MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13805.009253/98-94
Recurso nº	135.595 Voluntário
Matéria	PIS - Aviso de Cobrança
Acórdão nº	203-12.196
Sessão de	21 de junho de 2007
Recorrente	CAR - CENTRAL DE AUTOPEÇAS E ROLAMENTOS LTDA. (sucessora de Distribuidora de Auto Peças Roles Ltda.)
Recorrida	DRJ-SÃO PAULO/SP

MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 19 / 08 / 2008
Rubrica

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 30/11/2001 a 31/12/2001

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUTO COMPENSAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. RECURSO. Há de ser conhecido o recurso que se insurge contra decisão da DRJ que não considerara instaurado o litígio sob a argumentação de que o mesmo decorrera de mero Aviso de Cobrança. Presentes e prestigiados os princípio da fungibilidade, da eficiência administrativa e a teoria da casa madura.

PIS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Na forma do § 1° do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA. Extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento indevido, o prazo para pedido de compensação ou restituição de indébito tributário.

BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.

A base de cálculo do PIS, no período de vigência da LC nº 7/70, é o faturamento do sexto mês anterior. Precedentes no STJ.

Recurso negado.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marildo Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em conhecer do recurso. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Luciano Pontes Maya Gomes que não aplicavam o princípio da fungibilidade; e no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento em face da decadência. Os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva, Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões.

ANTONIO BEZERRA NETO

Presidente

ODASSI GUERZONI FILHO

Relator

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Relatório

O presente processo foi iniciado em 7/08/1998 a partir de uma solicitação de cancelamento (fls. 1/8) de pendências detectadas pela interessada quando tentara obter uma Certidão Negativa de Débitos junto à Secretaria da Receita Federal, pendências estas que consistiriam em débitos em aberto do PIS/Pasep relativos aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1996. O valor dos débitos, em data de 21/10/2002, montava a R$ 1.956.883,89.

Na referida solicitação de cancelamento a interessada pondera que não mais estão em aberto os débitos mencionados, vez que já haviam sido compensados na forma do artigo 66 da Lei nº 8.383, de 1991. Apresenta quadros demonstrativos e DARF (fls. 9/48) esclarecendo que a compensação se dera com créditos relativos aos recolhimentos feitos a maior durante o período de outubro de 1988 a outubro de 1995, sob a égide dos Decretos-leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Após uma série de providências, documentadas nos autos às fls. 78/98, a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo, em 21/10/2002, expediu uma "Carta Cobrança" (fl. 99), nos seguintes termos, *verbis*:

> *"CARTA- COBRANCA*
>
> *SENHOR CONTRIBUINTE,*
>
> *NÃO CONSTA EM NOSSOS ARQUIVOS TER V.SA. RECOLHIDO AOS COFRES PÚBLICOS O DEBITO CONSTANTE DO DEMONSTRATIVO ANEXO, RELATIVO AO PROCESSO ACIMA IDENTIFICADO. ASSIM SENDO, SOLICITAMOS COMPARECER NO ÓRGÃO EMITENTE NO PRAZO DE 30 DIAS. O NÃO ATENDIMENTO DA SOLICITAÇÃO ACIMA IMPLICARA EM ADOCAO DAS MEDIDAS LEGAIS CABIVEIS."*

E, no citado demonstrativo anexo, foram relacionados os débitos do PIS relativos aos meses de janeiro a dezembro de 1996 (fl. 100).

Inconformada, a empresa apresenta impugnação (fl. 102) e informa que tais débitos estão sendo compensados e informados em DCTF, fazendo anexar uma cópia da sua solicitação de cancelamento de débitos protocolizada em abril de 1998, acima já referida.

Após nova análise do processo por parte da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária-Derat em São Paulo (procedimentos documentados às fls. 132/191), proferiu aquela repartição em 18/11/2003, por meio da sua Divisão de Orientação e Análise Tributária – EQITD, um *Despacho Decisório* (fls. 192/199), que consistiu em reconhecer parte do direito creditório, homologar as compensações efetuadas e cancelar o aviso de cobrança.

Ressalte-se que, embora aparente ter sido favorável ao pleito da interessada, na verdade aquela decisão o fora apenas parcialmente, já que o referido despacho acabou por reduzir o montante do crédito apurado e isso se deu por dois motivos: o primeiro, por considerar que o direito de pleitear o aproveitamento dos créditos relativos aos meses anteriores a outubro de 1990 foram atingidos pela decadência, em face dos cinco anos; e,

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

segundo, por não considerar, para fins de apuração do valor da contribuição devida, a semestralidade da base de cálculo.

Despacho da "ECRER/DIORT/DERAT/SP", de 04/02/2004, à fl. 241, chegou mesmo a determinar o arquivamento do presente processo.

"*Manifestação de Inconformidade Parcial*" apresentada pela empresa às fls. 272/281 em 6/2/2004 se insurge contra referida decisão refutando ambos os argumentos determinantes do atendimento parcial de seu pleito, ou seja, primeiro, por não ter ocorrido a decadência do direito de repetir os indébitos, visto que, no seu entender, somente a partir da data da Resolução do Senado Federal nº 49, de 9/10/1995, é que começaria a contar o prazo decadencial, e, portanto, terminaria em 10/10/2000, quando, no caso, diz que iniciou os procedimentos de aproveitamento dos créditos (compensação) em 1º/01/1996. E, segundo, que no seu entender, restou pacificado o entendimento, tanto no Poder Judiciário quanto nos Conselhos de Contribuintes, que a base de cálculo do PIS de determinado mês é a do sexto mês anterior, ou seja, prevaleceu a "tese da semestralidade da base de cálculo do PIS/Pasep".

Aproveita ainda a referida manifestação para reclamar a aplicação da taxa Selic ao montante de seus créditos.

O Presidente da 9ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo I/SP, entretanto, por meio de despacho proferido às fls. 285/287, se declarou incompetente para apreciar o recurso interposto pelo contribuinte por considerar que uma mera cobrança de débitos em aberto, os quais impediriam a emissão de Certidão Negativa de Débito, não comportam manifestação de inconformidade, visto que se relacionam a créditos tributários já definitivamente constituídos. Assim, prossegue em seu arrazoado, o simples aviso de cobrança não formaliza lançamento e se mostra insuficiente para instaurar o contencioso administrativo fiscal, pois ausentes os pressupostos dos artigos 9º, 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 1972. Acrescenta ainda que "o processo em questão não apresenta qualquer pedido de reconhecimento de direito creditório ou qualquer pedido de compensação. O que há é o mero exercício do direito de petição, com o fim de informar a realização da compensação nos moldes do art. 66 da Lei nº 8.383 (autocompensação), não sendo de competência das Delegacias de Julgamento a apreciação de eventual recurso interposto pela contribuinte. Cabe ressaltar que a autocompensação não está sujeita a deferimento ou indeferimento por parte da Administração Tributária, mas sim, à verificação de sua regularidade".

No recurso voluntário de fls. 360/381 a interessada pede a nulidade da exigência da Carta Cobrança por inobservância dos preceitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, vez que o crédito tributário que *lhe está sendo cobrado* (sic) sequer fora constituído por meio dos instrumentos legais possíveis, quais sejam, o auto de infração ou a notificação de lançamento. No mérito, repete os argumentos de sua manifestação de inconformidade pugnando pelo reconhecimento integral de seu crédito, sem qualquer diminuição pelos efeitos da decadência e tampouco da não consideração da semestralidade na base de cálculo da contribuição.

É o Relatório.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

Está expressamente dito no despacho de fl. 241 que não há mais débitos sendo cobrados da recorrente, de maneira que se mostra equivocada a sua afirmação de que a Secretaria da Receita Federal está a lhe exigir débitos. Definitivamente, não está.

Um dos dispositivos normativos invocados pelo Presidente da DRJ São Paulo I/SP para não conhecer da Manifestação de Inconformidade foi o artigo 203, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24/08/2001, que dispõe, *verbis:*

> *"Art. 203 Às DRJ, nos limites de suas jurisdições, conforme anexo V, compete:*
>
> *I – julgar, em primeira instância, após instaurado o litígio, processos administrativos fiscais de determinação e exigência de créditos tributários, inclusive os decorrentes de vistoria aduaneira, e de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações dos Inspetores e dos Delegados da Receita Federal em processos administrativos relativos ao reconhecimento do direito creditório, ao ressarcimento, à imunidade, à suspensão, à isenção e à redução de tributos e contribuições administrados pela SRF;"* (grifei)

Por outro lado, os dois motivos alegados pelo titular da DRJ para justificar o seu posicionamento foram: primeiro o de que o presente processo não apresenta qualquer pedido de reconhecimento de direito creditório ou de compensação, tratando-se, puramente, de uma "auto compensação", que não estaria sujeita ao deferimento ou indeferimento da administração tributária, mas, apenas à verificação de sua regularidade. O segundo, é que, por envolver um mero Aviso de Cobrança, não foi instaurado o litígio nos termos que preceituam os artigos 9º a 11 do PAF.

Não penso da mesma forma, sob pena de o administrado quedar sem resposta quanto ao questionamento que efetuou junto ao Fisco, qual seja, dito de outra forma, de que, além de nada dever, ainda ter direito a um saldo credor após ter efetuado compensações de débitos.

Embora, de fato, não se encontre no presente processo qualquer pedido de restituição e de compensação, a verdade é que a administração tributária tratou como se o fosse, ou seja, analisou os recolhimentos de PIS constantes dos DARF apresentados, confrontou-os com os valores das contribuições que entendeu devidas nos respectivos períodos de apuração, e concluiu que o procedimento de compensação, ou de autocompensação, realizado pela empresa se mostrara suficiente para elidir os débitos até então em aberto. Tanto assim que a autoridade encarregada de tal procedimento administrativo consignou no documento de fl. 263, *verbis:*

> *"(...) CANCELO o aviso de cobrança e homologo a compensação de que trata o presente processo."* (destaque do original)

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Ocorreu, entretanto, que houve divergência de entendimento por parte da administração tributária no que se refere ao montante do crédito reconhecido; primeiro, em face da decadência suscitada; e, segundo, pelo não acolhimento da tese da semestralidade da base de cálculo do PIS, daí ter a interessada de insurgido contra tal posicionamento e apresentado a Manifestação de Inconformidade.

Deve ser afastado, portanto, o argumento de que não houve litígio instaurado, vez que a matéria colocada sob o crivo da DRJ já não mais se referia à exigência de débitos originados de um mero Aviso de Cobrança, mas sim ao resultado de um procedimento de compensação que fora conferido pela DRF e não integralmente por ela referendado; ao menos no que se refere ao reconhecimento do montante do crédito pleiteado.

Entendo que o presente julgamento comporta o prestígio ao princípio da fungibilidade e a aplicação da teoria da causa madura, haja vista que, a prevalecer o entendimento manifestado pela decisão recorrida, o contribuinte poderá ficar sem uma resposta por parte da administração pública. De outra forma, caso se opte por fazer com que o processo retorne à DRJ para se manifestar sobre os termos do recurso voluntário, estar-se-ía indo de encontro a um outro princípio, qual seja, o da eficiência administrativa.

Assim, em face das características especiais de que se reveste o presente processo, voto no sentido de conhecer do recurso e, quanto à decadência, considerar, de fato, atingidos pela mesma os créditos do PIS/Pasep originários de pagamentos efetuados em data anterior a outubro de 1995, em face da tese dos cinco anos.

A repetição do indébito tributário está tratada nos artigos 165, I e 168, I, do CTN, *verbis*:

> *"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;"*(grifei)

De outra parte, no § 1º do artigo 150, consta que nos casos cujo lançamento se dá por homologação – como é o caso do PIS - o pagamento, feito antecipadamente pelo sujeito ao qual a legislação atribuiu o dever de fazê-lo, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Desta forma, não é o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data de pagamento, que determina o momento de extinção do crédito tributário; é o próprio pagamento. Nem levarei adiante a discussão de que o CTN poderia ter sido mais claro ao tratar do assunto, já que, na modalidade de lançamento por homologação, da forma como está redigida a matéria que dele trata, fica-nos a impressão de que não há crédito tributário algum a ser extinto, visto

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

que ainda não lançado. Assim, diante de uma antecipação (pagamento) à ação do Fisco (lançamento) feita pelo sujeito passivo, sobreviria o pronunciamento da Fazenda Pública (apurando a base de cálculo, aplicando a alíquota, atestando a data de vencimento etc.) homologando ou não aquele lançamento antecipado e, no mesmo momento, a "constituição", o "lançamento" de um crédito inexistente, visto que pago. Estamos diante, portanto, de uma modalidade de tributo sem lançamento.

Mas, retornando ao ponto central da discussão, é o pagamento que extingue o crédito, iniciando-se, neste momento, inclusive, a fruição do prazo de cinco anos que o sujeito passivo tem para repeti-lo, se for o caso. Ora, se pode o sujeito passivo, de imediato, exercer o direito à restituição, com base apenas no pagamento antecipado, ainda que pendente de homologação, não estaria corretamente equacionada a relação jurídica fisco-contribuinte se o curso do prazo do artigo 168 do CTN fosse submetido a outro termo que não seja o próprio pagamento antecipado, o qual, com apoio da legislação, para tal efeito, deve ser considerado como causa de extinção do crédito tributário. Sob tal prisma de análise, o prazo a que se refere o artigo 168 do CTN deve ser interpretado no sentido de que o contribuinte pode postular a restituição do tributo desde o momento em que efetuado o pagamento antecipado até o decurso do prazo de cinco anos.

Não é a condição resolutória que impede a eficácia imediata do ato (pagamento), mas apenas sujeita a sua validade, em caráter definitivo e vinculante para o Fisco, a um fato futuro e incerto que pode desconstituir-lhe a validade, com repercussão sobre a relação jurídica firmada. Assim, o pagamento antecipado, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, não tem a sua eficácia inibida, tanto que no § 1º do artigo 150 expressamente menciona que há extinção do crédito tributário, embora não de modo definitivo.

Se não estava claro – e não estava mesmo, já que existem correntes de pensamento divergentes – agora temos o artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que, interpretando o inciso I do art. 168 do CTN, definiu, de uma vez por todas, o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário:

> *"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.*

Da obra *"Direito Tributário Brasileiro"*, de autoria de Luciano Amaro, Editora Saraiva, 11ª Edição, 2005, às páginas 427 e 428, extraio o seguinte comentário:

> *"A restituição deve ser pleiteada no prazo de cinco anos, contados do dia do pagamento indevido, ou, no dizer inadequado do Código Tributário Nacional (art. 168, I), contados da 'data da extinção do crédito tributário'.*
>
> *Esse prazo – cinco anos contados da data do pagamento indevido – aplica-se, também, aos recolhimentos indevidos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, em relação aos quais o Código prevê que o pagamento antecipado (art. 150) 'extingue o crédito, sob condição resolutória' (§ 1º). O Superior Tribunal de Justiça, não obstante, entendeu que o termo inicial do prazo deveria corresponder ao término do lapso temporal previsto no artigo 150, § 4º, pois só com*

> *a 'homologação' do pagamento é que haveria 'extinção do crédito', de modo que os cinco anos para pleitear a restituição se somariam ao prazo de cinco anos que o fisco tem para homologar o pagamento feito pelo contribuinte. Opusemo-nos a essa exegese, que não resistia a uma análise sistemática, lógica e mesmo literal do código. O art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, à guisa de norma interpretativa (art. 4º, in fine), reiterou o que o art. 150, § 1º já dizia, ao estatuir que, para efeito do referido art. 168, I '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'."*

Portanto, não há como se aceitar a tese de que no lançamento por homologação a extinção do crédito tributário se dá com a sua homologação, seja pelo decurso do prazo de cinco anos (tácita) ou por ato da autoridade administrativa (expressa), e que, a partir daí, ocorreria o início da contagem do prazo prescricional qüinqüenal. Essa formulação implica numa desatenção à ordem jurídica brasileira, que, desde o Império[1], passando pelo Código Civil de 1916, pelo Decreto 20.910, de 6/01/1932 e Decreto-Lei nº 4.597, de 19/08/1942, vem consagrando a **prescrição qüinqüenal** contra a Fazenda Pública.

Assim, os pagamentos compreendidos no **período anterior a outubro de 1995**, não podem ser restituídos e/ou compensados, fulminados que foram pelos institutos da decadência/prescrição.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2007

ODASSI GUERZONI FILHO

[1] "Art. 1º A prescripção de 5 anos posta em vigor pelo art. 20 da Lei de 30 de Novembro de 1841, com referência ao capítulo 209 do Regimento da Fazenda, a respeito da dívida passiva da Nação, opera a completa desoneração da Fazenda Nacional do pagamento da dívida, que incorre na mesma prescripção."

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 / 07 / 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650