



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n° 10920.003728/2004-05
Recurso n° 156.395 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex(s): 1998
Acórdão n° 103-23.503
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A.
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO –
CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA –
INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN - O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto que negou provimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

RD


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
Relator

Formalizado em: 15 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Waldomiro Alves da Costa Júnior, Carlos Pelá, Antonio Bezerra Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho.



Relatório

Versa o presente processo acerca de Recurso contra o indeferimento de Pedido de Restituição, protocolizado em 30/12/2004, referente a suposto indébito tributário de IRPJ, relativo ao ano-calendário de 1997.

A Decisão recorrida, da DRJ de Florianópolis, está assim ementada:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

REPETIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA

A apuração de saldo negativo de IRPJ ao final do exercício confere ao contribuinte o direito à repetição, que deve, entretanto, ser exercido em cinco anos. Decai o direito à repetição se transcorrerem mais de cinco anos entre o momento em que a repetição poderia ser pleiteada e a data da apresentação do pedido.

Solicitação Indeferida"

O pedido de fl 01 está assim redigido:

"Valores pagos a maior no Ano-Calendário de 1997, baseados no entendimento extraído da decisão da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes junto ao processo nº 10920.002291/2001-31, recurso nº 133.858, no qual o contribuinte é parte (doc. 1).

Tal decisão determinou o afastamento da tributação do IRPJ sobre o Lucro da Exploração, tendo em vista que o contribuinte ao ser admitido como co-solidário em Programa Especial de Exportação - BEFIEX já existente, figura na mesma condição jurídica do beneficiário original, seja quanto a responsabilidade dos tributos devidos desde o início do programa (1988), seja pelos benefícios que possam auferir (isenção do IRPJ sobre o Lucro da Exploração)."

O Recurso Voluntário defende que o direito a restituição, na verdade, abrange o período de 10 anos anteriores ao pagamento indevido, mediante a interpretação conjunta dos arts. 165 e 168 do CTN, conforme já amplamente reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Afirma que a extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorre com a homologação do lançamento, fato este que se dá, de forma tácita, com o transcurso do prazo de cinco anos previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN; assim, apenas depois desta homologação é que se teria o termo inicial do prazo decadencial indicado no inciso I do artigo 168 do CTN. Deste modo, adota o entendimento de que nos casos que versem sobre tributos lançados por homologação, o prazo para restituição é



de dez anos, ou seja, cinco anos depois do decurso do prazo previsto para a Fazenda efetuar a homologação do lançamento.

Alega, também, que em face dos artigos 2.º e 5.º do Decreto n.º 2.346/1997, as orientações do Superior Tribunal de Justiça devem ser seguidas pela Administração Pública.

Como questão de fundo, discorre longamente acerca da prova da existência do crédito, decorrente da isenção do IRPJ sobre os resultados da exportação para as pessoas jurídicas optantes pelo programa denominado BEFIEX.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, Relator

O recurso preenche as condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

A análise das peças processuais constantes dos autos, as alegações expostas no Recurso Voluntário e as razões de decidir alocadas na r. Decisão de primeiro grau, fazem concluir que o cerne da discussão, nesta instância, reside no direito de ver restituído tributo, dito indevido, após decorridos cinco anos da extinção do crédito tributário.

Ab initio, cumpre examinar a matéria sob o aspecto da sua natureza haja vista o campo aparentemente complexo em que ela se encontra colocada.

De acordo com o CTN, *ex vi* o artigo 165, o sujeito passivo tem direito “à restituição total ou parcial do tributo”, ou seja, as devoluções de valores recolhidos indevidamente ou a maior do que o devido aos cofres públicos caracterizam-se como restituições a título de “indébitos tributários”.

A melhor interpretação a ser adotada para a espécie, à luz do próprio CTN, entretanto, é a de que a expressão “restituição de indébito tributário”, na verdade, é equivocada, pois se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária tiver a natureza de tributo o respectivo pagamento, efetivamente, acarretará a consequência e o efeito de extinguir crédito tributário nos termos do artigo 156 do mesmo diploma legal e, portanto, tratando-se de crédito tributário extinto nada poderá ser devolvido, nem há como subsistir indébito.

Se houve pagamento indevido ou a maior que o devido do *quantum* destinado à satisfazer a obrigação tributária, com certeza esse valor não se revestirá de natureza tributária. Tal recolhimento constitui um valor entregue aos cofres públicos, mas que não atende aos requisitos formais e materiais para se caracterizarem como espécie tributária e por não se enquadrar como tal resulta em um pagamento sem causa.

De tal assertiva decorre a obrigatoriedade inexorável e a imprescindível exigência de que seja restituído, pela Fazenda Pública, o valor recolhido indevidamente pelo sujeito passivo, sob pena de a Administração Tributária apropriar-se de valor indevido o que ensejaria o enriquecimento ilícito do Estado.

Tal conclusão, entretanto, não poderá levar ao entendimento de que as disposições contidas no artigo 165 do CTN são letra morta da lei, no caso Lei Complementar que, em matéria tributária, consoante a Magna Carta, no seu artigo 146, é o diploma legal adequado para disciplinar a matéria. A imprecisão no uso de vocábulos pelo legislador não deverá ensejar o desprezo pelo texto legal, mas caberá ao intérprete construir o melhor sentido e procurar a mais correta aplicação a lhe ser dada, com vista a adequar o seu conteúdo ao verdadeiro destino visado pela norma.

  5

Dessa forma, pode-se inferir que os dispositivos contidos no CTN regulam isso sim, a restituição/compensação de quaisquer valores pagos indevidamente pelo sujeito passivo ao Erário Público e que não se configuram como tributo, embora, de início, tivessem sido efetuados a esse suposto título. E não poderia ser acolhido entendimento diverso, para se pensar que a restituição de valores que não têm natureza tributária, mas que a princípio foram recolhidos como tal, não se submeteriam ao CTN mas que lhe seriam aplicáveis as normas de direito privado.

A relação jurídica que nasce na hipótese não tem natureza privada tendo em vista que em um dos pólos existe uma pessoa jurídica de direito público no exercício de uma competência constitucional, isto é, as pessoas nela envolvidas e a magnitude do crédito.

No caso, o valor a ser restituído pelos cofres públicos não tem o caráter de disponibilidade insito às relações jurídico-privadas. Tal relação permanece entre uma pessoa de direito público e o contribuinte, em que nela inicialmente a Fazenda Pública ocupou o pólo ativo da relação, com todo o seu *jus imperium*, e o contribuinte como sujeito passivo e, posteriormente, foram invertidas tais posições: esse passando a ser o credor e aquele o devedor.

Nessa relação, portanto, ainda subsiste e prevalece a supremacia do interesse público sobre o particular a ser protegido, pois o valor a ser restituído/compensado sairá necessariamente dos cofres públicos e por isso precisa ser tratado de modo diverso das relações de natureza privada, salientando-se todavia que tal supremacia encontra seus limites nos direitos e garantias individuais constitucionalmente assegurados.

Não se pode entender que por a relação jurídica não ter natureza tributária a ela não seriam aplicáveis as norma do CTN, pois, ao contrário, com tal raciocínio estar-se-ia incorrendo em novo equívoco, pois na hipótese ainda subsiste uma relação jurídica necessariamente sob a égide do direito público.

No caso, quando da solicitação de uma restituição, inicialmente mister se faz conferir a natureza da devolução, é imprescindível que se apure a liquidez e certeza do *quantum* recolhido, se ele configura um tributo, ou não, se trata de uma relação jurídico-tributária, ou não. Se o valor recolhido é tributo o respectivo pagamento extinguiu crédito tributário, somente em caso negativo é que aparece o indébito que deverá ser devolvido pela Fazenda Pública ao seu credor, o sujeito passivo.

Contudo, para que haja essa devolução, na qual subsiste o interesse público a ser protegido, mister se faz que a Administração Tributária possa aferir a efetividade desse direito tendo em vista que é ela quem detém a competência legal e está melhor preparada para verificar se houve, ou não, a subsunção do fato concreto à hipótese abstrata da lei, a apuração da liquidez e certeza do *quantum* do indébito e a sua respectiva natureza.

Em conseqüência, igualmente à relação jurídico-tributária, a relação jurídica que tem por objetivo a devolução de indébitos de valores que de início tinham características pretensamente tributárias submete-se às prescrições contidas no Código Tributário Nacional.

No tocante ao prazo decadencial, deve ser considerado que o exercício de qualquer direito submete-se à limitação temporal a fim de que as relações jurídicas não se protelem indefinidamente eternizando-se no tempo, como uma forma de realização da certeza do direito e da segurança jurídica. Desse modo, a lei expressamente prevê um inicial e um

prazo final para a extinção do exercício do direito do sujeito passivo para pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos ou a maior do que o devido.

Esses prazos necessariamente deverão reger-se por regras especiais contidas no artigo 168 do CTN, e não poderia ser outro o entendimento, em prestígio à legalidade, isonomia e na busca do equilíbrio da relação jurídica entre Fisco e contribuinte, em que é previsto prazo quinquenal de decadência para o direito de o Fisco lançar, portanto, igualmente deverá ser considerado idêntico prazo para o sujeito passivo exercer o seu direito de pedir repetição/compensação de indébito.

Portanto, na hipótese de compensação/devolução de valores que foram recolhidos, inicial e supostamente, sob o título de tributo e que, posteriormente, passaram a se configurar como meros indébitos, a respectiva compensação/restituição deverá seguir regras próprias e específicas, dada a natureza do crédito, os interesses e pessoas envolvidas na relação, no caso, as regras contidas no aludido artigo 168 do CTN.

Consoante o disposto no inciso I do artigo 168 do CTN, a contagem do prazo decadencial tem seu início a partir da extinção do crédito tributário.

Por outro lado, a Lei Complementar nº 118, 09/02/05, no seu art. 3º, dispõe, “para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172”, 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 § 1º do art. 150 da referida lei e, no art. 4º, estabelecendo a data da entrada em vigor (120 dias da publicação), enfatizando: “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”.

A meu ver, a Lei Complementar, dita interpretativa, não deu a melhor interpretação à matéria. Reflete comando autoritário do Executivo sem resolver as dúvidas preexistentes com relação às regras contidas no CTN. A final, a Constituição do crédito tributário continua competindo à autoridade administrativa pelo lançamento, atividade administrativa vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 e parágrafo único do CTN, e só se constitui pelo lançamento expresso ou tácito, ou seja, é dependente de ato ou omissão da autoridade administrativa.

Por tais razões, entendo que nada de novo foi incorporado ao CTN que pudesse modificar o meu entendimento sobre a matéria, com as devidas vênias ao E. STJ, que por uma de suas sessões, mudou o entendimento acerca do tema, o qual certamente ainda será objeto de muitas discussões.

No caso em exame, os autos dão conta que o pretense indébito trata de IRPJ, dito pago a maior, face a entendimento extraído de decisão proferida em processo administrativo, julgado por este Conselho.

Como já se disse, o Código Tributário Nacional assim trata do direito à restituição:

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. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

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.

Art. 169. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

Parágrafo único. O prazo de prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso, por metade, a partir da data da intimação validamente feita ao representante judicial da Fazenda Pública interessada.

Como se vê, como regra geral, em casos de pagamento indevido ou a maior, o direito de pleitear a restituição se extingue com o prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito.

Em se tratando de tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo extingue o crédito sob condição resolutória o que significa dizer que, feito o pagamento, os efeitos da extinção do crédito se operam desde logo, estando sujeitos a serem resolvidos se não homologado o procedimento do contribuinte, expressa ou tacitamente.

A correta interpretação para a contagem do prazo para pleitear a restituição, a meu ver, é aquela que vem sendo dada pelo Conselho de Contribuintes, traduzida na ementa do Acórdão nº 108-05.791, de 13 de julho de 1999:

"RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN - O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida."

Assim, em situações normais, ocorrendo a homologação tácita, o termo inicial para o prazo de cinco anos para pleitear a restituição é a data do pagamento. Nas demais situações, tal como sintetizado na ementa do Acórdão CSRF/01-04.577, de 10 de junho de 2003, será: (a) a data da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; (b) a data da publicação Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; (c) a data da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

No presente caso foi alegado que o indébito se exteriorizou no contexto de situação conflituosa, qual seja a contestação de Auto de Infração que efetuara lançamento de imposto em face de suposta indevida exclusão do lucro real da parcela de lucro correspondente a exportações incentivadas (BEFIEX), destarte, o termo inicial para a contagem é a data em que transitou em julgado aquela decisão.

Considerando que o pedido de restituição foi protocolizado em 30 de dezembro de 2004, e diz respeito a pagamentos efetuados no ano-calendário de 1997; e, a decisão que reconheceu que a ora recorrente é co-solidária do Programa Befiex, cujo acórdão foi formalizado em 10 de novembro de 2003, se encontrava a recorrente dentro do prazo para pleitear a restituição dos indébitos pagos em 1997.

CONCLUSÃO

Ante as razões fáticas e jurídicas supra e retro expostas, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para reconhecer o direito da recorrente à restituição aduzida na fl. 01, cabendo, ao órgão executor do Acórdão efetuar as diligências necessárias à verificação de

existência e quantificar o valor do IRPJ referente ao ano-calendário de 1997, pago a maior, em razão do mesmo haver sido admitido como co-solidário no Programa Befiex.

Sala das Sessões - DF, em 26 de junho de 2008

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE