



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

**Processo nº** 13876.000631/2004-11  
**Recurso nº** 165.194 Voluntário  
**Acórdão nº** 1401-00.274 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de julho de 2010  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** BRASSUCO INDÚSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL


Ementa: DECADÊNCIA DO DIREITO DE REPETIR INDÉBITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Decai em cinco anos, contados inexoravelmente do pagamento indevido, o direito de repetir tributo espontaneamente recolhido a maior (CTN: art. 165, I; art. 168, I; e § 1º do art. 150), não prevalecendo a tese dos “cinco anos mais cinco”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Relator) e Maurício Pereira Faro, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

  
Viviane Vidal Wagner - Presidente

  
Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

  
Antônio Bezerra Neto - Redator Designado

EDITADO EM: 05/08/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antônio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

## Relatório

Trata o presente feito de Recurso Voluntário visando o deferimento de Declaração de Compensação de CSLL, cujo período de apuração do crédito se deu em 30/06/1998 e o débito compensado teve seu período de apuração em novembro e dezembro de 2002.

A Recorrente recolheu valor maior do que o devido relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado no período de 30/06/1998 e pago em 30/07/1998, alcançando, à época, o valor de R\$ 8.270,80.

Em 2002, a Recorrente atualizou o indébito tributário iniciou o procedimento compensatório deste com a própria CSLL apurada no mês de novembro e dezembro de 2002, cujos valores perfaziam R\$ 14.171,00 e R\$ 976,97, respectivamente.

Tal procedimento foi informado por meio da DCTF referente ao 4º trimestre de 2002, a qual foi entregue em 14/02/2003.

Em 2004, a Recorrente deparou com a necessidade de retificar a DCTF referente ao 4º trimestre de 2002 (objeto da compensação). Porém, na versão da declaração retificadora não era mais permitido a formalização de compensação sem que fosse informado o número do respectivo processo administrativo.

Diante dessa situação a Recorrente formalizou o processo administrativo, por meio da entrega da Declaração de Compensação. Todavia, a autoridade administrativa não reconheceu o crédito pleiteado e, por conseguinte, não homologou a compensação efetuada.

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade alegando que: (i) efetuou recolhimento a maior de CSLL; (ii) efetuou a compensação do referido indébito com a CSLL devida no meses de novembro e dezembro de 2002; (iii) o Fisco fora noticiado de tal procedimento por meio de DCTF, entregue em 14/02/2003.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto decidiu, por unanimidade, indeferir a solicitação, conforme acórdão DRJ/RPO nº 14-16.946 (fls. 178/183), cujas ementas seguem transcritas abaixo:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Ano-calendário: 1998*

*RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.*

*O legislador complementar interpretou (Lei Complementar nº 118, de 2005), com efeitos pretéritos, que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado, de sorte que o direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data desse evento*



*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 1998*

*COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS APÓS A MEDIDA  
PROVISÓRIA Nº 66, de 2002.*

*A compensação tributária, a partir de 1º de outubro de 2002, quando exercitada pelo contribuinte, requisita, nas hipóteses legalmente permitidas, a entrega da Declaração de Compensação (Dcomp), independentemente do encontro de contas versar sobre tributos e contribuições de mesma ou diferentes espécies e destinação constitucional.*

Diante da negativa, a Recorrente apresentou o presente recurso voluntário, alegando, em suma:

- a) Que não houvera motivos justos e legais para que a autoridade administrativa não homologasse a compensação, tendo em vista que a contribuinte respeitara todas as disposições legais pertinentes à restituição/compensação de tributos federais, instituídas por lei e/ou reguladas pela RFB;
- b) Que a Recorrente informara a autoridade administrativa de sua compensação em 14/02/2003, quando entregou a DCTF e, portanto, dentro do prazo decadencial;
- c) Que, ainda, não pode a autoridade administrativa amparar-se na retroatividade da Lei Complementar nº 118/2005 para denegar a compensação da recorrente.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O recurso é tempestivo e, atendidos os requisitos exigidos pela legislação de regência, dele conheço.

Inicialmente, alega a Recorrente que respeitara todas as disposições legais pertinentes à compensação de tributos federais, instituídas por lei e/ou reguladas pela Secretaria da Receita Federal por meio de instruções normativas, quando da informação a esta por meio de DCTF do seu procedimento compensatório.

Ocorre que o crédito fora compensado em novembro e dezembro de 2002, durante a vigência da Instrução Normativa nº 210/2002, na qual dispunha:

*Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de*

*débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação".*

*§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.*

*§ 3º Não poderão ser objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo:*

*I - o saldo a restituir apurado na DIRPF;*

*II - os tributos e contribuições devidos no registro da DI;*

*III - os débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF inscritos em Dívida Ativa da União, e*

*IV - os créditos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo.*

*§ 4º O sujeito passivo poderá utilizar, na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento encaminhado à SRF, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da "Declaração de Compensação".*

*§ 5º A compensação de tributo ou contribuição lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.*

*§ 6º A Declaração de Compensação deverá ser apresentada pelo sujeito passivo ainda que o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo ou contribuição. (Incluído pela IN SRF 323, de 24/04/2003)*

*§ 7º Os débitos do sujeito passivo serão compensados na ordem por ele indicada na Declaração de Compensação. (Incluído pela IN SRF 323, de 24/04/2003)*

*§ 8º O disposto no § 7º também se aplica aos pedidos de compensação já deferidos pela autoridade competente da SRF. (Incluído pela IN SRF 323, de 24/04/2003).*

Ou seja, a compensação deveria ter sido efetuada mediante o encaminhamento à Declaração de Compensação, que somente foi realizado em 23/09/2004. Diante da decorrência do lapso temporal entre a compensação contábil e a entrega da declaração de compensação, passa-se a discorrer acerca do prazo decadencial do direito de o contribuinte pleitear a compensação.



4

Segundo o art. 168 do Código Tributário Nacional, o direito do contribuinte de pleitear a restituição das contribuições indevidamente recolhidas extingue-se em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário.

Em se tratando de tributo sujeito à homologação, não ocorrendo homologação expressa, aguardam-se cinco anos para que se considere ocorrida a homologação tácita e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário. Assim, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, *in litteris*

*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.*

*§ 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.*

Segundo o entendimento massivo da doutrina e jurisprudência, 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 início 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.

Todavia, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, proclamando-se meramente interpretativo, fixou a data do pagamento como termo inicial para a contagem do prazo decadencial. Confira-se:

*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.*

Acerca da determinação da retroatividade do dispositivo transcrito acima, faz-se mister analisar o voto do Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, quando a Corte Especial apreciou o incidente de inconstitucionalidade<sup>1</sup>, declarando inconstitucional a 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", do dispositivo em questão.

<sup>1</sup> AI nos ERESP 644.736/PE, Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007, DJ de 27.08.2007

*IV - Inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/05*

*7. Não se nega ao Legislativo o poder de alterar a norma (e, portanto, se for o caso, também a interpretação formada em relação a ela). Pode, sim, fazê-lo, mas não com efeitos retroativos. Admitir a aplicação do art. 3º da LC 118/2005, sobre os fatos passados, nomeadamente os que são objeto de demandas em juízo, seria consagrar verdadeira invasão, pelo Legislativo, da função jurisdicional, comprometendo a autonomia e a independência do Poder Judiciário. Significaria, ademais, consagrar ofensa à cláusula constitucional que assegura, em face da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Portanto, o referido dispositivo, por ser inovador no plano das normas, somente pode ser aplicado legitimamente a situações que venham a ocorrer a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, que ocorreu 120 dias após a sua publicação (art. 4º), ou seja, no dia 09 de junho de 2005.*

*Tratando-se de norma que reduz prazo de prescrição, cumpre observar, na sua aplicação, a regra clássica de direito intertemporal, afirmada na doutrina e na jurisprudência em situações dessa natureza: o termo inicial do novo prazo será o da data da vigência da lei que o estabelece, salvo se a prescrição (ou, se for o caso, a decadência), iniciada na vigência da lei antiga, vier a se completar, segundo a lei antiga, em menos tempo. São precedentes do STF nesse sentido.*

*"Prescrição Extintiva. Lei nova que lhe reduz prazo. Aplica-se à prescrição em curso, mas contando-se o novo prazo a partir da nova lei. Só se aplicará a lei antiga, se o seu prazo se consumir antes que se complete o prazo maior da lei nova, contado da vigência desta, pois seria absurdo que, visando a lei nova reduzir o prazo, chegasse a resultado oposto, de ampliá-lo" (RE 37.223, Min. Luiz Gallotti, julgado em 10.07.58)*

*"Ação Rescisória. Decadência. Direito Intertemporal. Se o restante do prazo de decadência fixado na lei anterior for superior ao novo prazo estabelecido pela lei nova, despreza-se o período já transcorrido, para levar-se em conta, exclusivamente, o prazo da lei nova, a partir do início da sua vigência" (AR 905/DF, Min. Moreira Alves, DJ de 28.04.78).*

*No mesmo sentido: RE 93.110/RJ, Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 05.11.80; AR 1.025-6/PR, Min. Xavier de Albuquerque, DJ de 13.03.81.*

*É o que se colhe, também, de abalizada doutrina, como, v.g., a de Pontes de Miranda (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1998, Tomo VI, p. 359), Barbosa Moreira (Comentários ao Código de Processo Civil, Forense, 1976, volume V, p. 205-207) e Galeno Lacerda, este com a seguinte e didática lição sobre situação análoga (redução do prazo da ação rescisória, operada pelo CPC de 1973):*

*"A mais notável redução de prazo operada pelo Código vigente incidu sobre o de propositura da ação rescisória. O velho e mal situado prazo de cinco anos prescrito pelo Código Civil (art. 178, § 10, VIII) foi diminuído drasticamente para dois anos (art. 495). Surge, aqui, interessante problema de direito transitório, quanto à situação dos prazos em curso pelo direito anterior. A regra para os prazos diminuídos é inversa da vigente para os dilatados. Nestes, como vimos, soma-se o período da lei antiga ao saldo, ampliado, pela lei nova. Quando se trata de redução, porém, não se podem misturar períodos regidos por leis diferentes: ou se conta o prazo, todo ele pela lei antiga, ou todo, pela regra nova, a partir, porém, da vigência desta. Qual o critério para identificar, no caso concreto, a orientação a seguir? A resposta é simples. Basta que se verifique qual o saldo a fluir pela lei antiga. Se for inferior à totalidade do prazo da nova lei, continua-se a contar dito saldo pela regra antiga. Se superior, despreza-se o período já decorrido, para computar-se, exclusivamente, o prazo da lei nova, na sua totalidade, a partir da entrada em vigor desta. Assim, por exemplo, no que concerne à ação rescisória, se já decorreram quatro anos pela lei antiga, só ela é que há de vigorar: o saldo de um ano, porque menor ao prazo do novo preceito construa a fluir, mesmo sob a vigência deste. Se, porém, passou-se, apenas, um ano sob o direito revogado, o saldo de quatro, quando da entrada em vigor da regra nova, é superior ao prazo por esta determinado. Por este motivo, a norma de aplicação imediata exige que o cômputo se proceda, exclusivamente, pela lei nova, a partir, evidentemente, de sua entrada em vigor, isto é, os dois anos deverão contar-se a partir de 1º de janeiro de 1974. O termo inicial não poderia ser, nesta hipótese, o do trânsito em julgado da sentença, operado sob lei antiga, porque haveria, então, condenável retroatividade"*

*(O Novo Direito Processual Civil e os Feitos Pendentes, Forense, 1974, pp. 100-101)*

*Câmara Leal tem pensamento semelhante:*

*"Estabelecendo a nova lei um prazo mais curto de prescrição, esse começará a correr da data da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo, segundo essa lei, que, nesse caso, continuaria a regê-la, relativamente ao prazo" (Da Prescrição e da Decadência, Forense, 1978, p.90).*

*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.*

*8. Ocorre que o art. 4º da Lei Complementar 118/2005, em sua segunda parte, determina, de modo expresso, que, relativamente ao seu art. 3º, seja observado “o disposto no art. 106, I, da Lei 5 172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, vale dizer, que seja aplicada inclusive aos atos ou fatos pretéritos. Ora, conforme antes demonstrado, a aplicação retroativa do dispositivo importa, nesse caso, ofensa à Constituição, nomeadamente ao seu art. 2º (que consagra a autonomia e independência do Poder Judiciário em relação ao Poder Legislativo) e ao inciso XXXVI do art. 5º, que resguarda, da aplicação da lei nova, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”*

Diante do exposto, entendo que somente a partir da homologação do crédito tributário é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. Em não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

Assim, voto no sentido de baixar o feito para análise e confirmação da certeza e liquidez do suposto indébito pleiteado.

  
Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

A minha discordância em relação ao voto vencido se dá em relação ao prazo decadencial, onde foi abraçada a tese “*dos cinco anos mais cinco*” adotada pelo STJ. Essa tese caracterizar-se-ia pelo prazo de cinco anos para repetir o indébito (art. 168 do CTN) só começar a fluir a partir da extinção do crédito tributário, que se operaria, então, com a homologação do pagamento antecipado (expressa ou tácita).

Convirjo para o entendimento adotado tanto pela DRF quanto pela DRJ, ao decidiram que o direito à repetição do indébito já havia decaído, uma vez o prazo decadencial começaria a fluir a partir da data da extinção do crédito tributário, que operar-se-ia no momento do pagamento (indevido), *ex vi* art. 168, I c/c 165, I, ambos do CTN.

Desnecessário se faz a distinção entre prescrição e decadência, no caso do direito de repetir o indébito, quando este direito está claramente descrito em categorias jurídicos-positivas (arts. 165 e 168 do CTN). Não podemos nos afastar do fato de que, decadência e prescrição são, no dizer de Pontes de Miranda (Tratado do Direito Privado, vol.6, p.100) conceitos jurídicos-positivos.

Estas categorias jurídicos-positivas estão muito bem delineados 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)

O § 1º do artigo 150 afirma que no lançamento por homologação o pagamento extingue o crédito tributário, por condição resolutória de ulterior homologação. Essa condição não descaracteriza a extinção do crédito no momento do pagamento do tributo, pois não impede a eficácia imediata do ato produzido. Aliás, tal aspecto foi ratificado pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que definiu, em seu art. 3º, o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário:

*“Art. 3º<sup>lc</sup> 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. “*

Portanto, de plano não há como se aceitar como razoável a tese dos “cinco mais cinco anos” em que o prazo de cinco anos para repetir o indébito (art. 168 do CTN) só começaria a fluir a partir da extinção do crédito tributário, que se operaria, então, com a homologação do pagamento antecipado (expressa ou tácita). À evidência, que os defensores dessa tese, em primeiro lugar, partem de premissas que considero equivocadas. A primeira delas é a de que o instituto da homologação se caracteriza pela homologação do “pagamento” e não da “atividade” e, a última, e quiçá mais importante, desconsideram os efeitos da condição resolutória no sentido de extinguir o crédito tributário no átimo do seu pagamento e, na mesma dimensão quantitativa. É que a homologação vem como uma prerrogativa do fisco no sentido de que, acaso sobrevenha alguma diferença paga a menor quando se homologa toda a “atividade” envolvida, o fisco no uso dessa prerrogativa possa se utilizar do lançamento suplementar. Apenas isso.

Outrossim, apesar de a meu ver, desnecessária, inclusive para a fundamentação deste voto conforme se demonstrou, a simples existência empírica da Lei Complementar nº118, de 09/02/2005, corrobora ainda mais com o entendimento acima apreçoada. Essa Lei em seu artigo 3º veio interpretar o inciso I do art. 168 do CTN:

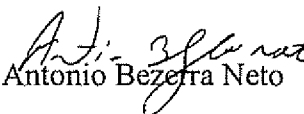
*Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art.168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da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

Como se viu a Lei Complementar está aqui sendo usada apenas como um argumento subsidiário, mas não o principal, o que quer dizer que as alegações concernentes à inconstitucionalidade da referida Lei, além de não poderem ser aferidas em sede administrativa são completamente inócuas perante o presente Voto.

Dessa forma, não há como o administrador público afastar a prescrição/decadência na repetição de indébito tributário, em face de tudo que foi dito alhures e das normas gerais e abstratas correspondentes a estes institutos estarem perfeitamente descritas em categorias jurídicos-positivas na figura dos arts. 165 e 168 do CTN.

No caso concreto, tendo o pleito se dado há mais de cinco anos dos pagamentos está ele completamente fulminado pela decadência e conseqüentemente as compensações pretendidas foram corretamente não-homologadas pela DRF

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

  
Antonio Bezerra Neto