



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

**Processo n°** 10735.001139/2005-52  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-00.851 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de março de 2011  
**Matéria** DECADÊNCIA  
**Recorrente** VIAÇÃO SÃO JOSÉ LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/12/1992, 30/04/1993, 31/05/1993, 30/06/1993, 31/08/1993, 31/10/1993

Ementa:

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo quinquenal para a formulação do pedido de repetição do indébito tributário tem início na data do pagamento indevido, inclusive para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Inteligência dos artigos 150, §1º e 168, inciso I, ambos do CTN.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesí Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

## Relatório

Em 26.04.2005, a ora recorrente apresentou, em formulário físico, declaração de compensação de valores que sustenta indevidamente recolhidos, entre 04.01.1993 e 03.11.1993, a título de COFINS, relativamente a fatos geradores ocorridos entre 31.12.1992 e 31.10.1993 (fls. 1/8).

Destinatária da análise, a DRF-Nova Iguaçu/RJ prolatou imediatamente o despacho decisório de fls. 19/21 recusando a homologação da compensação com argumento na decadência do direito à repetição do indébito, em vista do disposto no artigo 168, inciso I, do CTN.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs manifestação de inconformidade tempestiva, a fim de sustentar, em síntese, que (fls. 24/26):

(i) não dispondo de informações suficientes a liquidar o valor do crédito passível de repetição, foi impelido a impetrar *habeas data* contra o Sr. Delegado da Receita Federal em Nova Iguaçu, a fim de consegui-las;

(ii) até que obtivesse a liminar requerida no *writ* em questão, não lhe era possível formular a declaração de compensação ou equivalente pedido de restituição;

(iii) nas hipóteses em que a existência ou o montante do crédito é objeto de lide judicial, o prazo para a iniciação do processo administrativo apenas principia com o trânsito em julgado da sentença que reconhece o direito; e, finalmente,

(iv) como a liminar que lhe franqueou acesso às informações indispensáveis ao pedido somente foi deferida em dezembro de 2003, nesta data é que principiou a contagem do prazo decadencial para a repetição do indébito.

Reiterando os fundamentos do despacho decisório, a DRJ-Rio de Janeiro II desproveu a manifestação de inconformidade, o que motivou a interposição do recurso voluntário ora em julgamento, cujos fundamentos, da mesma forma, remontam àqueles já aduzidos (fls. 60/63).

Este, em suma, o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

Tendo sido interposto no prazo legal e em obediência aos preceitos de admissibilidade, é de se conhecer do recurso.

Está-se novamente às voltas com a questão do prazo para o exercício da pretensão à repetição do indébito tributário.

O que se discute, nessa matéria, não é propriamente a extensão do prazo – no meu entender, decadencial – para a formulação do pedido administrativo de restituição. A duração deste período, dentro do qual é lícito ao sujeito passivo requerer a devolução de quantia paga a maior, é de 5 (cinco) anos e está prevista expressamente no *caput* do artigo 168 do CTN. Ninguém advoga contra a estipulação legal e tampouco é isso o que ora pretende a recorrente.

O discutível, a respeito, é o momento a partir do qual o prazo quinquenal inicia sua fluência; ou seja, o termo *a quo* do interregno temporal. O inciso I, do referido artigo 168 do CTN comanda que, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, a contagem principie na “*data da extinção do crédito tributário*”. O dúvida, o controvertido, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é precisamente a data em que, havendo pagamento antecipado, se considera extinto o crédito fiscal.

Nesse tema, o Superior Tribunal de Justiça consolidou orientação de acordo com a qual o evento extintivo do crédito tributário seria não o pagamento que o contribuinte tem a obrigação de realizar antecipadamente, porém a homologação – expressa ou tácita – a cargo da autoridade administrativa. O entendimento, prega a Corte, teria fundamento no disposto no artigo 150, §4º do CTN, onde se lê que, decorridos 5 (cinco) anos do fato gerador do tributo, “*considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito*”.

Como o crédito tributário não se extinguiria até a sobrevinda da homologação, a proposta interpretativa adotada pelo STJ difere para este momento o início do prazo decadencial para o exercício do direito à repetição do indébito. Sabemos todos que são raríssimas, para não dizer inexistentes, as situações em que o Fisco homologa expressamente os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo. É por isso mesmo que, no mais das vezes, o entendimento em questão redundará no reconhecimento, ao contribuinte, de um prazo decenal para a restituição da exação indevida: 5 anos entre o fato gerador e a homologação tácita (artigo 150, §4º), acrescidos de outros 5 anos entre a homologação, data em que se daria a extinção do crédito, e a decadência do direito (artigo 168, inciso I).

Veja-se, nesse sentido, julgado paradigma do STJ na matéria:

*“TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.*

(...)

*- A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.” (E.Divergência em REsp n. 42.720-5/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros)*

Com todo o respeito aos que a professam, tenho para mim que esta não é a leitura mais consentânea com a disciplina dada pelo próprio CTN aos assim chamados tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. É verdade que o Código nem sempre tratou dos institutos com coerência e sistematicidade – e as expressões “crédito tributário” e “lançamento por homologação”- são exemplos eloquentes disso. Todavia, são bem sucedidos os esforços da

doutrina em dar-lhe coesão e organicidade interpretativa. Os resultados destas tentativas, a meu ver, conduzem à conclusão diversa desta a que tem, com a devida vênia, chegado o E. STJ.

O CTN permite que as pessoas políticas com competência tributária atribuam, na disciplina legal de suas figuras impositivas, ao sujeito passivo da obrigação as tarefas de identificar a ocorrência do fato gerador, apurar a base imponible, calcular a exação devida e, enfim, recolher a respectiva importância independentemente de prévio lançamento (ato administrativo) ou de atos de controle por parte da Administração. O próprio CTN chamou as espécies fiscais assim legalmente organizadas de tributos sujeitos a “lançamento por homologação”.

Efetuada ou não o pagamento antecipado, o Fisco adotará necessariamente uma de três posturas reguladas pelo CTN: (i) concordará expressamente com o procedimento adotado pelo contribuinte (art. 150, *caput*, parte final), (ii) discordará do mesmo procedimento, efetuando o lançamento de ofício para exigir a diferença não espontaneamente recolhida (art. 149, V), ou, finalmente, (iii) concordará tacitamente, caso deixe transcorrer *in albis* o prazo assinalado para a hipótese anterior (art. 150, §4º).

O que o CTN denomina “homologação tácita” é, portanto, a caducidade do direito ao lançamento de ofício nestes tributos em que o pagamento deve preceder o controle administrativo. Melhor dizendo: se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo é considerado pelo Fisco menor que o devido, cumpre a este último proceder ao lançamento de ofício da diferença. É para tanto que o CTN estabelece um prazo quinquenal a começar na data de ocorrência do fato gerador: vencido o prazo, extinto estará o direito de a Fazenda Pública lançar adicionalmente àquilo que o contribuinte houver antecipadamente pago.

Sempre que o Fisco homologa a conduta do contribuinte – expressa ou tacitamente, não importa – o lançamento, ao menos no sentido de ato constitutivo da obrigação tributária, não ocorre. Nesses casos, a obrigação (ou o crédito, se preferirmos) se constitui por confissão do próprio sujeito passivo, seja através do pagamento, seja pelo cumprimento de obrigação acessória que a lei institua para este fim. De lançamento, portanto, só se cogita se, no prazo decadencial, a Fazenda Pública constitui de ofício crédito suplementar àquele previamente declarado ou satisfeito pelo obrigado.

Percebe-se destas considerações que a homologação (expressa ou tácita) não influi sobre a extinção do crédito tributário reconhecido pelo sujeito passivo. O que o extingue é o eventual pagamento antecipado que porventura se efetue. A ulterior homologação, como visto, não é em si fato extintivo da obrigação tributária, mas causa de extinção, de perda, do direito ao lançamento de ofício de importâncias adicionais àquelas já espontaneamente recolhidas. A corroborar o argumento, note-se que se o Fisco pratica o lançamento de ofício (o que equivale à não-homologação na dicção do Código), nem por isso se desfaz o efeito extintivo do pagamento insuficiente quanto à parte incontroversa da dívida.

Veja-se, nesse sentido, os ensinamentos de Alberto Xavier:

*“Só nesta última hipótese [pagamento insuficiente] é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício um lançamento com vista a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não-homologação) não é, porém, uma condição resolutiva em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida.*”

***O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção se operou, plena e definitivamente, com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata.***” (A contagem dos prazos no lançamento por homologação. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo: Ed. Dialética, v. 27, p. 7-13 (13).)

Não fossem estas razões, respaldaria a interpretação aqui defendida a própria literalidade do §1º do artigo 150 do CTN. De acordo com o ali estatuído, “*o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento*”. No contexto dos negócios jurídicos, condição resolutória, nos termos do artigo 127 do CC, é aquela que, implementada, faz cessar os efeitos do acordo de vontades. Os negócios subordinados a condição resolutiva produzem efeitos desde que celebrados, só deixando de fazê-lo se o evento condicional se consumir.

Daí porque, diz a doutrina, a não-homologação seria, quando muito, condição resolutiva dos efeitos extintivos e imediatamente produzidos pelo pagamento antecipado. Mais uma vez, lê-se em Alberto Xavier:

***“(…) a condição resolutória permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. (...) 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”*** (ob. cit., p. 12).

No mesmo sentido posiciona-se Eurico de Santi, para quem:

***“A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito tributário no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora, com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais”*** (*Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., p. 269)

Por fim, leia-se em Luciano Amaro igual entendimento:

***“O que ocorre, pois, é que a extinção a que se refere o art. 150, §1º, é de natureza resolúvel (no sentido de que, caso o Fisco não concorde com o valor apurado e recolhido pelo obrigado, ele pode lançar de ofício para exigir a diferença do crédito tributário que entender devida). Se o Fisco nada disser, a extinção (que era condicional, sujeita à resolução) continua sendo extinção, já agora pura e simples e não mais condicional.”*** (Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, p. 377).

O artigo 150, §4º do CTN realmente dispõe que, homologado o pagamento, o crédito tributário se considera “*definitivamente extinto*”. Isso não significa, no entanto, que o acontecimento credenciado para extinguir a obrigação seja, de fato, a homologação. Significa somente que, operada a homologação por qualquer de suas modalidades, o Fisco decai da possibilidade do lançamento complementar e que, por este motivo, a obrigação *definitivamente* se restringe ao montante do crédito reconhecido e satisfeito pelo contribuinte. É por prestigiar a sistematicidade do diploma que empresto esta leitura ao dispositivo.

Em conclusão, tenho como mais acertada a exegese segundo a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito se extingue no átimo do pagamento efetuado e não por ocasião da ulterior homologação. Esta data, a do pagamento, define, portanto, o início do prazo decadencial dentro do qual é lícito ao obrigado pretender a restituição do indébito, a teor do artigo 168, inciso I, do CTN.

Daí porque, a meu sentir, o contido no artigo 3º, da LC no. 118/05 não passa de interpretação autêntica. Isso porque, sem prejuízo do ali estatuído, já defluiu de dispositivos postos originalmente no CTN – sobretudo, dos artigos 150 e 168, inciso I – que o fato extintivo do crédito tributário apurado pelo sujeito passivo está no pagamento antecipado e não na homologação, expressa ou tácita, a cargo da autoridade fiscal.

O que importa para o deslinde deste apelo, contudo, é que nem mesmo adotando-se aqui a tese consagrada pelo E. STJ, a repetição do indébito pretendida pela recorrente escaparia do decreto de decadência. É que, em se tratando de recolhimentos efetuados a partir de fatos geradores praticados até 31.10.1993, o quinquênio para a extinção do crédito se encerraria em 31.10.1998 e, por conseguinte, o exercício da repetição do indébito só poderia se dar até 31.10.2003.

É por este motivo, inclusive, que este Colegiado está desimpedido para concluir o julgamento do recurso, sem prejuízo do §1º do artigo 62-A do RICARF. De acordo com o dispositivo, com efeito, enquanto não finalizado o julgamento de mérito de matéria à qual o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido repercussão geral, para os fins do artigo 543-B do CPC, devem permanecer sobrestados os recursos que as veiculem.

No momento, é o que se passa, justamente, com o tema em questão relativamente ao recurso extraordinário no. 561.908. Veja-se:

*“TRIBUTO – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – LEI COMPLEMENTAR NO. 118/2005 – REPERCUSSÃO GERAL – ADMISSÃO.*

*Surge com repercussão geral controvérsia sobre a inconstitucionalidade, declarada na origem, da expressão ‘observado, quanto ao artigo 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei no. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’, constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar no. 118/2005”.*

Pois ainda que, ao ensejo do exame da matéria, o E. STF venha a pronunciar a inconstitucionalidade do dispositivo – o que redundaria na prevalência do entendimento vencedor no STJ quanto aos recolhimentos anteriores ao advento da LC no. 118 – a declaração de compensação destes autos estaria inviabilizada, como se viu.

Também não é o caso, aqui, de se emprestar qualquer efeito, no que concerne ao prazo decadencial, à impetração do *habeas data* referido pela parte. Via de regra, tem o contribuinte a opção de exercer seu alegado direito à repetição do indébito na esfera

administrativa ou na esfera judicial. É sua a escolha. E contanto que o sujeito passivo dê início a qualquer delas dentro do prazo fixado pelo artigo 168, I do CTN, de decadência já não se cogitará mais. Afinal, o direito terá sido exercido.

Daí que, se obtiver o reconhecimento irreformável do direito em demanda judicial proposta para este fim, o contribuinte terá, então, uma segunda escolha à sua disposição: poderá executar o julgado por meio de processo de execução ou, se preferir, requerer o cumprimento da sentença via declaração de compensação ou pedido administrativo de repetição. É a esta segunda alternativa que aludem os precedentes citados na peça recursal, quando reclamam o trânsito em julgado da ação judicial como condição para a formulação do pleito administrativo.

Esta realidade, todavia, não se aplica ao *habeas data* impetrado pela ora recorrente. E por uma razão trivial: o objeto da segurança pretendida por seu intermédio é, tão só, o acesso a dados de interesse do administrado em posse da administração. No caso, de dados da conta-corrente do sujeito passivo perante o Fisco Federal (fls. 35). O *writ* em exame não é e nem se assemelha à ação de repetição de indébito e, por assim dizer, não pode ser havido como exercício tempestivo do direito a tanto.

Com estes fundamentos, portanto, reconheço a decadência integral da pretensão e nego provimento ao recurso voluntário.

Marcos Tranchesi Ortiz



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 14/03/2011 22:03:20.

Documento autenticado digitalmente por MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 14/03/2011.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 15/03/2011 e MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 14/03/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 03/03/2020.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP03.0320.16175.H41B**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**7CB0A91AAE56BD09696EE246AAD7CFC7924AEDD6**