



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

**Processo n°** 10850.000440/2003-61  
**Recurso n°** 159.984 Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-00.400 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 10 de novembro de 2010  
**Matéria** DCOMP S/N IRPJ  
**Recorrente** MAZA PRESTADORA DE SERVIÇOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1996, 1997, 1999

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. DECADÊNCIA.

Nos termos do artigo 168 do CTN o direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento do crédito tributário.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1996, 1997, 1999

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ANTECIPAÇÕES. IRRF.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que sofrer retenção a maior de imposto de renda sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto, somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ devido ao final do correspondente período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IRRF SOBRE RENDIMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS COMPROVAÇÃO.

É ônus da peticionária comprovar a regularidade do saldo negativo de IRPJ para aferição, pela autoridade administrativa, da certeza e liquidez do crédito pleiteado junto à Fazenda Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM, os membros do colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a prescrição do pedido de restituição/compensação dos anos-calendário 1996, 1997 e 1998 e, no

mérito, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro André Ricardo Lemes da Silva que adota a tese dos 10 anos para prescrição do indébito.

(assinado digitalmente)

---

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmem Ferreira Saraiva, André Ricardo Lemes Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

## **Relatório**

Trata-se de Declaração de Compensação, protocolizada em 19/02/2003 (fls. 01/02), pela qual a interessada pleiteia a compensação de débitos de CSLL (6012/2484) relativos ao 1º. Trimestre de 1999, janeiro, fevereiro e dezembro de 2000. A suportar referidas compensações a interessada indica, a título de direito creditório, saldos negativos de IRPJ dos anos-calendário 1996, 1997, 1998, 1º. e 2º. trimestres de 1999, no valor total de R\$ 5.158,99.

Como resultado da análise do pedido a DRF em São José do Rio Preto/SP proferiu o Despacho Decisório de fls. 217 a 222, reconhecendo, em parte, o direito creditório pleiteado, homologando as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido.

Consignou a autoridade que o direito de a interessada pleitear o indébito relativo aos anos-calendário 1996 e 1997 havia decaído. O direito creditório relativo ao saldo negativo do ano-calendário 1998, no valor de R\$ 1.426,05 foi reconhecido e o direito creditório relativo aos 1º. e 2º. trimestres do ano-calendário 1999 foi negado, pois as DIPJ relativas a esses períodos apontavam saldo a pagar de IRPJ e não saldo negativo.

Cientificada da decisão da DRF em São José do Rio Preto, em 14/04/2005 (A.R. à fl. 223), a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 224 a 230) protocolizada em 16/05/2005, alegando, relativamente ao direito creditório relativo aos anos-calendário 1996 e 1997, que o prazo de decadência só se iniciaria quando decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio a contar da homologação tácita do lançamento. Quanto ao direito creditório reivindicado relativo aos 1º. e 2º. trimestres de 1999, explica que teria efetuado retenções de imposto na fonte, conforme

notas fiscais que juntou, cujos créditos teriam sido compensados com CSLL, requerendo ao final, a reforma da decisão.

Ao analisar o pleito a 5ª. Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP indeferiu a solicitação da requerente, ao argumento de que, em relação à decadência do direito de repetição de indébito, o prazo se inicia na data da extinção do crédito tributário, assim entendido o respectivo pagamento, conforme determinação do CTN, que ocorre ao final do encerramento do exercício social, no caso de apuração anual do IRPJ, ou mensalmente, no caso de apuração mensal do imposto. Menciona a LC no. 118, de 2005, que teria eliminado qualquer dúvida nesse sentido.

Observa que os recolhimentos antecipados, no caso do Lucro Real anual, somente se caracterizariam como crédito ou pagamento ao final do período de apuração, não havendo direito creditório antes dessa data. Assim, em relação aos anos-calendário 1996 e 1997 e 1998, o crédito tributário teria sido extinto em 31 de dezembro de cada ano, encontrando-se decaído o direito de repetição de indébito, relativamente a esses períodos.

Quanto ao direito creditório relativo aos trimestres de 1999 consignou que o IRRF somente pode ser utilizado como dedução ao final do período de apuração e desde que as receitas que geraram seu recolhimento tenham sido oferecidas à tributação. Diante da ausência de provas do oferecimento de tais receitas à tributação a contribuinte não faria jus à dedução do reclamado IRRF, bem como porque restou consignado na decisão da DRF que a interessada teria apurado saldo a pagar de IRPJ nos respectivos períodos.

Inconformada com a decisão, da qual foi cientificada em 30/05/2007, como atesta o A.R de fl. 292, a requerente apresentou, em 28/06/2007, o Recurso Voluntário de fls. 293 a arguindo as mesmas razões de defesa deduzidas na manifestação de inconformidade, acrescentando que a LC 118, de 2005, somente geraria efeitos para pedidos protocolizados a partir de sua vigência, não se aplicando ao presente caso e que o prazo decadencial relativo ao saldo negativo do ano-calendário 1997 somente poderia ter início na data da entrega da respectiva DIPJ, como já decidira este Colegiado em julgados semelhantes. Anexa cópias das páginas dos Livros Diário, Razão, LALUR e planilha de cálculo, onde estariam contabilizadas e submetidas à tributação as receitas que deram ensejo às retenções pleiteadas. Pugna pela reforma do *decisum* de 1ª. instância.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Quanto à decadência do pedido de repetição de indébito relativo aos anos-calendário 1996 e 1997, é cediço que duas teses se confrontam: (i) a do prazo quinquenal expressa pelo artigo 168, I, do CTN ou (ii) aquela que soma ao prazo do artigo 168, I, o prazo de homologação tácita a que se sujeitam os tributos submetidos ao chamado lançamento por homologação, o que resultaria em dez anos o prazo de decadência de pedidos de restituição/compensação a eles relativos.

Curvo-me à corrente majoritária deste Colegiado, senão já pacificada, muito bem espelhada no voto vencedor da I. Conselheira Sandra Maria Faroni, proferido no Acórdão 101-96.505, que ora transcrevo parcialmente:

A questão posta a este Colegiado se centra na determinação do termo inicial para contagem do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição de indébito tributário.

O Código Tributário Nacional assim trata desse direito creditório:

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 devido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...]

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, como regra geral, em casos de pagamento indevido ou a maior, o direito de pleitear a restituição se extingue com o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito.

Em se tratando de tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo extingue o crédito sob condição resolutória o que significa dizer que, feito o pagamento, os efeitos da extinção do crédito se operam desde logo, estando sujeitos a serem resolvidos se não homologado o procedimento do contribuinte, expressa ou tacitamente.

Não se desconhecem as manifestações do STJ no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos é a data em que se considera homologado o lançamento (tese dos “cinco mais cinco” que predomina no STJ). Essa tese, todavia, peca pela falha de dar à condição resolutória efeitos de condição suspensiva, elevando o prazo para até 10 anos.

A correta interpretação para a contagem do prazo para pleitear a restituição, a meu ver, é aquela que vem sendo dada pelo Conselho de Contribuintes, traduzida na **ementa do Acórdão no. 108-05.791, de 13 de julho de 1999.**

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN – O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência da exação tributária anteriormente exigida.

Assim, em situações normais, o termo inicial para o prazo de cinco anos para pleitear a restituição é a data do pagamento. [...].

No presente caso, uma vez não alegado que o indébito se exteriorizou no contexto de situação conflituosa, o termo inicial para a contagem é a data em que se efetivou o pagamento, quando o débito foi extinto sob condição resolutória.

Para a hipótese em que o indébito decorre de recolhimentos por estimativa e apuração de saldo negativo na declaração de ajuste, havia uma particularidade quanto à fixação do termo inicial, em razão de disposições legais específicas, resultando numa interpretação mais favorável ao contribuinte. De fato, o art. 40 da Lei 8.981/95, revogado pela Lei 9.430/96, expressamente estabeleceu o termo inicial para a compensação e para a **alternativa** assegurada ao contribuinte de requerer a restituição. Nos termos da lei, ficou estabelecido o mês de abril do ano subsequente como o termo inicial para compensação do saldo e o dia seguinte à entrega da declaração para a alternativa de pedido de restituição. (grifos pertencem ao original).

A corroborar tal entendimento trago à colação as seguintes ementas, proferidas em recentes julgados deste Colegiado:

*RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário. – arts. 165, I e 168, I da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).*

Ac. 1º. C.C 195-00.033 – 5a. Turma Especial, em 20/10/2008.  
Relator José Clóvis Alves.

*RESTITUIÇÃO – SALDO CREDOR DE IRPJ – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. O imposto de renda retido na fonte em aplicações financeiras não se constitui, de plano, em crédito líquido e certo em favor da pessoa jurídica que sofreu a retenção. Faz-se mister que as receitas financeiras que lhes deram causa sejam submetidas à tributação, podendo os valores retidos reduzir o saldo a pagar apurado ao final do período de apuração. Na existência de saldo a pagar é que pode surgir*

*saldo credor de imposto, passível de restituição ou compensação. As retenções na fonte, dissociadas das receitas correspondentes, não podem ser consideradas na formação de saldo credor de imposto.*

*RESTITUIÇÃO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data do pagamento considerado indevido ou a maior (arts. 165, I e 168, I do CTN). Esse termo não se altera em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, eis que nesse caso, o pagamento extingue o crédito sob condição resolutória.*

Ac. 1º. C.C. 105-17.361, em 17/12/2008. Relator Waldir Veiga Rocha.

*IRPJ – ANO-CALENDÁRIO 1998 – RESTITUIÇÃO – SALDO NEGATIVO – APURAÇÃO ANUAL – DECADÊNCIA. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de saldo negativo de IRPJ recolhido como estimativa em 1992 é de 5 (cinco) anos, contado a partir do mês seguinte ao fixado para a entrega da respectiva DIRPJ.*

*RESTITUIÇÃO – SALDO NEGATIVO DE IRPJ – APURAÇÃO MENSAL – DECADÊNCIA. Com relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitos à ulterior homologação, o prazo decadencial para o pedido de restituição ou compensação de valores pagos a maior ou indevidamente, decorre em 5 anos a contar da data da extinção do crédito tributário.*

*DÉBITOS EXTINTOS POR PRESCRIÇÃO OU HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Devem ser excluídos do montante a ser compensado os débitos extintos por prescrição ou homologação tácita.*

Ac. 1º. C.C. 197-00.028 – 7a. Turma Especial, em 20/10/2008. Relatora Selene Ferreira de Moraes.

Assim, o prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago a maior ou indevidamente é de 5 (cinco) anos a contar da data do pagamento do tributo que se pretende restituir. Resta saber, *in casu*, o *dies a quo* da contagem desse prazo.

O saldo de imposto, a pagar ou a restituir, sempre é determinado ao final do período de apuração. Assim, caso o sujeito passivo opte por efetuar a apuração anual do imposto, somente em 31/12 do ano-calendário, quando forem elaboradas as demonstrações financeiras e forem cotejados o valor devido a título de IRPJ e os valores pagos a título de antecipações, é que será determinado o saldo final do imposto. Neste momento é que se consideram extintas as antecipações e, conseqüentemente, o crédito tributário relativo ao IRPJ porventura apurado. E é neste momento, também, que se verifica o indébito porventura existente, caso as antecipações sejam superiores ao IRPJ devido. A mesma situação se dá na apuração trimestral, verificando-se o saldo final do imposto no último dia do respectivo trimestre.

Dessa forma, o início da contagem do prazo decadencial para pedidos de restituição de indébito de IRPJ ou de CSLL ocorre no primeiro dia do período seguinte àquele

em que foi apurado o saldo do imposto ou da contribuinte. Assim, no caso de apuração anual, o prazo começa a fluir a partir de 1º. de janeiro do ano-calendário seguinte. No caso de apuração trimestral, no primeiro dia do trimestre seguinte ao que foi apurado o IRPJ e a CSLL.

À título de esclarecimento, à época do protocolo da declaração de compensação sob análise, vigoravam as disposições da IN SRF no. 210 de 4 de outubro de 2002, que, validando esse entendimento, assim dispunha no artigo 6º.:

*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.*

Portanto, *in casu*, em relação ao ano-calendário 1996, o início do prazo decadencial para pleitear a restituição do saldo negativo do IRPJ começou a correr em 1º. de janeiro de 1997, tendo terminado em 31/12/2001. Em relação ao ano-calendário 1997 o início da contagem ocorreu em 1º. de janeiro de 1998, tendo-se esgotado o prazo em 31/12/2002.

Quanto ao pleito relativo aos 1º. e 2º. trimestres de 1999 cumpre esclarecer que não é possível a restituição do IRRF pago a título de antecipação. Apenas o saldo negativo de IRPJ, porventura apurado ao final do período, é passível de restituição ou utilização em compensações. Tal entendimento decorre das expressas determinações legais, como se verifica da transcrição abaixo:

Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

*Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º. e 2º. do art. 29 e nos arts. 30 32, 34 e 35 da Lei no. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei no. 9.065, de 20 de junho de 1995.*

.....  
*§ 4º. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

.....  
*III – do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.*

O tema também foi objeto de normatização no âmbito da administração tributária, conforme se verifica do conteúdo do Ato Declaratório Normativo SRF no. 003, de 7 de janeiro de 2000:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º. do art. 39 da Lei no. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º. e 6º. da Lei no. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei no. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuições 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.*

Verifica-se, assim, que ao menos desde 1996, a lei determina que somente é passível de restituição ou compensação o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL apurado no final do período de apuração. Portanto, caso existam recolhimentos a título de antecipação, dentre eles o IRRF, o efeito do indébito somente se verifica ao final do período de apuração, em uma destas situações:

- contribuintes que obtiveram como resultado final prejuízo fiscal, não apurando IRPJ devido,

- embora tenham apurado lucro real e débitos de IRPJ, o valor devido ao final do período é inferior à somatória dos recolhimentos efetuados por antecipação.

Entretanto, é necessário provar que os rendimentos que deram origem às antecipações tenham sido oferecidos à tributação. Para dirimir quaisquer dúvidas transcrevo, uma vez mais, o teor do inciso III do parágrafo 4º. do artigo 2º. da Lei no. 9.430, de 1996:

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36)

*§ 4º. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

.....

*III – do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre **receitas computadas na determinação do lucro real.***

Vinculando-se a presente declaração de compensação a direito creditório alegado pelo sujeito passivo, deve estar devidamente acompanhada de documentação comprobatória da existência do crédito junto à Fazenda Pública para aferição da autoridade administrativa quanto a sua consistência. De fato, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Neste



caso, a prova do indébito, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou a maior.

Decorre daí que a declaração de compensação deve estar necessariamente instruída com as provas do indébito tributário no qual se fundamente, configurando-se imprescindível, no caso de saldo negativo de IRPJ, que seja comprovada a regular apuração do imposto devido em cada período, bem como as deduções efetivadas a título de antecipações, tais como o pagamento de estimativas e o IRRF incidente sobre receitas regularmente inseridas na base tributável.

Por conseguinte, ao contrário do entendimento da recorrente, o indébito não se constitui automaticamente do saldo negativo alegado ou apontado nas declarações entregues à SRF, tendo em conta que o resultado apontado e/ou declarado pelos contribuintes deve obrigatoriamente refletir a apuração corretamente escriturada, sujeitando-se, assim, à comprovação documental para efeito da certeza do crédito pleiteado.

*In casu* a requerente errou quanto à adequada formalização do pleito relativo aos 1.º e 2.º trimestres de 1999, à medida que, como consignado, o IRRF não é restituível a esse título, somente sendo possível a restituição do saldo negativo de IRPJ porventura apurado. É admissível a conversação, de ofício, do pedido de restituição de IRRF, naquele juridicamente possível, de restituição de saldo negativo de IRPJ. Entretanto, compulsando a DIPJ relativa aos 1.º e 2.º trimestres de 1999, verifica-se que em ambos os períodos foi indicado saldo de imposto a pagar e não saldo negativo de IRPJ.

Ademais, ainda que a recorrente pudesse alegar preenchimento equivocado da declaração, que apontou saldo de imposto a pagar nos períodos discutivos, o que não ocorreu neste caso, ainda assim não foi feita a prova de que os rendimentos que deram origem às retenções pleiteadas foram oferecidos à tributação. As simples cópias dos registros contábeis acostadas aos autos não permitiram concluir que os valores auferidos, consignados nas notas fiscais de nos. 646, 647 e 648, foram incluídos na respectiva DIPJ, para determinação da base de cálculo do IRPJ de cada trimestre.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento recurso voluntário.

Sala de Sessões, 10 de novembro de 2010.

(assinado digitalmente)

---

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Assinado digitalmente em 17/11/2010 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, 17/11/2010 por ANA DE BARROS FERNA  
NDES

Autenticado digitalmente em 17/11/2010 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ  
Emitido em 02/03/2011 pelo Ministério da Fazenda