



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

Processo n° 10070.000138/99-98
Recurso n° 343.173 Voluntário
Acórdão n° 3102-00.587 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria COMPENSAÇÕES DIVERSAS
Recorrente CASAS CHAMMA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/12/1991

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. NORMA INCONSTITUCIONAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ATO GERAL DO PODER EXECUTIVO. PRAZO DE DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. DATA DO PAGAMENTO.

O prazo decadencial de restituição do indébito da contribuição para o Finsocial, ainda que decorrente de inconstitucionalidade de norma e com efeito reconhecido em ato de caráter geral do Poder Executivo, tem o início de sua contagem a partir da data do pagamento do indébito tributário e término no dia em que completar cinco.

CRÉDITO DE CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL. DÉBITO DE COFINS. AUTOCOMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. POSSIBILIDADE.

A contribuição para o Finsocial e Cofins são consideradas contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, logo, no período compreendido entre 01/01/1992 a 30/09/2002, os créditos de uma poderiam ser compensados com os débitos da outra, segundo os procedimentos da autocompensão tributária, realizada pelo sujeito no âmbito do lançamento por homologação.

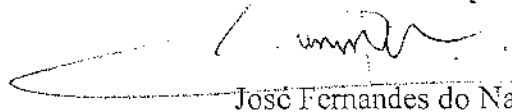
AUTOCOMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. EXTINÇÃO DO DÉBITO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO QUINQUENAL.

Os débitos tributários autocompensados pelo sujeito passivo e não homologados expressamente pela autoridade fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) até o final do prazo de cinco anos, contado da entrega da DCTF, são extintos definitivamente pela homologação tácita do procedimento de constituição do crédito pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para acatar todas as compensações com a COFINS homologadas tacitamente por decurso de prazo. Vencidos Nilton Luiz Bartoli e Nanci Gama, que afastavam a decadência relativamente a todos os períodos de apuração e Beatriz Veríssimo de Sena, que afastava a decadência exclusivamente para os pagamentos realizados a partir de 02/1989.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 01/03/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Trata-se do Pedido de Compensação de fl. 01, protocolado na Unidade de origem em 26/01/1999, no qual é informada a compensação de créditos da Contribuição para o Fundo de Investimento Social (Finsocial) dos períodos de apuração de janeiro de 1989 a dezembro de 1991, com débitos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) dos períodos de apuração de fevereiro de 1999 a agosto de 1999 (fl. 01) e de janeiro a abril de 2000 (fl. 67).

O valor do crédito informado corresponde a parcela da Contribuição para o Finsocial, referente ao período de apuração de janeiro de 1989 a dezembro de 1991, que foi recolhida acima da alíquota de 0,5% (meio por cento), conforme demonstrativo de fls. 20/21.

Por sua vez, os débitos compensados da Cofins dos períodos de apuração de fevereiro de 1999 a agosto de 1999 foram informados no Pedido de Compensação de fl. 01, enquanto os débitos dos períodos de apuração de janeiro a abril de 2000 foram informados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos 1º e 2º trimestres de 2000 (fls. 149/154). No requerimento de fl. 67, a recorrente solicita o cadastramento de tais débitos no Sistema Sief Cobrança.

O relator do Acórdão recorrido, assim resumiu os demais fatos relevantes deste processo:

A autoridade fiscal indeferiu o pedido e não homologou as compensações requeridas (fl. 272), com base no parecer às fls. 271/272. Não reconheceu o crédito reivindicado sob o fundamento de que o direito de pleitear a restituição de indébito Tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito fazendário, conforme artigo 168, I cc 165, I da Lei nº 5.172/66, Código Tributário Nacional (CTN), e Ato Declaratório SRF nº 96/99.

Cientificada da decisão em 02/12/05 (fl. 274), o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em 22/12/05 (fl. 275/288), alegando, em síntese, que, no caso de tributo cujo lançamento se opera mediante homologação, a extinção do direito de pleitear a restituição do indébito tributário, só ocorrerá 5 anos contados a partir da declaração, acrescidos de mais 5 anos, contados da homologação tácita. Alega, ainda, que a Lei Complementar nº 118/2005 somente se aplica a pedidos formulados após junho de 2005. Finalmente, quanto ao prazo decadencial, alega que a MP 1.110/95, reconheceu o direito à restituição dos valores indevidamente pagos, a título de Finsocial, desta maneira, o início da contagem do prazo dar-se-ia em 30 de agosto de 1995, data de sua publicação.

Em apoio às alegações expendidas, a impugnante cita jurisprudência do E. STJ e Conselho de Contribuintes, pede, ao final, reconhecimento do direito creditório, atualizado pela taxa Selic, e homologação dos valores compensados.

Por meio do Acórdão nº 13-14.985 (fls. 292/298), a 5ª Turma da DRJ recorrida deferiu, em parte, o pleito da interessada, com base nos argumentos que se encontram sintetizados na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/03/1992

Indébito Fiscal. Restituição. Decadência.

O pagamento antecipado extingue o crédito referente aos tributos lançados por homologação e marca o início do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébito.

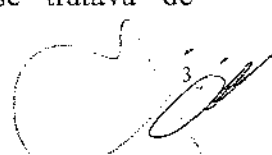
Pedido de Compensação. Conversão em DCOMP. Prazo de Cinco Anos para apreciar. Homologação Tácita.

Será considerada tacitamente homologada, a compensação objeto de pedido de compensação, convertido em declaração de compensação, que não seja objeto de despacho decisório proferido e cientificado o sujeito passivo, no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido.

Solicitação Deferida em Parte.

Em 29/11/2007, a recorrente foi cientificada do referido Acórdão (fl. 298). Inconformada, apresentou o recurso de fls. 304/318, no qual reapresenta os argumentos aduzidos na Manifestação de Inconformidade, acrescidos dos seguintes:

- a) os pedidos de compensação dos débitos da Cofins dos períodos de apuração de novembro de 1999 a abril de 2000 não foram informados em 05/11/2004, como entendeu a Turma julgadora da DRJ recorrida, mas sim no ano 2000, por intermédio das DCTF de fls. 149/154; e
- b) naquela época era dispensável a apresentação de requerimento, para fins de informar a compensação de tais débitos, pois se tratava de



compensação entre créditos e débitos de contribuições da mesma espécie e destinação constitucional e, segundo o disposto no art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 10 de março de 1997, deveria ser formalizada mediante apresentação apenas de DCTF.

No final, requer o deferimento do pedido inicial, para que, aplicando-se o disposto no art. 59, § 2º, do Decreto nº 7.235/72, em razão do princípio da economia processual, seja homologada a compensação, ou ao menos reconhecido o transcurso do prazo para a homologação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colégio, portanto, dele tomo conhecimento.

O deslinde da presente controvérsia cinge-se às seguintes questões:

- a) a decadência do direito de pleitear a restituição dos valores indevidos da Contribuição para o Finsocial dos períodos de apuração de janeiro de 1999 a dezembro de 1991, correspondente a parcela indevidamente recolhida acima do percentual de 0,5% (meio por cento); e
- b) o transcurso do prazo da homologação tácita da autocompensação dos débitos da Cofins dos meses de novembro de 1999 a abril de 2000.

I- Da decadência do direito de pleitear a restituição dos indêbitos da Contribuição para o Finsocial dos períodos de apuração de janeiro de 1999 a dezembro de 1991.

Entendo que todas as hipóteses de pagamento de tributo indevido estão especificadas no art. 165 do CTN, pois, com base no conteúdo normativo do referido preceito legal verifico que ele contempla todas as hipóteses de pagamento de tributo indevido, seja ela decorrente de (i) inconstitucionalidade de dispositivo de lei ou ato normativo; ou (ii) ilegalidade do lançamento ou autolancamento; (iii) erro no pagamento; ou (iv) erro no julgamento.

Em decorrência, o único preceito legal que dispõe sobre a forma de contagem do prazo de decadência do direito de repetir o indébito tributário, no meu entendimento, é o art. 168 do CTN, o qual prevê apenas dois termos iniciais para a contagem do referido prazo, a saber:

- a) a data de extinção do crédito tributário, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, em face: a.1) da legislação tributária aplicável; a.2) da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido ou do erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito; ou a.3) do erro na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

b) a 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 nas hipóteses de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Dessa forma, no que concerne ao termo inicial de contagem do prazo em tela, o enunciado normativo veiculado pelo art. 168 do CTN encerra *numerus clausus*, sendo assim, os únicos eventos que marcam a data do termo de início da contagem do citado prazo são os dois mencionados precedentemente, a saber: (i) **a data da extinção do crédito tributário** ou (ii) **a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou transitar em julgado a decisão judicial**.

A *contrario sensu*, é de se concluir que inexiste no ordenamento jurídico nacional qualquer outro evento hábil e idôneo, cuja ocorrência, possa ser considerado o marco inicial da contagem do prazo em apreço.

Assim, toda a criatividade interpretativa utilizada para dar sustentação a mencionada miscelânea de termos iniciais de contagem do referido prazo não encontra respaldo no direito positivo nacional. Ao contrário, as referidas teses não só carecem de amparo legal, como afrontam o art. 146, III, "b", da Constituição e, por decorrência, os artigos 165 e 168 do CTN.

Controle concentrado ou difuso de constitucionalidade: termo inicial de contagem do prazo decadencial de repetição do indébito tributário, segundo a atual jurisprudência do STJ.

Cabe esclarecer que, até a data do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (REsp) nº 435.835/SC¹, a jurisprudência predominante no STJ era no sentido de que o termo inicial do prazo decadencial (ou prescricional, segundo outros), nos casos de devolução de tributos declarados inconstitucionais pelo STF, seria a data: a) do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, declarasse a inconstitucionalidade do preceito legal ou normativo; e b) da publicação da Resolução do Senado, nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade.

Ilustra o entendimento anterior no âmbito do e. STJ, o excerto da ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 587.976/RS², a seguir transcrito:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - LEIS 7.787/89 E 8.212/91 - COMPENSAÇÃO - PRESCRIÇÃO - TERMO A QUO.

1. Após inúmeras divergências, a Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento em torno do termo a quo da prescrição, concluindo:

a) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação não declarados inconstitucionais pelo STF, aplica-se a tese dos 'cinco mais cinco';

¹ Relator p/ acórdão: Ministro José Delgado, julgado em 24.03.2004, publicado no DJ de 04.06.2007, p. 287.

² Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 19.03.2003, publicado no DJ de 15.03.2004, p. 262.

*b) nas ações em que se questiona a devolução (repetição ou compensação) de tributos lançados por homologação **declarados inconstitucionais pelo STF**, o termo a quo da prescrição é:*

- a data da publicação da resolução do Senado Federal nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade (REsp 423.994/MG); e

- a data do trânsito em julgado da decisão do STF que, em controle concentrado, concluir pela inconstitucionalidade do tributo (REsp 329.444/DF).

(...)" (grifos originais)

Conforme já mencionado, no julgamento dos Embargos no Recurso Especial (REsp) nº 435.835/SC, a Primeira Seção do e. STJ reconsiderou o entendimento anterior para firmar posição no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influiria na forma de contagem do prazo decadencial de repetição do indébito tributário.

Por conseguinte, a partir de então, a jurisprudência do e. STJ passou admitir um único marco temporal como termo inicial para a contagem do citado prazo, a saber, o previsto no enunciado normativo veiculado pelo art. 168 do CTN. Confirma-se, neste sentido, o teor do excerto da ementa do Acórdão proferido no julgamento do referido REsp nº 435.835/SC, a seguir transcrito:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

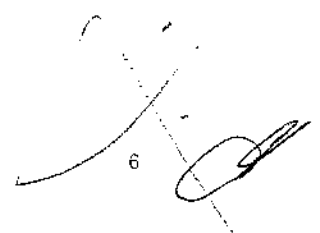
2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

(...)"

Por conter os fundamentos jurídicos determinantes da mudança da jurisprudência em referência, é de todo oportuno trazer à baila trechos do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, a seguir reproduzido, *in verbis*:

"Por tais razões, não se pode justificar, do ponto de vista constitucional, a orientação segundo a qual, relativamente à repetição de tributos inconstitucionais, o prazo prescricional somente corre a partir da data da decisão do STF que declara a sua inconstitucionalidade. Isso significaria, conforme já se disse,

6



atribuir eficácia constitutiva àquela declaração. Significaria, também, atrelar o início do prazo prescricional não a um termo (= fato futuro e certo), mas a uma condição (= fato futuro e incerto). Não haveria termo a quo do prazo, e sim condição suspensiva. Isso equivale a eliminar a própria existência do prazo prescricional de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, já que, sem termo "a quo", o termo "ad quem" será indeterminado. O prazo prescricional será incerto, aleatório e eventual, já que, se ninguém tomar a iniciativa de provocar juridicamente a declaração de inconstitucionalidade, não estará em curso prazo prescricional algum, mesmo que o recolhimento do tributo indevido tenha ocorrido há cinco, dez ou vinte anos".

De outro modo não poderia ser, pois ao se deslocar o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear repetição do indébito tributário da data da extinção do crédito tributário, por qualquer modalidade, para qualquer outra data, estar-se-ia criando direito novo, totalmente incompatível com os ditames do art. 168, combinado com o disposto no art. 165, do CTN, bem como com estabelecido no o art. 146, III, "b" da CF/88.

Ademais, é comezinho em matéria de interpretação que o aplicador da norma não lhe pode atribuir um alcance e sentido maiores do que a ela o legislador não o deu, sob pena de transformar o ato de interpretar em ato de legislar. Aquele, da alçada do aplicador da norma; este, com exclusividade, do legislador.

Ato do Poder Executivo de caráter geral reconhecendo alguns efeitos à declaração de inconstitucionalidade: jurisprudência atual da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Outra tese sobre a forma de contagem do prazo decadencial para repetição de indébito tributário, em decorrência de inconstitucionalidade de norma declarada pelo c. STF, e que ganhou corpo na doutrina e jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e da extinta Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), diz respeito a data de publicação do ato do Poder Executivo de caráter geral, editado com supedâneo no art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996, com vista a estender aos demais contribuintes alguns dos efeitos decorrentes da decisão do c. STF, seja em controle principal ou incidental, que tenha declarado a inconstitucionalidade de dispositivo legal ou normativo referente à exigência de tributo.

Atualmente, a Terceira Seção da CSRF do CARF reconsiderou referido entendimento e passou a decidir, por maioria de votos, no sentido de que nem a declaração de inconstitucionalidade, nem tampouco a edição de ato normativo editado pelo Poder Executivo de caráter geral, teriam influência na forma de contagem do prazo para repetição do indébito tributário.

Em decorrência, consolidou-se na jurisprudência daquela e Terceira Turma o entendimento de que os únicos termos iniciais de contagem do prazo decadencial do direito de repetir o indébito tributário são os veiculados no art. 168 do CTN, a saber: a) a data de extinção do crédito tributário; e b) a data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial.

Nesse sentido, a decisão proferida no julgamento do Acórdão nº 9303-00.079, proferido pela 3ª Turma da CSRF deste E. Conselho, na sessão de 07 de julho de 2009, cuja ementa segue transcrita, *ipsis litteris*:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/10/1989 a 30/04/1992

FINSOCIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O dies a quo para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.

Recurso Especial do Procurador Provido".

Os fundamentos que embasaram o referido julgado constam do voto do Relator, o nobre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, cujos principais excertos, reproduzo a seguir, *in verbis*:

Todavia, deve-se reconhecer que, na jurisprudência dos antigos conselhos de contribuintes, proliferaram-se teses e mais teses criando várias outras hipóteses de marco inicial da contagem desse prazo. Como exemplo, pode-se citar a data da publicação da resolução do Senado nos casos em que o indébito decorresse de lei declarada inconstitucional em controle difuso pelo STF; a data do dispositivo legal³, por meio do qual a administração teria reconhecido o direito de não mais se pagar o tributo inconstitucional; a tese dos 5 mais 5 e por aí vai.

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo art. 3º deu interpretação autêntica ao art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, da Lei nº 5.172/1966, o único entendimento possível é o trazido na novel lei complementar.

Esclareça-se, por oportuno, que em se tratando de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN.

[...]

Em outro giro, embora não concorde com a tese dos 5 + 5 adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, por entender que a homologação tem efeitos declaratórios, e, portanto, seus efeitos retroagem à data do pagamento, deve-se reconhecer que tal tese tem sua lógica, posto que, assim como o CTN, o termo inicial é a data da extinção do crédito tributário. A divergência reside na interpretação de quando se deu essa extinção. Aqui, ao contrário

³ Pacificou-se, noutro giro, o entendimento de que, independentemente da modalidade de controle da constitucionalidade, considera-se como início da contagem do prazo prescricional a data da publicação da lei que dispense os agentes públicos de adotar providências tendentes à cobrança dos tributos declarados inconstitucionais.

das demais teses adotadas para refutar o disposto no art. 168 do CTN, parte deste dispositivo e, como dito linhas acima, interpreta-o de forma a fixar quando se deu o evento da extinção do crédito tributário. Não se inventou nada, apenas se interpretou a lei. Interpretação esta, a meu sentir, não escoreita, já que diferenciada da que foi dada pelo legislador. De qualquer sorte, na interpretação do STJ, continua valendo o marco estabelecido no CTN, o que varia é o momento em que ele se deu, já nas teses outras, aqui combatida, o interprete buscou outro termo de início, sem qualquer pertinência com o estabelecido em lei.

Gize-se que nenhum tribunal pátrio abriga hoje em dia qualquer dessas teses inovadoras adotadas nos antigos Conselhos de Contribuintes, já que o STJ, a partir de novembro de 2005, espunhou qualquer tese que não tivesse como marco temporal da prescrição a data da extinção do crédito tributário, e consolidou a posição de que a decretação da inconstitucionalidade pelo STF ou a edição de resolução do Senado não exercem qualquer influência sobre a contagem do prazo de prescrição.

Da tese dos “cinco mais cinco”: a interpretação autêntica conferida pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 10 de fevereiro de 2005.

Outro entendimento que ganhou corpo na doutrina e na jurisprudência, administrativa e judicial, diz respeito a tese dos “cinco mais cinco”, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial do direito de repetir o indébito tributário somente ocorreria a partir da data da homologação expressa ou tácita.

A premissa dessa tese era de que a extinção do crédito tributário só se efetivaria quando ocorrida a homologação do pagamento, fosse ela tácita ou expressa. Como o prazo para homologação é de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN, no caso da homologação tácita, somente após o decurso dos cinco anos se iniciaria o referido prazo para a postulação da restituição do valor indevidamente recolhido, o que ao final resultaria num prazo total de 10 (dez) anos (“cinco mais cinco”). Daí a origem da denominação atribuída à referida tese.

Até o advento da Lei Complementar nº 118, de 2005, a maioria esmagadora da doutrina e da jurisprudência, seguindo entendimento consolidado no âmbito da Primeira Seção do e. STJ, defendiam adoção da citada tese. Embora, por discordância, não a adote, reconheço, porém, que ela está baseada em interpretação de preceitos legais do CTN, a saber os artigos 156, inciso VII, e 168, inciso I, combinado com art. 150, §§ 1º e 4º.

A razão da minha discordância está no fato de que a referida interpretação foi construída com base em critério interpretativo puramente literal, sem levar em conta o contexto da atual legislação tributária, bem como os conceitos de pagamento antecipado, condição resolutória etc. Porém, diante do novo contexto normativo, não analisarei as deficiências da referida tese.

Decerto, com advento da Lei Complementar nº 118, em 10 de fevereiro de 2005, cujo art. 3º atribuiu interpretação autêntica ao inciso I do art. 168 do CTN, a referida tese perdeu substrato jurídico. Segundo este novel comando legal, mesmo na hipótese de



lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário ocorre no momento do pagamento antecipado. A redação do referido preceito legal é a seguinte, *verbis*:

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.

Com a inserção no mundo jurídico do referido comando legal, no âmbito da doutrina e da jurisprudência, a controvérsia principal passou a ser a definição da sua natureza jurídica, haja vista que a parte final do art. 4º da dita lei havia lhe atribuído natureza interpretativa e, por conseguinte, efeito pretérito, nos termos do art. 106, I, do CTN.

Em suma, o cerne da controvérsia passou a ser o momento a partir do qual o transcrito dispositivo legal passaria a produzir efeitos jurídicos. Seriam eles prospectivos, para o futuro, ou retroativos, para atingir também os fatos pretéritos?

Inicialmente, sem declarar formalmente a inconstitucionalidade do citado trecho do art. 4º, com o argumento de que ele afrontava os princípios constitucionais 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), decidiu a Primeira Seção do e. STJ que o referido art. 3º tinha eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre as situações que ocorresse a partir de sua vigência, isto é, a partir de 09 de junho de 2005, não se aplicando as ações ajuizadas antes desta data.

Contra esse entendimento insurgiu-se a douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, interpondo o Recurso Extraordinário nº 482.090-1/SP. O Colendo STF, em decisão plenária, entendeu que, no afastamento da aplicação da 2ª parte do mencionado art. 4º, houvera declaração parcial de inconstitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário. Com esse argumento, acolheu referido recurso e lhe deu provimento, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do STJ.

Em cumprimento a decisão proferida pela Corte Maior, o STJ, por intermédio da sua Egrégia Corte Especial, por unanimidade, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade (AI) nos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 644.736/PE (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 17/04/1995, p. 9551), reconheceu a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, que dava efeito interpretativo e, por conseguinte, aplicação retroativa ao citado art. 3º.

Nesse julgamento, o argumento apresentado pelo Egrégio colegiado para declarar inválido o mencionado trecho do citado art. 4º foi de que o citado art. 3º havia inovado no plano normativo, o que descaracterizaria a natureza meramente interpretativa nele explicitada. No referido julgamento, decidiu o citado órgão especial, atribuir eficácia prospectiva ao referido art. 3º, incidindo apenas sobre as situações ou fatos que ocorressem a partir da sua vigência, que se deu em 9 de junho de 2005.

Logo, se não poderia o órgão fracionário do Egrégio STJ afastar a aplicação da segunda parte do referido artigo 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, com muito mais razão falece a esta Turma julgadora não aplicá-lo com base em idêntico fundamento. Por isso, enquanto não houver decisão definitiva do Colendo STF sobre a matéria, entendo que o referido comando legal continuará vigente e eficaz, e tendo aplicação cogente.

Sobre tal aspecto, merecem ser trazidos à baila excertos do translúcido já referenciado voto proferido pelo nobre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, a seguir transcritos:

A meu sentir, é imperioso reconhecer que, no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos erga omnes no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito inter partes no controle difuso, a lei goza de presunção de constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional.

*A declaração incidental de inconstitucionalidade de lei é ato de tamanha gravidade, que, desde a Constituição Federal de 1934, há exigência expressa de reserva de plenário para que os tribunais exerçam o controle difuso de constitucionalidade. Por essa regra, suscitado o incidente de inconstitucionalidade por um dos membros do tribunal, suspende-se o julgamento do processo e remete-se a questão incidental para o pleno ou órgão que o represente. A inconstitucionalidade somente será declarada por voto da maioria absoluta dos membros do tribunal (art. 97 da Seção I do Capítulo III - **Do Poder Judiciário** - do Título IV - Das Organizações dos Poderes da CF/88). Essa exigência veio para uniformizar a interpretação constitucional no âmbito de cada tribunal. E como se processaria o incidente de inconstitucionalidade no processo administrativo, já que, diferentemente do que ocorre nos tribunais do Judiciário, nos administrativos não há a previsão para tal. Aliás, não poderia mesmo haver, pois, conforme já fartamente demonstrado, órgão nenhum da administração tem poderes para exercer o controle difuso de constitucionalidade.*

Ora, se para os tribunais do Judiciário é exigida a reserva de plenário, como então, querer que os órgãos judicantes da administração, por suas turmas ou Câmaras, possam exercer o controle de constitucionalidade. Se assim fosse possível, a esfera administrativa estaria investida de mais poder do que o próprio judiciário. E o que dizer, então, da impossibilidade de a Fazenda Nacional recorrer ao Supremo Tribunal Federal quando a instância administrativa julgar determinada lei inconstitucional, o que não ocorre quando o controle é feito no Judiciário.

Veja-se ao absurdo a que chegaríamos: se determinada lei fosse declarada inconstitucional em controle difuso, a questão, se as partes forem diligentes, iria ser decidida, em última instância, pelo STF. Agora reparem, se a inconstitucionalidade fosse apontada na esfera administrativa, a questão sequer chegaria a ser discutida no Judiciário, que dirá no Supremo Tribunal Federal. Com isso, a decisão administrativa teria mais força do que a de todos os outros órgãos do Poder Judiciário, à exceção do Supremo. Em outras palavras, em matéria de inconstitucionalidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais estaria alçada no mesmo patamar do STF, pois da decisão que

declarasse alguma lei inconstitucional, assim como ocorre no STF, não caberia qualquer recurso.

De tudo o que foi dito, resta concluir que falece aos órgãos judicantes da Administração competência para afastar a aplicação de lei ainda vigente. Missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário. (grifos do original).

Além dos sólidos argumentos jurídicos retroexplicitados, cabe enfatizar que, atualmente, há disposição legal expressa vedando este Colegiado afastar aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Neste sentido, dispõe o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009.

Ademais, o conteúdo normativo veiculado pelo referido preceito legal, foi reproduzido no art. 62 no Regimento Interno do CARF, a seguir transcrito:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Cabe esclarecer ainda que os extintos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes sumularam a referida matéria, consignando que falece competência aos órgãos administrativos afastar a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade.

Com base no exposto precedentemente, entendo que o único termo inicial de contagem do prazo decadencial de repetição do indébito tributário, seja decorrente de lançamento de ofício ou por homologação, é a data do pagamento, seja ele antecipado ou não, nos termos do art. 168, I, do CTN. Por conseguinte, rejeito todas as demais teses que adotam termo inicial distinto.

No presente caso, o último pagamento da Contribuição para o Finsocial realizado pela recorrente foi realizado em 08/01/1992, portanto, segundo o entendimento aqui esposado, a decadência do direito de pleitear administrativamente a sua restituição, nos termos do art. 168, I, do CTN, ocorreu em 08/01/1997. Logo, em 26/01/1999, data de formalização do

Pedido de Compensação de fl. 01, o direito de pleitear a restituição referido crédito já se encontrava extinto pela decadência.

II- Da homologação tácita da compensação dos débitos da Cofins dos meses de novembro de 1999 a abril de 2000.

Antes de adentrar na apreciação do presente procedimento compensatório, entendo ser oportuno apresentar uma rápida análise sobre a sistemática de compensação estabelecida para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no período de 01/01/1997 a 30/09/2002, que compreende as datas de realização das compensações em apreço.

Antes de 1º de janeiro de 1997, no âmbito dos tributos administrados pela RFB, o sujeito passivo dispunha apenas da sistemática de compensação tributária estabelecida no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, denominada de **autocompensação tributária escritural**, restrita aos tributos de mesma espécie e destinação constitucional. O citado dispositivo, com a nova redação dada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, tem o seguinte teor:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

A partir de 1º de janeiro de 1997, com a vigência do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao lado da sistemática de autocompensação escritural, foi introduzida uma nova modalidade de compensação para os tributos administrados pela RFB, aqui denominada de **compensação tributária a requerimento**, aplicada aos tributos de diferentes espécie e destinação constitucional. A redação original do referido dispositivo legal, que vigeu até 30 de setembro de 2002, tinha o seguinte teor:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

Em suma, no período em referência, os créditos e débitos relativos aos tributos administrados pela RFB poderiam ser compensados de duas formas distintas, ou seja, a sistemática da autocompensação escritural para os tributos da mesma espécie e destinação constitucional e sistemática da compensação a requerimento para os tributos de espécie e destinação constitucional diferentes.

Por meio da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997, foram fixados os requisitos e os procedimentos para a realização da compensação tributária pelo sujeito passivo no âmbito da RFB.

Os requisitos e procedimentos para realização da compensação a requerimento, aplicável aos tributos e contribuições de diferentes espécies e destinação constitucional, foram determinados nos arts. 12 a 13 da referida Instrução Normativa.

Por sua vez, os requisitos e procedimentos para efetivação autocompensação escritural foram estabelecidos no art. 14 da citada Instrução Normativa, cujo *caput* tem a seguinte dicção:

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento. (grifos não originais)

Assim, embora dispensada da apresentação de requerimento perante a Unidade da RFB, a pessoa jurídica que realizasse a compensação entre créditos e débitos de tributos da mesma espécie e destinação constitucional (autocompensação escritural), estava obrigada a realizar os registros do procedimento em sua escrituração contábil e fiscal, conservar em seu poder a documentação comprobatória dos fatos correspondentes, enquanto não prescritas eventuais ações de cobrança dos débitos compensados. Ademais, deveria informar na Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), o valor dos débitos efetivamente apurados, deduzido do valor do crédito compensado, total ou parcialmente.

Dessa forma, registrada a compensação na escrita contábil e fiscal do sujeito passivo e informada na DCTF, o débito tributário compensado no âmbito do lançamento por homologação, ficava sujeito à homologação expressa por parte da autoridade fiscal da RFB, que dispunha para tanto do prazo de cinco anos, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Transcorrido o referido prazo sem manifestação da dita autoridade consumada estava a homologação tácita do referido procedimento.

No presente procedimento compensatório, a recorrente compensou o referido crédito da contribuição para o Finsocial com os débitos da Cofins dos meses de novembro de 1999 a abril de 2000, quando estava em vigor o procedimento compensatório instituído pelo art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, e disciplinado pelo art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 21, de 1997.

Logo, tratando-se de contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, a referida compensação estava submetida aos regramento da autocompensação tributária escritural, efetivada no âmbito do lançamento por homologação. Neste sentido,

firmou-se a jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme evidencia a ementa do julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 152.652/SP⁴, a seguir transcrita:

TRIBUTARIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL (LEI Nº 7.689/88). CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS (LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91). COMPENSAÇÃO (LEI N. 8.383/91). POSSIBILIDADE. FINSOCIAL E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL (LEI N. 7.689/88). COMPENSAÇÃO (LEI N. 8.383/91). IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I. Os valores recolhidos a título de contribuição para o Finsocial, cuja exação foi considerada inconstitucional pelo STF (RE nº 150.764-1), são compensáveis diretamente pelo contribuinte com aqueles devidos à conta de Cofins, no âmbito do lançamento por homologação. Precedente: EREsp nº 78.301-BA, Relator Ministro ARI PARGENDLER, 1ª Seção, julgado em 11/12/96.

II. A IN nº 67/92, como norma complementar prevista no art. 66, par. 4º, da Lei nº 8.383/91, não poderia criar óbices ao instituto da compensação tributária, não previsto na lei de regência, devendo limitar-se a sua simples regulamentação.

III. Todavia, a compensação entre o Finsocial e a CSLL, não é admitida, visto que possuem fatos geradores distintos.

IV- recurso parcialmente conhecido. (grifos não originais)

A compensação em apreço foi realizada de acordo o disposto na referida legislação tributária. Dessa forma, como as DCTF dos 1º e 2º trimestres de 2000 (fls. 149/154) foram apresentadas, respectivamente, nos dias 15/05/2000 e 15/08/2000, sob pena de homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN), a autoridade fiscal da Unidade de origem tinha até os dias 14/05/2005 e 14/08/2005, para revisar o referido procedimento compensatório, homologando-o ou não.

Em 26/10/2005, por meio do Despacho Decisório de fls. 272, o titular da Unidade de origem não homologou a compensação dos referidos débitos, sendo a interessada dele cientificada em 02/12/2005 (fl. 274), quando já ocorrera a homologação tácita e a extinção definitivas dos referidos débitos, nos termos do art. 156, VII, do CTN.

Cabe esclarecer, por oportuno, que não se aplica ao caso em tela o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, no que tange à conversão em declaração de compensação dos pedidos de compensação formulados pelo sujeito passivo até 30 de setembro de 2002, matéria que foi regulamentada, originariamente, pelos arts. 64 e 70 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 2004, a seguir transcritos:

Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, e

⁴ Relator Ministro Adhemar Maciel, julgado em 27.11.1997, publicado no DJ de 15.12.1997, p. 66.372.

pelo art. 17 da Lei nº 10.833, de 2003, os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF.

(...)

Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art. 29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF.

O prazo de que trata o referenciado § 2º do art. 29 da citada IN, é o prazo de 5 (cinco) anos estabelecido para homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo, fixado no § 5º do citado art. 74.

O procedimento compensatório em apreço, enfatizo mais uma vez, trata de homologação tácita da compensação realizado no âmbito do procedimento da autocompensação tributária (art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991) e do lançamento por homologação, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

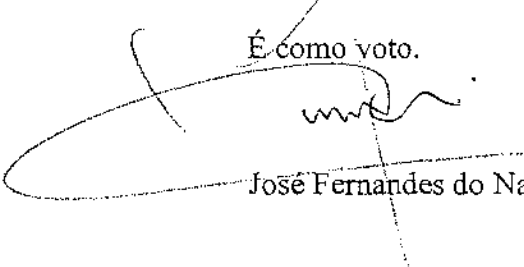
III- Da conclusão.

Diante de todo o exposto, reconheço que:

- a) os valores dos créditos da contribuição para o Finsocial dos períodos de apuração de janeiro de 1999 a dezembro de 1999 não eram mais passível de pedido de restituição em 26 de janeiro de 1999, data da protocolização do Pedido de fls. 01, pois, nesta data, o prazo quinquenal de decadência do direito de repetir os referidos créditos, estabelecido no art. 168, I, do CTN, já havia expirado; e
- b) os valores dos débitos da Cofins dos períodos de apuração de janeiro de 2000 a abril 2000 estavam extintos, pois, na data em que a recorrente foi cientificada do despacho não homologatório da compensação dos referidos débitos já havia expirado o prazo quinquenal da homologação tácita, fixado no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente recurso, para declarar definitivamente extinto (i) o direito de pleitear a restituição do crédito pleiteado, nos termos do art. 168, I, do CTN, e (ii) o direito de exigir os débitos da Cofins dos meses de janeiro a abril 2.000, por força do disposto no art. 156, VII, do CTN.

É como voto.


José Fernandes do Nascimento