do Imposto de Renda nos períodos subsequentes (art. 509 e seguintes do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -Regulamento do Imposto de Renda). Dessa forma, o efeito dessa compensação acontece na fase de determinação do Lucro Real. Posteriormente, sobre o valor do Lucro Real, após a compensação do prejuízo fiscal, é que incidirá a alíquota do Imposto de Renda. Calculado o Imposto de Renda devido, ainda serão efetuadas as deduções cabíveis, para somente depois se apurar o saldo final do imposto (positivo: a pagar; ou negativo: a restituir ou compensar). Somente esse saldo apurado no final do período, quando se revela negativo, será passível de restituição ou compensação, de acordo com o art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996.

É evidente que o marco inicial para a contagem do prazo prescricional deve ser o dia a partir do qual o contribuinte poderá exercer o direito de pedir a restituição ou compensação. Os saldos negativos de IRPJ e da CSLL originam-se no final do período de apuração (anual ou trimestral), quando a pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro real deverá determinar o saldo do imposto (ou contribuição) a pagar ou a ser compensado. O artigo 231 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) prevê que para efeito de determinação do saldo do imposto anual a pessoa jurídica poderá deduzir o valor do imposto pago ou retido na fonte antecipadamente. Quando as antecipações (valores já ingressados no caixa da Fazenda Pública) superam o valor do imposto calculado no final do período, surge o crédito favorável ao contribuinte denominado Saldo Negativo (de IRPJ ou de CSLL). Portanto, é no final do período que se revela o "pagamento a maior" favorável ao contribuinte, que poderá utilizá-lo a partir do primeiro dia útil do mês subsequente.

Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil há muito se manifestou por meio dos atos normativos expedidos ao longo do tempo. Por ocasião da apresentação das declarações de compensação objeto da presente análise vigiam a Instrução Normativa nº 210, de 30 de setembro de 2002, e o Ato Declaratório SRF nº 3, de 07 de janeiro de 2000, que deixavam bastante claro o direito de o contribuinte solicitar a restituição ou compensação a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do período de apuração.

Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002

Art. 6º Os saldos negativos do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (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 subsequente ao do encerramento do período de apuração;

II — na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração.

Ato Declaratório SRF nº 003, de 07 de janeiro de 2000

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.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições (...) 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.

Assim, no presente caso, observa-se que o despacho decisório foi expedido com base na legislação vigente, que define o início da contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos a partir do mês subsequente ao final do período de apuração, para os pedidos de restituição de saldos negativos de IRPJ e de CSLL.

Entretanto, merece apreciação cuidadosa o argumento apresentado pelo contribuinte pleiteando o prazo prescricional de 10 (dez) anos, inclusive com amparo na transcrição de decisões do Superior Tribunal de Justiça. Trata-se da denominada "tese dos cinco mais cinco", complementada pela resistência à aplicação retroativa do art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005. Embora na peça contestatória o argumento tenha sido disparado sobre a utilização de prejuízo fiscal, que não faz parte da presente lide, caso venha a prevalecer tal entendimento com relação aos saldos negativos questionados, o despacho decisório será atingido. Em homenagem à primazia dos valiosos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, faz-se necessário uma análise pormenorizada desse aspecto da contestação.

O prazo para o contribuinte exercer o direito de pedir restituição ou compensação de eventual crédito a seu favor, no âmbito tributário federal, está contido nas disposições do art. 168, c/c art. 165, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, tal qual reproduzido a seguir:

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;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. (...)

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;

Como se vê, 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. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, para se verificar a disciplina a respeito da data da extinção do crédito tributário, cumpre averiguar as disposições do art. 150 do CTN, in verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

II- na hipótese do inciso 111 do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. (Grifei)

§ 1º O **pagamento antecipado** pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob **condição resolutoria da ulterior homologação** do lançamento. (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação **(Grifei)**

Conforme disposto no parágrafo 1º, do artigo 150, do CTN, o crédito tributário referente aos tributos lançados por homologação é extinto na ocasião do pagamento antecipado pelo sujeito passivo. A dúvida que pode ser suscitada, nesse caso, é quanto ao termo "*sob condição resolutoria da ulterior homologação do lançamento*", incluído no dispositivo legal.

Assim, diferentemente do entendimento manifestado com base na "tese dos cinco mais cinco", observando-se o direito posto, constata-se que a extinção do crédito tributário, com todos os efeitos daí provenientes, acontece no instante do pagamento antecipado. Esta é a inteligência da condição expressamente *resolutiva* prevista na Lei.

Na verdade, o prazo para implementação da condição resolutoria por meio da homologação ulterior constitui por um lado uma ressalva a favor dos interesses fazendários, e por outro lado uma salvaguarda em prol da segurança jurídica, em benefício do contribuinte, pois não seria razoável que o Fisco mantivesse *ad aeternum* o poder de verificar o procedimento adotado pelo sujeito passivo, modificando os seus efeitos a qualquer tempo. Ou seja, a condição necessária e suficiente para desconstituir a extinção do crédito tributário somente poderá ser implementada pela Fazenda Pública no prazo previsto para homologação, o que geralmente ocorre de forma tácita, pelo decurso do tempo disponível.

Vale ressaltar, nesse sentido, a lição de De Plácido e Silva, em seu Vocabulário Jurídico (Forense, Rio de Janeiro, 1994, p.497): "*Condição resolutoria (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada*"

Por conseguinte, não resta dúvida de que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, todos os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o momento do pagamento, antecipado pelo sujeito passivo. No entanto, a extinção poderá vir a ser desfeita, por meio de ulterior homologação da autoridade, que, caso considere a antecipação em desacordo com a legislação, poderá não homologar o lançamento - rompendo a relação jurídica anteriormente formalizada.

Nesse contexto, também vale transcrever a lição de Alberto Xavier, que corroborando essa visão, traz mais luzes à compreensão do assunto:

(...) a condição resolutorio permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que 'se for resolutorio a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe'. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutorio sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se

implementar. **(Grifei)** [Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário, Editora Forense, 1998, pag. 98/99]

Outrossim, sobreleva anotar que o Supremo Tribunal Federal já há muito tempo externou, em pelo menos duas oportunidades (Agravos 64.773-SP e 69.363-SP), a adequada inteligência dos artigos do CTN que tratam de prazo para pleitear restituição (art. 165, inciso I, e 168, inciso I), tendo deixado expresso no julgamento do Agravo nº 69.363/SP, ocorrido em 19.4.1977, que:

*Em caso idêntico, esta Egrégia Turma AGRG 64.773-SP, confirmou no seguinte despacho do eminente Ministro Thompson Flores: "(...) 2. Certo o despacho agravado ao qual aderiu a douta Procuradoria-Geral da República, fls. 97/8. 3. De fato, interpretando o art. 150 § 1º do C.T.N., considerou que, a partir do pagamento, começa a fluir o prazo para restituição do tributo. (...) A cláusula subordinada e condicional de ulterior homologação do pagamento em nada influí no raciocínio, porque ela funciona como ressalva em garantia dos interesses Fazendários; em segundo lugar, porque, tratando-se de condição resolutivo, a relação jurídica está formada e perdura, até que se realize a condição (v. Clóvis, com. art. 119). No caso, a condição não se verificou e o direito resultante do pagamento se tornou definitivamente invulnerável: o negócio não se resolveu e sua eficácia não cessou. (...) Segue-se do exposto que **não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo, que, no caso, ocorreu em 1967...** (Grifei)*

Com base nos fundamentos acima demonstrados, a interpretação que faço sobre as normas relativas ao prazo de prescrição questionado é esta: no caso do lançamento por homologação, o prazo prescricional para requerer a restituição de tributos é contado a partir da data do pagamento, que extingue de imediato o crédito tributário, sob condição resolutoria. Aqui deve ser destacado ainda que a condição resolutoria não impede a iniciativa do contribuinte de exercer o direito de pleitear a restituição ou compensação, caso considere o pagamento indevido, isto é, a partir do dia do pagamento, que operou efeitos de extinguir o crédito tributário, inicia-se a contagem dos cinco anos em favor do contribuinte.

Sei perfeitamente que no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ) difundiu-se a cognominada "tese dos cinco mais cinco", considerando o início da contagem do prazo de prescrição para repetição do indébito a partir da data da homologação do lançamento. Entretanto, deve ficar claro que essa tese foi por muito tempo desenvolvida no âmbito do direito infraconstitucional, tendo em vista que se tratava de esforço hermenêutico realizado sobre os dispositivos do CTN, sem alusão a qualquer dispositivo da Carta Magna.

Todavia, a discussão desse tema assumiu novo contexto com a publicação da Lei Complementar (LC) nº 118, de 9 de fevereiro de 2005 (DOU de 9.2.2005 - Edição Extra), notadamente pelo conteúdo dos artigos 3º e 4º, a seguir transcritos:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n 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.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional.

Como se vê, o art. 3º da LC nº 118, de 2005, para dirimir dúvidas, expressamente estabeleceu o momento do pagamento como a interpretação adequada a respeito do instante em que ocorre a extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação. De forma ainda mais explícita, o art. 4º reforçou o caráter

interpretativo da norma prevendo-lhe eficácia ex tunc, com base no inciso I do art. 106 do CTN, o qual determina a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Dada a relevância da questão, faz-se necessário tecer comentários sobre os novos desdobramentos da mais recente jurisprudência, avaliando-se as perspectivas para solução da controvérsia - com relação aos fatos ocorridos antes da edição da LC nº 118 de 2005 - ainda não pacificada no âmbito do Poder Judiciário.

Após a aprovação da LC nº 118, de 2005, o Superior Tribunal de Justiça manifestou-se em alguns julgados no sentido de que o novo disciplinamento previsto na lei interpretativa deve incidir apenas sobre as situações que venham a ocorrer após a sua vigência, atribuindo-lhe eficácia prospectiva, por considerá-la uma inovação normativa. O atual entendimento desse Tribunal pode ser resumido no texto abaixo, extraído da ementa proferida no julgamento dos Embargos de Declaração (Edel no AgRg no Recurso Especial nº 709.905 -SP, realizado no dia 15 de junho de 2010:

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 entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.")

Para expressar esse entendimento, o STJ atribui a pecha de inconstitucionalidade ao art. 4º da LC nº 118, de 2005, por ofensa ao art. 2º da CF (autonomia e independência dos poderes) e ao art. 5º, XXXVI (garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada).

Como as decisões sobre o tema estavam sendo emanadas de órgãos fracionários do STJ, a Fazenda Nacional interpôs recursos extraordinários (RE), alegando o descumprimento do princípio constitucional da reserva de plenário prevista no art. 97 da Constituição Federal (Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público). Os recursos (RE 486888 e 482.090-1 SP) foram conhecidos e providos pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que determinou ao STJ o cumprimento do art. 97 da CF de 1988.

O assunto foi apreciado, em 6 de junho de 2007, pela Corte Especial do STJ, nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade (AI no ERESP 644736/PE), cuja ementa exprime:

Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, 1. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do falo gerador.

2. *Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.*

3. *O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.*

4. *Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.*

5. *O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).*

6. *Arguição de inconstitucionalidade acolhida. (Grifei)*

Fiz essa referência, para demonstrar que a demanda relativa à contagem do prazo prescricional para repetição do indébito - antes delimitada apenas pelo direito infraconstitucional, para o qual o STJ pronuncia a última palavra - atingiu o status constitucional, pois a partir de agora a manutenção da "tese dos cinco mais cinco" depende do afastamento, por ofensa à Constituição, do art. 4º da LC nº 118, de 2005, como julgou a Corte do STJ, de forma incidental, prevalecendo apenas para as partes envolvidas nos autos apreciados.

Dessa forma, tratando-se agora de julgar ofensa à Carta Magna, a solução final da polêmica (aplicação retroativa da interpretação contida no art. 3º da LC nº 118, de 2005) dependerá de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, órgão detentor da competência para apreciar em caráter definitivo a constitucionalidade das normas - inclusive com efeitos *erga omnes* - no direito brasileiro. A decisão acontecerá, portanto, quando aportarem no STF, para julgamento de Recursos Extraordinários manejados pela Fazenda Nacional, as demandas em andamento nos tribunais subalternos.

Convém nesse momento, mencionar que, por ocasião do julgamento do RE 482.090-1 SP, cujo mérito restringia-se a apreciar a ofensa ao princípio da reserva de plenário (CF, art 97), o voto do relator, Ministro Joaquim Barbosa, aprovado por unanimidade, expressou o seguinte entendimento quanto à "questão de fundo", ou seja, quanto à interpretação da contagem do prazo prescricional:

Passo a examinar, então, a questão de fundo.

*Os arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005 objetivam estabelecer, com eficácia retroativa, que a prescrição do direito do contribuinte à restituição do indébito tributário pertinente às exações sujeitas ao lançamento por homologação ocorre em cinco anos contados do pagamento antecipado. Na linha do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, **interpretado literalmente (grifo original), a retroatividade de normas meramente interpretativas é irrestrita e, portanto, o disposto no art 3º da LC 118/2005 também se aplica aos recolhimentos indevidos que se deram antes da publicação da referida lei complementar**, independentemente da data de ajuizamento da respectiva ação judicial. Dito de outro modo, o art. 3º e o art. 106, I, do Código Tributário Nacional **não (grifo original)** colocam qualquer limitação ao alcance retroativo da norma que estabelece como o prazo prescricional deverá ser computado.*

Anteriormente à publicação da LC 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça firmara orientação segundo a qual o prazo para restituição do indébito tributário era de cinco anos, contados a partir da homologação do lançamento (art. 156, VII do CTN), que poderia ser expressa ou tácita. Como o prazo de que dispõe a autoridade fiscal para homologação - é de cinco -anos (art.150, §§ 1º e 4º, do CTN), a prescrição do direito à restituição do indébito tributário poderia chegar a dez anos, contados do momento em que ocorria o fato gerador, se houvesse a homologação tácita do lançamento. **O art 3º da LC 118/2005, em um primeiro exame, busca superar o entendimento e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação. (Grifei)**

Destaque-se também que, ao proferir o seu voto, durante o mesmo julgamento, assim manifestou-se o Ministro Marco Aurélio:

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, diria mesmo que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça foi surpreendida com os embargos declaratórios e a veiculação da matéria, isso porque o caso não é simplesmente de aplicação da lei no tempo, mas, sim, de afastamento peremptório de **preceito que revelou, ou melhor, explicitou mais ainda, se é que era preciso**, o princípio segundo o qual **a prescrição tem como termo inicial a data do nascimento da ação**. E se afastou a Lei Complementar nº 118/2005, mais precisamente o artigo esclarecedor, artigo 4º, no que remeteu ao artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que versa, justamente, a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, em qualquer hipótese, quando seja expressamente - **para mim, ela foi simplesmente interpretativa** - interpretativa, excluída a aplicação de penalidade no caso de infração.

Aqui estamos diante daquela situação concreta em que se dobrou o prazo alusivo à prescrição mediante uma interpretação inteligente, sem dúvida alguma, mas que, a meu ver, de início, não se coaduna com o que se contém no Código Tributário Nacional.

Acompanho, integralmente, o relator no voto proferido (...) (Grifei)

Feitas essas observações, fica demonstrado que a controvérsia - que persiste somente para as demandas que precedem a publicação da lei interpretativa - não está apaziguada no âmbito do Poder Judiciário. Pelo contrário, existe grande probabilidade de um revés no Supremo Tribunal Federal, pelas manifestações já expressas por Ministros daquela Corte, como acima está destacado.

Diante de todo o exposto, a minha convicção é de que o prazo para contagem da prescrição inicia-se com o pagamento, quando o lançamento é realizado por homologação, não merecendo guarida a tese defendida pelo contribuinte com arrimo nas decisões judiciais.

Além do mais, não há como negar que as decisões proferidas pelo STJ têm validade somente *inter partes*. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão concreta em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

A propósito, é de se observar o disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...". Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, os interessados não podem usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "*inter partes*" e não "*erga omnes*".

Sobre decisões judiciais, destaque-se ainda o disposto no Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974:

Art. 1º E vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

Art. 2º Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais a que se refere o art. 1º produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

Feita a minuciosa análise, a meu ver, o despacho decisório também não merece reparos quanto à rejeição do direito creditório alusivo aos saldos negativos de IRPJ (anos-calendário 1995, 1996, 1997 e 2003) e CSLL (ano-calendário 2003).

Tendo em conta que o Recorrente repisa argumentos já enfrentados no acórdão recorrido e não oferece novos elementos de prova, decido mantê-lo pelos seus próprios fundamentos, exceto no que pertine à questão do termo inicial de contagem do prazo prescricional de 5 (cinco) anos para apreciação de pedidos de restituição de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, por entender que a contagem deste prazo não se inicia a partir do mês subsequente ao final do período de apuração, mas sim a partir do mês seguinte ao fixado pela legislação para entrega da declaração de IRPJ, como será explicado na sequência.

Para a exata compreensão do tema a enfrentar, cabe gizar, primeira e sinteticamente, o conceito de decadência.

Para tal finalidade, emprestamos as palavras do saudoso tributarista Fábio Fanuchi, para quem a decadência “traduz-se na perda de um direito e a prescrição na perda da ação que faria prevalecer um direito”¹.

Ainda, segundo o autor, ambos os institutos possuem um elemento em comum: a perecibilidade do direito por inércia de seu titular².

Essas proposições nos permitem deduzir os elementos que, logicamente, compõem a estrutura do conceito referenciado, quais sejam:

- 1) a existência de um direito exercitável;
- 2) o não exercício desse direito num determinado prazo;
- 3) a falta de exercício do direito motivada por inércia ou omissão de seu titular.

Aplicando-se esta inteligência ao presente caso, constata-se que não ficou caracterizada qualquer inércia do contribuinte que justificasse o início da contagem do prazo decadencial a partir do dia seguinte ao de encerramento dos períodos-base de apuração dos lucros. Isto porque a Receita Federal do Brasil (RFB) não dispunha, até então, de elementos para a verificação da consistência jurídica do crédito relativo a saldo negativo, o que somente seria

¹ Fábio Fanuchi, A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário, Resenha Tributária, p. 16.

² Ob. Cit., p. 17.

possível mediante análise dos dados das declarações de ajuste anual dos períodos-base sob exame, cujo prazo de entrega é fixado pelos art. 39 c/c o 43 da Lei nº 8.383/1991:

Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 5º A diferença entre o imposto devido, apurado na declaração de ajuste anual (art. 43), e a importância paga nos termos deste artigo será:

a) paga em quota única, até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, se positiva;

b) compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subsequentes ao lixado para a entrega da declaração de ajuste anual, se negativa, assegurada a alternativa de requerer a restituição do montante pago indevidamente.

(...)

Art. 43. As pessoas jurídicas deverão apresentar, em cada ano, declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais auferidos nos meses de janeiro a dezembro do ano anterior, nos seguintes prazos:

I- até o último dia útil do mês de março, as tributadas com base no lucro presumido;

II - até o último dia útil do mês de abril, as tributadas com base no lucro real;

III - até o último dia útil do mês de junho, as demais.

(...)

Da leitura dos trechos destacados, observa-se que o contribuinte tinha até o último dia do mês de abril para a entrega das declarações de ajuste anual, e, nessa perspectiva, este seria o termo inicial da contagem do prazo decadencial para apresentação dos respectivos pedidos de restituição, porque somente a partir deste momento a administração tributária poderia avaliar a legitimidade daqueles através de documento oficial preenchido pelo contribuinte.

Desse modo, inviável a aplicação do artigo 168, I, para justificar o início da contagem do prazo decadencial a partir do dia seguinte ao de encerramento dos períodos-base de apuração dos lucros do contribuinte, posto que, nesta data, o evento que lhe deu origem – Declaração de ajuste da Pessoa jurídica - ainda não estava materializado em linguagem jurídica competente, sendo logicamente impossível pretender-se o início da fluência de prazo decadencial relativo a direito que ainda não pode ser posto em atividade por óbice normativo.

Afinal, como visto, a decadência tem por pressupostos a existência de direito exercitável e a inércia de seu titular durante certo lapso de tempo, sem os quais a contagem daquele prazo não se pode ter início.

Ademais, em regra, a natureza do elemento acessório segue a do principal. Logo, não se poderia ter deflagrado o início da contagem do prazo de decadência - ocorrência incidental do direito a que se aplica - se ainda não existia juridicamente a faculdade de exercício do próprio direito.

Certo é que a origem do crédito em discussão não se subsume aos ditames do inciso I do artigo 168 do CTN por não ter origem, propriamente, num recolhimento pontual, indevido ou a maior, mas decorrer de saldo negativo de IRPJ apurado ao final do período-base, evento dinâmico, que se materializa com o decurso do tempo. Neste diapasão, a interpretação que parece mais justa e razoável é aquela que considera como *dies a quo* do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de indébito o mês seguinte ao fixado pela legislação tributária para entrega da declaração de IRPJ.

Esta inteligência encontra guarida no Acórdão 101-95550, da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sessão de 25/05/2006, cuja ementa é reproduzida a seguir:

RESTITUIÇÃO- DECADÊNCIA

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de saldo negativo de IRPJ recolhido como estimativa em 1992, 1993 e 1994 extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado do mês seguinte ao fixado para a entrega das respectivas DIRPJ.

Entretanto, mesmo aplicando-se a regra de contagem de prazo aqui esposada ao caso concreto, constata-se que melhor sorte não assistiria ao Recorrente, eis que na data do protocolo do pedido de restituição (30/04/2003) já havia decaído o direito de pleiteá-la relativamente aos anos-calendário de 1995, 1996, e 1997.

Nesse quadro, mantém-se o não provimento do recurso, porém, com fundamento distinto do esposado pelo acórdão recorrido, conforme exposto em linhas precedentes.

Saldos Negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2003

No que se refere aos saldos negativo de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003, o acórdão recorrido corroborou a decisão do Despacho Decisório exarado pela autoridade administrativa, que assim se pronunciou sobre a matéria:

(...)

O crédito de saldo negativo de IRPJ apresentado em DCOMP e relativo ao ano base 2003, no valor de R\$ 112.947,51, compõe-se de estimativas daquele ano

compensadas com saldo negativo IRPJ de 2002 e saldo negativo IRPJ de 1996. Uma vez que as DCOMP com crédito do ano 1996 não foram homologadas, os valores de estimativas de 2003 compensados com aquele crédito foram desconsiderados, o que enseja apuração de saldo positivo para o ano de 2003, não cabendo assim reconhecimento de crédito. Proponho a não homologação das DCOMP cujo crédito seja de saldo negativo de IRPJ apurado em 2003.

(...)

No que se refere ao crédito de saldo negativo de CSLL do ano base 2003 apresentado pelo contribuinte, no valor de R\$ 36.957,28, ressalta-se que o mesmo é decorrente de compensações de estimativas de 2003 com saldo negativo de CSLL do ano 2002 e saldo negativo de IRPJ do ano 1996. Pelos motivos já expostos a compensação declarada de débitos com crédito já decaído não é possível, não sendo assim considerada, o que ensejou saldo positivo de CSLL em 2003.

Proponho a não homologação das DCOMP cujo crédito se refira a crédito de CSLL apurado em 2003.

O arrazoadado supra que serviu de fundamento à não homologação dos PER/DCOMPs de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003 não merece retoques, motivo por que mantenho o acórdão recorrido nos termos em que foi exarado, até mesmo porque o Recorrente não acrescentou novos argumentos de defesa relativamente ao ponto examinado.

Dispositivo

Diante de todo o exposto, conheço parcialmente do recurso, rejeito a preliminar suscitada, e no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva