



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

Processo nº 13688.000260/2003-04
Recurso nº 242.994 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.577 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria PRAZO DECADENCIAL RESTITUIÇÃO
Recorrente DIPAM DISTRIBUIDORA PATENSE DE AUTOMÓVEIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/1995 a 29/02/1996

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL -

O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, ainda que decorrente de norma posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Arno Jerke Junior, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Juiz de Fora/MG, abaixo transcrito:

“A interessada acima qualificada ingressou com o pedido de fls. 151/154, protocolado em 03/10/2003, requerendo através do formulário eletrônico PERD/COMP nº 07926.91924.031003.1.304.6474, a compensação do montante de R\$ 54.797,14, com créditos advindos de pagamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) que teria recolhido indevidamente referente à competência Outubro de 1995 a Fevereiro de 1996. Saliente-se que o contribuinte em 11/09/2003 já havia solicitado a restituição/compensação através dos documentos de fls. 01/03.

Por meio do Despacho Decisório às fls. 157/159, cuja ciência ocorreu em 17/11/2005, a Delegacia da Receita Federal (DRF) em Uberlândia /MG, indeferiu o pedido de compensação sob o fundamento, em síntese, de que:

Preliminarmente, na data do pedido, o direito de a interessada pleitear a compensação com valores de Pis referente aos PA de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, já haviam decaído, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), arts. 106, 150 e § 1º, 156 e incisos I e VII, 165 e inciso I, e 168 e inciso I; e art. 3º da Lei Complementar nº 118 de 09/02/2005.

No mérito, para o período de competência de outubro de 1995 a fevereiro de 1996, a contribuição era devida nos termos da LC nº 7, de 1970; assim, possíveis indêbitos resultariam de recolhimentos a maior segundo a MP nº 1.212, de 1995, e aquela LC, contudo conforme demonstra-se tal fato não ocorreu.

O contribuinte apresentou às fls.137/180 sua manifestação de inconformidade arguindo que tal peça deveria ser recebida “em seu duplo efeito (suspensivo e devolutivo), sendo suspensa a exigibilidade do suposto crédito tributário, nos moldes do art. 151,III do Código Tributário Nacional cc o artigo 17§ 11 da Lei 10.833/03.”

Sua declaração de compensação foi fundamentada “no ADIN nº 1417-0, que transitou em julgado em 04/04/2001 e sendo Ação Direta de inconstitucionalidade produziu, conseqüentemente, efeitos ‘erga omnes’, além de ter eficácia ‘ex tunc’. Gerou, portanto, o direito ao crédito da contribuição PIS referente ao período de outubro de 1995 à outubro de 1998 a ser compensado com quaisquer outros tributos federais vencidos ou vincendos administrados pela Secretaria da Receita Federal.”

Segundo a empresa a alegação de que não possui o direito de crédito colide diretamente com a Carta Constitucional que

determina a eficácia dos julgados do Supremo Tribunal Federal, assim como coma própria jurisprudência da Secretaria da Receita Federal. Cita os Acórdãos n.ºs. 1252/2002 e 79/2001 proferidos pelas DRJs de Campinas e Salvador, respectivamente.

“Assim, em virtude do princípio constitucional da anterioridade disposto no art. 150III a da carta Magna de 1988, antes do estabelecimento da Lei que instituiu o fato gerador não há o que se falar em tributo, lembrando-se que a nova redação dada ao texto da Lei 9715 de 25 de novembro de 1998 jamais poderia ser entendido à épocas pretéritas como quer acreditar a autoridade administrativa na apreciação do direito de crédito da recorrente e, a norma definidora e fundamental para a exigência do tributo surge apenas em período posterior ao pagamento, tornando-se legítima a sua reivindicação de restituição dos valores pagos sob o título de PIS em suas modalidades em momento antecessor e carente de norma válida para o cumprimento da exação fiscal, que é o objeto do pedido de restituição e conseqüente compensação com crédito vincendo.” (grifo do original)

Mais adiante afirma que o julgado do STF tornou inexistente o fato gerador no período considerado inconstitucional de 01/10/1995 até a publicação da Lei 9715/98 de 25/11/1998. Cita o entendimento de alguns autores e continua evoluindo seu argumento no sentido da inexistência dos fatos geradores, afirmando ainda que a SRF através da Instrução Normativa 06/2000 “determinou a cancelamento baseado na aplicação do disposto na Medida Provisória 1.212/95, a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre o 1º de outubro de 1995 à 29 de fevereiro de 1996.” Se assim é, diz, devem ser restituídos os valores eventualmente recolhidos.

Continua discorrendo sobre o tema , inclusive sobre o entendimento do Executivo Federal e concluiu “aceitar-se a impossibilidade do Estado devolver um tributo cobrado com fundamento em lei declarada inconstitucional, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, equivale a negar a autoridade à Constituição Federal já que se estaria atribuindo efeitos apenas em nunc à decisão da Corte Maior e aceitando-se que o Ente Arrecadador pudesse enriquecer-se ilicitamente, vez que estaria beneficiando-se de ato normativo inconstitucional por ele (estado) produzido.”

PRESCRIÇÃO ALEGADA PELO ESTADO PARA PLEITEAR A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO

Após citar várias ementas de órgãos julgadores afirma: “o que vemos na verdade é um grande contra-senso. Nos processos de cobrança de créditos fiscais- PIS, as Delegacias de Receitas Federais, citam este Decreto-lei (2052/83) para a cobrança do PIS, mas por outro lado, de forma curiosa não destacam o mesmo entendimento quando de sua devolução por pagamento fundado em lei inconstitucional.”

Discorre sobre lançamento por homologação e decadência concluindo que “o direito do contribuinte de pleitear a restituição/compensação do que indevidamente pagou ao erário, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário (CTN art. 168, inciso I). E quando ocorre a extinção do crédito tributário, na hipótese dos tributos sujeitos a lançamento por homologação? Ocorre após cinco anos, a contar do fato gerador (art. 150 § 4º cc 156, VII, ambos do CTN)”.

Argüiu ainda sobre a inaplicabilidade da LC 118/05 a fatos pretéritos . “E se a lei tributária expressamente se intitula interpretativa conforme outra regra diversa da interpretada, seus efeitos são inovadores e, salvo se enquadrada nas taxativas hipóteses do inciso II do artigo 106 do CTN, só poderá ter eficácia consoante já repisado neste, para eventos posteriores à sua publicação”.”

Analisando o litígio, a DRJ-Juiz de Fora/MG indeferiu a solicitação do contribuinte (fls. 198 a 206), conforme ementas abaixo transcritas:

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. PRAZO EXTINTIVO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido, como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

INDEBITO. RESTITUIÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA. EFICÁCIA. ANTERIORIDADE MITIGADA. TERMO DE INÍCIO.

Com a edição de medida provisória fica paralisada a eficácia da norma então vigente, a qual readquire sua força acaso aquela medida provisória venha a ser tida por inconstitucional. Em decorrência, tendo sido declarado inconstitucional apenas o artigo que determinava a aplicação retroativa da MP 1212, de 1995, para os fatos geradores ocorridos entre 01/10/1995 e 29/02/1996 aplica-se a LC 7, de 1970.

Às fls. 210 a 238 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *A decisão em ADIn tem efeito retroativo e contra todos, possuindo a recorrente, portanto, direito de crédito específico;*
- *A jurisprudência da SRF reconhece o efeito vinculante das decisões do STF;*
- *Relativamente ao mérito da questão, em virtude do princípio constitucional da anterioridade, antes de haver lei instituindo o fato gerador, não há que se falar em tributo;*
- *A nova redação da Lei nº 9.715/98 não poderia ser estendida ao passado; a retroatividade prevista no artigo 18 daquela Lei*

foi considerada inconstitucional pelo STF, na ADIn 1417-0, transitada em julgado em 2001;

- Assim, inexistiu fato gerador no período de 01/10/95 a 25/11/98, data da publicação daquela Lei;*
- Os valores pagos no período em questão são atos nulos, destituídos de eficácia jurídica;*
- Vedada a constituição dos créditos de PIS, nos termos da IN/SRF nº 6, os recolhimentos efetuados pelos contribuintes no período entre 01/10/95 e 29/02/96 devem ser restituídos;*
- As medidas provisórias reeditadas não têm validade, pois o foram fora do prazo constitucional;*
- A LC 7/70 foi revogada pela MP 1.212/95, não mais voltando a vincular relações jurídicas, não havendo a figura da repristinação no direito brasileiro;*
- A decadência aplicável à repetição de indébito relativo a tributos declarados inconstitucionais conta-se a partir do trânsito em julgado da sentença definitiva;*
- Cita-se jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da SRF e judicial nesse sentido;*
- A compensação deve prescrever em dez anos, contados da data do fato gerador, mesmo prazo para lançamento;*
- É inconstitucional a retroatividade do artigo 3º da LC 118/05.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A recorrente contesta a decisão de 1ª instância, alegando que o direito à restituição pretendida decorre de declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF, em sede de controle concentrado, relativa à Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições, fazendo diversas considerações quanto ao mérito do pedido.

Alega, ainda, que o prazo decadencial aplicável à repetição de indébito decorrente de declaração de inconstitucionalidade de tributo ou contribuição teria início na data do trânsito em julgado da decisão declaratória do vício. Mais adiante, alega que tal prazo seria

de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco, quando se daria a homologação tácita.

Relativamente à questão da decadência, preliminar de mérito, faz-se necessário analisar a contagem do prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos, ou recolhidos em valor superior ao devido. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

Cumprido destacar que correto é o entendimento manifestado na decisão atacada, ao interpretar que o termo inicial para a contagem do prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, é a data do pagamento do tributo ou contribuição. Diz o citado dispositivo legal:

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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

.....

O caso em tela inclui-se na hipótese contida no artigo 165, inciso I, do CTN, qual seja: pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. Desta forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para repetição do indébito é a data da extinção do crédito tributário, conforme o previsto no artigo 168, inciso I, do CTN.

No entanto, no caso de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação, no qual se enquadra o PIS, existem dois entendimentos referentes à data que deve ser admitida como a da extinção do crédito tributário, quais sejam: a data do pagamento antecipado e a data da homologação do referido pagamento, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN. Assim, é necessário esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário. A solução está contida de forma suficientemente clara no § 1º do 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.

.....

Para melhor compreender o significado destes dispositivos, cita-se a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

“... 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, pag. 98/99)."

Portanto, o pagamento já extingue o crédito tributário, ainda que sob o mesmo esteja pendente a condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa.

O artigo 127 do Código Civil dispõe que condição resolutória é a condição que subordina a ineficácia do ato jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo ser exercido, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido. Entretanto, verificada a condição, para todos os efeitos, extingue-se o ato a que ela se opõe.

Tal entendimento é expressamente adotado pelo CTN, nos termos do artigo 117, abaixo transcrito. Por conseguinte, mesmo nos tributos e contribuições lançados por homologação, o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que a ele são próprios, pois não está subordinado à condição suspensiva, mas sim à condição resolutiva.

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.

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de

repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

I – 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 mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – 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;

III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;”

Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

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 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).

.....

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é esta a data do termo inicial de contagem do prazo de cinco anos para se fulminar o direito ao reconhecimento do crédito. Verifica-se que o presente pedido foi protocolado em 11/09/2003

(fls. 01). Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos ao PIS efetuados até 10/09/1998, extinguindo-se o direito ao indébito a eles correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

O artigo 4º acima transcrito é claro ao determinar a aplicação retroativa do artigo anterior, tendo em vista seu evidente caráter interpretativo, vindo apenas ratificar o entendimento demonstrado no presente voto.

Quanto às disposições contidas na Lei Complementar nº 118/2005, resta observar que não há nos presentes autos qualquer notícia relativa à existência de ação judicial com o mesmo objeto em nome da requerente. Além disso, vê-se que a retroatividade da norma está expressa no artigo 4º da própria Lei Complementar, não sendo possível ao julgador administrativo deixar de aplicar tal entendimento, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade do dispositivo, o que aqui não se cogita, conforme dispõem o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a Súmula nº 2 do Carf, cabendo observar, ainda, as disposições contidas no Decreto nº 2.346/97, as quais não se verificam no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se pela decadência do direito pleiteado pelo contribuinte relativamente a todos os pagamentos incluídos no presente pedido, anteriores a 10/09/98, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário, ficando, em decorrência, prejudicada a análise das alegações relativas ao mérito do pedido.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Processo nº 13688.000260/2003-04
Acórdão n.º **3801-00.577**

S3-TE01
Fl. 250
