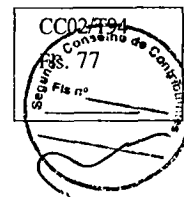




MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA TURMA ESPECIAL



Processo nº 13884.002863/2003-16  
Recurso nº 151.077 Voluntário  
Matéria RESTITUIÇÃO/ COMP PIS  
Acórdão nº 294-00.004  
Sessão de 29 de outubro de 2008  
Recorrente CENTROCOR CENTRO DE DIAGNÓSTICO E CIRURGIA DO CORAÇÃO S/C LTDA.  
Recorrida DRJ em Campinas/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/1994 a 30/11/1995

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.

Recurso Voluntário Negado

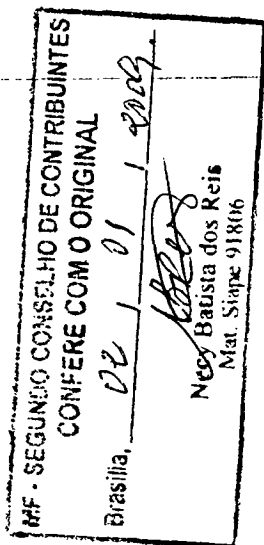
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

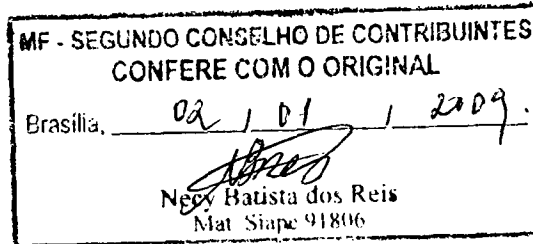
ACORDAM os membros da QUARTA TURMA ESPECIAL do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencida a Conselheira Renata Auxiliadora Marcheti.

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES  
Presidente

  
MAGDA COTTA CARDOZO  
Relatora

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Arno Jerke Junior.





## Relatório

Trata o presente processo de pedido de compensação (fl. 01) de débitos diversos com valores recolhidos no período entre fevereiro de 1994 e novembro de 1995, a título de PIS (fl. 02), incidente sobre operações realizadas pela requerente, protocolado em 30/06/2003.

A DRF em São José dos Campos/SP indeferiu o pedido de reconhecimento de direito creditório (fls. 12 a 14), entendendo que “o direito de pleitear a restituição/compensação de tributos e contribuições pagos indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso de 05 (cinco) anos, contados da data do referido recolhimento”.

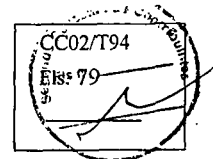
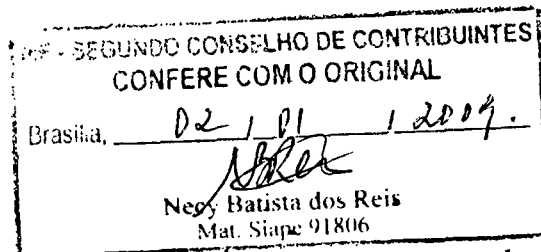
A requerente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 24 a 31), alegando, em resumo, que:

- 1. Não há qualquer dispositivo de lei que estabeleça o prazo para o exercício do direito à compensação, concluindo-se, portanto, que não existe tal prazo;*
- 2. O artigo 168 do CTN se refere ao direito de restituição, que não se confunde com a compensação, sendo este direito potestativo do contribuinte, não atingido, portanto, pela decadência;*
- 3. Admitida a decadência para o direito à compensação, estar-se-ia ferindo o princípio da moralidade, em razão do enriquecimento injustificado do Estado;*
- 4. Tal entendimento também é compartilhado pela doutrina (citada) e pelo STJ;*
- 5. O artigo 28-IV da IN/SRF 210/02 indiretamente reconhece a compensação de créditos com mais não só do que cinco, mas de dez anos;*
- 6. A negativa do presente pedido constitui ofensa ao artigo 37 da Constituição.*

A DRJ em Campinas/SP manteve o indeferimento do pedido, concluindo, da mesma forma, pela extinção do crédito tributário e pela conseqüente extinção do direito de pleitear o indébito a ele relativo (fls. 50 a 53), com base nos artigos 165-I e 168-I do Código Tributário Nacional – CTN e no Ato Declaratório SRF nº 96/99, conforme ementa abaixo:

*Contribuição para o PIS/Pasep.*

**Compensação. Extinção do Direito. AD SRF 96/99. Vinculação.**  
*Consoante o Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição ou compensação de tributo ou contribuição pagos indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeito à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.*



A requerente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 59 a 74), alegando em sua defesa as mesmas razões apresentadas na manifestação de inconformidade, acrescentando que:

1. *Em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no presente caso, a restituição tem seu prazo estipulado pelos artigos 150, § 4º, 156-VII, 165-I e 168-I do CTN;*
2. *Assim, a extinção do crédito se dá pela homologação expressa ou tácita do pagamento no prazo de cinco anos, a contar do fato gerador;*
3. *A extinção do crédito pleiteado se deu apenas após cinco anos do fato gerador, por homologação tácita, data a partir da qual se inicia o prazo de cinco anos para pleitear a restituição;*
4. *Tal entendimento é adotado pela doutrina (citada), pelo Conselho de Contribuintes e pelo STJ;*
5. *Em relação ao artigo 3º da LC 118/05, o STJ já se manifestou no sentido de que as ações já existentes quando de sua edição, e as interpostas durante sua vacatio legis, não estão sujeitas à nova regra.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheira MAGDA COTTA CARDOZO, Relatora

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

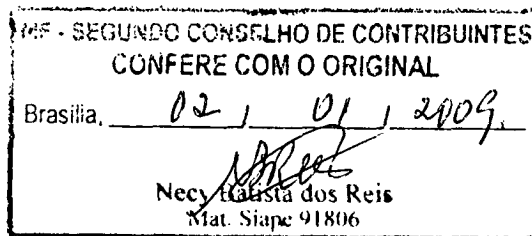
A requerente traz em seu recurso duas teses relativas à decadência do direito pleiteado. Inicialmente alega não haver prazo estipulado para o reconhecimento de direito creditório relativo a tributo recolhido indevidamente ou em valor maior que o devido, tese já apresentada em sua impugnação. Traz, ainda, a tese dos “cinco mais cinco”.

Faz-se necessário, portanto, 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, tratando-se aqui, na verdade, de prazo decadencial. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

Cumprе 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:

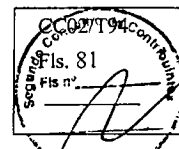
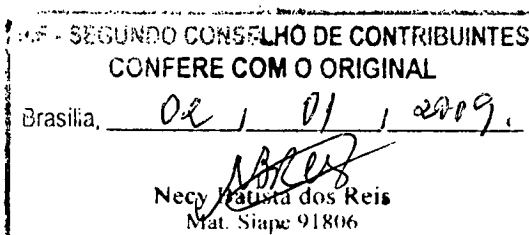
*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado,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

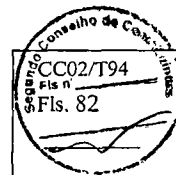
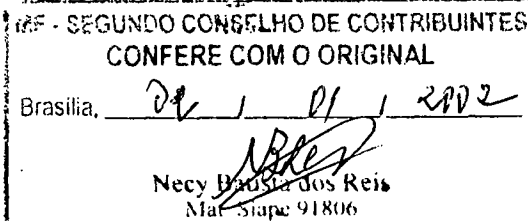
Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, 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 nºs 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;*

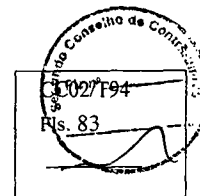
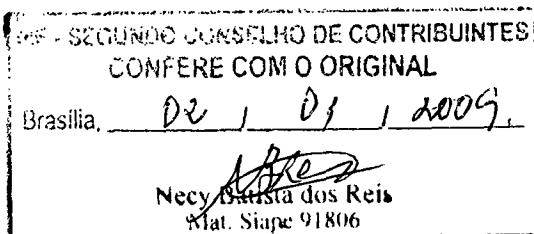
Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

*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 30/06/2003 (fls. 01). Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos ao PIS efetuados, considerando que o último ocorreu em novembro de 1995, extinguindo-se o referido direito, portanto, em novembro de 2000.

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.

A requerente alega, ainda, ser o artigo 168 do CTN relativo apenas à restituição, não alcançando a compensação. Tal entendimento, por certo, não possui qualquer fundamento, considerando ser a compensação tão-somente uma forma de utilização de um direito creditório favorável ao contribuinte, além da devolução do valor em espécie (restituição). Em outras palavras, a primeira etapa de qualquer pedido relativo a indébito tributário (seja ele relativo a restituição ou a compensação) será sempre, necessariamente, o reconhecimento do direito creditório ao contribuinte, quantificando-se, neste ato, o valor do crédito. Somente a partir de tal reconhecimento a autoridade administrativa definirá sua forma de utilização, compensação ou restituição, sendo ambas espécies de devolução ao contribuinte do tributo pago indevidamente ou em valor superior ao devido.

~~Quanto à ofensa ao artigo 37 da Constituição (princípio da moralidade), por certo o entendimento esposado no presente voto não caracteriza qualquer ofensa a tal dispositivo, uma vez que, como já dito, o contribuinte já pode, a partir do pagamento, pleitear o direito ao crédito que entender devido, devendo, no entanto, obedecer ao prazo decadencial de cinco anos a partir daquela data. Tal limitação não caracteriza, por certo, enriquecimento ilícito do Estado, na medida em que é fixado prazo razoável para que os contribuintes apresentem suas alegações na via administrativa, ou, sendo o caso, recorram à via judicial.~~

A tese trazida pela requerente, por sua vez, caracteriza evidente ofensa ao princípio da segurança jurídica, criando direito imprescritível favorável a uma das partes, uma vez que entende não haver qualquer prazo para pleiteá-lo. Tal condição de desequilíbrio não se verifica sequer no Direito Penal, nas disposições aplicáveis aos crimes contra a vida, ainda que, nestas hipóteses, o bem tutelado pelo Estado seja bem mais valioso.

A interpretação conjunta dos artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN define perfeitamente o prazo de que dispõe o sujeito passivo, qualquer que seja a hipótese, para exercer seu direito, seja à compensação, seja à restituição, bem como o prazo de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário por meio do lançamento. Ambas as partes da relação tributária estão, desta forma, em equilíbrio, sendo fundamental a definição dos termos inicial e final para o exercício dos respectivos direitos, a bem, como já dito, da segurança jurídica.

Relativamente ao artigo 28-IV da IN/SRF nº 210/2002, a argüição da requerente não possui qualquer fundamento, sendo o citado dispositivo relativo tão-somente à data a ser considerada na implementação da compensação, tratando-se evidentemente de norma operacional, não trazendo qualquer regramento referente a prazo decadencial.

Por fim, quanto ao entendimento do STJ acerca das 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

Processo nº 13884.002863/2003-16  
Acórdão n.º 294-00.004

2º - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 02, 01, 2009.  
*Nery*  
Nery Batista dos Reis  
Mat. Sign: 91806

Conselho de Contribuintes  
CC02/T94  
Fls nº  
Fls: 84

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 Segundo Conselho de Contribuintes, 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, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 29 de outubro de 2008.

*Magda Cotta Cardozo*  
MAGDA COTTA CARDOZO