



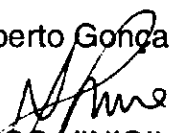
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Recurso nº : 143011  
Matéria : IRPJ E OUTROS Ex.(S) - 1995 E 1996.  
Recorrente : GIBEL COMERCIAL LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – RECIFE/PE  
Sessão de : 16 DE JUNHO DE 2005  
Acórdão nº : 107-08.135

**RESTITUIÇÃO** – O prazo extintivo do direito de pleitear a repetição de tributo indevido ou pago a maior, sujeito a lançamento por homologação, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento antecipado, nos precisos termos dos arts. 156, I, 165, I, 168 e 150, §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). As estimativas recolhidas durante o ano-calendário pelas empresas que declaram o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro anual somente se convertem em imposto ou contribuição quando da ocorrência do respectivo fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do ano-calendário.  
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GIBEL COMERCIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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. Vencido o Conselheiro Octavio Campos Fischer (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA  
PRESIDENTE

  
CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES  
REDATOR - DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135  
  
Recurso nº : 143011  
Recorrente : GIBEL COMERCIAL LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra r. decisão da i. DRJ de Recife/PE, que manteve indeferimento de pedido de restituição de pagamento a mais de IRPJ e CSL por estimativa, relativamente ao período de janeiro de 1994 a maio de 1995, Isto porque o pedido teria sido feito em setembro de 2001, portanto, mais de cinco anos após o recolhimento a maior.

Nos termos do voto da i. DRJ:

Trata-se de manifestação de inconformidade em relação ao Despacho Decisório de fl. 54 da DRF/Recife através do qual foi indeferido o pedido de restituição do IRPJ e da CSL pagos por estimativa de janeiro a dezembro de 1994 e de janeiro a maio de 1995 da CSL e março a maio de 1995 informados na DIRPJ relativa ao ano calendário 1995, cópia às fls. 32 a 40. O supracitado Despacho Decisório, indeferiu o pedido com fundamento nos artigos 165, inciso I e 168, inciso I do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/1966, concluindo estar extinto o direito do contribuinte de pleitear a restituição por já ter decorrido mais de cinco anos entre a data dos pagamentos indevidos, alegados pelo interessado, e a data da protocolização do pedido.

O cerne da defesa se prende ao fato de que referido prazo seria de dez anos e não de cinco anos como concluiu o Despacho Decisório, trazendo aos autos, para corroborar sua tese o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, STJ, através da transcrição de ementas de decisões à fl. 60.

Quanto à jurisprudência mencionada pela contribuinte em sua impugnação, é de se esclarecer que a sentença judicial só tem força nos limites da lide e das questões decididas. Não tendo a sentença judicial a função de se pronunciar sobre a questão mesma de direito substantivo, mas apenas solucionar uma controvérsia entre as partes do processo.

Não é por outra razão que o Código do Processo Civil dispõe em seus artigos 468 e 472, que "A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas" e que "A



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros...." Portanto, como a autuada não é parte nos processos judiciais referidos, a decisão judicial não lhe é aplicável.

Além disso, o próprio STJ já se pronunciou diferentemente sobre a questão como se observa na ementa do Acórdão abaixo transcrita:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo). Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional." (Resp 199560 /SP)

Além do mais, dentre os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, encontra-se o da legalidade objetiva, o qual exige que todo ato administrativo deve atrelar-se à lei, sob pena de ser inválido. Assim, não se deve deixar de atentar ao que dispõe o art. 7º da portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001, que determina aos julgadores a observação do entendimento expresso pela SRF em atos tributários e aduaneiros.

Logo, há que se analisar, sob o prisma da administração, o tema do prazo decadencial, quando referente à restituição ou compensação de impostos e contribuições.

O Código Tributário Nacional (CTN) - Lei n.º 5.172 de 25 de Outubro de 1966 em sua Seção III, arts. 165 a 169, estabelece as regras e condições para se pleitear a restituição de pagamentos indevidos, conforme consta abaixo:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento , ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- II. - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

II. - reforma, anulação revogação ou rescisão de decisão condenatória.

(...)

"Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso de prazo de cinco anos, contados: na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

Desta forma têm-se que o pagamento indevido de tributo ou contribuição confere ao contribuinte o direito à restituição, e que esse direito extingue-se no prazo de cinco anos contados "da data da extinção do crédito tributário". Corroborando com o que aqui se discute está o Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999, que em seu item I assim dispõe:

I – o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive em 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 5.152, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Ora, extinguem-se os créditos exigidos pela Fazenda Nacional na data do pagamento da exação ou na data do ajuste anual, para a apuração do imposto, efetuado na declaração da pessoa jurídica.

Por oportuno, visando um melhor esclarecimento da questão relativa a data da extinção do crédito tributário no caso de pagamentos realizados por estimativa, matéria já analisada por esta Turma de Julgamento através do Acórdão de nº 2.203 de 23/08/2002, de lavra da relatora Maria Lúcia Andrade de Almeida Lopes Filha, é transcrito parte do voto:

"O supracitado Despacho Decisório, indeferiu o pedido com fundamento no artigo 168, I do Código Tributário Nacional, concluindo estar prescrito o direito da contribuinte de pleitear a restituição por já ter decorrido mais de cinco anos entre a data do último recolhimento em questão e a da protocolização do pedido, considerando como data de extinção do crédito tributário as datas dos pagamentos por estimativa.

O regime de pagamento do lucro real mensal por estimativa foi instituído em face da introdução da apuração e recolhimento do imposto sobre a renda em bases correntes e mensalmente, a partir de 1º de janeiro de 1992 (Leis nºs 8.383/1991 e 8.541/1992), o que para alguns contribuintes tornou impossível apurar mensalmente seus resultados. Assim, visando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, foi concedida a faculdade aos contribuintes tributados com base no lucro real a optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

No caso da pessoa jurídica tributada com base no lucro real, que tenha optado pelo recolhimento mensal do imposto por estimativa, a apuração do resultado tributável deverá ser efetuada em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, conforme preceitua o artigo 25 da Lei nº 8.541/1992, base legal do artigo 181 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/1994 (RIR/94).

Por outro lado, o artigo 221 do aludido RIR/94 (que tem como base legal os artigos 3º, 25, 29 e 36 da Lei nº 8.541/1992) preceitua que se considera ocorrido o fato gerador na data do encerramento do período-base, o que no caso dos contribuintes optantes pelo recolhimento por estimativa, ocorre em 31 de dezembro de cada ano, devendo a pessoa jurídica apurar o imposto devido na declaração de rendimentos e, sendo verificada diferença entre o imposto assim determinado e o imposto pago durante os meses do período-base anual, o contribuinte deverá pagar em quota única até a data fixada para a entrega da declaração de rendimentos, quando positiva a diferença, ou compensada, corrigida monetariamente, com o imposto mensal a ser pago nos meses subseqüentes ao fixado para a entrega da declaração de rendimentos, se negativa, sendo assegurada a alternativa de restituição do montante pago a maior corrigido monetariamente, consoante dispõe o artigo 519 do RIR/94, cuja base legal é o artigo 28 da Lei nº 8.541/1992.

Verifica-se, assim, que o valor do imposto devido só será conhecido, primeiro após o levantamento do balanço anual em dezembro do período-base, momento da ocorrência do fato gerador, e conseqüente apuração do lucro real, e, posteriormente, quando do preenchimento da respectiva declaração de rendimentos, momento no qual constatar-se-á se os valores recolhidos por estimativa correspondem ao montante devido ou se o superam.

Ocorrendo o fato gerador em dezembro do período-base por expressa determinação legal como demonstrado anteriormente e, portanto, em momento posterior ao dos pagamentos feitos por estimativa, não há como se cogitar em extinção do crédito tributário pela efetivação de tais pagamentos posto que estaria se considerando a extinção do crédito tributário antes do seu nascimento, senão vejamos:

O Código Tributário Nacional dispõe em seus artigos 113, §1º; 139 e 142, que a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador tendo como decorrência o surgimento do crédito tributário o qual é constituído pelo lançamento "assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível." (grifei)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

Portanto, não há falar em crédito tributário, e muito menos em sua extinção, antes de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

Da mesma forma, os recolhimentos do imposto efetuados pelo regime de estimativa, embora obrigatórios, também não se enquadram nas disposições relativas ao lançamento por homologação de que trata o art. 150 do CTN, em face do que consta de seu § 1º, ante a impossibilidade de se efetuar lançamento de crédito tributário antes da ocorrência do fato gerador.

"Art. 150. ...

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento."

Os artigos 165, I e 168, I, do Código Tributário Nacional assim estabelecem:

"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;

(...)"

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

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;"

Ora, o pagamento por estimativa não extingue crédito tributário conforme anteriormente esclarecido, sendo, como o próprio nome indica, mera estimativa recolhida antecipada e obrigatoriamente e referente a um possível débito apurado em um fato gerador anual (com base no lucro real do ano-calendário), que pode se revelar maior (resultando em saldo a pagar), menor ou até inexistente (resultando em saldo a restituir ou compensar), tanto é assim que, no presente caso, a contribuinte apurou em sua declaração saldo a restituir ou compensar

Aplica-se o mesmo entendimento em relação à CSLL tendo em vista o que dispõe o art. 38 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992:

"Art. 38. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) as mesmas normas de pagamento estabelecidas por esta Lei para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas as bases de cálculo e alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

Assim, nos termos da legislação aplicável ao IRPJ apurado com base no lucro real anual e à CSLL apurada com base no lucro real anual, o saldo a pagar ou a restituir apurado na DIRPJ, pode ser compensado com pagamentos a serem efetuados a partir do mês de abril de cada ano-calendário, facultado o pedido de restituição, conforme dispõe a legislação e orienta o MAJUR/1994 (publicação oficial da SRF para auxiliar os contribuintes no preenchimento da declaração de rendimentos) à página 42, dispondo no sentido de que caso seja apurado valor negativo de imposto de renda a pagar, tal valor poderá ser compensado pelo contribuinte nos meses subsequentes, facultada a opção pelo pedido de restituição em processo específico, posto que deixou de existir a restituição automática por processamento eletrônico do IRPJ.

Tem-se, pois, como termo inicial de decadência do presente pedido de restituição o mês de abril de 1994, em que, caracterizado saldo a restituir decorrente da dedução, das estimativas recolhidas, do IRPJ devido e da CSLL devida, a interessada poderia ter compensado a diferença negativa apurada nas declarações, ou seja, o crédito, com débitos de IRPJ e de CSLL a serem pagos a partir do mês de maio do ano-calendário de 1994 ou optado por pleitear a restituição desse montante, caracterizado na lei como pago a maior, em processo específico e observado o prazo decadencial, tal como previsto na legislação."

Logo, no que tange ao pedido de restituição, pelo exame dos arts. 165, I e 168, I, do Código Tributário Nacional, ocorreu a decadência quinquenal, ou seja, a perda do direito de pleitear a restituição ou compensação em relação aos valores recolhidos por estimativa e informados na DIRPJ/1995, entregue em 31/05/1995, recibo de entrega à fl. 31, em maio de 2000, sendo que seu pedido só foi formalizado em 10/10/2001.

Desta forma, conclui-se pela inexistência do crédito a favor da contribuinte, e portanto pela impossibilidade de se proceder à compensação requerida, já que esta, no comando do art. 170 do CTN, somente pode ser efetivada com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda nacional.

Com relação à aplicação no disposto no art.112 do CTN, solicitada pela interessada, cabe esclarecer que a mesma só se efetiva quando ocorre dúvida quanto ao disposto nos incisos do referido artigo. Com efeito, como não existem dúvidas acerca daquelas disposições, não há como anuir-se com tal solicitação.

No que se refere aos pedidos de diligência e perícia formulados de forma genérica pela contribuinte, tendo em vista o comando contido no §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Lei nº 8.748/1993, o qual determina que considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do mesmo diploma legal, voto no sentido de que sejam considerados como não formulados os pedidos de diligência e perícia efetuados pela contribuinte.

Com relação à solicitação de juntada posterior de provas, se encontra prejudicada, eis que, até a presente data, a contribuinte não carrou aos autos quaisquer elementos de prova adicionais.

**CONCLUSÃO**

Dessa forma, voto no sentido de não acolher a reclamação contra a decisão da DRF em Recife/PE, mantendo o indeferimento do pedido de restituição / compensação, formalizado em 10/10/2001, em face da decadência, porém com fundamento diverso daquele adotado pela autoridade de primeira instância.

Em seu Recurso Voluntário, a contribuinte volta a sustentar a inexistência da decadência do seu direito de ver restituído o valor pago a mais, na medida em que a orientação pacífica do e. Superior Tribunal de Justiça assenta-se na tese dos "5+5", a partir da conjugação do art. 168 com o §4º do art. 150, ambos do CTN.

É O RELATÓRIO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

VOTO

Conselheiro - OCTAVIO CAMPOS FISCHER, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser admitido.

Quanto à questão da decadência, também, entendo que está correto o pleito da Recorrente. O prazo pode ser até de 10 anos e não de cinco anos, como já fiz questão de manifestar em outros casos.

Muitas são as polêmicas em torno do tema “decadência e prescrição” no âmbito do direito tributário. Não há consenso sequer quanto ao significado de cada um destes institutos. Notamos, aliás, que grande parte da discussão existente decorre da idéia de vincular a análise desse assunto ao direito civil, como se, até mesmo, “prescrição” e “decadência” fossem conceitos de teoria geral ou, ainda, conceitos lógico-jurídicos.

Ao contrário, porém, pensamos estar diante de conceitos de direito positivo. Assim, se a legislação tributária optou por uma regulamentação diversa da existente no direito civil não podemos pretender realizar uma análise uniforme e igual para ambos os ramos do direito.

De qualquer forma, não é nosso intento realizar estudo doutrinário a respeito do assunto. Até porque isto demandaria um esforço que não se faz necessário para a solução que, aqui, deve ser tomada.

Especificamente em relação à questão posta em debate no presente processo, temos plena ciência do entendimento existente nesse e. Conselho de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

Contribuintes, inclusive dessa c. 7ª Câmara, pelo qual o prazo decadencial seria de 05 (cinco) anos, a contar do pagamento indevido (quando não se tratar de questão de inconstitucionalidade):

Recurso Voluntário nº 129727 - 7ª Câmara

Data da Sessão: 10/07/2002

Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSL - "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".

Recurso Voluntário nº 136766 - 7ª Câmara

Data da Sessão: 30/01/2004

Relator: Natanael Martins

Ementa: IRPJ e CSLL - EXERCÍCIO 1996 – ANO-CALENDÁRIO 1995 – RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO - Tratando-se de crédito tributário advindo de recolhimentos a maior efetuados pelo contribuinte, nos termos do artigo 168, I, c/c artigo 165, I, ambos do CTN, tem-se que, decorrido o prazo de cinco anos, contados a partir do encerramento do período-base de tributação, opera-se a extinção do direito de pleitear a restituição.

Recurso Voluntário nº 133296 - 7ª Câmara

Data da Sessão: 05/11/2003

Relator: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

**Ementa:** RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO – 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.

Todavia, nosso entendimento baseia-se em raciocínio contrário, o que nos força a demonstrá-lo, ainda que brevemente já que não se trata de algo original.

É que, se o prazo de 05 (cinco) anos inicia-se da data da extinção do crédito tributário e, pelo §4º supra, tal se dá com a homologação, que pode ser expressa ou tácita - neste último caso quando não houver manifestação do Fisco após 05 (cinco) anos da realização do fato tributável ("fato gerador") - a decadência para pleitear a restituição pode ter um prazo de até 10 (dez) anos; quando, por exemplo, ocorrer a homologação tácita.

Tal orientação, a meu ver, recompõe (Joseph Raz) uma leitura fiel do Código Tributário Nacional. Pode ser injusto para a Fazenda Nacional, que teria um prazo de apenas 05 (cinco) anos para efetuar o lançamento. Nem só por isto, entretanto, devemos corrigir a legislação como se fôssemos legisladores. Até porque, mesmo trilhando o caminho do ilustre administrativista Juarez Freitas que desvendou a "Teoria da Substancial Inconstitucionalidade da Lei Injusta" (A substancial inconstitucionalidade da lei injusta. Petrópolis: Editora Vozes, 1989), seria necessário superar a tese – que não apoiamos, diga-se de passagem – de que não pode haver declaração de inconstitucionalidade de atos normativos em sede de processo administrativo. O fato é que, nos tributos lançados por homologação, o simples pagamento não extingue o crédito tributário (Ou extingue?). Se não extingue, então o termo inicial deve ser deslocado para a data da homologação.

Neste sentido, estamos acompanhados de José Hable, para quem:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

Apesar das críticas de grande parte da doutrina, entendemos por correta a interpretação...na qual se apregoa que a extinção do crédito tributário só se efetiva quando da homologação, expressa ou tácita. Senão vejamos:

i) descreve o §1º do mencionado art. 150 que “o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”. Ou seja, independentemente da denominação ou efeito que se queira dar à condição, se resolutório ou suspensivo, a norma legal determina que o procedimento de lançamento de antecipar o pagamento está sujeito a uma verificação posterior (ulterior), expressa ou tácita, da Administração Fazendária, para que possa ocorrer a extinção do crédito tributário;

ii) não obstante o pagamento antecipado seja um efetivo pagamento, como modalidade de extinção do crédito tributário, o CTN posterga o seu efeito jurídico de extinção para o momento em que ocorre a homologação, expressa ou tácita.

(...)

Destarte, a extinção do crédito tributário, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, só se efetiva, quando não houver a homologação expressa, após o decurso do prazo legal da homologação tácita, conforme disposto no art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN (A extinção do crédito tributário por decurso de prazo. Brasília: Brasília Jurídica, 2004, p. 134 e 136).

Mesma orientação é adotada por Francisco Alves dos Santos Júnior:

Como se sabe, o pagamento só extingue, imediatamente, o crédito tributário, quando o tributo é submetido ao Lançamento de Ofício (Direto) ou Misto (Por Declaração) (art. 156 – I, CTN).

Nos tributos submetidos ao Lançamento por Homologação, o pagamento não extingue, de imediato, o crédito tributário, porque é feito sob a condição resolutória (§1º do art. 150 c/c inciso VII do art. 156, todos do CTN).

Logo:

(...)

b) Quanto aos tributos submetidos ao Lançamento por Homologação, o crédito tributário só se extingue com a Homologação expressa ou tácita (§4º do art. 150, CTN). Logo, a fluência do prazo sob análise, para o Contribuinte pleitear restituição de pagamento indevido, inicia-se no dia seguinte após a



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01

Acórdão nº : 107-08.135

homologação expressa (§4º do art. 150 c/c com art 210, todos do CTN) ou, se a Lei de Pessoa Jurídica de Direito Público que ostenta a competência tributária não fixar prazo menor, no dia seguinte ao fim dos 5 (cinco) anos posteriores à data da ocorrência do fato gerador, momento em que se dará a homologação tácita (mesmos dispositivos do CTN), e assim é porque o pagamento dos tributos submetidos a esse tipo de Lançamento é feito sob a condição resolutória, ou seja' não extingue o crédito tributário e só tem esse efeito depois da homologação expressa ou tácita, vale dizer, o crédito tributário, e só se extinguirá quando ocorrer um desses fenômenos (§1º do art. 150 c/c inciso VII do art. 156, todos do CTN).

(Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 260 e 261).

Cumprе esclarecer, ainda, que o e. Superior Tribunal de Justiça, ao analisar recentemente o problema da Lei Complementar nº 116/2005, no julgamento do EResp 327 043, decidiu que o prazo de cinco anos do pagamento antecipado somente se aplica aos pedidos feitos a partir de junho de 2005 ([www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br)):

21:09 - Primeira Seção define: cinco mais cinco vale até junho

Os ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiram: ajuizada a ação após 9 de junho de 2005, poderá ser aplicado o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 – o qual baixou de dez para cinco anos o prazo para ação de recuperação de indébito (devolução de valores pagos indevidamente) – aos fatos geradores ocorridos antes de sua aplicação. Com a decisão da Seção, fica valendo o prazo de "cinco mais cinco" até essa data.

Segundo explica o ministro Castro Meira, o prazo de cinco anos poderá ser contado a partir do pagamento indevido, e não da homologação expressa ou tácita, desde que a ação tenha sido proposta depois de 9 de junho de 2005 e mesmo que o pagamento antecipado pelo contribuinte tenha sido realizado antes da vigência da lei.

A questão sobre o prazo para apresentar ação na Justiça para pedir devolução dos créditos tributários voltou à discussão na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na última quarta-feira. O ministro Castro Meira, que havia pedido vista do recurso no qual se discutia o assunto, levou



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

seu entendimento aos demais ministros da Seção após analisar cada um dos posicionamentos dos ministros que o antecederam no julgamento.

O que diz a nova lei

A discussão envolve as novas regras tributárias aprovadas no pacote da Lei de Falências, que reduziu o prazo que as empresas têm para recuperar tributos pagos a mais. A nova regra baixa de dez para cinco anos o prazo para ajuizar ação de recuperação de indébito (devolução de valores pagos indevidamente).

A nova regra muda a jurisprudência do tribunal no sentido de aumentar a arrecadação da Receita Federal. O entendimento já cristalizado no STJ é o de que "o prazo para que seja pleiteada a restituição de imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório começa a fluir decorridos cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificar o quantum devido a título de tributo".

No processo em julgamento, embargos de divergência em recurso especial, a Fazenda Nacional buscava inverter decisão da Primeira Turma que afastou a prescrição do direito de pleitear a restituição do imposto de renda incidente sobre valores referentes a verbas de caráter indenizatório, ao entendimento de que o prazo só começa a fluir decorridos cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos considerados da data final do prazo dado ao Fisco para verificar o valor devido a título de tributo.

Defende o Fisco que há decisão divergente da Segunda Turma – que também integra a Primeira Seção, responsável pelo julgamento das questões referentes a Direito Público – estipulando que o prazo prescricional de cinco anos tem seu início por ocasião da extinção do crédito tributário, ou seja, quando da retenção na fonte do imposto de renda sobre as importâncias pagas a título de indenização.

O entendimento do STJ

O relator do caso, ministro João Otávio de Noronha, manteve a jurisprudência do STJ, reconhecendo válido o prazo dos cinco mais cinco. Os ministros Peçanha Martins, José Delgado e Franciulli Netto o acompanharam. Votando em seguida, o ministro Teori Albino Zavascki



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

levantou a questão de que se instaurasse um incidente de inconstitucionalidade em relação ao artigo 4º da LC 118. Esse dispositivo informa que a nova lei deve ser aplicada também a atos e fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor, e não somente nos casos posteriores ao seu ingresso no ordenamento jurídico nacional. Seu voto contou com a adesão do ministro Peçanha Martins, mas não dos demais ministros, que rejeitaram a pretensão.

Quanto ao prazo, o ministro Teori Albino Zavascki seguiu a posição do relator do recurso, ponderando que a Lei Complementar nº 118, que altera alguns dispositivos do Código Tributário Nacional, tem "evidente objetivo de modificar a jurisprudência firmada nos tribunais".

Baseado em extensa doutrina nacional e internacional, o ministro Luiz Fux, que interrompeu a discussão com um pedido de vista, ao levar o processo novamente a julgamento, manifestou o entendimento de que a lei complementar é interpretativa, ou seja, ela não cria direito novo, mas apenas explicita o modo como se deve interpretar lei preexistente. Em sua avaliação, por se tratar de norma interpretativa que não inova, a lei não pode retroagir ao tempo anterior à sua vigência e causar prejuízos aos contribuintes.

Para o ministro Fux, a lei complementar teve o objetivo de modificar a jurisprudência sobre o tema. "Camuflou-se a realidade em processo oblíquo cujo único objetivo, ao invés de verdadeiramente interpretar dispositivo legal que justificasse tal providência, foi o de anular, inclusive retroativamente, entendimento jurisprudencial que se mostrava benéfico aos contribuintes e prejudicial aos interesses do fisco". Ele entende que o artigo 3º da Lei Complementar nº 118 é inconstitucional. Ele sustenta que, ao tentar driblar a jurisprudência consolidada sobre o assunto, o dispositivo incorreu em "manifesto desvio de finalidade e abuso de poder legislativo, usurpando a competência do Poder Judiciário (...) em clara violação dos princípios da independência e harmonia dos poderes, segurança jurídica, irretroatividade, boa-fé, moralidade, isonomia e neutralidade da tributação para fins concorrenciais".

Novamente o julgamento foi interrompido, dessa vez pelo pedido de vista do ministro Castro Meira, sendo retomado na última sessão de julgamento, ocorrida no dia 26. Em seu voto, o ministro explica que o recurso questiona se a regra do artigo 3º da LC 118 tem ou não natureza interpretativa e se é possível dar ao artigo 4º da mesma lei interpretação conforme a Constituição



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

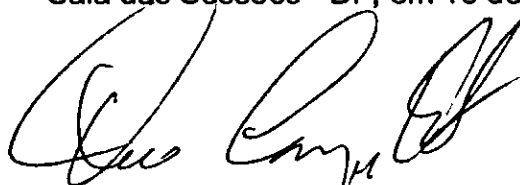
ou se é necessário declará-lo inconstitucional, já que o efeito retroativo ali consignado é contrário aos princípios da segurança jurídica, da não-surpresa do contribuinte e da separação dos poderes.

O ministro lembra que, em março, a Primeira Seção definiu que a sistemática dos cinco mais cinco também se aplica em caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, passando, assim, a adotar-se critério único para a contagem do prazo prescricional dos tributos sujeitos à homologação, contando o prazo a partir do pagamento antecipado pelo contribuinte. Para ele, o artigo 3º da LC 118, em vez de encontrar fundamento de validade no artigo 106 do CTN (segundo o qual a lei tributária se aplica a ato ou fato passado em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados), acabou por contrariá-lo, já que desnecessária a interpretação de dispositivo de lei já exaustivamente analisado pelo Judiciário. Assim, seguiu o entendimento dos demais ministros.

A decisão foi unânime em relação ao prazo. Os ministros Teori Albino Zavascki e Peçanha Martins ficaram vencidos apenas no tocante ao incidente de inconstitucionalidade do artigo 4º da LC 118.

Desta forma, não tendo ocorrido a decadência, porquanto o pedido de restituição foi realizado antes de transcorridos 5 (cinco) anos da homologação, voto no sentido de que dar provimento ao Recurso Voluntário, para que seja reformada o v. acórdão da i. DRJ e, por consequência, para seja determinada à decisão de primeira instância analisar o mérito do pleito da contribuinte.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2005.



OCTAVIO CAMPOS FISCHER



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

VOTO VENCEDOR

Conselheiro: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Relator.

Peço vênia para discordar das conclusões do ilustre relator sorteado constantes do seu alentado voto, pelas razões seguintes.

Como consta do relatório os pagamentos foram feitos por estimativa mensal, relativamente ao período de janeiro de 1994 a maio de 1995, enquanto o pedido de restituição/compensação foi feito em setembro de 2001.

Deste modo, a importância recolhida era, naquela data, simples estimativa que veio a se converter em imposto e contribuição, na data de encerramento dos balanços em 31/12/94 e 31/12/95. Antes dessas datas, não há o pagamento antecipado a que se refere o art. 150 do CTN sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeito a homologação expressa ou tácita, e apenas recolhimento de estimativa.

Assim, somente com a ocorrência do fato gerador, a empresa poderia pleitear restituição do imposto e da contribuição, uma vez que a sua apuração era anual e só então se poderia verificar se as estimativas recolhidas no período base, então convertidas em imposto e contribuição, teriam sido superiores ao devido

Ora, em face do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, ocorrido o fato gerador da contribuição tem o fisco o prazo de 5 (cinco) anos para homologar o procedimento do sujeito passivo, findo o qual se tem por automaticamente homologado o lançamento. E como a homologação é sob condição resolutória e não suspensiva, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

crédito se extingue na data do pagamento, consoante dispõe o art. 168, I, c/c o art. 156, I, do mencionado Código que estabelece que o crédito tributário se extingue, dentre outras formas, pelo pagamento. E dele se conta o prazo extintivo para pedir a repetição, ou a compensação do tributo indevido ou maior que o devido, por força do inciso I do art. 168, dispositivos assim redigidos:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:  
I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

E o art. 165 e seu inciso I dizem:

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;

Se assim é, os termos iniciais da decadência seriam, no caso, os dias 31/12/94 e 31/12/95 e os termos finais os dias 31/12/99 e 31/12/2000, respectivamente. Como a empresa protocolizou o seu pedido de restituição em 18/09/2001, ocorreu a decadência do seu direito à repetição do eventualmente pago a maior.

Entendo que a questão não deve ser posta apenas em face dos arts. 165, 168 e 150 do Código Tributário Nacional (CTN), mas também do art. 156, I, dessa lei nacional que estabelece que o crédito tributário se extingue, dentre outras formas, pelo pagamento. Como o § 1º do art. 150 do CTN é expresso no sentido de que "O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.", tem-se que o crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

tributário apurado pelo sujeito passivo foi extinto na data do pagamento antecipado (que, como se disse, no caso, tem-se como ocorrido na data do fato gerador), com o transcurso do prazo de 5 (cinco anos) contados do fato gerador.

Muito precisa nesse sentido a lição de Alberto Xavier e que por sua importância no deslinde da questão, também reproduzo nesta assentada:

*"(...) a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar." (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário, Editora Forense, 1998, págs. 98/99).*

E diz também o renomado tributarista, às fls.99 e 100, da mesma obra, em trecho reproduzido pela decisão recorrida:

"[...]"

Posto em contacto com a norma jurídica que o regula, o pagamento efetuado espontaneamente pelo contribuinte pode enquadrar-se em quatro alternativas (e só nelas): ou é um pagamento indevido, por não corresponder ao modelo legal, ou é um pagamento correto, ou é um pagamento excessivo, ou é um pagamento insuficiente. Só nesta última hipótese é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício um lançamento com vista a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não homologação) não é, porém, uma condição resolutiva em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida paga.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção, se operou, plena e definitivamente quitado por força de uma quitação operada pela ficção legal da 'homologação tácita'. Mas a quitação é uma figura que respeita à prova do fato e não à sua existência.

Consideramos, por isso, que a forma correta de contagem do prazo de prescrição do art. 168 do Código Tributário Nacional é a que foi acolhida pela Segunda Turma do Tribunal Regional da 4ª Região, segundo a qual esse prazo se conta a partir da data do pagamento indevido. "

Ora, ocorrido o fato gerador do imposto e da contribuição tem o fisco o prazo de 5 (cinco) anos para homologar o procedimento do sujeito passivo, findo o qual se tem por automaticamente homologado o lançamento. E como a homologação é sob condição resolutória e não suspensiva, como demonstrou o renomado tributarista, o crédito extinguiu-se na data do pagamento. E dele se conta o prazo extintivo para pedir a repetição, ou a compensação do tributo indevido ou maior que o devido, por força do inciso I do art. 168, dispositivos assim redigidos:

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;

E o art. 165 e seu inciso I dizem:

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:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13405.000376/2001-01  
Acórdão nº : 107-08.135

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;

Entendo proceder a afirmativa de que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário e é a partir da sua data que se conta o prazo para pleitear a restituição.

Entenda-se como pagamento antecipado aquele feito independentemente de qualquer intervenção fisco, não se entendendo como pagamento as simples estimativas que, como dito alhures, somente se transformam em pagamento antecipado no encerramento do exercício.

Em resumo: O prazo extintivo do direito de pleitear a repetição de tributo indevido ou pago a maior, sujeito a lançamento por homologação, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento antecipado, nos precisos termos dos arts. 156, I, 165, I, 168 e 150, §§ 1º e 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). As estimativas recolhidas durante o ano-calendário pelas empresas que declaram o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no lucro anual somente se convertem em imposto ou contribuição quando da ocorrência do respectivo fato gerador, ou seja, em 31 de dezembro do ano-calendário.

Nesta ordem de juízos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, 16 de junho de 2005.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Redator Designado.