



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

Processo nº 10830.720126/2007-60
Recurso nº 256.715 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.539 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria COFINS
Recorrente IRMÃOS ROBERTTI COSTA COMÉRCIO DE VIDROS E ACESSÓRIOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/11/1994 a 31/12/2002

Ementa:

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.

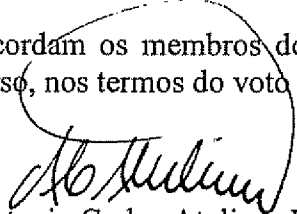
EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO.

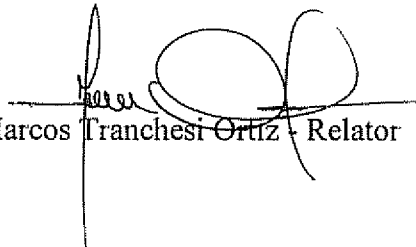
A instância administrativa judicante não detém competência para afastar a incidência de normas legais ao argumento de inconstitucionalidade, afora as hipóteses excepcionais do art. 62, parágrafo único do RI-CARF.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade dê votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Antonio Carlos Atulim - Presidente



Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

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

Relatório

Entre 22 de dezembro de 2004 e 17 de maio de 2006, a recorrente transmitiu, via sistema PER/DComp, 18 declarações de compensação (fls. 48/112 e 119/132), nas quais informava a extinção de débitos do “Simples Federal” (cod. 6106) dos períodos novembro de 2004 a abril de 2006, mediante utilização de créditos da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, paga a maior, nos períodos de novembro de 1994 a dezembro de 2002, em razão da inclusão do ICMS estadual em sua base de cálculo.

Como o sistema PER/DComp não admitia a indicação de créditos originados há mais de cinco anos, a recorrente, para contornar esse óbice operacional, informava, como período de apuração do crédito, o mesmo período de apuração dos débitos que pretendia extinguir via compensação.

Em 27 de julho de 2007, a recorrente reapresentou os mesmos pedidos, desta vez por via física (fls. 136/153).

A DRF (fls. 161/167) considerou não-declaradas as compensações inicialmente transmitidas via PER/DComp, em razão de equívoco no procedimento adotado pela recorrente, e analisou apenas as declarações posteriormente protocoladas por via física. Estas, a DRF não homologou pelos seguintes motivos:

(a) relativamente aos créditos anteriores a 29 de julho de 2002 – leia-se, a quase totalidade dos créditos –, por estarem alcançados pela decadência, adotando-se lapso quinquenal a partir do pagamento; e

(b) relativamente à totalidade do crédito, por inexistir previsão legal de exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Em manifestação de inconformidade (fls. 170/188), a recorrente sustenta a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base da COFINS, mencionando o julgamento do RExt nº 240.785, ainda em não concluído no Supremo Tribunal Federal.

A DRJ-Campinas/SP manteve, pelas mesmas razões da DRF, a não-homologação da compensação (fls. 190/194). E, com o mesmo fundamento da manifestação de inconformidade, a recorrente interpôs o tempestivo voluntário (fls. 197/206).

É o relato.



Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

Registro, inicialmente – embora sem delonga, afinal o recurso sequer contesta o ponto –, que a DRF acertou ao considerar não-declarada a compensação intentada via PER/DComp. Se o sistema eletrônico não permite – o que é verdade – a indicação de créditos de período superior a cinco anos, a solução para que o contribuinte logre exercer seu direito de petição não é “camuflar” ou alterar a data de constituição do seu crédito, mas sim formular o pleito por via física, conforme dispunha o art. 76 da IN/SRF 460/04 então vigente.

A verdade é que as DComps eletrônicas mencionaram indêbitos de COFINS simplesmente inexistentes porque não houve, nos períodos de apuração lá indicados, qualquer pagamento de COFINS pela recorrente – até porque, na época, já era optante do Simples Federal.

No mais, não assiste razão à recorrente. Vejamos.

1 Decadência.

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 para a formulação do pedido administrativo de restituição ou compensação. 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 n. 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 consumar.

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 átimo 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.

Assim, quando as DComps foram protocoladas, em 27 de julho de 2002, apenas os créditos de COFINS dos períodos julho a dezembro de 2002 ainda resistiam à decadência.

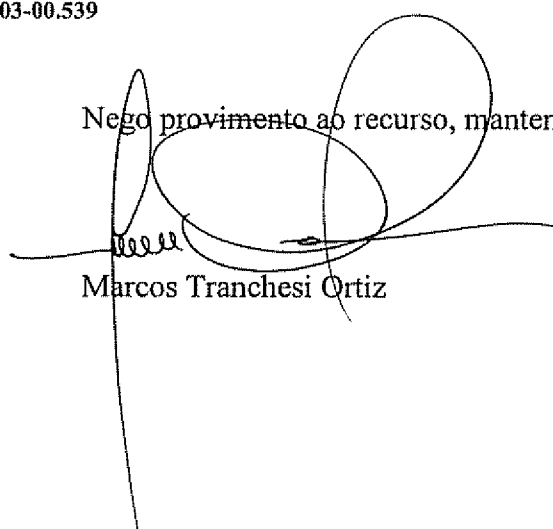
2 ICMS e Base de Cálculo da Cofins.

A lei prevê a inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins (art. 3º, §2º, I da Lei nº 9.718/98).

É defeso à instância administrativa deixar de aplicar a lei ao fundamento de inconstitucionalidade, segundo o art. 62, caput do regimento interno do CARF, sendo certo que a norma referida acima não se enquadra nas hipóteses excepcionais do parágrafo único do mesmo artigo.

Assim, e ao menos enquanto o órgão pleno do STF não concluir o julgamento do REExt 240.785, o argumento não é de ser enfrentado pela instância administrativa.

Nego provimento ao recurso, mantendo inalterado o v. acórdão recorrido.

A large, stylized handwritten signature in black ink, featuring several loops and a long vertical stroke extending downwards.

Marcos Tranchesi Ortiz

A small, stylized handwritten mark or signature, possibly a monogram or initials, located at the bottom center of the page.