



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10840.720284/2017-72</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2003-006.890 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	16 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BIOSEV BIOENERGIA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/05/2011

PRESCRIÇÃO. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PARCELAMENTO (LEI Nº 11.941/2009). TERMO INICIAL. ART. 168, I, DO CTN.

Nos pedidos de restituição fundados em pagamento indevido ou a maior, formulados sob a égide da LC nº 118/2005, o prazo prescricional quinquenal conta-se da extinção do crédito tributário pelo pagamento (art. 168, I, do CTN).

No caso de recolhimento efetuado mediante parcelamento, a extinção opera-se à medida do adimplemento das parcelas, razão pela qual o termo inicial do prazo é a data de cada pagamento, não se deslocando para a data de posterior anotação administrativa de “liquidação” em sistema de cobrança.

A anotação sistêmica de “situação liquidado” possui natureza meramente declaratória/operacional, não se confundindo com “decisão administrativa definitiva” apta a atrair o art. 168, II, do CTN, por inexistir ato desconstitutivo de exigência tributária. A alegada impossibilidade de aferição prévia do pagamento a maior em razão de consolidação do parcelamento com utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa não altera o dies a quo legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto e negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Francisco Ibiapino Luz** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diogo Cristian Denny (substituto integral), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

## RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 156/168, apresentado pela RECORRENTE, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG, de fls. 145/149, que negou provimento à Manifestação de Inconformidade do contribuinte, e manteve o Despacho Decisório de fls. 123/124, que concluiu pela ocorrência da prescrição do direito de pleitear a restituição do tributo, nos termos do art. 168, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Em síntese, conforme fls. 02/05, o contribuinte efetuou, em 30/09/2016, pedido de restituição de pagamentos a maior efetuados sob o código de receita 1240 (Lei 11.941/09 – RFB – Débitos Previdenciários – Parcelamento do artigo 3º) realizados entre 30/12/2010 e 31/05/2011. Esclareceu que, através de documento emitido pela RFB (em 19/05/2016), tomou conhecimento de que em 21/11/2014 ocorreu o encerramento do referido parcelamento (fl. 108).

Com base nos extratos e telas acostados às fls. 104/107, argumenta que as parcelas pagas até 30/12/2010 (esta última em parte) foram suficientes para amortizar o débito parcelado com o referido código de receita, e que teria tomado ciência disto apenas através do extrato/consulta emitido pela Receita Federal do Brasil em 19/05/2016 (sistema DATAPREV-INSS).

Desta forma, elaborou planilha de fl. 110 apontando os valores recolhidos a maior entre 30/12/2010 e 31/05/2011.

Às fls. 114/116, complementou suas razões ao informar que o direito de restituição não estaria prescrito, pois a Receita Federal do Brasil encerrou o parcelamento em 21/11/2014, ficando a contribuinte ciente dos valores pagos a maior apenas após esta data, conforme extrato/consulta de 19/05/2016. Assim, invoca o art. 168, II, do CTN, para defender que “o direito

*(...) de pedir a restituição caduca em 05 anos, a contar da data que teve ciência da extinção, por qualquer forma, do crédito tributário” (fl. 115).*

### **Despacho Decisório**

O pleito do contribuinte foi indeferido através do Despacho Decisório de fls. 123/124, ao argumento de que o pedido foi formulado *“há mais de cinco anos dos recolhimentos objeto do pedido de restituição em pauta”*, nos termos do art. 168, I, do CTN. Esclarecer ser este último dispositivo o aplicável ao caso concreto, *“e não o seu inciso II, como pretende a contribuinte, pois trata-se de “pagamento espontâneo de tributo maior que o devido”, e não de “reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória”, que é a única hipótese em que seria aplicado o inciso II do artigo 168 do CTN”*.

Por fim, pontuou o seguinte:

Cabe ser ressaltado que a demora na elaboração dos sistemas de controle de parcelamentos especiais pela RFB não pode servir de argumento para a não aplicação da regra prevista no artigo 168, I, do CTN, como pretende argumentar a contribuinte, até porque é permitido, e inclusive recomendável, que cada contribuinte controle a liquidação da sua dívida parcelada, pois desde a publicação da lei que institui o parcelamento especial os contribuintes já tomam conhecimento das regras do parcelamento, permitindo-lhes calcular a sua dívida e o andamento da sua liquidação, não necessitando aguardar as providências do órgão controlador da dívida.

### **Manifestação de Inconformidade**

O RECORRENTE foi intimado do despacho decisório em 31/11/2013 (fl. 128) e apresentou manifestação de inconformidade de fls. 131/137, em 26/06/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da defesa elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Requeru a inclusão de seus débitos, no âmbito da RFB, no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, artigo 3º, tendo efetuado os pagamentos em sua totalidade.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB informou no Sistema de Cobrança a baixa ocorrida, "Situação Liquidado", somente em 21/11/2014, de acordo com o documento já acostado e anexado novamente na Manifestação.

A partir deste momento, teve conhecimento dos valores pagos a maior, e que se tornaram disponíveis para a restituição.

Em 30/09/2016, solicitou a restituição dos valores recolhidos a maior, isso em formulário papel, em face da impossibilidade de transmissão via PER/Dcomp, conforme documentação já apresentada, mas ficou indeferido o pedido em razão

do transcurso de tempo, de 05 (cinco) anos, entre os recolhimentos efetivados e o pedido de restituição.

Passando à questão de mérito, a requerente entende que o seu direito de pleitear a restituição de valores pagos a maior é no prazo de 05 (cinco) anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, segundo o inciso II do artigo 168 do CTN.

Com isso, argumenta que o prazo deve ser contado a partir de 21/11/2014, quando se deu a decisão administrativa que extinguiu por pagamento o crédito tributário, sendo que o pedido de restituição de valores pagos a maior, no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, foi protocolado dentro do prazo de 05 (cinco) anos.

Fala que, ao efetivar o pagamento (parcelamento da Lei nº 11.941/2009), o fazia conforme o que foi determinado pela Administração, e que deparou-se com a extinção em 21/11/2014, quando verificou a ocorrência de valores pagos a maior.

Diz que se deve entender que, antes da referida decisão administrativa (liquidado), a presunção era de que não se tratava de valor indevido ou a maior.

Reporta à restituição de valores de créditos inscritos em dívida ativa, cuja PSFN/Piracicaba/SP reconheceu o direito creditório alegado pelo contribuinte, nestes termos:

O prazo decadencial para pedido de restituição de 5 anos começou a contar da decisão administrativa que extinguiu o crédito tributário (art. 168, inc. II, c/c o art. 165, inc. III, ambos do CTN), porquanto somente nesta data foram reconhecidos como indevidos os pagamentos objeto do presente pedido de restituição. O presente pedido foi protocolado dentro do prazo legal (...).

Conclui que a decisão da PSFN/Piracicaba/SP deve servir como paradigma para a decisão no presente processo administrativo, porquanto não há como visualizar o prazo decadencial que não seja a partir da data em que se decidiu e extinguiu o crédito tributário, em 21/11/2014, quando, publicamente, o contribuinte conheceu como indevidos ou a maior os valores pagos.

### Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Belo Horizonte/MG julgou improcedente a manifestação de inconformidade, de acordo com a ementa abaixo (fls. 145/149):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/05/2011

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INDEFERIMENTO.

Fica indeferido o pedido de restituição de contribuições previdenciárias quando passados (05) anos dos pagamentos espontâneos a maior.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

### Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE foi devidamente intimado da decisão da DRJ em 11/04/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 153, e apresentou recurso voluntário de fls. 156/168, em 08/05/2018.

Primeiramente, traz à baila o princípio da igualdade tributária ao argumento de que *“se à Receita Federal do Brasil seria possível efetivar a cobrança de débito (se existisse), a ora Recorrente também tem o seu direito líquido e certo de pleitear a restituição dos valores pagos à maior”* (fl. 161).

Ademais, alega que apenas a partir da data da liquidação do parcelamento, qual seja, 21/11/2014, a empresa/contribuinte conheceu os valores exatos (como à maior) para, então, proceder o seu pedido de restituição de valores. Argumenta que não tem conhecimento e não tem acesso aos procedimentos adotados pela RFB em seus cálculos de amortização de cada parcela mensal devidamente paga, sobretudo em razão da utilização do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa para quitação de parte do valor consolidado. Assim, enfatizou a necessidade de aguardar as providências do órgão arrecadador e controlador da dívida para esclarecer quais parcelas foram suficientes para amortizar o débito.

Desta feita, entende que a informação "Parcelamento liquidado", atende às exigências do inciso II, do artigo 168: *“da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa”*, pois, o referido termo: *“Parcelamento liquidado”* é resultado de um processo de cobrança.

Concluiu o seguinte (fls. 163 e 166):

22.)- Portanto, há de fixar o termo a quo para o pedido de restituição de valores pagos à maior no momento da liquidação do pagamento do parcelamento, pois, não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor dos cálculos efetivados pelo órgão arrecadador, seja lesado pelo Fisco.

(...)

31.)- Assim, a Receita Federal do Brasil, após as suas devidas análises e providências (débito fiscal — pagamento em guias e a utilização do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL), verificou que, o débito em questão estava totalmente liquidado, fato este ocorrido em 21/11/2014. Portanto, este Recorrente entende que, "a data em que se tornou definitiva a decisão administrativa" é, sem dúvidas, 21/11/2014.

### Complementações

Em 19/08/2019 e em 23/07/2020, o contribuinte acostou aos autos complementações de suas razões recursais (fls. 176/181 e fls. 189/191), a fim de trazer precedentes envolvendo a mesma situação do caso concreto, nas quais a Procuradoria da Fazenda Nacional entendeu ser aplicável a contagem do prazo nos termos do art. 168, II, do CTN.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

### MÉRITO

#### Restituição de Tributo Pago a Maior no Âmbito de Parcelamento. Prescrição

A controvérsia é eminentemente acerca do termo inicial do prazo de cinco anos para pleitear restituição, em cenário em que os pagamentos foram feitos mediante parcelamento.

Como exposto, o pedido de restituição foi apresentado em 30/09/2016, por meio do qual o contribuinte pleiteia a devolução de valores reputados indevidos ou pagos a maior sob o código de receita 1240 (Lei nº 11.941/2009 – RFB – Débitos Previdenciários – Parcelamento do art. 3º), referentes a recolhimentos efetuados entre 30/12/2010 e 31/05/2011 no âmbito do referido parcelamento.

O RECORRENTE sustenta, em síntese, que:

- Os pagamentos foram realizados no contexto do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, cuja consolidação admitia a utilização de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL para quitação/amortização de parte do montante consolidado;
- Até a finalização dos cálculos e confirmação pela Administração, não seria possível precisar qual parcela dos pagamentos efetuados seria efetivamente imputada à amortização da dívida, tampouco aferir se houve pagamento a maior;
- A Secretaria da Receita Federal do Brasil somente teria informado no sistema de cobrança a baixa (“Situação: Liquidado”) em 21/11/2014, razão pela qual defende que o prazo prescricional de cinco anos para pleitear a

restituição deveria ser contado a partir dessa data, entendida como o momento em que teria se tornado “definitiva” a extinção do crédito e, por consequência, cognoscível o pagamento a maior.

Importante transcrever os dispositivos legais acerca do prazo para pleitear a restituição de valores:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 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 - êrro 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.

Cumprе ressaltar que nos pedidos de restituição fundados em pagamento indevido ou a maior, aplica-se o art. 168, I, do CTN, segundo o qual o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contado da extinção do crédito tributário, e, na hipótese de pagamento, a extinção ocorre no momento do pagamento (ainda que parcial, quando realizado em parcelas).

A tese do contribuinte, ao deslocar o termo inicial para a data em que a Administração registrou o parcelamento como “liquidado” no sistema (21/11/2014), procura, em verdade, aproximar o caso do art. 168, II, do CTN (decisão administrativa/judicial definitiva que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória).

Contudo, a despeito dos lógicos argumentos apresentados pelo contribuinte, filio-me à tese de que o direito à restituição surge com o pagamento indevido (actio nata), não havendo previsão legal para promover o deslocamento do referido marco para outros eventos, como um ato ou manifestação administrativa posterior.

O pagamento efetuado de forma parcelada não altera a regra do art. 168, I, do CTN. Ou seja, o marco legal é o pagamento, e não a baixa cadastral do débito, ainda que o cálculo da liquidação seja um tanto complexo.

O parcelamento é modalidade de cumprimento da obrigação, por meio da qual o contribuinte satisfaz o crédito em prestações sucessivas. Juridicamente, isso implica reconhecer que a extinção pelo pagamento não surge apenas ao final, em bloco, mas à medida em que cada parcela é adimplida, pois cada parcela paga configura pagamento/extinção parcial.

Assim, quando o fundamento do pedido é “pagamento indevido ou a maior”, o prazo quinquenal do art. 168, I, do CTN conta-se da data dos pagamentos. Em parcelamento, isso significa, em regra, contagem parcela a parcela, e não da data em que o Fisco registra ‘liquidado’ ou pratica ato administrativo posterior, de forma que pagamentos mais antigos são os primeiros a se submeterem ao perecimento do direito de ação.

No caso concreto, os pagamentos indicados ocorreram entre 30/12/2010 e 31/05/2011. O pedido administrativo, todavia, foi protocolizado apenas em 30/09/2016. Portanto, à luz do que disciplina o art. 168, I, do CTN, a restituição pleiteada é posterior ao termo final do prazo legal, o que conduz, desde logo, ao reconhecimento da prescrição.

O argumento central do RECORRENTE está em afirmar que somente em 21/11/2014, com o lançamento da situação “Liquidado” no sistema da Receita Federal, teria ocorrido a “decisão administrativa” que extinguiu o crédito por pagamento, tornando possível reconhecer o indébito.

Esse raciocínio não se sustenta.

Primeiro, porque a extinção por pagamento é fato jurídico que se produz com o desembolso realizado pelo sujeito passivo. O registro posterior em sistema corporativo de cobrança tem natureza ordinariamente declaratória, voltada ao controle administrativo, e não constitutiva do evento extintivo.

Segundo, porque o art. 168, II, do CTN pressupõe hipótese distinta: não se trata de mera confirmação cadastral da quitação, mas de “decisão administrativa definitiva” (ou judicial) que reforma, anula, revoga ou rescinde uma **decisão condenatória**, alterando o suporte jurídico da cobrança e gerando, a partir daí, o direito à restituição. É nesse contexto – típico de desconstituição de lançamento ou de exigência – que o termo inicial pode deslocar-se para a definitividade de decisão.

No caso em exame, porém, não há notícia de decisão administrativa ou judicial que tenha desconstituído exigência tributária, reduzido lançamento, cancelado débito ou reconhecido, por ato decisório, a indevida cobrança. Há, sim, um procedimento de parcelamento, com etapas de apuração, consolidação e imputação de valores e de créditos admitidos pelo programa, culminando no apontamento de “liquidado” no sistema.

Essa dinâmica administrativa não converte o caso em hipótese do art. 168, II, pois não se está diante de “decisão definitiva” desconstitutiva, mas de processamento e registro do cumprimento do parcelamento.

O RECORRENTE sustenta, ainda, que não poderia identificar pagamento a maior antes da validação final do parcelamento, porque a consolidação com Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa influenciaria o saldo a amortizar e, por consequência, a imputação dos pagamentos.

Ainda que se reconheça que a sistemática de consolidação e imputações possa tornar mais complexa a identificação de eventual excesso, tal circunstância não altera o regime jurídico do art. 168, I, por duas razões principais:

A uma, porque prescrição é instituto de ordem objetiva, que não depende da ciência subjetiva do contribuinte sobre o indébito. A lei e a interpretação consolidada para a repetição de indébito vinculam o termo inicial ao pagamento (extinção do crédito tributário), não ao momento em que o contribuinte afirma ter tomado conhecimento do excesso.

Ademais, a alegada dificuldade de mensuração não transforma, por si, o registro final do parcelamento em “decisão administrativa definitiva” nos termos do art. 168, II. Trata-se, no máximo, de circunstância relacionada à apuração contábil/administrativa do saldo, o que não é suficiente para substituir o marco legal eleito pelo CTN.

Adotar a tese do contribuinte implicaria admitir que o prazo prescricional ficaria condicionado ao momento em que a Administração finaliza registros internos, o que tornaria o termo inicial flutuante e dependente de processamento administrativo, contrariamente à lógica do CTN, que procura justamente conferir segurança jurídica e previsibilidade ao marco temporal de exercício do direito.

Assim, não há como considerar os argumentos do RECORRENTE quanto ao início do prazo para pleitear a restituição, devendo ser mantida a decisão de piso.

Portanto, como os recolhimentos apontados ocorreram entre 30/12/2010 e 31/05/2011, e o pedido foi protocolizado apenas em 30/09/2016, está configurada a prescrição do direito de pleitear a restituição.

### **Da Improcedência do Argumento Fundado no Princípio da Igualdade Tributária**

O contribuinte sustenta, em síntese, que haveria violação ao princípio da igualdade tributária caso se reconheça a prescrição do seu direito de pleitear restituição, pois, se existisse saldo devedor, a Administração poderia promover a cobrança (cobrança amigável, inscrição em dívida ativa, CADIN e execução fiscal). Daí concluir que, por simetria, também teria “direito líquido e certo” à restituição.

O argumento, contudo, não procede.

Primeiro, porque isonomia não elimina prazos legais. O regime jurídico da repetição de indébito é regido por prazo extintivo expresso em lei complementar (art. 168 do CTN). O reconhecimento da prescrição não é discriminação, mas simples aplicação de regra objetiva, geral e abstrata, que incide igualmente sobre todos os contribuintes em idêntica situação.

Segundo, porque a premissa do contribuinte é equivocada: a Administração não pode cobrar eternamente, pois encontra-se sujeita a limites temporais estritos (decadência para constituir o crédito e prescrição para cobrá-lo). Logo, é de rigor observar os prazos, termos e forma de contagem previstos em lei para cada caso concreto.

Por fim, o princípio da igualdade tributária protege a aplicação uniforme e impessoal da lei. E é exatamente isso que se faz ao reconhecer a prescrição: aplicar o mesmo prazo quinquenal do CTN, cuja fluência independe de o contribuinte ter percebido tardiamente a existência de eventual pagamento a maior, tal como independe, para a Administração, de conveniências internas de processamento para exercer seu direito de cobrança.

Assim, a alegação de ofensa à isonomia não constitui fundamento idôneo para afastar a incidência do art. 168, I, do CTN, nem para deslocar o termo inicial do prazo prescricional

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos das razões acima.

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**