



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

Processo nº 13002.001065/2008-60
Recurso nº 502.022 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.325 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 09 de dezembro de 2010
Matéria PIS/Pasep - COMPENSAÇÃO
Recorrente CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA.
Recorrida FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/1999 a 28/02/2000

PIS. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITO INDEFERIDO. DECADÊNCIA RECONHECIDA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE PIS E COFINS PREJUDICADA.

Comparando a decisão recorrida com o despacho decisório, não se vê, nesse caso concreto, alterações nas razões de decidir. Em ambos, o fundamento determinante para não acolher o pleito foi a decadência. Ainda que a decisão recorrida tenha agregado mais um argumento, não se afigura nula, pois, mesmo que afastado esse segundo fundamento, restaria incólume o primeiro, ou seja, a reconhecida decadência, e que sozinho, no entender das instâncias inferiores, tem força suficiente para respaldar o indeferimento da compensação.

Se entre a data em que ocorreu o alegado pagamento a maior, cuja restituição é buscada, e o protocolo do pedido de restituição observar-se o transcurso de mais de 5 (cinco) anos, tem-se por operada a decadência, nos termos previstos nas normas pertinentes (CTN, art. 165, e 168, I).

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(assinado digitalmente)
Francisco José Barroso Rios - Redator *ad hoc* (art. 17, inciso III, do Anexo II do RICARF)

EDITADO EM: 09/11/2011

Participaram, ainda, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Adélcio Salvalágio (Relator), Mara Cristina Sifuentes e Tatiana Midori Migiyama. Ausente o Conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Rafael Santos Borin, OAB/RS nº 51481.

Relatório

O Relatório abaixo foi apresentado pelo Conselheiro Adélcio Salvalágio na sessão em que houve o julgamento do feito:

CONSELHEIRO ADÉLCIO SALVALÁGIO (Relator): Trata-se de processo administrativo instaurado, na data de 17/06/2008, por **CENTRO CLÍNICO CANOAS LTDA.**, buscando o reconhecimento do seu direito ao crédito de PIS, por alegado recolhimento a maior, referente aos períodos de apuração de agosto/99, novembro/1999, dezembro/1999, janeiro/2000 e fevereiro/2000 (fls. 01 a 11), no total de R\$ 28.941,76, nos termos da DCOMP de fls. 1 a 11.

A empresa buscava a compensação, dos créditos que sustentou existir, com débitos de PIS e COFINS do Período de Apuração de maio de 2008 (fl. 1).

Para melhor contextualizar os fatos, transcrevo trechos do relatório do acórdão de 1º grau:

O contribuinte supracitado solicitou a restituição de PIS para fins de compensação com débitos de PIS e COFINS, conforme PER/DCOMP de fls.01 a 11. Não apresentou razões de fato ou direito que respaldassem seu pedido.

A DRF de origem indeferiu a restituição e não homologou a compensação devido à incidência da decadência do direito de pleitear a restituição, conforme ato decisório de fls.18 a 22.

Irresignado, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, na qual alega que a decadência não é de cinco anos do pagamento indevido, mas de dez anos do fato gerador, sendo que a Lei Complementar 118/2005 somente se aplica a fatos geradores posteriores a sua publicação, segundo doutrina e jurisprudência.

Por fim, solicita a suspensão dos débitos, nos termos do art. 74, §11, da Lei 9.430/1996 e do art.151, III, do CTN". (fl. 64-v).

Como se vê, depois de ter seu pedido indeferido através do Parecer DRF/NHO/Seort nº 329/2008 (fls. 18-21) e Despacho Decisório de fl. 22, a recorrente protocolou manifestação de inconformidade, postulando a reforma da decisão recorrida, pois, no seu entender, inexistia decadência.

Apreciando-a, a 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre, através do acórdão nº 10-10.736 (fls. 63 e ss.), em julgamento datado de 04/06/2009, negou-lhe provimento.

Deste acórdão, a recorrente tomou ciência consoante evidenciam os documentos de fls. 65 e ss.

Insatisfeita, apresentou o recurso voluntário de fls. 68-87 e documentos de fls. 88-102.

Sustenta, em síntese, recapitulando em linhas gerais o que alegou na manifestação:

PRELIMINARMENTE,

(i) a nulidade da decisão recorrida, pois alterou o fundamento do despacho decisório, que não homologou a compensação por suposta decadência do direito de pleitear a restituição do valor pago a maior, passando a afirmar que *“não consta dos autos nenhum demonstrativo; nem cópias do Livro Diário ou Razão comprovando a existência do valor, supostamente, pago a maior, não se pode analisar o pleito do contribuinte, quando mais deferi-lo”* (fl. 72);

(ii) e prossegue, aduzindo que não *“foi intimada para apresentar documentos contábeis, cálculos ou demonstrativos dos valores relativos ao crédito compensado, não podendo, justificar o indeferimento sob a alegação de que não teriam sido apresentados documentos pelo contribuinte”* (fl. 72); consequentemente, prossegue, *“a alteração pretendida pela decisão recorrida causa afronta a princípios que são de observância obrigatória pela Administração Pública, no âmbito do processo administrativo, os quais preconizam a necessidade de motivação dos atos e a ampla defesa por eles atingida, consoante art. 2º da Lei nº 9784/99”* (fl. 72)

(iii) que o motivo do indeferimento da restituição, no despacho decisório, foi a decadência; logo, é contra esse fundamento que o contribuinte deve se defender; tendo a decisão da DRJ recorrida alterado esse fundamento, é nula de pleno direito, devendo assim ser declarada (fl. 73);

NO MÉRITO,

(iv) é pessoa jurídica dedicada, basicamente, *“à prestação de serviços profissionais de medicina e odontologia em geral, incluindo várias especialidades”* (fl. 69);

(v) inexistência de decadência, defendendo a incidência da tese dos 5 + 5, pois os *“os pagamentos indevidos ocorreram em 16/09/1999, 15/12/1999, 18/01/2000, 15/02/2000 e 17/03/2000, e a compensação foi efetivada em 17 de junho de 2008, ou seja, antes do término do prazo decadencial”* (fl. 80), que é de 10 (dez) anos (5 para homologar o lançamento + 5 de decadência propriamente dito);

(vi) inaplicabilidade da Lei Complementar nº 118/05 (fl. 80); e, por consequência, para os pagamentos efetuados antes da vigência desta norma “*o prazo prescricional de cinco anos, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não tem início. na data do pagamento do tributo e sim na data da homologação do lançamento, seja ela expressa ou tácita*” (fls. 84-5); aplicando esse entendimento ao caso vertente, constata-se que, para nenhum dos pagamentos objetos da restituição, transcorreu os 5 + 5 anos;

Finaliza, POSTULANDO a anulação acórdão recorrido pela mudança de fundamento; OU **subsidiariamente**, caso afastada a preliminar de nulidade, que seja, então reformo “*para homologar o pedido de compensação formulado, já que não atingido pelo prazo decadencial*” (fl. 87).

É O SUCINTO RELATO.

Voto

Conselheiro Francisco José Barroso Rios, redator *ad hoc* designado para formalizar a decisão, uma vez que o Conselheiro Relator, Adélcio Salvalágio, não mais compõe este colegiado, retratando hipótese de que trata o artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009:

Abaixo reproduzo integralmente voto apresentado pelo Conselheiro Relator na sessão do dia 09 de dezembro de 2010, cujo entendimento foi acompanhado de forma unânime pelos demais integrantes da Turma na ocasião, conforme consignado do acórdão correspondente:

“Conselheiro Adélcio Salvalágio, Relator

Cuida-se de recurso voluntário aparelhado contra acórdão da 2ª Turma da DRJ de Porto Alegre/RS, que por unanimidade de votos negou provimento à manifestação de inconformidade, deixando de reconhecer o direito creditório alegado pela recorrente, não homologando, por consequência, a compensação postulada.

O recurso é tempestivo, consoante se depreende da certidão de fl. 102, e satisfaz os requisitos formais de admissibilidade. Portanto, merece conhecimento.

Infere-se dos autos que a recorrente pleiteou, num primeiro momento, o reconhecimento ao **direito creditório**, representado por supostos recolhimentos a maior de **PIS** referente às datas de 16/09/1999, 15/12/1999, 18/01/2000, 15/02/2000 e 17/03/2000, no total de R\$ 28.941,76. Tencionava, uma vez admitida a higidez do tal crédito, compensá-lo com **débitos** de PIS e COFINS do Período de Apuração de maio de 2005 (fls. 1 a 11).

O pedido foi apresentado em 16/06/2008 (fl. 1).

Pelo Parecer DRF/NHO/Seort nº 329/2008 (fls. 18-21) e Despacho Decisório de fl. 22, de 15/07/2008, o pleito restou indeferido, ao entendimento de que, entre a data de protocolo do pedido de restituição (16/06/2008) e a data do mais recente dos alegados

pagamentos a maior (17/03/2000), passaram-se mais de 5 (cinco) anos, operando-se então a decadência, nos termos do art. 168, I, do CTN.

Insatisfeita, a recorrente formulou manifestação de inconformidade, não encontrando melhor sorte no seu julgamento. Para a 2ª Turma, da DRJ de Porto Alegre, além da decadência, impede o provimento do pleito um segundo fundamento: ausência de provas da liquidez e certeza do crédito tributário favorável ao contribuinte, cujo ônus de apresentar lhe competia. Vale dizer, assim, que o acórdão da instância administrativa *a quo* se apoiou em dois pontos para acolher o intento da recorrente: (i) decadência; (ii) inexistência de provas a evidenciar a certeza e liquidez do crédito tributário alegado.

Assim está posta a contenda.

PRELIMINAR – da alegada nulidade da decisão de 1º grau

A recorrente suscita, preliminarmente, nulidade da decisão recorrida, ao argumento de que, esta teria alterado a motivação de indeferimento do seu pedido. Enquanto no parecer e despacho decisório (fls. 18-22) o crédito não foi reconhecido pela decadência, para a DRJ “*não consta dos autos nenhum demonstrativo; nem cópias do Livro Diário ou Razão comprovando a existência do valor, supostamente, pago a maior, não se pode analisar o pleito do contribuinte, quando mais deferi-lo*” (fl. 72), circunstância que impede o acolhimento.

Nessa linha, entende que como o motivo do indeferimento da restituição, no parecer e despacho decisório, foi a decadência, seria contra esse argumento que teria que se defender. Tendo a decisão recorrida da DRJ alterado esse fundamento, afigurar-se-ia nula de pleno direito, devendo assim ser declarada (fl. 73).

A meu sentir, razão não lhe assiste.

Cotejando o parecer e despacho decisório (fls. 18-22) com o acórdão recorrido (fls. 63 e ss.), não se vê alteração nas razões de decidir. Em ambos, o fundamento determinante foi a decadência do direito do contribuinte postular a restituição, tendo em vista que passados mais de 5 (cinco) anos entre os pagamentos tidos como a maior (de onde adviriam o direito ao crédito) e o pedido de restituição, nos termos do art. 168, I, do CTN.

De fato, a DRJ acrescentou que, além da decadência, a ausência de provas a demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado, cujo ônus incumbia à recorrente a teor do art. 333, do CPC, também inviabilizava o pedido de compensação. Entretanto, esse proceder não nulifica a decisão recorrida, pois, ainda que afastado esse segundo fundamento, restaria incólume o primeiro, ou seja, a reconhecida decadência. Vale dizer, não houve, ao contrário do que sustenta a recorrente, alteração do motivo inicial que pautou o indeferimento, mas sim a agregação de um outro, que poderia já se fazer presente por ocasião do despacho decisório, e que talvez não tenha sido mencionado por entender o julgador que bastava um deles para afastar o pedido de compensação.

Nesse panorama, não me parece que à hipótese se aplicaria a “teoria dos motivos determinantes”, como invoca a recorrente em seu recurso. Segundo essa “teoria”, abraçada por alguns, “*a validade do ato administrativo está vinculada a existência e veracidade dos motivos apontados como fundamentos para a sua adoção*”¹. Também não se

vislumbra qualquer afronta aos princípios da necessidade da Administração Pública motivar seus atos ou da ampla defesa, como ainda defendeu a contribuinte. Até porque, no caso concreto, as razões de decidir constam, claramente, tanto no parecer e despacho decisório, quanto no acórdão recorrido da DRJ.

E nem se alegue que eventual ausência de intimação para que a recorrente apresentasse documentação contábil, cálculos ou planilhas indicativos dos créditos também provocaria a nulidade da decisão. Ora, a prova dos créditos que afirmou possuir deveria ter acompanhado o pedido desde o primeiro momento. Era ônus da recorrente providenciar essa demonstração. Não se está aqui a dizer que a prova existe (ou não) nos autos, mas apenas que não é necessária qualquer intimação à recorrente para que as apresente.

Ademais, no recurso voluntário, a recorrente não só poderia como deveria atacar também esse ponto da decisão recorrida, ou seja, a aventada inexistência de provas acerca da liquidez e certeza do crédito, eventualmente até trazendo provas das alegações. Embora as provas, em regra, devam ser produzidas no 1º grau de jurisdição, nada impediria que, pelas particularidades do caso em julgamento, se apresentasse em 2º grau, inclusive para contrapor ao argumento ventilado no acórdão da 1ª instância.

Por essas razões, fica afastada a preliminar.

MÉRITO

De outro lado, no tocante à decadência, a recorrente advoga a sua inexistência, invocando a conhecida tese dos “5 + 5 anos”.

Por esse argumento, que tem como premissa a inaplicabilidade da Lei Complementar nº 118/05 (fl. 80), defendeu que, para os pagamentos efetuados antes da vigência desta norma, “o prazo prescricional de cinco anos, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, não tem início na data do pagamento do tributo e sim na data da homologação do lançamento, seja ela expressa ou tácita” (fls. 84-5). Assim raciocinando, concluiu que, no caso vertente, para nenhum dos pagamentos objetos da restituição transcorreu os 5 + 5 anos, ou seja, os dez anos (5 para homologar o lançamento + 5 de decadência propriamente dito). Consequentemente, não se poderia cogitar em decadência do direito ao reconhecimento do direito creditório.

Contudo, esse entendimento, embora reconheça que encontre apoio em inúmeras decisões, inclusive recentes do STJ, tem sido afastado nesta 2ª Turma Especial. Em vários casos, este relator, que se filiava à corrente que defendia e aplicava a tese dos “5 + 5” (ver, por exemplo, processos nº 13056.000721/2004-58, 13056.000341/2004-13, 13056.000485/2004-70) ficou vencido. Como meu entendimento era isolado, para evitar retrabalhos com a designação de conselheiro para prolator voto vencedor, a partir do julgamento no processo nº 10980.001167/2002-25, passei a acompanhar a maioria, com a ressalva do meu ponto de vista pessoal sobre a matéria.

A propósito, confirmam-se trechos do voto proferido pelo Conselheiro *Regis Xavier Holanda*, nos autos do processo nº 13841.000384/2004-42 (RV nº 144.001), no qual acompanhei apenas pelas conclusões, pois, naquele caso concreto, a tese dos “5 + 5 anos” se mostrava irrelevante, já que havia transcorrido período superior a 10 anos entre a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento e o pedido de restituição. Nesse precedente, o

Conselheiro *Regis* discorre acerca da contagem do prazo prescricional do direito à compensação e da aplicação da Lei Complementar nº 118/2005:

A Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional, ao tratar do pagamento indevido de tributo, assim dispôs:

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 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. **Negrito aposto.**

Guardando relação com o artigo 168, I, acima transcrito, o artigo 150, § 1º do CTN, ao tratar da modalidade de lançamento por homologação, trouxe a seguinte orientação:

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.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, **na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Negritei.

Ao longo dos últimos anos, surgiram diversas correntes na busca da definição do prazo prescricional da ação de repetição do indébito tributário, principalmente em função de divergências quanto à data em que se daria a extinção do crédito tributário.

Uma primeira corrente – abraçada pela Fazenda Nacional – afirmava que o prazo para se pleitear a repetição do indébito seria de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário que se daria com o efetivo pagamento.

Uma segunda corrente sustentava que, nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário somente se dá com a respectiva homologação que, sendo tácita, ocorre após o decurso de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador (CTN: art. 150, §4º) – tese dos “cinco mais cinco”.

Com o intuito então de espantar qualquer dúvida acerca desse assunto, sobreveio a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que assim dispôs:

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.

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.** Negritos apostos.

Por seu turno, diz o citado art. 106, I, do Código Tributário:

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, restou definida pela LC nº 118/05 a tese defendida pela Fazenda Nacional no sentido de que a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento, sendo portanto essa data o marco inicial para contagem do prazo para se pleitear a repetição do indébito tributário.

Entretanto, o Superior Tribunal de Justiça, por sua Corte Especial, declarou a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determinara a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007, em acórdão com a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

Neste ponto, algumas questões me suscitam dúvidas no quanto decidido pela Corte Especial do STJ, mormente em função dos argumentos sintetizados no item 3 da ementa acima transcrita.

Sendo da própria natureza de uma lei de caráter interpretativo conferir a um dispositivo normativo um significado dentre os diversos possíveis, e tendo a Lei Complementar nº 118/05, expressamente de caráter interpretativo, conferido ao inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172/66 uma interpretação defensável, consoante palavras utilizadas pelo próprio i. Ministro relator, como tê-la por inovadora no plano normativo?

O limite que se impõe ao legislador na feitura de uma lei de caráter interpretativo está no conjunto de possíveis significados à norma, ou em uma só possibilidade fechada – a interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça? Em outras palavras, a novel lei só poderá ser tida como interpretativa e dessa forma operar efeitos retroativos se trouxer interpretação idêntica à adotada pelo STJ, sendo, a contrário senso, considerada inovadora no plano normativo ao adotar qualquer outra interpretação possível?

De qualquer sorte, irresignada com esse julgamento, a Fazenda Nacional interpôs recurso extraordinário, tendo sido o processo sobrestado em atendimento ao artigo 543-B, §1º do CPC e art. 328 do Regimento Interno do STF por conter a mesma controvérsia do RE nº 561.908 que se encontra distribuído ao Ministro Marco Aurélio e ainda pendente de julgamento.

Noutro giro, a par das correntes acima apresentadas, posteriormente uma terceira surgiu dentro do STJ – hoje já superada – fixando novo termo inicial para a ação de repetição do indébito tributário em casos de declaração de inconstitucionalidade.

Por essa corrente, assentou-se os seguintes termos iniciais da ação de repetição: a) quando no controle concentrado houver declaração de inconstitucionalidade, inicia-se a prescrição quinquenal da ação, do trânsito em julgado da declaração pelo STF; b) quando o controle for difuso, o termo inicial é a data da publicação da resolução do Senado Federal (art. 52, X, da CF).

Em voto proferido no Recurso Especial nº 916558/SP (DJ de 16/04/2008), a Ministra Eliana Calmon bem descreveu a evolução do pensamento no âmbito do STJ:

Sobre a prescrição dos tributos lançados por homologação, a jurisprudência do STJ oscilou durante algum tempo, assumindo as seguintes posições:

1ª etapa - o Fisco tem até cinco anos para homologar o seu crédito e mais cinco para exigi-lo, na ausência de homologação. Por um raciocínio simplista, inaugurou-se a tese dos **"cinco mais cinco"**, **contando-se DEZ ANOS a partir do fato gerador** (os cinco primeiros anos, prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional). Nesse sentido, dentre outros precedentes, citam-se os seguintes julgados: REsp 75.006/PR, REsp 69.233/RN, EREsp 43.502/RS, REsp 266.889/SP, AgRg/AG 317.687/SP, AgRg/REsp 256.344/DF e REsp 250.753/PE;

2ª etapa - inicia-se o prazo prescricional a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Esta posição abrigava variantes, no que se refere ao termo a quo: data do julgamento, do trânsito em julgado ou do ajuizamento da ação. Advirta-se que não importa, para os adeptos desta tese, se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em controle difuso ou concentrado. Daí os precedentes, dentre outros, o REsp 220.469/AL, REsp 209.903/AL, EREsp 43.205/RS e AgRg/REsp 252.846/DF;

3ª etapa - no REsp 329.444/DF, a Primeira Seção deliberou que o termo a quo em comento inicia-se da data do trânsito em julgado no

qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei pela primeira vez;

4ª etapa - a Primeira Seção, no EREsp 423.994/MG, realinhou o entendimento para concluir que, quando se tratar de controle difuso, inicia-se a contagem da data da Resolução do Senado e, quando se tratar de controle concentrado, a partir do trânsito em julgado da ADIn.

Finalmente, no julgamento do EREsp 435.835/SC, cujo acórdão será lavrado pelo Ministro José Delgado, **consagrou-se definitivamente a tese dos "cinco mais cinco"**, diante das perplexidades causadas pela adoção de outras teses.

Portanto, a corrente que fixava novo termo inicial para a ação de repetição do indébito tributário em casos de declaração de inconstitucionalidade não encontra mais acolhida na jurisprudência atual do STJ.

Por oportuno, anoto que o julgamento do citado Eresp nº 435.835/SC ocorreu em 24/03/2004, publicado no DJ de 04/06/2007.

Já no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em recente julgamento relativo ao recurso especial nº 225.808 (processo nº 13848.000073/99-95) datado de 18 de novembro de 2009, após analisar de forma minuciosa as correntes aqui já apresentadas - assentou a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais o entendimento de que o dies a quo para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data (1ª corrente), também afastando, a exemplo do STJ, a possibilidade de surgimento de novo termo inicial para a ação de repetição do indébito tributário em casos de declaração de inconstitucionalidade. (grifado).

Abaixo, transcrevo alguns pontos relevantes desse voto da lavra do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres:

“

Em outro giro, como bem destacou o Ministro Joaquim Barbosa no voto condutor do acórdão transcrito linhas acima, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 pretendeu superar o entendimento vigente sobre o termo inicial da prescrição e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação. Agora, se o art. 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, padece de vício de inconstitucionalidade, não cabe a este Colegiado isto declarar, como será demonstrado a seguir.

.....

A meu sentir, é imperioso reconhecer que, no Direito brasileiro, o controle de constitucionalidade das leis em vigor é atribuição exclusiva do Poder Judiciário. Com isso, não sendo declarada a inconstitucionalidade pelo Jurisdicional, seja com efeitos erga omnes no controle concentrado de constitucionalidade, seja com efeito inter partes no controle difuso, a lei goza de presunção de

constitucionalidade, e, por conseguinte, é válida e tem aplicação cogente em todo o território nacional.

De tudo o que foi dito, resta concluir que falece aos órgãos judicantes da Administração competência para afastar a aplicação de lei ainda vigente. Missão atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

Aliás, há disposição legal expressa no sentido de vedar este colegiado afastar aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Vide art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009. A norma inserta nesse dispositivo do Processo Administrativo Fiscal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF.

Demais disso, cabe ressaltar que sobre essa matéria os antigos 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes sumularam o entendimento de falecer competência aos órgãos administrativos afastar a aplicação de lei por vício de inconstitucionalidade.

Ultrapassada a questão da inconstitucionalidade do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, passa-se à análise do termo inicial da prescrição do direito de a reclamante repetir o indébito objeto destes autos.

A exegese desse artigo não deixa margem a dúvida de que o prazo prescricional para repetição de indébito é de 05 anos. A celeuma que se instaurou na doutrina, e também na jurisprudência gira em torno do termo inicial da contagem do prazo. O art. 168 fixa duas datas distintas, como não poderia deixar de ser, para hipóteses também distintas. A primeira – data da extinção do crédito tributário – aplica-se aos casos previstos nos incisos I e II do art. 165 do CTN; e a segunda – data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou judicial ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória, destina-se, exclusivamente, às hipóteses enumeradas no inciso II do mencionado art. 165. [grifado]

Em outro giro, a lei complementar fixou, *numerus clausus*, os eventos que servem como data do termo de início da contagem do prazo prescricional de repetição de indébito – a extinção do crédito tributário que se pretende repetir, e 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 – afora essas duas hipóteses, nenhum outro dispositivo legal versa sobre o termo inicial da prescrição para repetir o indébito.

Assim, toda a engenharia jurídica e criativa utilizada para dar sustentação a outros marcos temporais da contagem desse prazo não encontra respaldo no arcabouço jurídico nacional. Aliás, é de se

ressaltar que essas teses que criaram termos de início alternativos ao dado pelo CTN, não só carecem de amparo legal, como afrontam o ordenamento jurídico, *in casu*, a própria Constituição, art. 146, III, “b”, e o Código Tributário Nacional que detém o status normativo exigido na Carta Cidadã para disciplinar essa matéria.

.....

Todavia, deve-se reconhecer que, na jurisprudência dos antigos Conselhos de Contribuintes, proliferaram-se teses e mais teses criando várias outras hipóteses de marco inicial da contagem desse prazo. Como exemplo, pode-se citar a data da publicação da resolução do Senado nos casos em que o indébito decorresse de lei declarada inconstitucional em controle difuso pelo STF; a data do dispositivo legal, por meio do qual a administração teria reconhecido o direito de não mais se pagar o tributo inconstitucional; **a tese do 5 mais 5** e por aí vai. [grifado]

Entretanto, com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo artigo 3º deu interpretação autêntica ao art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional, estabelecendo 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 art. 150, § 1º, da Lei nº 5.172/1966, o único entendimento possível é o trazido na novel lei complementar.

Esclareça-se, por oportuno, que em se tratando de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN. [grifado]

Aliás, **não se pode olvidar que o entendimento segundo o qual o termo inicial da prescrição é a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento era o adotado pelo STF** antes de a competência para apreciar este tipo de matéria passar para o STJ. Aqui sobreleva citar as palavras do Ministro Marco Aurélio de Mello proferida na votação do RE acima transcrito: [grifado]

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, diria mesmo que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça foi surpreendida com os embargos declaratórios e a veiculação da matéria, isso porque o caso não é simplesmente de aplicação da lei no tempo, mas, sim, de afastamento peremptório de preceito que revelou, ou melhor, explicitou mais ainda, se é que era preciso, o princípio segundo o qual a prescrição tem como termo inicial a data do nascimento da ação. E se afastou a Lei Complementar nº 118/2005, mais precisamente o artigo esclarecedor, artigo 4º, no que remeteu ao artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, que versa, justamente, a aplicação da lei a ato ou fato pretérito, em qualquer hipótese, quando seja expressamente - para mim, ela foi simplesmente interpretativa - interpretativa, excluída a aplicação de penalidade no caso de infração.

Aqui estamos diante daquela situação concreta em que se dobrou o prazo alusivo à prescrição mediante uma interpretação inteligente, sem dúvida alguma, mas que, a meu ver, de início, não se coaduna com o que se contém no Código Tributário Nacional.

Acompanho, integralmente, o relator no voto proferido, em situação que viria a ser apanhada pelo nosso verbete.

.....

Gize-se que nenhum tribunal pátrio abriga hoje em dia qualquer dessas teses inovadoras adotadas nos antigos Conselhos de Contribuintes, já que o STJ, a partir de novembro de 2005, espancou qualquer tese que não tivesse como marco temporal da prescrição a data da extinção do crédito tributário, e consolidou a posição de que a decretação da inconstitucionalidade pelo STF ou a edição de resolução do Senado não exercem qualquer influência sobre a contagem do prazo de prescrição. Vejamos: [grifado]

.....

De outro modo não poderia ser, pois ao se deslocar o prazo de prescrição da data da extinção do crédito tributário para qualquer outra data, estar-se-ia criando direito novo, totalmente incompatível com o CTN, e também, com o art. 146 da Constituição da República. Impõe-se ressaltar que o interprete não pode dar à norma um alcance maior do que a ela o legislador não deu, sob pena de se transformar o ato de interpretar em ato de legislar. Aquele, da alçada do aplicador da lei; esse, com exclusividade, da do legislador.

Sobre a tese do termo de início ser deslocado da extinção do crédito tributário, para a data da publicação da resolução do Senado que retirou do mundo jurídico a lei declarada inconstitucional pelo STF, deve-se esclarecer que ela encontra-se totalmente desvinculada da jurisprudência de nossos tribunais, bem como da boa doutrina, como se pode ver a seguir.

Regina Maria Macedo Nery Ferrari², apoiada na doutrina de Oswaldo Aranha Bandeira de Melo³, leciona que a Resolução Senatorial que dá efeitos *erga omnes* à decisão do STF que declara a inconstitucionalidade de lei teria efeito constitutivo e, nessa condição, somente após a publicação surtiria efeitos para as partes que não integraram o litígio.

.....”

Embora o acórdão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, referido no voto do Conselheiro Régis acima transcrito, tenha sido proferido por maioria, com voto de qualidade (ou seja, de desempate do presidente), o fato é que, nesta 2ª Turma Especial prevalece, pela sua composição atual, o afastamento da tese dos “5 + 5 anos” para postular a restituição. Esse entendimento foi reiterado, recentemente, no julgamento do processo nº 10980.001167/2002-25 (RV nº 258.300), em sessão de 30/09/2010, da relatoria do Conselheiro Francisco José Barroso Rios.

Assim, ressalvo meu ponto de vista pessoal sobre a matéria, pois, melhor estudando o assunto, entendo que a tese dos “5 + 5 anos” encontra relevante plausibilidade jurídica, com tranqüila posição jurisprudencial no âmbito do STJ, consoante evidencia o julgado a seguir transcrito, proferido na data de **28/09/2010**:

² *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed., p. 205.

³ A Teoria das Constituições Rígidas, apud *Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2004, 5ª ed.
Autenticado digitalmente em 11/2011 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 09/11/2011 por FRANCISCO JOSE BARROSO RIOS, Assinado digitalmente em 10/11/2011 por REGIS XAVIER HOLAND

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. APLICAÇÃO DO CTN. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DA TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PRECEDENTE DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1002932/SP. OBEDIÊNCIA AO ART. 97 DA CR/88.

1. É comezinha a lição de que na repetição de indébito tributário aplicam-se as regras de prescrição dispostas no CTN e não o Decreto n. 20.910/32.

2. Consolidado no âmbito desta Corte que nos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, a prescrição da pretensão relativa à sua restituição, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 118/05 (em 9.6.2005), somente ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita.

3. Precedente da Primeira Seção no REsp n. 1.002.932/SP, julgado pelo rito do art. 543-C do CPC, que atendeu ao disposto no art. 97 da Constituição da República, consignando expressamente a análise da inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 118/05 pela Corte Especial (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. É caso de se aplicar a Súmula n. 83 desta Corte quando a decisão recorrida está em conformidade com a jurisprudência do STJ.

5. Recurso especial não provido. (STJ, 2ª T, REsp nº 1.202.895-PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Data do Julgamento: 28/09/2010, DJe 15/10/2010).

STJ: E, em julgado ainda mais recente, **datado de 09/11/2010**, assim reafirmou o

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR N. 118/05. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PRECEDENTE DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1002932/SP. 1. A Corte Especial deste Tribunal declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar n. 118/2005 (ERESP n. 644736/PE). 2. Não é possível aplicar a Lei Complementar n. 118/05 aos casos de pagamentos indevidos realizados antes de sua vigência, pois violaria o princípio da irretroatividade. Aplica-se, ao caso, a tese dos cinco mais cinco. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido". (STJ, 2ª T, AgRREsp nº 1.148.710, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Data do Julgamento: 09/11/2010, DJe 19/11/2010).

E nesta instância administrativa, o assunto também não se mostra tão pacificado, no sentido de se afastar a tese dos “5 + 5 anos”, como exemplifica, dentre tantos outros, o acórdão abaixo, proferido por unanimidade pela 2ª Câmara, do antigo 3º Conselho, em julgamento datado de **14/08/2008**. Confira-se:

*FINSOCIAL. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
DECADÊNCIA.*

No caso de lançamento por homologação, sendo esta tácita, na forma da lei, o prazo decadencial só se inicia após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados” (Processo nº 10209.000728/2005-71, RV nº 128.469, Acórdão nº 302-39.739, Rel. Marcelo Ribeiro Nogueira, J. 14/08/2008).

Aliás, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao que se nota em julgados do corrente ano de 2010, a matéria está longe de ser pacificada, pois as decisões vêm sendo tomadas, via de regra, por maioria e somente decididas pelo voto de qualidade do presidente. É o caso, por exemplo, do processo nº 13603.001907/99-80, Recurso Extraordinário nº 242.972, Acórdão nº 9303-00.622, Rel. Carlos Alberto Freitas Barreto, julgado em 02/02/2010 pela 3ª Turma.

Não obstante, reitero que nesta 2ª Turma Especial, a tese dos “5 + 5 anos” não tem sido agasalhada, tendo esse relator ficado vencido, em posição isolada. Daí a ressalva do meu ponto de vista pessoal sobre a matéria, rendendo-me ao pensamento majoritário desta Turma, como disse, para evitar retrabalhos e designação de conselheiro, dentre os vencedores, para lavrar voto vencedor.

Pois bem, no caso concreto, os supostos indébitos, cujo direito creditório se pretendia reconhecer, ocorreram nas datas de 16/09/1999, 15/12/1999, 18/01/2000, 15/02/2000 e 17/03/2000. Já o pedido de compensação somente foi apresentado em 16/06/2008. Tem-se, dessa forma, por operada a decadência, pois transcorridos mais de 5 (cinco) anos, entre a data mais recente dos alegados pagamentos a maior (18/01/2000) e o pleito de restituição, nos termos da fundamentação acima.

COM ESSAS RAZÕES, conheço o recurso e nego provimento, com a ressalva do meu ponto de vista pessoal sobre a matéria.

É o voto.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 2010

Adélcio Salvalágio”

Importa ressaltar, por fim, que o entendimento em tela, o qual, como dito, foi acompanhado de forma unânime pelos conselheiros que, na ocasião (dezembro de 2010), compunham este colegiado, se deu antes da edição da Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro

de 2010, que introduziu o artigo 62-A⁴ no Anexo II do Regimento Interno deste Conselho (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), determinando o sobrestamento dos recursos até que fosse proferida a decisão definitiva de mérito pelo STF, na forma preconizada no art. 543-B do Código de Processo Civil.

Diante de todo o exposto, e considerando o disposto no artigo 17, inciso III, do Anexo II, do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, voto para **negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo**.

(assinado digitalmente)

Francisco José Barroso Rios - Redator *ad hoc*

⁴ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes".