



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Recurso nº. : 131.064  
Matéria : IRPF – EXS.: 1990 a 1993  
Recorrente : MÁRCIO GALVANHO MERGH  
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG  
Sessão de : 13 DE MAIO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.016

IRPF - RESTITUIÇÃO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - O direito de pleitear restituição de tributo indevidamente recolhido (CTN, art. 168, inc. I) extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da extinção do crédito tributário, que ocorre na data do pagamento antecipado (CTN, art. 150, § 1º).

IRPF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - PAGAMENTO ANTECIPADO - EXTINÇÃO DO CRÉDITO - CLÁUSULA RESOLUTÓRIA - Sendo resolutória a condição da extinção do crédito tributário na modalidade de lançamento por homologação (CTN, art. 150, § 1º), a extinção do crédito tributário ocorre na data do pagamento antecipado do tributo, conforme exegese dos arts. 108, inc. I, 117, inc. II, e 109 do CTN, e art. 119 do Código Civil.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MÁRCIO GALVANHO MERGH.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Maria Beatriz Andrade de Carvalho, Geraldo Mascarenhas Lopes Cançado Diniz e Maria Goretti de Bulhões Carvalho votaram pelas conclusões.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
JOSE OLESKOVICZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 JUL 2003

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA.



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

Processo nº : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº : 102-46.016  
Recurso nº : 131.064  
Recorrente : MÁRCIO GALVANHO MERGH

**RELATÓRIO**

O recorrente apresentou, em **29/10/99** (fl. 01), pedido de restituição do imposto de renda retido na fonte pela empresa Eli Lilly do Brasil Ltda no período de julho de 1989 a abril de 1992 (fl. 02), conforme cópia dos comprovantes que juntou aos autos (fls. 11/37). O pedido decorre do fato de o contribuinte ter sido acometido, em 11/07/89, de infarto agudo do miocárdio e submetido à cirurgia de revascularização miocárdica. Anexa ao pedido o “Parecer ou Laudo Oficial” expedido pela Policlínica Municipal de Carangola-MG, de 29/09/99 (fl. 03), que atesta ser portador, desde 11/07/89, de **“Doença Isquêmica Crônica do Coração”** – CID I25, moléstia referida no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, com nova redação dada pelo art. 47 da Lei nº 8.541/92, sob a rubrica de **“Cardiopatia Grave”**. No verso desse laudo está assinalado que a doença não é passível de controle e que o laudo tem prazo de validade até 31/07/2000.

Mesmo sendo portador dessa moléstia desde 11/07/89, o contribuinte somente se aposentou pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, em 24/02/92, **por tempo de serviço** (fl. 10), recebendo, no período em que pleiteia restituição, **remuneração**, e não proventos de aposentadoria, isentos do imposto de renda conforme o inc. XXXIII, do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 – RIR/99, cuja base legal é o inc. XIV, do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a redação dada pela Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Recebido o pedido, a Delegacia da Receita Federal de Governador Valadares, que jurisdiciona o domicílio fiscal do recorrente, preliminarmente encaminhou o processo à Gerência Regional de Administração do Ministério da Fazenda em Minas Gerais - GRA/MG para que o setor médico competente



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

Processo nº : 13638.000113/99-29

Acórdão nº : 102-46.016

informasse se o interessado *“é portador de qualquer das moléstias descritas no art. 39, inciso XXXIII, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.”* (fl. 45).

A Junta Médica do Serviço Médio Odontológico e Social da GRA/MG, em 19/10/2001, expediu o Parecer nº 0264/01, assinado por 3 (três) profissionais da medicina, onde *“conclui que o requerente não se enquadra para o benefício pleiteado.”* (fl. 46).

Com base nesse Parecer, o Chefe da Seção de Orientação e Análise Tributária-SAORT, da Delegacia da Receita Federal de Governador Valadares-MG, julgou improcedente o pedido (fl. 48). Dessa decisão o contribuinte manifestou tempestivamente sua inconformidade (fls. 50/54) perante a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG-DRJ/JFA, alegando, em síntese, que o laudo da Policlínica Municipal de Carangola/MG preenche os requisitos legais (Lei nº 9.250/96, art. 30) para embasar o pedido de restituição, por se encontrar a doença entre aquelas discriminadas pelo art. 39, inc. XXXIII, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

A DRJ/JFA, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido do contribuinte, conforme Acórdão DRJ/JFA nº 01.132, de 16/04/2002, por ter o seu direito de pleitear restituição se extinguido com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado **da data da extinção do crédito tributário**, ou seja, **da data do pagamento antecipado** (fl. 57/58).

Registra a DRJ/JFA que, no mérito, a lide se resume em saber se deve prevalecer o “PARECER OU LAUDO OFICIAL” emitido pela Policlínica Municipal de Carangola, apresentado pelo contribuinte à fl. 03, ou o Parecer da Junta Médica nº 0264/01, da Gerência de Recursos Humanos/MG em Belo Horizonte, à fl. 46, mas que essa análise está prejudicada pela preliminar de



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

decadência, que não pode ser afastada, conforme legislação, doutrina e jurisprudência que menciona (fl. 57/58).

Para corroborar a decisão, é transcrito o texto da lavra de Aliomar Baleeiro, *in* Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 10ª Ed., 1993, pág. 521, *verbis*:

“Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário.

É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, imprime ao **pagamento antecipado o efeito de extinção** do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação. Negada essa homologação, **anula-se a extinção** e abre-se oportunidade a lançamento de ofício.” (Grifos não originais).

Arremata o relator dizendo que, na espécie, “*o contribuinte pretende ter restituído o imposto de renda retido no “período de **julho/1989 a abril/1992**”, conforme resta evidenciado do Pedido de Restituição (fl. 01), de seu “Requerimento” (fl. 02) e dos demais documentos juntados à peça inicial pelo próprio (fls. 03/37). Destarte, uma vez que sua solicitação foi protocolada em **29/10/99** (fl. 01), **os recolhimentos relativos aos períodos em questão encontram-se abrangidos pelo instituto da decadência.**” (fl. 58) (g.n.).*

Dessa decisão, o contribuinte recorre ao Primeiro Conselho de Contribuintes, trazendo decisão do Superior Tribunal de Justiça de que “o **prazo prescricional**, nos casos de tributo objeto de lançamento por homologação, começa após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados daquela data em que se deu a homologação tácita.” (STJ, Resp nº 230.967/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 22.08.2000, DJ 25.09.2000)”. (fl. 63) (g.n.).



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

Cita, ainda, acórdãos dos 1º e 2ª Conselhos de Contribuintes que também adotaram a retrocitada tese da decadência, nos termos abaixo transcritos:

“NORMAS PROCESSUAIS – DECADÊNCIA – REPETIÇÃO DO INDÉBITO – TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Inocorrendo a homologação expressa, contam-se 05 (cinco) anos, a partir da ocorrência do fato jurídico tributário, para que se considere existente a homologação tácita e extinto o crédito tributário; e só então se principia a contagem do prazo, de mais 05 (cinco) anos, para a extinção do direito de pleitear a restituição. (...) Recurso voluntário provido, no que concerne à inoccorrência do fenômeno decadencial do direito de pleitear a restituição/compensação.” (2º CC, 1ª Câm., ACÓRDÃO 201-74334, j. 21/03/2001) (fl. 63).

“IRPF – RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO (RETIDO) INDEVIDAMENTE – PRAZO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – O imposto de renda retido na fonte é tributo sujeito ao lançamento por homologação, (...)”

“O prazo quinquenal (art. 168, I, do CTN) para restituição do tributo, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário. No caso dos autos, como não houve a homologação expressa, o crédito tributário somente se tornou “definitivamente extinto” (sic § 4º do art. 150 do CTN) após cinco anos do fato gerador ocorrido em fevereiro de 1993, ou seja, em fevereiro de 1998. Assim, o dies ad quem para a restituição se daria tão somente em fevereiro de 2003, cinco anos após a extinção do crédito tributário em fevereiro de 1998. Pelo que afasto a decadência decretada pela decisão recorrida.” (1º CC, 2ª Câm., Acórdão 102-44269, Rel. Cons. Leonardo Mussi da Silva, sessão de 11/05/2000, unânime) (fl. 64).

Alega ainda o recorrente que o Ato Declaratório SRF nº 96/99, citado pela DRJ/JFA, *“em virtude de seu caráter normativo, ou seja, funcionar como verdadeira norma jurídica, tal como as leis em geral, não pode retroagir para colher fatos anteriores à sua entrada em vigor, sob pena de afronta ao princípio da irretroatividade constitucionalmente assegurado (artigo 150, III, a, da Magna Carta).”* (fl. 65).

No mérito, retorna às razões contidas na impugnação, a respeito do laudo médico da Policlínica Municipal de Carangola/MG, citando jurisprudência do



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 67/68), que versam sobre a isenção do imposto de renda por cardiopatia grave, matéria essa que não é controversa no presente processo, eis que a decisão de primeira instância indeferiu o pedido de restituição por ter sido abrangido pela decadência. Junta aos autos, em 10/01/2003, atestado do Dr. José Márcio de Abreu, da Secretaria Municipal de Saúde de Carangola/MG, CRM 24896, datado de 06/12/2002, onde consta que o recorrente, *“sem qualquer dúvidas, (...) é portador de cardiopatia grave CID: I20, tendo sido acometido e IAM em julho de 1989 e sido submetido a cirurgia de revascularização miocárdica.”* (fl. 73/74). Ao final pede que o recurso seja provido.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

**V O T O**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso atende aos pressupostos legais para sua admissibilidade e dele conheço.

Como se demonstrará, a decisão de primeira instância, pelos seus fundamentos legais, doutrinários e jurisprudenciais, não merece reparo.

Em que pesem as citadas decisões do STJ e dos 1º e 2º Conselhos de Contribuintes, não assiste razão ao recorrente. A propósito, é de se observar que as decisões fazem coisa julgada às partes, não beneficiando nem prejudicando terceiros, conforme dispõe o art. 472, do Código de Processo Civil, abaixo transcrito:

“Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoas, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.”

De acordo com o art. 168, inc. I, do Código Tributário Nacional, 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**, nas hipóteses dos incs. I e II, do art. 165, também do CTN.

O art. 165, inc. I, do CTN, estabelece que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de pagamento, no caso de 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.



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

De acordo dos os dispositivos legais citados, o ***dies a quo*** da contagem do prazo decadencial para fins de restituição, inquestionavelmente, por disposição expressa da lei, é o da **data da extinção do crédito tributário**. O art. 168, I, do CTN, pela sua literalidade, não comporta interpretação, por regular inteiramente a matéria, não havendo, portanto, ausência de disposição expressa de lei sobre o assunto, requisito legal indispensável, de acordo com o art. 108 do CTN, para se admitir a interpretação ou integração da lei.

Consigne-se, ainda, que o art. 168 do CTN não trata da aquisição do direito de isenção, que, no caso de doença grave, é a partir do dia em que a doença foi contraída, que pode ser na data do laudo ou em data anterior, datas essas que, para fins de restituição de tributos, são irrelevantes, em face dos dispositivos legais citados e como adiante se demonstrará.

De acordo com o CTN, art. 168, I, está decaído o direito de restituição de pagamento indevido que, até a data do pedido de restituição, já tenha transcorrido mais de 5 anos, **contados da data do pagamento**, ou seja, da extinção do crédito tributário. Para facilitar a verificação dos pagamentos indevidos cujo direito de restituição já decaiu, na prática, conta-se 5 anos retroativamente a partir do pedido de restituição, estando atingidos pela decadência os pagamentos que estiverem fora desse lapso de tempo. Essa prática não significa que se tenha alterado o ***dies a quo*** da contagem do prazo decadencial, pois o resultado é o mesmo caso se conte 5 anos a partir da data do pagamento indevido e se considere atingido pela decadência os pagamentos em que esse lapso de tempo se complete antes da data do pedido de restituição. Essa mudança de critério, por não alterar efeitos tributários estabelecidos pela norma legal, não autoriza a interpretação de que o ***dies a quo*** da contagem do prazo de 5 anos, retroativamente, possa ser considerado do da data do laudo ou da data atestada no laudo em que a doença teria sido contraída, por implicar na possibilidade de restituição indevida, por absoluta falta de amparo legal.



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

Esclarecido o fato que marca o início da contagem do prazo decadencial e a forma estabelecida pela lei para sua contagem, passa-se discorrer sobre a data em que se considera extinto o crédito tributário.

O CTN, no art. 156, define os atos que **extinguem o crédito tributário**, interessando, no caso, apenas os mencionados nos incs. I e VII, que dispõem, respectivamente:

“Art. 156 Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

.....

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;”.

O “pagamento” de que trata o inciso I, de **caráter geral**, não se aplica ao caso em exame, tendo em vista a **regra específica** do inc. VII para os pagamentos dos tributos cujo lançamento seja por homologação, que é o de que trata os presentes autos, pois, “de acordo com o **princípio da especialidade** se, no caso concreto, houver duas normas aparentemente aplicáveis e uma delas puder ser considerada como especial em relação à outra, deve o julgador aplicar esta norma especial, de acordo com o brocardo *lex specialis derogat generali*.” (Sinopses Jurídicas, de Victor Eduardo Rio Gonçalves, Ed. Saraiva, 2002, pág. 17).

Em assim sendo, o referido dispositivo legal (CTN, art. 156, VII) remete o assunto para os §§ 1º e 4º, do art. 150, do CTN, que dispõem, *verbis* (os grifos não são do original):

“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**.”



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29

Acórdão nº. : 102-46.016

§ 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.”

O § 1º do art. 150 do CTN estabelece **literalmente** que o **pagamento antecipado** pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob **condição resolutória da ulterior homologação** do lançamento. A clareza e a literalidade desse dispositivo legal não autoriza a interpretação de que a extinção do crédito ocorrerá após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, na hipótese de homologação tácita, ou, antes desse prazo, se houver homologação expressa. É o próprio CTN, em seu art. 108, que, nestas condições, não admite interpretação, pois somente a autoriza “**na ausência de disposição expressa**”, que, inequivocamente, não é o caso do referido dispositivo legal.

O § 1º do art. 150 do CTN, ao estabelecer que o **pagamento antecipado extingue** o crédito tributário **sob condição resolutória** de ulterior homologação, inquestionavelmente, não se refere a uma extinção futura, na data da homologação, mas, sem qualquer dúvida, de **extinção na data do pagamento antecipado**, até porque, se assim não fosse, tal extinção não comportaria, pelo próprio conceito do instituto da condição resolutória, a sua subordinação a essa cláusula. É irrelevante, no caso, que a extinção tenha sido **condicionada** e que, somente com a homologação, se torne **definitiva**. As qualificações dessa extinção (condicionada e definitiva) não têm o condão de alterar a data que o CTN expressamente estabelece para sua efetiva ocorrência, que é a do pagamento antecipado, bem assim os seus efeitos.

Diante do exposto, forçoso é reconhecer que o crédito apurado e pago antecipadamente pelo sujeito passivo está, **desde a data desse pagamento,**



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

**extinto, sob condição resolutória** de posterior homologação pelo Fisco. O mencionado dispositivo legal reconhece a existência do crédito tributário antes de sua constituição administrativa pelo lançamento, nas condições estabelecidas pelo art. 142 do CTN, que tem como objetivo principal, proporcionar à Fazenda Pública os instrumentos necessários à cobrança amigável ou judicial do crédito, que nasce juntamente com a obrigação tributária. No caso do lançamento por homologação, esse ato da Fazenda Pública, além de **confirmar** os valores apurados pelo sujeito passivo, o respectivo pagamento e a **extinção do crédito tributário**, tornando esta definitiva, visa também conferir segurança e estabilidade aos atos jurídicos, de modo que não permaneçam eternamente passíveis de alteração pelo Fisco.

Lucia Valle Figueiredo, em seu estudo publicado no livro “Lançamento Tributário e Decadência”, co-edição Dialética e Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2002, pág. 366, leciona que *“ocorre no lançamento por homologação, pura e simplesmente, a verificação da atividade praticada pelo sujeito passivo. Se correta, a dita homologação **não passará de ato de ratificação da extinção do crédito tributário**, portanto de ato ulterior ao pagamento ou implemento da obrigação.”* (g.n.).

Na obra retrocitada, Sacha Calmon Navarro Coelho (pág. 396 e 401) registra que *“até o lançamento, correm os prazos de preclusão para a **formalização do crédito, já nascido com a ocorrência do fato gerador do tributo**.”* (g.n.).

Corroboram o exposto o sentido do vocábulo **homologar**, que, segundo o Dicionário da Língua Portuguesa – Novo Aurélio – Século XXI, Editora Nova Fronteira, significa **“confirmar ou aprovar por autoridade judicial ou administrativa”**. Ora, só se confirma ato pretérito. Em assim sendo, a homologação é o ato da autoridade administrativa que **“confirma”** ou **“aprova”** a atividade de apuração do crédito tributário pelo sujeito passivo e a sua **extinção** desde a data do pagamento antecipado.



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

Processo nº : 13638.000113/99-29

Acórdão nº : 102-46.016

O CTN, em seu art. 117, ao dispor sobre a data da ocorrência do fato gerador dos negócios jurídicos condicionais, espanca qualquer dúvida sobre a eficácia e efeitos da condição resolutória para fins tributários, aplicável por analogia ao pagamento antecipado no lançamento por homologação, ao estabelecer, *verbis*:

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, **os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:**

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – **sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.**” (g.n.).

Nesse mesmo sentido é a Lei nº 9.430, de 27/12/1996, quando estabelece, no art. 74, abaixo transcrito, que a compensação créditos com débitos de tributos e contribuições efetuadas pelo contribuinte extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a **entrega**, pelo sujeito passivo, de **declaração** na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal **extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.**” (g.n.).

Se prevalecesse a tese de que a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado no lançamento por homologação, **sob condição resolutória** de ulterior homologação, só ocorreria na data da homologação tácita ou expressa,



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

forçoso seria admitir que, no caso retrocitado, de compensação, também **sob condição resolutória** de ulterior homologação, o sujeito passivo, ainda que compensasse seus débitos com créditos líquidos e certos, passíveis de restituição ou ressarcimento, somente deixaria de continuar devedor da Fazenda Nacional após a homologação, tácita ou expressa, da compensação, permanecendo impossibilitado de obter certidão negativa de débito, apesar do disposto no inc. II, do art. 156, do CTN, de que a compensação extingue o crédito tributário. Como se sabe, não é isso que ocorre. Em assim sendo, estar-se-ia fazendo interpretações divergentes sobre os efeitos da cláusula resolutória, o que é inadmissível, devendo prevalecer a interpretação que integra ao Direito Tributário a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado (Código Civil), sem alterá-los.

Estabelecida a premissa de que o crédito relativo ao pagamento antecipado está extinto desde a data desse pagamento, passa-se ao exame dos efeitos da subordinação **desse fato à condição resolutória** de um evento futuro e incerto que é a homologação.

Inicialmente salienta-se que se a condição imposta pelo CTN fosse **suspensiva**, a tese do recorrente estaria correta, pois a **extinção do crédito** seria diferida para o momento do implemento da condição, ou seja, na data da homologação, tácita ou expressa. Contudo, esse não é o caso, pois a condição imposta pelo CTN é **resolutória**.

De acordo com art. 119 do Código Civil, “se for **resolutiva** a condição, enquanto esta se não realizar, **vigora o ato jurídico**, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas **verificada a condição**, para todos os efeitos, **se extingue o direito a que ela se opõe**”.

A condição resolutiva, segundo Maria Helena Diniz, in Código Civil Anotado, 5ª ed, 1999, Editora Saraiva, pág. 135., “subordina a ineficácia do negócio a um evento futuro e incerto. **Enquanto a condição não se realizar, o negócio**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

*jurídico vigorará, mas, verificada a condição, para todos os efeitos extingue-se o direito a que ele se opõe.*” A mesma autora, em sua obra “Curso de Direito Civil Brasileiro, Editora Saraiva, 16ª Ed., 2002, 2º Volume, pág. 133, reforça o assunto ao lecionar que “*verificada a condição, a obrigação se desfaz retroativamente, como se nunca tivesse existido. Assim, **no ato negocial sob condição resolutiva, tem-se, de imediato, a aquisição do direito, e, conseqüentemente, a produção de todos os seus efeitos jurídicos.** Com o advento da condição resolver-se-á o negócio, extinguindo-se o direito.*” (g.n).

A condição resolutiva, cujo implemento **anularia**, “*ab initio*”, a extinção do crédito, ou seja, desde a data do pagamento antecipado, é a “**não-homologação**”, que será sempre expressa (auto de infração ou notificação), da atividade de apuração efetuada pelo contribuinte.

Ocorrendo a homologação, tácita ou expressa, está atendido o requisito estabelecido pelo CTN para que a extinção do crédito, desde a data do pagamento, se torne definitiva, ou seja, para que **continue vigorando** indefinidamente, pela impossibilidade jurídica permanente de a condição resolutória vir a ser implementada.

É inegável, como visto, a existência do crédito tributário antes do lançamento (CTN, art. 142) e, por conseguinte, a possibilidade de sua extinção, instituída expressamente pelo Código Tributário Nacional, antes da formalização administrativa do crédito. A propósito, traz-se à colação, para fins de analogia, matéria semelhante, a respeito da impossibilidade de suspensão do prazo decadencial, bem assim os respectivos ensinamentos sobre o assunto, de Hugo de Brito Machado, em seu Curso de Direito Tributário, 22ª edição, págs. 191 e 192, a seguir transcritos:

“O inciso II do art. 173 do CTN tem sido alvo de críticas por constituir hipótese de suspensão do prazo de decadência, o que seria inadmissível. Na verdade, os prazos de decadência, em princípio, não se suspendem, nem interrompem. Mas a lei pode



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29  
Acórdão nº. : 102-46.016

estabelecer o contrário, como fez o CTN no dispositivo em questão. Os princípios jurídicos devem ser observados na interpretação e na integração das leis, mas não constituem limites intransponíveis para o legislador.”

“*Mutatis mutandis*”, essa situação se aplica ao crédito tributário e sua extinção pelo pagamento antecipado, antes da homologação do lançamento, expressamente estabelecida pelo CTN (art. 150, §§ 1º e 4º). Os princípios jurídicos, no caso os relativos à **constituição administrativa** do crédito tributário (CTN, art. 142), como observado pelo ilustre tributarista Hugo de Brito Machado, na hipótese de suspensão do prazo decadencial, aqui, também não constituem obstáculo intransponível para que o legislador admita a existência do crédito tributário e estabeleça sua extinção antes da homologação do lançamento, como realmente o fez no dispositivo legal retrocitado.

Corrobora ainda esse entendimento o fato de a **decadência** ser uma das formas elegidas pelo CTN (art. 156, inc. V) para extinguir o crédito tributário, pois, como se sabe, se ocorreu a decadência é porque o crédito não foi constituído administrativamente (CTN, art. 142). Logo, se o legislador estabeleceu a decadência como forma de extinção do crédito, é porque ele existe antes da homologação do lançamento, podendo ser extinto, tanto pela decadência como pelo pagamento antecipado.

Em decorrência da condição resolutória, enquanto não houver a homologação, a extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado permanece condicionada, podendo, em tese, ser anulada pelo Fisco, no interregno de cinco anos de sua efetivação, pela não-homologação.

Para evitar a perenidade da extinção condicionada, em decorrência da inércia do Fisco, o CTN, para dar segurança e estabilidade às relações jurídicas, estabelece o prazo de 5 (cinco) anos, a contar do **fato gerador**, para que a Fazenda Pública se manifeste, sob pena de, assim não fazendo, considerá-la homologada tacitamente, tornando-a definitiva e imutável.



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

Processo nº. : 13638.000113/99-29

Acórdão nº. : 102-46.016

Pelas razões expostas é que o inc. VII, do art. 156, estabelece como modalidade de extinção do crédito tributário cumulativamente o **pagamento antecipado e a homologação do lançamento**, tácita ou expressa, de modo a abranger a extinção, sem solução de continuidade, nas situações de condicionada e definitiva, de modo a não restar dúvida de que se trata da extinção ocorrida na data do pagamento antecipado, que se torna definitiva com a homologação, sem interrupção de seus efeitos.

Essa interpretação sobre a data da extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado de que trata o § 1º, do art. 150, do CTN, encontra amparo também no art. 110 do CTN, que estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado. Se a lei não pode, muito menos o intérprete. No caso, se outra for a interpretação sobre a condição resolutória, estar-se-á alterando esse instituto do direito privado, segundo o qual o ato jurídico e seus efeitos vigorarão desde o seu início, ou seja, no caso, desde a data do pagamento antecipado.

Em assim sendo, a data da extinção do crédito tributário para fins de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de que trata o inc. I, do art. 168, do CTN, quando houver homologação tácita ou expressa do lançamento, é a **data do pagamento antecipado do tributo**, a teor do § 1º, do art. 150, do Código Tributário Nacional, não assistindo razão ao recorrente.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 13 de maio de 2003.

  
JOSÉ OLESKOVICZ