



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SÉTIMA CÂMARA**

**Processo nº** 13708.001359/2003-30  
**Recurso nº** 154.810 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTRO - Ex.: 1998  
**Acórdão nº** 107-09.338  
**Sessão de** 16 de abril de 2008  
**Recorrente** TELEMAR NORTE LESTE S.A.  
**Recorrida** 4ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 1998

**RESTITUIÇÃO. TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO  
POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se no prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, assim considerada, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a data do pagamento antecipado.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TELEMAR NORTE LESTE S.A.

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. Vencidas as Conselheiras Silvia Bessa Ribeiro Biar (relatora) e Silvana Rescigno Guerra Barreto (Suplente Convocada). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Jayme Juarez Grotto.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente

JAYME JUAREZ GROTTO

Redator Designado

30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Martins Valero, Hugo Correia Sotero, Albertina Silva Santos de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Lisa Marini Ferreira dos Santos.

## Relatório

Em 15/07/2003 foi apresentada pela Empresa TELEMAR NORTE LESTE S.A., ora Recorrente, Declaração de Compensação – DECOMP, de valores recolhidos a maior a título de IRPJ e CSLL, no período de 31/03/98 a 29/05/98, a serem compensados com débitos de COFINS (fls. 01).

A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária no Rio de Janeiro – DERAT, sem entrar no mérito do pedido, negou o reconhecimento do direito creditório da Requerente, entendendo que se encontra prescrito do prazo para pleitear a repetição do indébito tributário, nos moldes do art. 168, I, do Código Tributário Nacional, uma vez decorridos cinco anos contados da data da sua extinção, entendida como o momento do pagamento dos tributos. Por conseguinte, não homologou a compensação efetivada através de DECOMP (fls. 37/38).

Irresignada, a Empresa apresentou Impugnação tempestiva à DRJ/Rio de Janeiro-RJ (fls. 80/83), entendendo que o termo inicial do prazo para pleitear a restituição do indébito é a extinção do crédito tributário, que se dá no momento da sua homologação. Como no caso em tela não houve homologação expressa, na prática, a empresa tem prazo de dez anos contados da data do pagamento para requerer a restituição do tributo pago indevidamente, de modo que não se encontra prescrito o seu direito. Para corroborar a tese adotada, juntou precedentes administrativos nesse sentido.

A DRJ manteve a decisão de não reconhecimento do crédito da Impugnante, negando o pedido de compensação, confirmado a prescrição do prazo para se pleitear a restituição/compensação de valores recolhidos (fls. 187/194).

Não se conformando com o teor do acórdão, a Empresa apresentou tempestivamente recurso voluntário a este Conselho (fls. 196/206), alegando, em síntese, que o prazo prescricional do direito à repetição do indébito, no caso dos autos, é de cinco anos, contados da extinção do crédito, entendida como o momento da homologação expressa ou tácita do crédito.

Argumenta, ainda, que, muito embora a Lei Complementar 118/2005, tenha alterado esse entendimento, estabelecendo que o momento da extinção é o momento do recolhimento do tributo (art. 3º), pretendendo, ainda, a sua aplicação retroativa (art. 4º), tratar-se de lei modificativa em sua essência, que não pode ser aplicada aos fatos anteriores à sua vigência, sob pena de violação ao princípio da segurança do contribuinte, e invasão de competência do Poder Judiciário, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheira - SILVIA BESSA RIBEIRO BIAR, Relatora.

O recurso possui os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

O objeto da inconformidade cinge-se ao reconhecimento pela DERAT e DRJ/RJ da prescrição do direito da Recorrente de pleitear a restituição/compensação de créditos de IRPJ e CSLL, recolhidos a maior no período de 31/03/98 a 29/05/98.

Como é sabido, o direito à restituição/compensação do indébito está previsto no artigo 165 do Código Tributário Nacional:

### *Pagamento Indevido*

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

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

No que tange ao prazo do exercício deste direito, o artigo 168, do mesmo diploma legal estabelece:

*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 de extinção do crédito tributário;*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

No caso dos tributos em tela, sujeitos ao lançamento por homologação, muito já se discutiu acerca da **data em que ocorre a extinção do crédito tributário**, se na data da antecipação do pagamento, ou se no momento em que ocorre a homologação do crédito tributário, tácita ou expressa, para o fim de se iniciar a contagem dos prazos de decadência e prescrição do direito à restituição do indébito, havendo abalizada doutrina e jurisprudência nos dois sentidos.

Sempre foi o entendimento desta Relatora, pela conjugação do artigo 168, I, com os artigos 150, §§ 1º e 4º e 156, VII, do CTN, que o crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação extinguia-se no momento da homologação, tácita ou expressa.

Isso porque o evento pagamento antecipado não seria suficiente por si só para extinguir a obrigação tributária e fazer fluir os prazos de decadência e prescrição. O pagamento indevido - embora desde logo já produzisse efeitos jurídicos - estaria subordinado ao reconhecimento administrativo, através da homologação tácita ou expressa, para que produzisse os efeitos de extinção do crédito tributário.

Neste sentido, Marcelo Fortes Cerqueira bem interpreta a norma:

*"Implementada a homologação, tem-se a 'constituição definitiva do crédito tributário' veiculado pelo particular e, havendo sido feito o pagamento antecipado do tributo, dá-se também a 'extinção do crédito'. O que extingue o crédito é a homologação do pagamento antecipado, e não a realização deste. Antes que o crédito seja extinto pela homologação do pagamento antecipado, necessita o mesmo ser constituído em definitivo, e isto somente se verifica quando a Administração aceita, expressa ou tacitamente, o ato de imposição do particular. Repita-se: apenas depois de a Administração Tributária ratificar a atividade referida, constituindo definitivamente o crédito, é que poderá cogitar da extinção do mesmo, isto se houver sido efetuado o pagamento antecipado."*

*Portanto, nos tributos sujeitos ao ato de auto-imposição tributária, o pagamento antecipado não como efeito a extinção do crédito, que só acontece com a homologação. A denominada homologação tem, assim, dois objetos: primeiro o ato de auto-imposição tributária, a partir do que é constituído definitivamente o crédito; segundo, o pagamento antecipado, a partir do que é extinto o crédito tributário. Pensar que o crédito tributário já tivesse sido constituído definitivamente logo com o ato de auto-imposição tributária, ou que o crédito tivesse sido extinto desde o pagamento antecipado denotaria o equívoco de trabalhar com a concepção de 'auto-lançamento', do todo incompatível com a ordem tributária pátria" (in "Repetição do Indébito Tributário", São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 246).*

No mesmo sentido, o direito do contribuinte à restituição do valor pago somente se tornaria efetivo quando o indébito fosse reconhecido administrativa ou judicialmente.

Desse entendimento decorria que o prazo de cinco anos previsto no art. 168, do CTN, nos casos de tributo sujeitos ao lançamento por homologação, começaria a fluir a partir da data da homologação do lançamento: se a homologação fosse expressa, os cinco anos iniciariam a partir desta data; se fosse tácita, contar-se-ia os cinco anos a partir do exaurimento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Conforme bem observou a Recorrente, esse entendimento restou consagrado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que consolidou a chamada “tese dos cinco mais cinco”, entendendo que o Fisco possuía cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o lançamento, expressa ou tacitamente; e o contribuinte mais cinco anos, a contar da data da homologação, para pleitear a restituição que julgassem devida.

Ocorre que, com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, o citado posicionamento teve sua aplicação prejudicada, em face das disposições dos seus artigos. 3º e 4º, abaixo reproduzidos:

*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.*

Conforme se lê, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 veio romper com a “tese dos cinco mais cinco”, estabelecendo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a data de extinção do crédito tributário, para fins de interpretação do art. 168, I, do Código Tributário Nacional, é o momento do pagamento antecipado.

Além disso, o art. 4º, da Lei, estabeleceu que o referido artigo 3º deve ser aplicado aos atos ou fatos pretéritos, por se tratar de lei expressamente interpretativa, nos moldes do disposto no art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Embora a lei se auto-defina como expressamente interpretativa do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, o fato é que a lei enfocada modifica a legislação tributária, ao definir que a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento do tributo e não na conjugação dos fatos pagamento e homologação, conforme prevê expressamente o art. 156, VII, do Código Tributário Nacional, fixando, por consequência, novo prazo de prescrição para os pedidos de compensação/restituição do indébito tributário, diferentemente daquele já pacificado na jurisprudência do STJ, que é o Tribunal competente para decidir em última instância sobre questões relacionadas à interpretação de lei federal (CF, Art. 105, III, “a” e “c”).

Leandro Paulsen (in Código Tributário Nacional, p. 1225) bem observou essa inovação normativa:

*"Em verdade, porém, embora se coloque expressamente como interpretativa ('para efeito de interpretação'), o art. 3º da LC 118/05 inova na ordem jurídica. Isso porque, até então, tínhamos o dispositivo do art. 168, I, do CTN, dispondo no sentido de que o prazo para repetição do indébito contava-se da extinção do crédito tributário, e o art. 156, VII, do CTN, dispondo no sentido de que a extinção do crédito tributário se dava com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º". Por força disso, os tribunais firmaram posição no sentido de que o prazo para a repetição seria contado da extinção do crédito tributário pela homologação tácita ocorrida após cinco anos da ocorrência do ato gerador. Daí o prazo de 5 anos + 5 anos = 10 anos. Embora nem sempre tenha sido este o entendimento dos tribunais sobre a contagem do tal prazo, certo é que estava consolidado e tinha adequado suporte normativo. Note-se que a conjugação do art. 168, I, do CTN com os artigos 156, VII, e 150, §§ 1º e 4º, do mesmo diploma, revelava a norma dos 5 anos + 5 anos. Evidencia-se, assim, que a LC 118/05, ao pretender alterar o termo "a quo" do prazo para repetição, que não mais será o momento da extinção do crédito, mas o momento do pagamento antecipado sujeito ainda à homologação, realmente inovou, alterando a norma jurídica aplicável. Ainda que mantenha intocados o preceito dos artigos 168, I, e 156, VII, do CTN, preservado na sua literalidade, alterou a norma jurídica aplicável, o que revela não se tratar de simples lei interpretativa".*

Assim, essa previsão da Lei que pretende que o seu artigo 3º seja aplicado aos fatos e atos pretéritos ofende sobremaneira a segurança jurídica do contribuinte, que, contando que seu prazo prescricional esgotar-se-ia após o decurso de cinco mais cinco anos, conforme entendimento até então pacificado na jurisprudência do Tribunal Superior, apresentou pedido tempestivo, antes da edição da Lei complementar, e teve seu direito não reconhecido, por força da Lei nova aplicada retroativamente.

Por essa razão, entendo que o artigo 3º, da LC 118 não pode ser aplicado na forma do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, ou seja, para os atos e fatos ocorridos antes da sua vigência.

Essa violação foi bem observada pela Corte Especial do STJ, que julgou, em 06/06/2007, a Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644736/PE, e à unanimidade, declarou a inconstitucionalidade da expressão "*observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional*", constante do art. 4º,

segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, decidindo, assim, que a interpretação dada pelo artigo 3º da LC nº 118/2005 teria início a partir da vigência da Lei, ou seja, para pedidos efetuados a partir de 09/06/2005, conforme se lê da ementa colacionada:

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

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

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

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

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

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

**6. Arguição de constitucionalidade acolhida. (AI nos EREsp 644736 / PE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, CE - CORTE ESPECIAL, 06/06/2007, DJ 27.08.2007 p. 170).**

Do voto do Relator, colhe-se a seguinte conclusão sobre a aplicação prática da contagem do prazo prescricional após o advento da LC 118:

*"Assim, na hipótese em exame, com o advento da LC 118/05, a prescrição, do ponto de vista prático, deve ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a ação de repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova".*

Desse modo, na esteira do julgamento da Corte Especial do STJ, que pacificou a jurisprudência daquele Tribunal sobre o assunto, conclui-se que, por se tratar de dispositivo que inova o ordenamento jurídico, o art. 3º, da LC 118/95, aplica-se tão somente aos pedidos de restituição/compensação que venham a ocorrer a partir de 09/06/2005, não abrangendo àqueles efetuados antes dessa data, os quais estão sujeitos ao prazo de prescrição decenal.

No caso dos autos, os recolhimentos supostamente indevidos, objetos da restituição enfocada, foram efetuados entre as datas de 31/03/1998 a 29/05/1998, não houve homologação expressa do lançamento e o pedido de restituição/compensação foi apresentado perante o órgão competente em 15/07/2003.

Diante desses fatos e das razões de decidir expostas, entendo que não restou configurada a prescrição do direito de restituição/compensação dos créditos tributários requeridos.

Nestes termos, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para afastar a prescrição reconhecida pela DERAT e DRJ, devendo os autos retornar à origem para análise do mérito do pedido.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2008.

SILVIA BESSA RIBEIRO BIAR

## Voto Vencedor

Conselheiro - JAYME JUAREZ GROTTTO, Redator Designado.

Com a devida vénia, uso discordar do respeitável entendimento da Ilustre Conselheira Relatadora.

Por se tratar, no caso, de suposto pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, o pedido da Recorrente à restituição tem fundamento no art. 165, I, do CTN. Logo, nos termos do art. 168, I, do mesmo Código, o prazo para exercer seu direito é de 5 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário.

Resta, assim, definir a data de extinção do crédito.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que os tributos objeto do pedido em análise – IRPJ e CSLL – estão sujeitos ao regime do lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, cuja redação é a seguinte:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

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

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

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

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

Como se verifica, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, como definido no § 1º do transcrito art. 150 do CTN.

Assim, há de se reconhecer que o crédito tributário se extingue na data do pagamento antecipado, uma vez que, na condição resolutória, a eficácia do ato jurídico é imediata, ao contrário da condição suspensiva, que opera o deferimento dessa eficácia.

Dessa forma, mesmo em se tratando de pagamento antecipado, como referido no art. 150 do CTN, o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, I, do CNT é contado da data desse pagamento (data da extinção do crédito tributário).

Corroborando este entendimento, a Lei Complementar nº 118, de 2005, sedimentou a interpretação acima referida em seu art. 3º, nos seguintes termos:

*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.*

Note-se que a utilização desta norma é plenamente aplicável a fatos pretéritos, como o presente, por se tratar de matéria expressamente interpretativa, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN, o que, aliás, a própria Lei Complementar em questão fez constar em seu art. 4º, *verbis*:

*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.*

Registro que, de qualquer forma, mesmo independentemente da edição da Lei nº 118, de 2005, a interpretação das regras do CTN aplicáveis à matéria já levavam a esse mesmo entendimento, como ao início procurei demonstrar.

Logo, tendo em vista que os recolhimentos supostamente indevidos foram efetuados entre as datas de 31/03/1998 a 29/05/1998, já estava decaído o direito à restituição quando da formalização do pedido, em 15/07/2003.

Posto isto, voto por NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 16 de abril de 2008

JAYME JUAREZ GROTTO