MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº		13061.000210/98-94
Recurso nº.	:	127.675
Matéria	:	IRPJ - EXS.: 1990 e 1991
Recorrente	:	CENTRAL DE PEÇAS CRUZ ALTA LTDA.
Recorrida	:	DRJ em SANTA MARIA/RS
Sessão de	:	07 DE NOVEMBRO DE 2001
Acórdão nº.	:	105-13.657

REPETIÇÃO DE INDÉBITO - PRAZO DECADENCIAL - O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário. (Art. 168, caput, e Inciso I, do CTN).

Recurso não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CENTRAL DE PEÇAS CRUZ ALTA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro (Relatora), que dava provimento ao recurso, para reconhecer não extinto o direito à restituição. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Álvaro Barros Barbosa Lima.

VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA - RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, MARIA AMÉLIA FRAGA FERREIRA, DANIEL SAHAGOFF e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, o Conselheiro NILTON PÊSS.

RELATÓRIO

A contribuinte acima identificada solicitou, à Delegacia da Receita Federal em Santo Ângelo/RS, a restituição de valores supostamente recolhidos a maior a título de IRPJ, em relação aos anos-base 1989 e 1990, por ter desconsiderado no cálculo das demonstrações financeiras os índices de inflação real do IPC/IBGE.

Para tanto, sustenta que a tributação excessiva fica configurada pelo fato de ter o direito de contabilizar prejuízo inflacionário, no caso deduzido a menor do lucro operacional, em decorrência de possuir ativo permanente menor que o patrimônio líquido.

Em petição adicional (fls. 03/05), elenca argumentos para defender o pleito em questão, invoca decisões sobre correção monetária de balanços proferidas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pelo Superior Tribunal de Justiça.

Ao pedido, a contribuinte junta documentos de arrecadação de fls. 10/15 (devidamente conferidos pela repartição preparadora), cópias de declarações de IRPJ (fls. 16/55) e cópias de decisões administrativas e judiciais (fls. 56/80).

Mediante o Despacho-DRF/SAN nº 135, de 23/08/2000, o Sr. Delegado Substituto da Receita Federal em Santo Ângelo (RS) se manifestou no sentido de negar provimento ao apelo da contribuinte uma vez que, segundo argumentou, *"o direito de pleitear a restituição de eventuais parcelas pagas a maior foi atingido pela decadência qüinqüenal, vez que a protocolização do pedido ocorreu somente no dia 30 de setembro de 1998 (fl. 01), ou seja, após decorrido o prazo de extinção de cinco anos, previstos no art. 168, inc. I, do CTN."*

Inconformada, a suplicante apresentou, impugnação tempestiva argüindo que o tributo denominado IRPJ estaria sujeito ao lançamento por homologação, não se

podendo falar, antes desta, em crédito tributário e pagamento que o extinga. Não tendo ocorrido a homologação expressa, o direito de pleitear a restituição só ocorreria após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados da data em que se deu a homologação tácita. No caso, para o fato impositivo mais remoto, esta data seria 30/04/2000, não sendo o caso de aplicação do previsto no art. 168, inciso I, do CTN, já que o pedido foi protocolizado em 30/09/1998. Registrou jurisprudência do STJ.

Não obstante os novos argumentos aduzidos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santa Maria - RS, também manteve a exigência fiscal, conforme se evidencia pela leitura da ementa abaixo transcrita:

> *IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.*
> *Extingue-se em 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, o prazo para a repetição de indébito relativa a tributo ou contribuição pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF.*
> *SOLICITAÇÃO INDEFERIDA."*

Regularmente intimada, em 13 de julho de 2001, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, endereçado a este Colegiado no dia 19 do mesmo mês e ano.

Naquela peça, a contribuinte repetiu os argumentos anteriormente oferecidos e aduziu, ainda, que *"o art. 5° do decreto 2.346/97 autoriza o Procurador Geral da Fazenda Nacional a declarar a dispensa de apresentação de recurso nos casos de decisões definitivas do STF ou do STJ".*

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

O recurso preenche os requisitos legais. Dele conheço.

Conforme relatado acima, a contribuinte requer a restituição de valores supostamente pagos a maior, relativamente ao IRPJ (anos-base 1989 e 1990), uma vez que teria desconsiderado no cálculo das demonstrações financeiras os índices de inflação real do IPC/IBGE.

As decisões, tanto da Delegacia jurisdicionante como aquela proferida pelo i. Delegado de Julgamento, não adentraram no cerne da questão, uma vez que negaram provimento ao apelo do contribuinte por entenderem que o direito de o contribuinte requerer a restituição das parcelas pagas a maior teria se esgotado cinco anos após seu recolhimento (art. 168 do CTN).

O contribuinte, por sua vez, recorreu a este Colegiado requerendo anulação das decisões acima mencionadas porque defende que o IRPJ seria tributo de natureza homologatória sujeita a decadência somente após o transcurso de cinco anos contados a partir de sua homologação tácita.

Dessa forma, para o deslinde da matéria recorrida, faz-se mister abordar o conceito da extinção do direito de a contribuinte requerer a restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente.

Extinção é "extinguir, apagar, estancar, caducar, liberar, deixar de ser válido, exprime o vocábulo a terminação ou o fim. Assim, extinção traz consigo o sentido de

tudo que se acabou, que se finou ou deixou de existir, seja o direito, seja a obrigação, ou seja a coisa[1]".

De se observar que no Direito tributário, a obrigação, conforme estabelece o Código Tributário Nacional, se extingue concomitantemente ao crédito.

> *"Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória.*
> *§ 1° - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente".*

Com efeito, o crédito tributário é o lado ativo da obrigação tributária, ou seja, o crédito tributário é o *quantum*, tornado certo e líquido pelo lançamento. **Não há, nem pode haver, obrigação tributária exigível sem que tenha havido lançamento**. Não se pode extinguir o que não existe - crédito tributário.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional cuidou tão só de arrolar os casos admitidos de extinção do **crédito tributário** e, com este, da obrigação tributária. Estão eles previstos no art. 156 do CTN, *in verbis*:

> *"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*
> *I- o pagamento;*
> *II- a compensação;*
> *III- a transação;*
> *IV- a remissão;*
> *V- a prescrição e a decadência;*
> *VI- a conversão de depósitos em renda;*
> ***VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do art. 150 e seus §§ 1° e 4°;***
> *VIII- a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2° do art. 164;*
> *IX- a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*
> *X- a decisão judicial passada em julgado."*

[1] De Plácido e Silva, Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro, Editora Forense, p. 255.

Um dos modos previstos de extinção do crédito tributário, é pois, o pagamento antecipado seguido de sua conseqüente homologação (CTN, art. 156, inciso VII).

O IRPJ é, por natureza, tributo sujeito a lançamento por homologação, onde o contribuinte antecipa o pagamento e fica sujeito à posterior averiguação por parte do Fisco. Nesse caso, a regra geral, no que tange a prazo extintivo para que a Fazenda constitua o crédito tributário, é de cinco anos, contados da ocorrência do respectivo fato gerador, como o determina o artigo 150 do CTN:

> *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 do lançamento.*
> *(...)*
> *§ 4º – **Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.*
> (Grifo nosso.)

Dessa forma, quando não houver lançamento expresso por parte do Fisco ou determinação de prazo diverso pela legislação de regência, após transcorridos cinco anos do fato gerador (quanto então se considera efetiva e "definitivamente extinto o crédito"), ter-se-á o marco inicial a partir do qual se fará o cômputo do prazo extintivo do direito de o contribuinte pleitear a restituição de valores recolhidos indevidamente ou a maior.

Este, aliás, o entendimento acerca da matéria firmado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, que decidiu:

> *"TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA - PRAZO DE DEZ ANOS DESDE O FATO GERADOR.*
> *Tributário - Empréstimo Compulsório - Consumo de combustível - Repetição de Indébito - decadência - Prescrição - Inocorrência. O tributo arrecadado a título de empréstimo compulsório sobre o consumo de combustíveis é daqueles sujeitos a lançamento por homologação. Em não havendo tal homologação, faz-se impossível cogitar em extinção do crédito tributário. À falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde o fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao fisco, para apuração do tributo devido."*
> (STJ – Agr. Regimental no Recurso Especial nº 71.184/RN - DJU de 04.03.96 - p. 5366).
> (Grifos nossos.)

Não obstante a obviedade dos argumentos ora aduzidos, as diferentes repartições da Secretaria da Receita Federal estão se amparando no Ato Declaratório nº 96/99, baixado pelo Sr. Secretário da Receita Federal, para negar provimento aos apelos dos contribuintes que requerem a restituição de valores indevidamente pagos a mais de cinco anos. Leiam-se os termos da norma em comento:

> *"O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)."*

De salientar-se, contudo, que o referido texto não se aplicaria ao caso em concreto, uma vez que o cerne da matéria discutida jamais foi objeto de deliberação pelo Supremo Tribunal Federal (muito menos objeto de declaração de inconstitucionalidade).

Com efeito, discute-se o direito de se utilizar índices reais do IPC/IBGE, nos quantitativos de 42,72%, 10,14%, 84,32%, 44,80% e 7,87%, relativos, respectivamente, aos

meses de janeiro e fevereiro de 1989 e março, abril e maio de 1990. Matéria de natureza infraconstitucional discutida, unicamente, pelo Superior Tribunal de Justiça.

Não obstante, pelo simples prazer da dialética, enfrento os argumentos trazidos pelo i. julgador monocrático.

A grande novidade introduzida pelo Ato Declaratório nº 96/99 está na definição do termo inicial de contagem do prazo, para se requerer a restituição dos os indébitos tributários (nascidos com as declarações de inconstitucionalidade das respectivas leis), a partir de seu pagamento.

Consoante o registro lançado no seu intróito, o referido Ato Declaratório tem como único fundamento o Parecer PGFN/CAT/ Nº 1.538, de 1999. Esse registro, aliás, é bem sintomático, pois passa a mensagem que a Receita Federal submeteu-se à deliberação advinda da digna Procuradoria Geral da Fazenda - PFN. Com efeito, a Receita Federal sempre teve uma opinião bem diferente do entendimento capitaneado pela PFN, externada, por exemplo, no Parecer COSIT nº 58/98, nos seguintes termos:

> *"25 - Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável; que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes de a lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos;*
> *26 - Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão foram válidos 'erga omnes', que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição de ato específico, do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).*
> *26.1 - Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF" (apud Ricardo Mariz de Oliveira in Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário,*

pág. 366, publicado pela DIALÉTICA em co-edição com o Instituto Cearense de Estudos Tributários).

Verifica-se, portanto, que o entendimento da Secretaria da Receita Federal, manifestado no Parecer COSIT nº 58/98, colide, frontalmente, com o manifestado pela Procuradoria da Fazenda no Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, acima citado.

Com isso, para que se possa admitir a utilização do referido Ato Declaratório deve-se fazer uma análise de sua compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio.

Para tanto, transcreverei algumas das premissas/conclusões utilizadas pela i. Procuradoria da Fazenda Nacional para formular seu parecer – *in totum* contrário ao entendimento adotado pela Coordenação do Sistema de Tributação.

1) Primeira Premissa/Conclusão – *"o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito* ex tunc, *de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam passíveis de revisão administrativa ou judicial."*

Ora, devolver um tributo indevidamente recebido é uma situação jurídica perfeitamente reversível, cuja correção não agride o princípio da segurança jurídica. Aliás, diante do princípio da moralidade administrativa previsto no art. 37 da Constituição/88, essa correção torna-se imperativa. Ademais, atenuar ou obter "o abrandamento do efeito retroativo" da cláusula *ex tunc* significa trazer para o campo tributário, cujos atos são rigorosamente vinculados, particularidades só aplicáveis aos atos discricionários. Com efeito, o "abrandamento" exige juízo de oportunidade e conveniência, incompatível com uma obrigação de cunho patrimonial e compulsória. A prevalecer esse entendimento, o

agente fiscal, na qualidade de aplicador da lei, poderia, a seu juízo, dimensionar o valor do crédito tributário a ser lançado.

É preciso, neste contexto, ter-se presente que a negativa da restituição equivale à aplicação, ainda que indevida, da norma de incidência.

2) Segunda Premissa/Conclusão – *"os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150,III, "b" da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional."*

É certo que a decadência e a prescrição representam matérias reservadas à Lei Complementar; todavia, como também é cediço, neste particular, o CTN traduz as denominadas "normas gerais", cujo destinatário é o legislador ordinário. Portanto, não há nenhum impedimento que essa matéria seja tratada em lei ordinária, desde que observados os balizamentos do CTN. Se não for assim, a ressalva constante do § 4º do artigo 150 do CTN, que diz "Se a lei não fixar prazo à homologação..." estaria ameaçada, o que tornaria sem efeito o prazo de decadência, por exemplo, da lei 8.212/91 - Lei da Previdência Social.

Não há, portanto, impedimento absoluto para que a lei ordinária trate da decadência.

3) Terceira Premissa/Conclusão – *"a PGFN deve manter o entendimento propugnado no PARECER PGFN/CAT/Nº 678/99, sendo recomendável que se procure, nos termos da legislação processual civil, viabilizar recurso extraordinário junto ao STF, nas ações em que a matéria seja discutida, a fim de tentar alterar a jurisprudência ora predominante, notadamente no STJ e no TRF da 1ª. Região.*

O reconhecimento da existência de jurisprudência dominante, em sentido contrário, evidencia a fragilidade do discutido parecer.

5) Quinta Premissa/Conclusão - *"como os argumentos doutrinários que norteiam essa jurisprudência são também contundentes e respeitáveis, seria de bom alvitre que o Governo examinasse a possibilidade de se regulamentar a questão do efeito* ex tunc *da declaração de inconstitucionalidade de lei, até mesmo em sede constitucional, se estudos mais aprofundados apontarem para tal solução."*

Essas cogitações refogem ao campo da aplicação do direito posto que representam aspirações do direito futuro, de cunho eminentemente político.

Com isso, avaliados os principais argumentos do referido Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, um aspecto da redação do Ato Declaratório nº 96/99 deve ser observado, precisamente no que tange à seguinte expressão: *"contado da data da extinção do crédito tributário"*. Como mencionado anteriormente, o STJ, nas duas turmas, entende que a referida extinção dá-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de 10 (dez) anos. Ora, quando o Ato Declaratório usa tal expressão, ele recepciona o entendimento daquela Corte; de fato, se essa não fosse a intenção, bastaria ter definido o termo inicial da decadência da seguinte forma: da data do pagamento original.

Portanto, é legítimo afirmar que a expedição desse Ato não tem o condão de criar obstáculos ao direito de os contribuintes requererem a restituição de parcelas indevidamente recolhidas, por força de norma declarada inconstitucional pelo STF e retiradas do ordenamento jurídico por determinação de Resolução do Senado, por completa ausência de lógica jurídica ou amparo legal.

Feitas as considerações supra, voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer que o contribuinte interessado apresentou pedido de restituição

dentro do prazo legal (afastar a pretendida extinção de seu direito de o contribuinte requerer a restituição das parcelas supostamente recolhidas a maior) e, portanto, determinar a prolação de nova decisão a respeito da matéria de fato.

ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator designado

Atento ao relato e voto da Ilustre Conselheira Relatora, *permissa vênia*, assumo posição divergente no que diz respeito à restituição do IRPJ pago nos períodos de 30/04/90 a 29/11/91, pelos motivos de fato e de direito a seguir delineados.

Comungando com o que esposado foi na Decisão singular, declinados com muita propriedade os pontos fundamentais de sustentação do seu posicionamento, sabemos que os dispositivos constantes em nosso ordenamento jurídico/tributário, remetem ao Julgador Administrativo, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, o controle dos atos das autoridades administrativas. Por conseguinte, não tem a competência e nem poderes para extrapolar os limites da Lei à guisa de interpretação.

Isto significa que, à luz do que dispõe o art. 165, c/c o art. 168, ambos do CTN, norma de estrutura do Sistema Tributário Nacional, há a possibilidade de ocorrência de repetição de indébito. Entretanto, o alargamento do que o texto traduz não pode ser guindado à restituição perseguida, porquanto entendido como ato jurídico perfeito e acabado, se Lei não dispuser de modo contrário ou assim não entender o Poder competente em sua derradeira e última palavra.

Além do que, o Ato Declaratório SRF nº 096/99, cujo item primeiro foi transcrito pelo julgador monocrático, conforme frisado em seu *decisum,* prescreveu a possibilidade de restituição de créditos tributários pagos indevidamente ou em valor maior que o devido, com observância dos citados artigos do CTN, desde que a iniciativa seja processada antes do decurso do prazo ali previsto.

Como consta dos autos processuais, a petição inaugural foi protocolizada em 30/09/98 ao passo que os pagamentos pretendidos como indevidos ou a maior foram

realizados no período compreendido entre 30/04/90 a 29/11/91. Logo, há muito o prazo fatal de cinco anos foi atingido desde o último pagamento, decaindo, pois, o seu direito de ver retornar para si o que entendia ser direito seu.

Observado o paradigma constante na Lei nº 5.172/66, CTN, especificamente o estabelecido no art. 168, caput, e incisos I e II, tem-se uma posição com claridade solar a afastar quaisquer nébulas sobre a decisão guerreada, não lhe cabendo, em conseqüência, nenhum retoque.

Eis aí o ponto central da divergência. Enquanto a legislação reguladora determina o rumo a seguir pela autoridade tributária e esta o faz na exata medida daquele mandamento, o voto da ilustre relatora se contrapõe ao texto legal, de hierarquia superior, e extrapola os limites da competência do Tribunal Administrativo, eis que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, consoante instrui o art. 168, caput, e Inciso I, do CTN.

O Poder Judiciário, em sua instância maior, até então, não se manifestou contrariamente ao entendimento que dá sustentação à posição defendida pela Administração Tributária Federal. Não havendo, portanto, nenhuma possibilidade de admissão dos argumentos recursivos.

Assim, por todos os fundamentos esposados e aqueles expendidos na decisão recorrida voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões – DF, em 07 de novembro de 2001.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA