



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

Processo nº 10805.002013/2004-43
Recurso nº 256.918 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.557 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2010
Matéria PIS - Restituição
Recorrente JAYA INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/05/1995 a 31/01/1999

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo quinquenal para a formulação do pedido de repetição do indébito tributário tem início na data do pagamento indevido, inclusive para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Inteligência dos artigos 150, §1º e 168, inciso I, ambos do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira e Ivan Allegretti votaram pelas conclusões.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Tem-se, aqui, pedido de restituição, apresentado em 13 de outubro de 2004, por meio do qual a recorrente pretende reaver integralmente os valores recolhidos a título de contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, entre junho de 1996 e fevereiro de 1999, inclusive, relativamente aos fatos geradores consumados de maio de 1996 a janeiro de 1999.

Posteriormente à restituição, formulou a ora recorrente declarações de compensação, pretendendo empregar o indébito reivindicado na extinção de créditos relativos a outras espécies tributárias federais, em correspondência a períodos de apuração mais recentes.

Embora os fundamentos da pretensão não tenham sido relatados em pormenores, infere-se que o suposto indébito teria origem no julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, da ADI nº 1.417-0, em sessão transcorrida em agosto de 1999.

Naquela oportunidade, realmente, o STF reconheceu a parcial inconstitucionalidade do artigo 18, da Lei nº 9.715/98, no que o dispositivo pretendia retroagir a 1º de outubro de 1995 a aplicabilidade da hipótese de incidência da contribuição ao PIS, tal como delineada no mesmo diploma e nas medidas provisórias que o antecederam.

Deste episódio, a ora recorrente infere que, no interregno compreendido entre outubro de 1995 – mês em que a eficácia dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 foi suspensa por resolução do Senado Federal – e fevereiro de 1999 – quando produziu eficácia a conversão da última edição da MP nº 1.212/95 na Lei nº 9.715/98 – inexistia norma de incidência apta a ensejar validamente a exigência da contribuição ao PIS.

Daí a restituição requerida.

O despacho decisório está às fls. 54/56 dos autos e, através dele, a DRF de origem indeferiu a restituição e deixou de homologar as compensações posteriormente declaradas, aos fundamentos de que, em primeiro lugar, o sujeito passivo teria decaído integralmente do direito vindicado, eis que formulado o pedido depois de transcorrido o quinquênio desde o pagamento mais recente e, em segundo, por considerar aplicáveis até fevereiro de 1996 as disposições da LC nº 7/70 e, a partir de então, a própria MP nº 1.212.

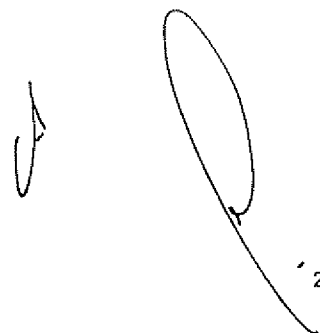
Aviada manifestação de inconformidade (fls. 60/69), sobreveio o acórdão de fls. 112/115v prolatado pela DRJ-Campinas, no qual se repisam os motivos da denegação já alinhavados pelo órgão processante.

É por força do recurso voluntário de fls. 118/132 que os autos chegam a este Colegiado.

Eis, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator



2

Recurso tempestivo e atento aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Está-se novamente às voltas com a questão do prazo para o exercício da pretensão à repetição do indébito tributário.

O que se discute, nessa matéria, não é propriamente a extensão do prazo – no meu entender, decadencial – para a formulação do pedido administrativo de restituição. A duração deste período, dentro do qual é lícito ao sujeito passivo requerer a devolução de quantia paga a maior, é de 5 (cinco) anos e está prevista expressamente no *caput* do artigo 168 do CTN. Ninguém advoga contra a estipulação legal e tampouco é isso o que ora pretende a recorrente.

O discutível, a respeito, é o momento a partir do qual o prazo quinquenal inicia sua fluência; ou seja, o termo *a quo* do interregno temporal. O inciso I, do referido artigo 168 do CTN comanda que, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, a contagem principie na “*data da extinção do crédito tributário*”. O dúvida, o controvertido, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, é precisamente a data em que, havendo pagamento antecipado, se considera extinto o crédito fiscal.

Nesse tema, o Superior Tribunal de Justiça consolidou orientação de acordo com a qual o evento extintivo do crédito tributário seria não o pagamento que o contribuinte tem a obrigação de realizar antecipadamente, porém a homologação – expressa ou tácita – a cargo da autoridade administrativa. O entendimento, prega a Corte, teria fundamento no disposto no artigo 150, §4º do CTN, onde se lê que, decorridos 5 (cinco) anos do fato gerador do tributo, “*considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito*”.

Como o crédito tributário não se extinguiria até a sobrevinda da homologação, a proposta interpretativa adotada pelo STJ difere para este momento o início do prazo decadencial para o exercício do direito à repetição do indébito. Sabemos todos que são raríssimas, para não dizer inexistentes, as situações em que o Fisco homologa expressamente os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo. É por isso mesmo que, no mais das vezes, o entendimento em questão redundará no reconhecimento, ao contribuinte, de um prazo decenal para a restituição da exação indevida: 5 anos entre o fato gerador e a homologação tácita (artigo 150, §4º), acrescidos de outros 5 anos entre a homologação, data em que se daria a extinção do crédito, e a decadência do direito (artigo 168, inciso I).

Veja-se, nesse sentido, julgado paradigma do STJ na matéria:

“*TRIBUTÁRIO – EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO – CONSUMO DE COMBUSTÍVEL – DECADÊNCIA – PRESCRIÇÃO – INOCORRÊNCIA.*”

(...)

- *A falta de homologação, a decadência do direito de repetir o indébito tributário somente ocorre, decorridos cinco anos, desde a ocorrência do fato gerador, acrescidos de outros cinco anos, contados do termo final do prazo deferido ao Fisco, para apuração do tributo devido.*” (E.Divergência em REsp nº 42.720-5/RS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros)

Com todo o respeito aos que a professam, tenho para mim que esta não é a leitura mais consentânea com a disciplina dada pelo próprio CTN aos assim chamados tributos sujeitos a “lançamento por homologação”. É verdade que o Código nem sempre tratou dos institutos com coerência e sistematicidade – e as expressões “crédito tributário” e “lançamento por homologação” – são exemplos eloqüentes disso. Todavia, são bem sucedidos os esforços da doutrina em dar-lhe coesão e organicidade interpretativa. Os resultados destas tentativas, a meu ver, conduzem à conclusão diversa desta a que tem, com a devida vênia, chegado o E. STJ.

O CTN permite que as pessoas políticas com competência tributária atribuam, na disciplina legal de suas figuras impositivas, ao sujeito passivo da obrigação as tarefas de identificar a ocorrência do fato gerador, apurar a base impositiva, calcular a exação devida e, enfim, recolher a respectiva importância independentemente de prévio lançamento (ato administrativo) ou de atos de controle por parte da Administração. O próprio CTN chamou as espécies fiscais assim legalmente organizadas de tributos sujeitos a “lançamento por homologação”.

Efetuada ou não o pagamento antecipado, o Fisco adotará necessariamente uma de três posturas reguladas pelo CTN: (i) concordará expressamente com o procedimento adotado pelo contribuinte (art. 150, *caput*, parte final), (ii) discordará do mesmo procedimento, efetuando o lançamento de ofício para exigir a diferença não espontaneamente recolhida (art. 149, V), ou, finalmente, (iii) concordará tacitamente, caso deixe transcorrer *in albis* o prazo assinalado para a hipótese anterior (art. 150, §4º).

O que o CTN denomina “homologação tácita” é, portanto, a caducidade do direito ao lançamento de ofício nestes tributos em que o pagamento deve preceder o controle administrativo. Melhor dizendo: se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo é considerado pelo Fisco menor que o devido, cumpre a este último proceder ao lançamento de ofício da diferença. É para tanto que o CTN estabelece um prazo quinquenal a começar na data de ocorrência do fato gerador: vencido o prazo, extinto estará o direito de a Fazenda Pública lançar adicionalmente àquilo que o contribuinte houver antecipadamente pago.

Sempre que o Fisco homologa a conduta do contribuinte – expressa ou tacitamente, não importa – o lançamento, ao menos no sentido de ato constitutivo da obrigação tributária, não ocorre. Nesses casos, a obrigação (ou o crédito, se preferirmos) se constitui por confissão do próprio sujeito passivo, seja através do pagamento, seja pelo cumprimento de obrigação acessória que a lei institua para este fim. De lançamento, portanto, só se cogita se, no prazo decadencial, a Fazenda Pública constitui de ofício crédito suplementar àquele previamente declarado ou satisfeito pelo obrigado.

Percebe-se destas considerações que a homologação (expressa ou tácita) não influi sobre a extinção do crédito tributário reconhecido pelo sujeito passivo. O que o extingue é o eventual pagamento antecipado que porventura se efetue. A ulterior homologação, como visto, não é em si fato extintivo da obrigação tributária, mas causa de extinção, de perda, do direito ao lançamento de ofício de importâncias adicionais àquelas já espontaneamente recolhidas. A corroborar o argumento, note-se que se o Fisco pratica o lançamento de ofício (o que equivale à não-homologação na dicção do Código), nem por isso se desfaz o efeito extintivo do pagamento insuficiente quanto à parte incontroversa da dívida.

Veja-se, nesse sentido, os ensinamentos de Alberto Xavier:

“Só nesta última hipótese [pagamento insuficiente] é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício um lançamento com vista a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não-homologação)

não é, porém, uma condição resolutiva em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida.

O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção se operou, plena e definitivamente, com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata." (A contagem dos prazos no lançamento por homologação. Revista dialética de direito tributário, São Paulo: Ed. Dialética, v. 27, p. 7-13 (13).)

Não fossem estas razões, respaldaria a interpretação aqui defendida a própria literalidade do §1º do artigo 150 do CTN. De acordo com o ali estatuído, *"o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento"*. No contexto dos negócios jurídicos, condição resolutória, nos termos do artigo 127 do CC, é aquela que, implementada, faz cessar os efeitos do acordo de vontades. Os negócios subordinados a condição resolutiva produzem efeitos desde que celebrados, só deixando de fazê-lo se o evento condicional se consumir.

Daí porque, diz a doutrina, a não-homologação seria, quando muito, condição resolutiva dos efeitos extintivos e imediatamente produzidos pelo pagamento antecipado. Mais uma vez, lê-se em Alberto Xavier:

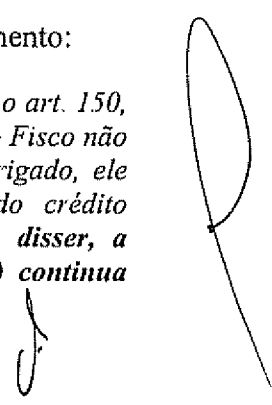
"(...) a condição resolutória permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. (...) Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata 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" (ob. cit., p. 12).

No mesmo sentido posiciona-se Eurico de Santi, para quem:

"A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito tributário no ato do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora, com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais" (Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., p. 269)

Por fim, leia-se em Luciano Amaro igual entendimento:

"O que ocorre, pois, é que a extinção a que se refere o art. 150, §1º, é de natureza resolúvel (no sentido de que, caso o Fisco não concorde com o valor apurado e recolhido pelo obrigado, ele pode lançar de ofício para exigir a diferença do crédito tributário que entender devida). Se o Fisco nada disser, a extinção (que era condicional, sujeita à resolução) continua



sendo extinção, já agora pura e simples e não mais condicional." (Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, p. 377).

O artigo 150, §4º do CTN realmente dispõe que, homologado o pagamento, o crédito tributário se considera "*definitivamente extinto*". Isso não significa, no entanto, que o acontecimento credenciado para extinguir a obrigação seja, de fato, a homologação. Significa somente que, operada a homologação por qualquer de suas modalidades, o Fisco decai da possibilidade do lançamento complementar e que, por este motivo, a obrigação *definitivamente* se restringe ao montante do crédito reconhecido e satisfeito pelo contribuinte. É por prestigiar a sistematicidade do diploma que empresto esta leitura ao dispositivo.

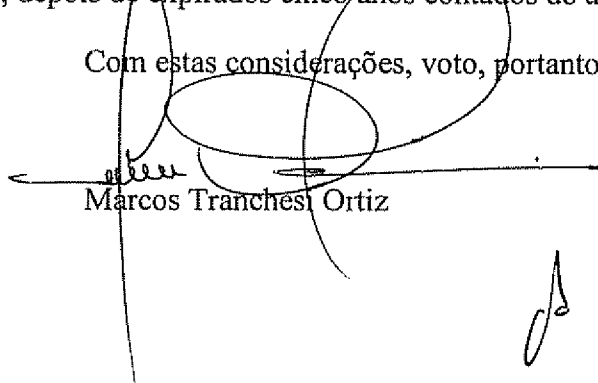
Em conclusão, tenho como mais acertada a exegese segundo a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito se extingue no átimo do pagamento efetuado e não por ocasião da ulterior homologação. Esta data, a do pagamento, define, portanto, o início do prazo decadencial dentro do qual é lícito ao obrigado pretender a restituição do indébito, a teor do artigo 168, inciso I, do CTN.

Como, na hipótese em julgamento, o pedido de restituição foi formulado em 13.10.2004, o direito subjacente perecera com relação a todos os pagamentos supostamente indevidos, eis que o mais recente deles deu-se em fevereiro de 1999, conforme fls. 42.

É verdade que, neste órgão fracionado do Colegiado, costuma prevalecer orientação diversa, de acordo com a qual, na hipótese em julgamento, o prazo para o exercício do direito à repetição do indébito somente teria início com a publicação do julgamento da ADI no. 1.417, pelo Plenário do STF, em 13.08.1999. Isso porque, para os adeptos da tese, apenas a partir de então é que os contribuintes teriam tido o reconhecimento, em caráter geral e vinculante, do indébito a que procederam no período em que, conforme o julgado, a MP no. 1.212 não teria adquirido eficácia.

Todavia, ainda que assim seja, observo que o pleito em questão continuará acometido pela decadência integral, repisando-se que o protocolo se deu somente em 13.10.2004, depois de expirados cinco anos contados do *dies a quo* em questão.

Com estas considerações, voto, portanto, pelo desprovimento do recurso.


Marcos Tranches Ortiz