



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

Processo nº 10880.950151/2008-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.790 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria Compensação
Recorrente AGROPECUÁRIA E COMERCIAL CONQUISTA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO AO FISCO. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO REALIZADOS AO LONGO DO TEMPO UTILIZANDO PARTE DO CRÉDITO. ALEGAÇÃO DE QUE O PRIMEIRO PEDIDO DE COMPENSAÇÃO SE CONSTITUI EM CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO EM RELAÇÃO AO SALDO NÃO UTILIZADO. INEXISTÊNCIA DE CAUSA INTERRUPTIVA DA PRESCRIÇÃO. RECURSO IMPROVIDO.

O saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas tem origem na regra-matriz de direito ao crédito, que não se confunde com a regra-matriz de incidência tributária que fundamenta a exigência de tributos por parte da Administração.

A partir do momento da constituição/apuração do saldo negativo o contribuinte tem prazo de cinco anos para pedir a restituição ou utilizá-lo em processos de compensação. Em igual prazo, identificando irregularidades na constituição do saldo negativo, o Fisco pode efetuar as glosas que entender necessário, reduzindo o valor do saldo negativo, ou exigindo imposto a pagar, sempre por meio de auto de infração, conforme previsto no art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235, de 1972, com a redação atribuída pela Lei nº 11.941, de 2009.

O pedido de restituição é causa interruptiva da prescrição. Uma vez formulado, nada obsta que o contribuinte, enquanto não restituído o valor solicitado, aproveite tal crédito para, com base nele, ao longo do tempo, ainda que isto se estenda por mais de 5 anos, apresente pedidos de compensação. Poderá assim proceder até a efetiva extinção do crédito ou restituição pela Administração.

No entanto, nos casos em que não existe pedido de restituição e sim pedido de compensação envolvendo parte do crédito, em relação ao saldo não há

interrupção de prescrição. Assim o é porque o direito exercido de forma parcial não se constitui em causa de interrupção da prescrição em relação à parcela do crédito não contemplada no pedido compensação.

Recurso Voluntário Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A controvérsia no presente processo versa sobre o prazo prescricional no caso em que os pedidos de compensação, de forma a abranger a totalidade do crédito, ocorram no decorrer do tempo, estendendo-se após a data de 5 (cinco) anos, contados da constituição/formação do saldo negativo.

Conforme quadro existente às fls. 225/226, relacionando cada uma das DCOMPs, não foram homologadas as apresentadas a partir de 13/05/2009, sob o fundamento de que o crédito indicado à compensação já se encontrava prescrito.

A contribuinte defende-se sustentando que a partir da primeira Declaração de Compensação – DCOMP nº 06066.17227.191004.1.7.02-2176, apresentada em 19/10/2004, na qual foi demonstrada a composição do saldo negativo, não há o que se falar em prescrição, tendo em conta que todo o direito creditório teria sido ali informado.

A decisão da DRJ pode ser sintetizada, por meio da ementa a seguir transcrita:

Ano-calendário: 1999

PER/DCOMP. Prescrição.

A fluência do prazo prescricional para formalização de compensação ou pedido de restituição ocorre até a data da transmissão do instrumento hábil previsto na legislação (PER/DCOMP).

A apresentação de DCOMP em que apenas demonstrada a composição do crédito, e para vinculação de PER/DCOMP a serem posteriormente apresentados, como não formaliza a compensação ou o pedido de restituição, não tem o condão de suspender ou interromper a contagem do prazo de prescrição.

Direito Creditório. Prescrição. Prazo.

Em decisão definitiva do Pleno e com Repercussão Geral, o STF reconheceu a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/05, mas considerou válida a aplicação do novo prazo de cinco anos às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Decorre daí que deve ser aplicado o prazo prescricional de cinco anos aos PER/DCOMP apresentados após 09/06/2005.

Não se homologam as compensações e indefere-se o pedido de restituição de indébito tributário apurado em 31/12/1999, mas apenas formalizados a partir de 13/05/2009.

Dos fundamentos da decisão da DRJ colho a seguinte passagem:

- nos termos do artigo 35 da Instrução Normativa nº 900, de 2008, apresentada DCOMP indicando o crédito a ser nela utilizado, "mas que não

formaliza a sua integral utilização, porque os débitos compensados são inferiores ao crédito informado, não se presta a suspender ou interromper a fluência do prazo prescricional. É necessária a formalização posterior, dentro do prazo prescricional, de PER ou DCOMP para a restituição ou compensação do saldo remanescente do crédito."

Intimada do acórdão, de forma tempestiva aparte interessada apresentou o recurso de fls. 236 e seguintes, alegando, em síntese:

- Que no ano-calendário de 2000¹ apurou saldo negativo na DIPJ e veio a realizar diversas compensações tendo a primeira declaração de compensação sido apresentada em 13/05/2005, portanto, antes de esgotado o período quinquenal da prescrição;

- Sustenta a recorrente que o entendimento da Receita Federal de que o crédito indicado nas DCOMPs apresentadas a partir de 13/05/2005² já estava atingido pela prescrição não levou em conta que estes mesmos créditos já haviam sido declarados em compensações anteriores. Desta forma, não se tratam de créditos declarados após o transcurso do prazo prescricional.

- Assim, diz a recorrente, há que se reconhecer o seu direito de realizar as compensações levadas a termo sobre os citados créditos, tendo em vista que a totalidade do valor de seu crédito compensável fora declarado em 13.05.2005, sendo as demais DCOMPs sempre vinculadas a esta declaração inicial que se deu antes do suposto prazo prescricional.

- Sustenta, ainda, em seu favor, o entendimento consubstanciado na ementa dos Embargos de Divergência nº 644.736, em que o STJ consolidou a tese dos 5 + 5.

É o relatório.

¹ O ano-calendário do saldo negativo é 1999 e o exercício 2000.

² Esta alegação consta do terceiro parágrafo da fl. 239 (recurso).
Documento assinado digitalmente por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO
Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 25/09/2014 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso manuseado pela parte encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo a examinar a questão a partir da constituição do saldo negativo do direito ao crédito por parte do contribuinte, destacando, de início, que não se pode confundir "declaração do crédito" por meio de DCOMP, como apontado pela recorrente, com a constituição do crédito em favor do sujeito passivo. O crédito, indicado para fins de compensação, precisa estar devidamente constituído e isto ocorre em momento anterior, por meio de incidência de regra jurídica própria, que analisarei em momento seguinte.

Outra questão a ser esclarecida é que não se trata de saldo negativo do ano-calendário de 2000. O saldo negativo em questão é referente ao ano-calendário de 1999, exercício de 2000.

Em relação ao citado crédito, referente ao ano-calendário de 1999, a primeira compensação apresentada foi em 19/10/2004 e foram homologadas todas as compensações subsequentes apresentadas até 15/12/2004. Após esta data, provavelmente impulsionada pela tese dos 5 + 5, até então consagrada pela jurisprudência do STJ, a partir de 15/05/2009 a recorrente veio apresentar novos pedidos de compensação em face ao crédito antes referido, alegando que o primeiro pedido apresentado em 19/10/2004 suspendera o prazo prescricional.

Fixado os fatos, passo à análise da natureza jurídica, o momento da constituição do saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas e a questão relacionada à prescrição.

I - Da Natureza jurídica, o momento da constituição do saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas e a questão relacionada à prescrição

Nos termos da Súmula 436 do STJ e do Resp 962.279/RS, submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC, "a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

Neste cenário, no momento da entrega da DCTF, à semelhança do que ocorre com o lançamento de ofício, tem-se uma norma individual e concreta constituindo o crédito tributário. Todavia, além da **regra-matriz de incidência tributária**, da qual resulta o débito tributário, há a **regra-matriz de direito ao crédito**. Da primeira surge a obrigação do particular em face da Administração e da segunda advém a obrigação da Administração frente ao particular. É da segunda que nasce a constituição do crédito em favor do contribuinte³.

³ A questão da existência da regra-matriz de incidência tributária, da qual decorre o débito do particular frente à Administração e a regra-matriz de direito ao crédito tributário, da qual decorre a obrigação da Administração frente ao particular, foi apontada pelo Ministro Fux quando do julgamento dos Resps 773.675 e 1.065.234/RS.

Assim, em se tratando de IRPJ, o saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas, decorrente de retenção de imposto de renda na fonte e ou recolhimento de estimativas, resulta constituído no momento em que o contribuinte, mediante procedimento adequado⁴, (i) informa as receitas e os rendimentos sujeitos à tributação; (ii) apura o montante dos tributos devidos e (iii) dele subtrai o que foi pago de forma antecipada, declarando tal procedimento à Administração. Neste momento tem-se a constituição do saldo negativo em favor do contribuinte, com prazo de cinco anos para ser utilizado em processo de compensação ou pedido de restituição. Em igual prazo, identificando irregularidades na constituição do saldo negativo, o Fisco pode efetuar as glosas que entender necessário, reduzindo o valor do saldo negativo, ou exigindo imposto a pagar, sempre por meio de auto de infração, conforme previsto no art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235, de 1972, com a redação atribuída pela Lei nº 11.941, de 2009.

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em auto de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributos ou penalidades (...).

§ 4º. O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada a infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

Partindo do entendimento de o direito ao crédito tributário do contribuinte frente à Fazenda advém de regra de incidência pertencente ao regime jurídico, tem razão o Conselheiro Carlos Pelá quando menciona que decorridos cinco anos da constituição/apuração do saldo negativo em favor do contribuinte e tendo este aproveitado tais valores mediante compensação, sem que a Fazenda Nacional tivesse glosado nos 5 (cinco) anos subsequentes à constituição, não é possível fazê-lo após tal prazo. Assim como o sujeito passivo tem 5 (cinco) anos para requerer a restituição ou compensação do saldo negativo, uma vez constituído tal saldo a Fazenda também dispõe de 5 (cinco) anos para conferir as apurações feitas pelo sujeito passivo e informadas em DIPJ. Passados 5 (cinco) anos, e diante do que dispõe o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescentado pela Lei nº 11.941, de 2009, não há como alterar o valor do saldo negativo.

Em outras palavras, o sujeito passivo pode entregar DCTF reconhecendo imposto a pagar, situação em que resta constituído o débito tributário em favor do Fisco, como pode realizar procedimento, previsto em lei, apontando crédito em seu favor. Neste sentido, conforme reiteradamente destacado pelo Conselheiro Carlos Pelá, tem-se que a relação entre Contribuinte e Fisco é de crédito e débito, que ora pode ser a favor de um e ora a favor de outro. Nesta mesma linha encontram-se ensinamentos em artigos de doutrina de Jefferson Medina nas Revistas Dialética de Direito Tributário de nºs 225 e 226, editadas, respectivamente, nos meses de junho e julho de 2014⁵.

O fato dos referidos julgamentos versarem sobre ICMS em nada altera os pressupostos e a natureza jurídica do direito ao crédito. A propósito, do REsp 77.675, (DJ de 2.4.2007, p. 239), colho a seguinte passagem:

"(...) O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito) (...) porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito)."

⁴ A expressão "procedimento adequado" deve ser entendida como situação onde inexistam omissões a serem tributadas.

⁵ Jefferson Marcos Biagini Medina, Natureza Jurídica do Crédito e Débito no ICMS e suas Implicações no Ordenamento Jurídico. In: Revista Dialética de Direito Tributário, 225, p. 113-124. Junho 2014.

Ademais, por oportuno, registra-se que a partir da premissa de que o pedido de restituição ou de compensação pressupõe a existência de crédito líquido e certo, tem-se que tal crédito deve estar constituído quando do pedido de restituição ou compensação. Nesta linha, tenho por equivocada a jurisprudência e as posições doutrinárias que entendem que o prazo do artigo 168 do CTN tem natureza decadencial e não prescricional. Da obrigação tributária até o advento da constituição do crédito o prazo é de decadência. Da constituição ou do pagamento indevido do crédito, até sua exigência, o prazo é de prescrição.

Fixados tais pressupostos, cabe analisar a situação concreta em que o sujeito passivo constituiu o crédito em seu favor e, dentro do prazo prescricional, requereu a compensação de parte deste crédito.

Há que se fazer distinção entre pedido de restituição e pedido de compensação.

No pedido de restituição, formulado dentro do prazo, em que o contribuinte pede que a Fazenda lhe restitua a integralidade de seu crédito, enquanto tal crédito não lhe for restituído, por inteiro, não há o que se falar em prescrição, pois o direito já foi exercido e a mora é da Administração.

Por outro lado, uma requerida a restituição, nada obsta que o contribuinte, enquanto não lhe for restituído o valor solicitado, aproveite tal crédito para, com base nele, ao longo do tempo, ainda que isto se estenda por mais de 5 anos, apresente pedidos de compensação. Assim poderá proceder até a efetiva extinção do crédito ou restituição pela Administração.

No entanto, nos casos em que não existe pedido de restituição e sim pedido de compensação envolvendo parte do crédito, em relação ao saldo não há interrupção de prescrição. Assim o é porque o direito exercido de forma parcial não se constitui em causa de interrupção da prescrição em relação à parcela do crédito não contemplada no pedido de compensação.

No mais, registra-se que a prescrição tem como fundamento os seguintes elementos:

- 1º - existência de uma ação ou requerimento exercitável pelo titular de um direito.
- 2º - inércia do titular da ação ou requerimento, caracterizado pelo seu não exercício durante um determinado lapso de tempo estabelecido em lei
- 3º - ausência de ato ou fato que possua um efeito impeditivo, suspensivo ou interruptivo desse prazo prescricional.

Do exposto, sem razão os argumentos da recorrente de que o pedido de compensação inicialmente formulado se constitui em causa de interrupção da prescrição em

Jefferson Marcos Biagini Medina - Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 do Confaz. Efeitos Jurídicos para os Signatários e Consumidor Final não Contribuintes do ICMS. In . In. Revista Dialética de Direito Tributário, 226, p. 91-105, julho 2014.

relação ao valor integral do crédito tributário. O direito exercido de forma parcial não se constitui em causa de interrupção da prescrição em relação à parcela do crédito em relação a qual não pedido de restituição ou compensação dentro do prazo de cinco anos. Tal critério aplica-se tanto em favor do Fisco quanto do Contribuinte.

Da alegação da tese dos 5 + 5

Quanto à alegação da tese que resultou conhecida como sendo dos 5 + 5, isto é, que uma vez apurado o saldo negativo ou realizado pagamento indevido a Administração tem 5 (cinco) anos para homologar e o contribuinte mais 5 (cinco) para pedir a restituição, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, com Repercussão Geral, em 04/08/2011, cuja ementa segue transcrita, resultou assentado que tal tese não se aplica aos pedidos de compensação realizados a partir de 09/06/2005, quando entraram em vigor as disposições da Lei Complementar nº LC 118/05.

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às **ações ajuizadas após a vacatio legis**, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que

tomassem ciência do novo prazo, mas também que **ajuizassem as ações necessárias** à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

ISSO POSTO, e tendo por norte a distinção entre os efeitos decorrentes do pedido de restituição integral do crédito e os efeitos decorrentes de pedidos de compensação de parte do saldo negativo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

assinado digitalmente

Moisés Giacomelli Nunes da Silva