ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11610.000867/2007-88

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

Processo nº	11610.000867/2007-88
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.987 – 1ª Turma**
Sessão de	18 de janeiro de 2019
Matéria	IRPJ
Recorrente	COMPANHIA SIDERURGICA PAULISTA - COSIPA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2001

CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO. PRESCRIÇÃO. INICIO DE CONTAGEM DO PRAZO. ANO-CALENDÁRIO 2001. VIGÊNCIA DA IN 210/01.

As antecipações são convertidas em pagamento extintivo do crédito tributário no momento do encerramento do período de apuração do imposto o que se dá em 31 de dezembro no caso de apuração do Lucro Real Anual. O prazo prescricional para restituição/compensação de saldo negativo de IRPJ/CSLL, apurado anualmente, extingue-se após o transcurso do período de cinco anos, contados a partir do 1º dia do mês de janeiro do ano-calendário subseqüente ao do encerramento do respectivo período de apuração, momento a partir do qual já era possível ao contribuinte buscar a recuperação do que fora pago a maior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Lívia De Carli Germano, que lhe deu provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo e Viviane Vidal Wagner.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 202/216) interposto pela contribuinte acima identificada, cujo ponto de discórdia refere-se à forma de contagem do prazo prescricional para o contribuinte solicitar restituição ou compensação de saldo negativo de IRPJ.

O acórdão n° 1301-001.491 de 10/04/14 (fls. 181/187), ora recorrido, foi assim ementado:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Data do fato gerador: 31/12/2001*
>
> *LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SALDO NEGATIVO. ANTECIPAÇÕES*
>
> *Nos termos do julgamento proferido pelo Colendo STF nos autos do RE nº 566.621, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.*
>
> *As antecipações convertem-se em pagamento extintivo do crédito tributário no encerramento do período de apuração, momento a partir do qual, se superiores ao tributo ou contribuição incidente sobre o lucro apurado, constituem indébito tributário passível de restituição ou compensação.*

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e o acórdão paradigma apresentado quanto ao momento em que inicia-se a contagem do prazo prescricional para que o contribuinte possa restituir-se ou compensar saldo negativo de IRPJ.

O acórdão ora recorrido aplicou entendimento de que o prazo prescricional de 05 anos passa a ser contado a partir de 31/12 do período de apuração no qual o crédito fora apurado.

Contudo, segundo a ora Recorrente, o acórdão paradigma (acórdão 9101-000.913 da 1°Turma da CSRF) traz entendimento distinto no sentido de que inicia-se a contagem do prazo prescricional para pleitear a restituição de saldo negativo de IRPJ no mês de abril do ano subsequente ao período de apuração, por força do disposto no art. 6º, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/96, conforme ementa abaixo:

> *Assunto: IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 1997*
>
> *Ementa: SALDO NEGATIVO DE IRPJ - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA*
>
> *Por força do artigo 6°, parágrafo 1°, inciso II da Lei n° 9.430/96, estabelece-se o mês de abril do ano subseqüente como o termo inicial para a compensação, ou restituição, do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12 do ano anterior.*

Além disso, trouxe a Recorrente um segundo tópico em seu Recurso Especial em que alega que tendo em vista que, no caso concreto, havia efetuado a compensação relativa aos períodos ora demandados (4º trimestre de 2002) na sua escrituração, conforme determinava a legislação vigente antes da edição da MP. 66/2002, que instituiu a declaração de compensação como forma de extinção dos débitos por compensação e que a apresentação da DComp sob análise, em janeiro/2007, apenas para formalizá-la segundo as novas regras o prazo prescricional somente teria tido seu início a partir da instituição da nova obrigação pela MP. 66/2002. Desta feita, a decisão também divergiria da jurisprudência administrativa que entende que a contagem do prazo prescricional somente tem início a partir do reconhecimento da lesão ao direito.

Por meio do despacho de admissibilidade de Recurso Especial (fls. 257/261), o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado deu parcial seguimento ao recurso, apenas em relação ao primeiro tópico (prescrição), tendo em vista que o segundo tópico não havia sido prequestionado pela Recorrente.

A Procuradoria apresentou contrarrazões (fls. 265/268) em que não contesta o conhecimento do Recurso Especial da contribuinte mas no mérito traz, em síntese, as seguintes alegações:

i-) conforme art. 168 do CTN, quando houver pagamento a maior, terá o contribuinte cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, para exercer seu direito potestativo de compensação;

ii-) a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento, nos moldes traçados pelo art. 156, inciso I do CTN;

iii-) no caso de tributo cuja sistemática de lançamento se dê por homologação, a contagem do prazo decadencial para a restituição deve obedecer o art. 3º da LC nº 118/05 que determina que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado do tributo e

iv-) não cabe ao CARF afastar a aplicação da lei.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Como mencionado no relatório, a discussão do Recurso Especial ora em análise refere-se à contagem do prazo prescricional para restituição ou compensação tributária de créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ.

O acórdão ora recorrido trata da não homologação de pedido de compensação de saldo negativo em razão do entendimento de que o prazo prescricional já havia sido atingido, tendo em vista que o pedido, referente a saldo negativo de 2001, fora apresentado em 26 de janeiro de 2007, portanto, após a fluência do prazo de 05 anos contados a partir de 31 de dezembro do período de apuração.

O acórdão paradigma trazido (9101-000.913) trata de mesmo tema, qual seja, o termo inicial da contagem do prazo prescricional para compensação/restituição de saldo negativo de IRPJ, contudo, aplica entendimento distinto, ao determinar que a contagem do prazo inicia-se a partir do mês de abril do ano seguinte ao do período de apuração.

Entendo estar presente a necessária similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigmático, bem como, a divergência jurisprudencial.

Portanto, o Recurso Especial merece ser conhecido.

Mérito

O Recurso Especial ora em análise trata especificamente de controvérsia formada sobre a forma de contagem do prazo prescricional previsto no artigo 168, I do CTN no caso de créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

O ponto nuclear da discussão refere-se ao termo inicial da contagem do prazo prescricional. A Recorrente defende que inicia-se a contagem do prazo somente a partir do mês de abril do ano subsequente ao período de apuração, por força do disposto no art. 6º, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/96, visto que somente a partir deste momento estaria apto a buscar seu direito.

O acórdão recorrido defendem que o termo " *a quo*" inicia-se ao final do período de apuração, que ocorre em 31 de dezembro.

A Procuradoria da Fazenda em suas contrarrazões vai além e defende que o prazo é iniciado no momento do recolhimento do tributo.

Inicio aqui minha análise de mérito com a transcrição dos dispositivos legais que julgo de essencial importância para a presente controvérsia que são o art. 168 e incisos do CTN e o art. 3°da LC n°118/05:

> *"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)*
>
> *II - na hipótese do inciso III 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."*
>
> *"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."*

Já o texto do no art. 6º, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/96 vigente à época dos fatos, previa o seguinte:

> *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.*
>
> *§ 1° O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:*
>
> *(...)*
>
> *II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.*

O saldo negativo apurado pelo contribuinte optante pelo Lucro Real decorre das comparação entre as antecipações efetuadas durante o ano e o imposto devido ao final do período. Se as antecipações são maiores que o imposto apura-se então o saldo negativo a ser aproveitado em períodos subseqüentes. Acaso o saldo do imposto a pagar ao final do período seja maior que os valores das antecipações pagas até então, tem o contribuinte a obrigação de efetuar o chamado recolhimento de ajuste.

Não restam dúvidas que as antecipações apuradas durante o ano somente têm sua destinação definida no momento do encerramento do exercício, pois, até lá, não se sabe ao certo se as antecipações originarão um crédito ao contribuinte ou não.

Me parece claro aqui, portanto, que as antecipações são convertidas em pagamento extintivo do crédito tributário no momento do encerramento do período de apuração do imposto o que se dá em 31 de dezembro no caso de apuração do Lucro Real Anual.

Assim, é que na ausência de qualquer menção expressa em outro sentido, será neste momento do encerramento do período de apuração que o montante das antecipações que superarem o imposto devido tornam-se indébito passível de restituição ou compensação e portanto, neste mesmo momento passaria a correr o respectivo prazo prescricional.

Contudo, deve o presente julgador ponderar que tal ausência de menção expressa em outro sentido foi suprida pelo texto do art. 6º, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/96 que definiu que somente a partir do mês de abril do ano subsequente é que o saldo negativo poderia ser compensado.

Tenho para mim que a prescrição, assim como a decadência, é instituto de direito material e não processual, pois, tratam e definem a perda de direitos subjetivos.

A prescrição é instituto fundamental de nosso ordenamento jurídico para alcance da chamada Segurança Jurídica que é princípio basilar que rege as relações humanas na sociedade.

O que se busca na prescrição é o balanceamento dentre garantir aos indivíduos e ao Estado a chance para exercer seus direitos e limitar tal direito no tempo que passa ser o vetor do início, manutenção e fim do direito, tendo-se assim um *status quo* para que indivíduos e estado não sejam surpreendidos em relações futuras pelo exercício de eventuais direitos eternos.

Neste sentido é importante lembrar que o CTN assegura em seu art. 165 o direito do sujeito passivo à restituição do tributo indevido ou pago a maior, tendo estabelecido em seu art. 168 um prazo para tanto, que é de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário.

A simples análise sistemáticas dos vários dispositivos à matéria permite concluir que ao contribuinte é assegurado o direito de restituir-se dos tributos pagos indevidamente (art. 165 do CTN) e o prazo para exercer tal direito é de 5 anos (art. 168), bem como, tal direito poderia ser exercido a partir do mês de abril do ano seguinte ao do período de apuração (texto vigente à época do art. 6º, § 1º, inc. II da Lei nº 9.430/96).

Pois bem, a pergunta que aqui se faz é: deve-se iniciar a contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte antes mesmo que pudesse, legalmente, exercer tal direito?

Entendo que não. A prescrição, como já dito, é instituto que visa trazer segurança jurídica à sociedade ao evitar-se situações de perpetuidade de direitos. Com a criação de prazos para o exercício do direito é alcançada tal segurança jurídica. Contudo, entendo que não é possível que o direito comece a aproximar-se de sua extinção antes mesmo de sua criação/nascimento.

Contudo, é importante ressaltar o fato que ao contribuinte não era imposto à época dos fatos, qual seja, ano-calendário de 2001, qualquer obstáculo à busca da imediata

restituição do saldo negativo apurado. Na época em que apurado o saldo negativo ora em discussão, já era possibilitado ao contribuinte solicitar a respectiva restituição logo no mês de janeiro do ano seguinte, conforme previsão do **art. 6°da IN 210/01**, *in verbis*:

> *Art. 6° 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 subseqüente ao do encerramento do período de apuração;*
>
> *II -na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subseqüente ao do trimestre de apuração.*

No mesmo sentido, destaco também o disposto no **Ato Declaratório SRF nº 03/2000** a Receita Federal admite a utilização do indébito correspondente a saldo negativos a partir de janeiro do ano subseqüente ao período de apuração correspondente:

> *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.*

Entendo também que a discussão aqui posta foi analisada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinária nº 561.908, julgado no rito de repercussão geral que restou assim ementado:

> *DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO 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 118/2005, 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 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 de 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 a LC 118/05, 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 a 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. 543B, §3o, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

Ainda que num primeiro momento pareça tratar de matéria diversa, entendo que tal julgamento é aplicável ao caso em tela, pois, muito embora o foco tenha sido a LC 118/05, o STF acabou por definir o termo inicial do prazo de prescrição estabelecido no inciso I do art. 168 do CTN.

A este respeito, faço minhas as palavras da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão n° 1101-001.127:

> *Em suma, contrariamente ao que vinha decidido o Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a Lei Complementar nº 118/2005 somente seria aplicável aos pagamentos indevidos verificados após sua vigência, o Supremo Tribunal Federal adotou como parâmetro para definição do prazo prescricional a data do ajuizamento da ação, aplicando-se o prazo de 5 (cinco) ou 10 (dez) anos a partir do pagamento indevido.*
>
> *A referida lei foi publicada em 09/02/2005, e seus efeitos se verificaram a partir de 09/06/2005. No presente caso, está em debate a possibilidade de a contribuinte ter utilizado, de 13/01/2006 a 31/07/2007, direito creditório apurado em 31/12/2000.*
>
> *Ou seja, avalia-se conduta da contribuinte posterior à entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/2005, momento no qual o Supremo Tribunal Federal declarou válida a aplicação do prazo nela previsto.*
>
> *Assim, mesmo observando-se o que decidiu definitivamente o Supremo Tribunal Federal no rito da repercussão geral, conclui-se que em 13/01/2006 já havia expirado o prazo de 5 (cinco) anos, iniciado em 01/01/2001, para a contribuinte valer-se, em compensação, de créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ relativo ao período de apuração anual, encerrado em 31/12/2000.*

Por todo exposto, entendo que a contagem do prazo prescricional para recuperação por meio de pedido de restituição ou compensação de saldo negativo do IRPJ inicia-se no mês de janeiro do ano seguinte em que apurado o saldo negativo, não merecendo acolhida as alegações da Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL apresentado para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator