



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

Processo nº 10875.001449/2003-19
Recurso nº 160.980 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.326 – 3ª Turma Especial
Sessão de 02 de fevereiro de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO/ COMP PIS
Recorrente MULTIPACK PRODUTOS QUIMNICOS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Recorrida DRJ-CAMPINAS/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP

Período de apuração: 30/09/2002 a 31/03/2003/

COMPENSAÇÃO/EXTINÇÃO DO DIREITO

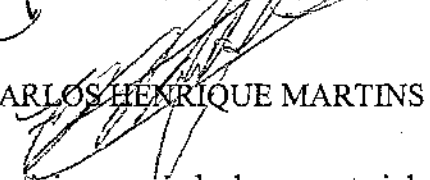
Contra o reconhecimento do direito creditório subjacente à declaração de compensação corre o prazo decadencial de cinco anos contado da data do pagamento.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.


ALEXANDRE KERN - Presidente


CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hélcio Lafêta Reis, Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

Trata-se de Declaração de Compensação de fl. 01, protocolizada em 23/04/2003 no valor de R\$ 10.114,07, com o objetivo de compensar parcialmente débito a título de COFINS referente ao período de apuração março de 2003, com recolhimentos efetuados de PIS, no período de setembro e outubro de 1994, conforme demonstrativos de fls.02/03 e

DARF de fls. 06/07.

A DRF em Guarulhos emitiu o Despacho Decisório de fls. 19/22, indeferindo a solicitação da contribuinte e não homologando as compensações, uma vez os valores relacionados na fls.02 são anteriores a 23/04/1998, estando, portanto, extinto o direito de proceder a referida compensação.

Cientificada desse despacho em 13/09/2007 (fl. 26), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 11/10/2007 (fls. 28/31), na qual alega que:

- a extinção do crédito tributário operar-se-ia com a homologação do lançamento, o que, na prática, resultaria num prazo de dez anos: cinco para a homologação tácita e mais cinco para o exercício do direito à restituição de recolhimento indevido;
- tendo em conta que as declarações de compensação foram entregues antes do prazo temporal de 10 anos a contar do fato impositivo, tem-se que o deferimento de seu pedido seria cabível;
- a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 66, autoriza a compensação de tributos que tenham sido recolhidos a maior ou indevidamente;
- ® para comprovar a pertinência dos créditos constantes das declarações de compensação, junta planilha de demonstrativo de pagamento indevido ou a maior e DARF de fls. 06/07.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Como bem pontuou a decisão da DRJ, o pretense direito à restituição encontra-se caduco por haver transcorrido o prazo quinquenal previsto no artigo 168 c/c art. 165 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, o cerne do litígio a ser aqui dirimido passa, primeiramente, pela questão do prazo para repetir eventuais indébitos dessa contribuição.

Do exame dos elementos do presente processo, em que pese os argumentos de defesa apresentados no recuso, entendo que não pode prosperar a pretensão da recorrente, porquanto se encontra decaído o seu direito de pleitear a restituição e/ou compensação dos valores, relativos à contribuição para o PIS, recolhidos no ano-calendário 1994.

Da conjunção dos artigos 165, inciso I, e 168, caput e inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), tem-se que, conquanto à cobrança de tributo indevido confira ao contribuinte direito a sua restituição, esse direito extingue-se no prazo



de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, pelo pagamento.

Na espécie, o suposto crédito, objeto do pedido de restituição, protocolizado em 14 de abril de 2003, foi extinto nas datas dos pagamentos informadas nas planilha (fl. 25), na forma prevista no artigo 156, I, do Código Tributário Nacional. Destarte, essas datas constituem-se no marco inicial para contagem do respectivo prazo decadencial.

Como se observa ainda, mesmo na hipótese de pagamento efetuado com base em lei declarada posteriormente inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores de tributos ou contribuição que alega ter pagada indevidamente, é de cinco anos contados da data dos pagamentos.

Essa tese também encontra amparo na doutrina brasileira. Basta citar o mestre Aliomar Baleeiro, que consignou que a restituição de tributo, rege-se pelo Código Tributário Nacional, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, *seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo, considerando ainda que Os tributos resultantes de inconstitucionalidade ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165 (Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 10ª ed. rev. e atual, 1991, p. 563).*

A propósito da tese defendida pela recorrente, é interessante apontar-se trecho encontrado na doutrina, de autoria do mestre e doutor pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC/SP, professor Eurico Marcos Diruz de Santi, na obra *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Ed. Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 268 a 270 – capítulo 10.6.3 *A tese dos dez anos do direito de o contribuinte pleitear a restituição do débito do Fisco:*

Assim entendeu-se que a extinção do crédito tributário, prevista no Art. 168, I do CTN, está condicionada à homologação expressa ou tácita do pagamento, conforme, art. 156, VII do CTN, e não ao próprio pagamento, que é considerado como mera antecipação, ex vi do Art. 150, § 1º do CIN. Como, normalmente, a extinção do crédito tributário se realiza com a homologação tácita, que sucede cinco anos após o fato jurídico tributário ex vi do Art. 150, § do CTN, passou-se a contar cinco anos da data do fato gerador para se configurar a extinção do crédito, e mais outros cinco anos da data da extinção, perfazendo o prazo total de 10 anos.

Não podemos aceitar esta tese, primeiro porque pagamento antecipado não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento. -

Segundo porque se interpretou o "sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento" de forma equivocada. Mesmo desconsiderando a crítica de ALCIDES JORGE COSTA, para quem "não faz sentido (...), ao cuidar do lançamento por homologação, pôr condição onde inexiste negócio jurídico", pois "condição é modalidade de negócio jurídico e, portanto, inaplicável ao ato jurídico material" do pagamento, não se pode aceitar condição resolutiva como se fosse necessariamente uma condição



suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação.

A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia 'ficaria o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.

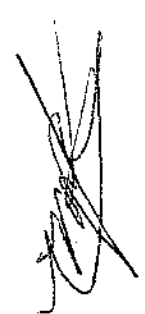
Se o fundamento jurídico da tese dos dez anos e que a extinção do crédito tributário pressupõe a homologação, o direito de pleitear o débito do Fisco só surgiria ao final do prazo de homologação tácita, de modo que, se o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação.

Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao Art. 150 do CTN, (leve ser a data efetiva^{em} que o contribuinte recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a qual dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Eia sitia, o contribuinte goza de cinco ano para pleitear o débito do Fisco, e não dez. (destaque não original).

No mesmo sentido, transcreve-se a seguir parte de artigo produzido pelo Procurador da Fazenda Nacional Gilberto Etchaluz Villela intitulado *Reflexões eia dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime*, disponível na Internet (www.teiajuridica.com), verbis:

A decadência do direito à restituição de tributos pagos, consoante o art. 165 do CTN, quer seja pela cobrança ou pagamento de tributo indevido ou maior ^{que} o devido (inciso I) quer seja com erro na identificação do sujeito passivo, ou na determinação da alíquota, ou no cálculo do montante, ou na elaboração ou conferência de documento relativo ao pagamento (inciso II) ou quer, ainda, pela refôrtita, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (inciso III) vem expressa no art. 168 do CTN. Destarte, temos aqui prazos definidos para a própria extinção do direito de repetição, que são, também, aplicáveis àquelas restituições tios casos de tributos sujeitos ao regime do alto lançamento (lançamento por homologação). Nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, a extinção do direito de repetição se dá cinco anos depois da data da extinção do crédito tributário. Corno já vimos antes, a extinção dos créditos tributários nas exações sujeitas aos auto lançamentos se dá, entre outras possibilidades citadas no art. 156, principalmente na data do pagamento. É certo ^{que} alguns pretendem que tal extinção se dê a contar do dia era ocorra uma pretensa constituição do crédito tributário, quando do que chamam de "homologação expressa ou homologação tácita", esta última resultado da omissão da Fazenda em seu direito à fiscalização do Auto lançamento, fazendo-o coar na, modalidade contida no inciso VII do art. 156 (o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4).

No caso de omissão de fiscalização, o prazo para postulara restituição resultaria, a partir de tais entendimentos, mura e 10 (nos primeiros cinco, por força da omissão das autoridades, contados até a data se extinguiria o direito de



fiscalização da Fazenda; os cinco seguintes, também decadenciais, mas agora à conta do sujeito passivo, contados da ocorrência da caducidade do direito da Fazenda em diante.

Sem razão, entretanto, os que assim pensam. O prazo decadencial para a Fazenda Pública fazer o "arrecadamento", isto é, a fiscalização do auto lançamento, se inicia no momento da ocorrência do fato gerador - embora entendamos que deveria ser a partir do vencimento da obrigação, naquele em que se constitui o crédito tributário e ele passa a ser exigível - e termina exatamente cinco anos depois, supondo-se, durante o interregno, a omissão das autoridades e a ocorrência do que se terra de homologação tácita. Como, entretanto, este ponto decadencial não tem, como querem tais vozes, o poder de constituir o crédito tributário, constituído que foi cinco anos antes quando do vencimento legal da obrigação, impõe-se que a decadência do direito do contribuinte a uma restituição se dê, também, cinco anos depois da data do pagamento, se simultâneo ao lançamento de ofício; ou seja, cinco anos depois daquele dia em que, se tornando o crédito exigível, foi ele satisfeito. Só será viável pensar diferentemente se a Fazenda Pública, dentro dos cinco anos que tem para fiscalizar o ato, fizer o "arrecadamento" e constatar a inexistência de pagamento ou o pagamento insuficiente. Nestes casos, impõe-se o auto de infração que opera a constituição de um novo lançamento que, por sua vez, há de gerar uma notificação para um pagamento. A partir de tal notificação, não se falará mais em decadência do direito de fiscalizar para a Fazenda Pública - já exercida - mas se iniciará, corra pagamento do valor expresso no auto de infração, para o contribuinte, o prazo decadencial do seu eventual direito de restituição.

Com base nos ensinamentos do mestre Aliomar Baleeiro e de Alberto Xavier, os doutrinadores José Artur Lima Gonçalves e Márcio Severo Marques registram: O prazo de decadência do direito subjetivo à restituição do indébito, previsto pelo art. 168 do CTN, deve ser contado da data do pagamento - indevido - antecipado, e não da data da homologação deste pagamento. (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário. Hugo de Brito Machado (coord.). São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET. 1999, p. 231).

Na mesma obra, criticando a referida jurisprudência do STF, o Prof. Ives Gandra Martins comenta que o prazo para a repetição de importâncias pagas a título de tributos sujeitos ao lançamento por homologação prescreve em 5 anos contados da data do pagamento indevido, já que, tratando-se deste, não se pode cogitar de extinção do crédito tributário, e o termo inicial para reaver o que foi recolhido ilegalmente a título de tributo é a data do pagamento (pág. 178).

Nesse sentido ainda, o Juiz Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, mostra-se incisivo: A pretensão à repetição nasce como pagamento, sendo irrelevante a modalidade de lançamento a que estaria sujeita a pretensa exação, bem assim o fato de o pagamento indevido ter decorrido de obediência à lei inconstitucional, cujo vício somente mais tarde tenha sido reconhecido. (p. 319).



Também na jurisprudência do judiciário há manifestações nesse sentido, *verbis*:

Verifica-se, pois, que a extinção do crédito tributário se opera no momento do efetivo recolhimento do tributo, ainda que este tenha sido exigido ilegalmente. Neste sentido, o direito de pleitear restituição está sujeito ao prazo de cinco anos (art. 168, CTN), a contar da data da extinção do crédito tributário, que é o da data do pagamento indevido. Contudo, por estar esse pagamento sob condição resolutória, seus efeitos se darão somente a partir do lançamento tributário (que no caso ^{em} apreço é ficto), nos termos do art. 150, § 4º (...). A meu ver, este é o ponto crucial da questão, os efeitos deste lançamento ficto operara-se ex func. A homologação apenas reconhece o pagamento havido, declarando, com efeitos retroativos, a extinção do crédito tributário. Portanto, o prazo de restituição é de 5 anos, a contar do efetivo pagamento espontâneo do tributo indevido ou a maior. (Juiz Sérgio Sentença nos Autos nº 96.0902460-2, 2ª Vara da Justiça Federal, Sorocaba-SP, p. 9)

Outra não foi à posição do Ministro Demócrito Reinando, do STJ, ao relatar os Embargos de Divergência no REsp nº 48.113-7/PR, quando assentou:

O lançamento, no caso, constitui mero ato declaratório de situação preexistente, preconstituída. E a homologação ficta (ou expressa), como instrumento declaratório, tem efeito retro-operante, ou, ^{em} outras palavras: terra ex-tunc, alcança o ato do pagamento, declarando a sua eficácia, no momento em que se realizou.

O decurso de prazo de cinco anos, como mera homologação presumida – ou ficta – que, nem sequer, exige qualquer ato concreto ^{ou} comissivo da Fazenda, não desconfigura a tese, porquanto, como já se deixou clarificado, a homologação – seja ela expressa ou ficta, tem efeito retrooperante, alcançando o ato de pagamento no seu nascedouro, convalidando-o, pois. (Julgamento ^{em} 1810411995. Publicado no DJ em 29/05/1995, p. 15.455)

Não sendo a recorrente parte em processo administrativo ou judicial **instaurado tempestivamente**, que lhe daria o direito, consoante o art. 165, III, c/c 168, III, ambos do CTN, a pleitear, se fosse o caso, a restituição no prazo de cinco anos, contados da decisão definitiva, administrativa ou judicial, incide no caso a regra do art. 168, I, c/c art. 165, I, que fixa o prazo de cinco anos para o pedido de restituição, a contar da extinção do crédito tributário, pelo pagamento.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já externou, em pelo menos duas oportunidades, Agravos 64.773-SI e 69.363-SP, a correta inteligência dos artigos do Código Tributário Nacional que tratam de prazo para pleitear restituição, artigos 165, inciso I, e 168, inciso I, tendo deixado expresso que:

A cláusula subordinada e condicional de ulterior homologação do pagamento em nada influenciou no raciocínio, porque ela funciona como ressalva ^{em} garantia dos interesses Fazendários; em segundo lugar, porque, tratando-se de condição resolutiva, a relação jurídica está formada e perdura, até que se realize a condição (v. Clóvis, com. art. 119). No caso, a condição não se verificou e o direito resultante do pagamento se tornou definitivamente inalienável: o



negócio não se resolveu e sua eficácia não cessou....

Segue-se do exposto que não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo, que, no caso, ocorreu.

Para por fim, a discussão acerca do prazo para a repetição de indébito, o Poder Legislativo Federal editor a Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, que expressamente no artigo 3º, determinou que o direito para pleitear a restituição, no caso de lançamento por homologação, extingui-se com o decurso de prazo de 5 (cinco) anos contados da data do pagamento, *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 pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Assim, tanto pela interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça, quanto pela posição da administração tributária, escudada na posição sobre o tema do Supremo Tribunal Federal, bem como a interpretação dada ao artigo 168, inciso I, do CTN, pelo artigo 3º da LC 118, de 2005, é certo que, ainda que se comprove a existência de valores passíveis de restituição, na data da protocolização do pedido, em 14/04/2003, em face do transcurso do prazo de cinco anos da data da extinção dos créditos tributários correspondentes, encontrava-se também extinto o direito de pleitear a repetição de indébito relativo a quaisquer recolhimentos.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** à pretensão deduzida no recurso voluntário.

CARLOS HENRIQUE MARTINS DE LIMA

