MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 11 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Processo nº	10183.002316/2003-40
Recurso nº	153.647 Voluntário
Matéria	COFINS
Acórdão nº	203-13.506
Sessão de	04 de novembro de 2008
Recorrente	SENA PNEUS COMÉRCIO E RECAPAGENS LTDA.
Recorrida	DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA.

O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO

Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Eric Moraes de Castro e Silva, Odassi Guerzoni Filho, Jean Cleuter Simões Mendonça, José Adão Vitorino de Morais, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 01 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

> *Trata o presente processo de pedido de restituição (f. 01) de crédito originário de pagamentos de contribuição para o PIS, de que trata a Lei Complementar n. 7/70 e Decretos-leis n. 2.445 e n. 2.449/1988, em diversos períodos de apuração compreendidos entre julho de 1993 a outubro de 1996, conforme consta na planilha de f. 05.*
>
> *Irresignado com a decisão denegatória proferida pela DRF/Cuiabá (f. 88 a 90), cuja ciência teve em 11 de agosto de 2004, o interessado protocolou manifestação de inconformidade (f. 92 a 94) em 24 de agosto de 2004, alegando, em síntese, que:*
>
> *- o prazo para pedir repetição do indébito é de dez anos em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação (cinco anos para a homologação e, a partir daí, mais cinco anos);*
>
> *- que, no caso de declaração de inconstitucionalidade de lei, o prazo prescricional começa a correr da data dessa declaração e não do dia do efetivo pagamento;*
>
> *- esse é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.*
>
> *Requer, por fim, o afastamento da prescrição, reconhecendo o direito de restituição.*

Por intermédio do Acórdão nº 04-10.840, de 24/11/2006, às fls. 99/102, a DRJ de Campo Grande negou provimento à manifestação de inconformidade do contribuinte, com a seguinte ementa:

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
> *Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996*
> *Repetição de Indébito - Prazo Decadencial*
> *O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário. Observância aos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica*
> *Solicitação Indeferida*

Descontente com a decisão de primeira instância, o sujeito passivo protocolou o recurso voluntário de fls. 105/108, argumentando, em síntese, que o prazo decadencial é sempre de cinco anos, conforme os dispositivos dos artigos 165 e 168 do CTN, todavia, afirma que a melhor interpretação para o caso em análise culmina na contagem do prazo decadencial iniciando depois de decorridos cinco anos do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a

partir da homologação tácita, para os tributos que utilizam a modalidade de lançamento "por homologação".

É o relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 05 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 03 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

Voto

Conselheiro GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Relator.

A impugnação foi apresentada com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

A pedra angular do litígio posto nos autos cinge-se em determinar o termo "*a quo*" para contagem do prazo decadencial relativo ao direito de repetição do indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O recorrente busca demonstrar que o termo inicial da contagem do prazo decadencial, para se repetir o indébito nestes casos, é de dez anos. Pelo seu entendimento, o prazo decadencial só começa a fluir após decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados estes da homologação expressa ou tácita do lançamento tributário.

Quanto a tal alegação cabe observar que dentro do sistema jurídico tributário, como definido no Código Tributário Nacional, inexiste base legal para que se estabeleça um novo prazo para os pedidos de restituição, mesmo que o pagamento tenha sido considerado indevido por interpretação superveniente.

A arrecadação que por cinco anos não foi objeto de demanda restituitória não mais pode ser restituída. É o que determina o art. 168, I, do CTN sem que haja qualquer exceção a essa regra. O art. 165 do CTN reconhece o direito à repetição do indébito, todavia este direito deve ser exercido no prazo assinalado pelo art. 168 do mesmo diploma legal.

> *"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*
>
> *I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
>
> *II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
>
> *III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*
>
> *Art. 168 - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*
>
> *I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 01 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

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."

Em relação à decadência, devemos notar que as normas processuais, ao fixarem os prazos que limitam o direito de ação, são essenciais à segurança jurídica, pois delimitam o período em que se pode validamente questionar um direito. Pelo conteúdo ser puramente formal, essas normas exigem, para a sua aplicação, a mera constatação da ocorrência, no mundo real, do transcurso ou não deste prazo. Como delimitam o campo em que se admite o direito de ação, constatando-se o transcurso do prazo em que se extingue este direito, não se pode admitir em juízo argumentos casuísticos que venham a questionar se este prazo é justo ou não. Do contrário, estar-se-ia ameaçando o direito investido no outro pólo da relação jurídica, que se encontra garantido exatamente pelo transcurso deste prazo.

Esgotando-se o prazo legal, extingue-se o direito de pleitear a restituição, ainda que o pagamento tenha sido materialmente indevido. Assim, o contribuinte não mais o poderá reaver, se não pleitear a sua restituição dentro do prazo, sem que isto represente um enriquecimento ilícito do Erário. A lei não distingue entre as possíveis formas de pagamento indevido para estabelecer prazos distintos para o pedido de restituição; conseqüentemente, não cabe fazer esta distinção com base em argumentações estranhas à norma.

Desta forma, existindo norma legal conferindo ao contribuinte o direito de pleitear a restituição de que trata o presente processo, e extinguindo-se esse direito no prazo de cinco anos, como previsto na legislação retrocitada, não cabe considerá-lo de outra forma, até mesmo em face das restrições impostas à autoridade administrativa para aplicação de seu poder discricionário em matéria explicitamente legislada.

Considerando que o prazo para o pedido de restituição está definido no art.168, I, do Código Tributário Nacional – CTN, como exposto, para um melhor enfoque do assunto é interessante ser notado, nesta altura, que a exação em exame é contribuição sujeita a lançamento por homologação, pois cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Desse modo, cumpre esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário no caso do lançamento por homologação. A solução está contida de forma clara no § 1º do artigo 150 do CTN:

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento."

Para melhor compreender o significado desse dispositivo, cito a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 01 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

> *"... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar." (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário", Editora Forense, 1998, pags. 98/99).*

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é a partir da sua data que se conta o prazo de cinco anos; o crédito é extinto quando ocorre a antecipação do seu pagamento, sob condição resolutória, consoante art.150, parágrafo 1o, do Código Tributário Nacional – CTN.

Registra o mestre ALIOMAR BALEEIRO (Direito Tributário Brasileiro, 10a ed., Forense, Rio, 1.993, p. 570) que o prazo de que cuida o art. 168 do CTN é de decadência; essa realidade criada pelo direito – a decadência – que dá ao tempo o condão de aperfeiçoar as relações, garantindo que, com o decurso de prazo, as situações tornem-se definitivas.

Nessa linha, a Lei Complementar no 118, de 09 de fevereiro de 2005, estabelece:

> *"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."*

Repare que o art. 106, I, do CTN, mencionado no art. 4º da LC nº 118/05, dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando seja expressamente interpretativa.

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

Por ser de caráter interpretativo, o dispositivo acima se aplica a fato pretérito, como se depreende da leitura do art. 106 do CTN:

> *"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"*

Assim sendo, constata-se que o direito a um eventual processo de repetição de indébito, que tenha como objeto os recolhimentos efetuados até 07/07/1998, está

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 13 / 05 / 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siape 91776

irremediavelmente atingido pela decadência, tendo em vista a data de protocolo deste processo administrativo.

Nos casos de pagamento indevido ou a maior, fatos que justificam uma eventual repetição do indébito, a idéia de restituir é para que ocorra um reequilíbrio patrimonial. O direito de repetir o que foi pago emerge do fato de não existir débito correspondente ao pagamento. Portanto, a restituição é a devolução de um bem que foi transladado de um sujeito a outro equivocadamente. Deve ficar entre dois parâmetros, não podendo ultrapassar o enriquecimento efetivo recebido pelo agente em detrimento do devedor, tampouco ultrapassar o empobrecimento do outro agente, isto é, o montante em que o patrimônio sofreu diminuição. O Novo Código Civil, em seu artigo 876, estabelece a obrigação de restituir a "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido", e essa obrigação se extingue com a restituição do indevido ou **com a decadência do direito**.

A restituição do indevido pode ser feita por meio da compensação, que é uma forma indireta de extinção da obrigação, feita por uma via oblíqua. Doutrinariamente, a compensação é dividida em duas categorias: a legal e a convencional. A adotada pelo direito tributário é a legal, ou seja, presentes os pressupostos legais, ela se opera independentemente da vontade dos interessados. O conteúdo semântico do termo compensação, adotado pelo Código Tributário Nacional, tem os mesmos contornos do conceito consolidado no direito civil. Não se pode olvidar que os termos e conceitos jurídicos consolidados no direito privado não podem ser modificados pela lei tributária, conforme reza o art. 110 do CTN.

É pressuposto da compensação que os sujeitos possuam uma condição recíproca de credor e devedor. Existe uma contraposição de direitos e obrigações que, colocados na balança e equilibrados, se extinguem. Tal extinção assemelha-se ao pagamento, contudo um pagamento indireto pela exclusão de um débito em face do direito a um crédito. Nesta linha, pode-se inferir que compensar significa fazer um acerto no equilíbrio entre os débitos e os créditos que duas pessoas têm, ao mesmo tempo.

Portanto, temos como pressupostos de admissibilidade da compensação legal a reciprocidade dos créditos (obrigações), a liquidez das dívidas, a exigibilidade atual das prestações e a homogeneidade das prestações (fungibilidade dos débitos).

Diante dessa breve explanação, fica evidente que é *conditio sine qua non* a existência de um pagamento indevido ou a maior que o devido para que o contribuinte faça jus à repetição do indébito, a qual só pode ocorrer dentro do prazo decadencial previsto na legislação. Caso contrário, estaríamos diante de um enriquecimento sem causa de uma das partes. Não ocorrendo tais condições, não há direito a crédito. Por sua vez, sem crédito, a compensação fica prejudicada, pela falta do principal pressuposto legal, qual seja: a reciprocidade de credor e devedor entre as pessoas envolvidas.

Em razão do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto pelo Sujeito Passivo.

Sala das Sessões, em 04 de novembro de 2008

GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO