



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

Processo nº 10980.000632/2004-72
Recurso nº 256.813 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.693 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de abril de 2010
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE COFINS CONSIDERADO NAO FORMULADO - DECADÊNCIA PARCIAL - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO VALOR DE ALUGUEIS DE IMÓVEIS PRÓPRIOS
Recorrente MAXINVEST CORRETORA DE MERCADORIAS, ASSESSORIA E PLANEJAMENTO S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/09/1993 a 03/02/1999

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 04/02/1999 a 07/12/2002

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. NÃO UTILIZAÇÃO DO PROGRAMA "PER/DCOMP". PEDIDO NÃO FORMULADO.

Os formulários a que se refere o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, somente poderão ser utilizados pelo sujeito passivo nas hipóteses em que a restituição, o resarcimento ou a compensação de seu crédito para com a Fazenda Nacional, embora admitida pela legislação federal, não possa ser requerido ou declarada à SRF mediante utilização do programa PER/DCOMP, aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 320, de 11 de abril de 2003. O descumprimento dessa regra implica em considerar-se não formulado o pedido de restituição ou de resarcimento e não declarada a compensação. (IN SRF nº 323, de 24/04/2003, artigo 3º e parágrafo único).

Recurso Voluntário 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.

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

Odassi Guerzoni Filho - Relator

EDITADO EM 20/05/2010

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

Relatório

Sob o fundamento de que as receitas auferidas com a locação de imóveis próprios não poderia integrar a base de cálculo da Cofins, na esteira de julgado do STJ¹ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf², a interessada formulou em 04/02/2004 um Pedido de Restituição (em papel) visando a repetição dos valores que entendeu ter recolhido a maior durante as datas de 7 de janeiro de 1993 e 7 de dezembro de 2002.

O valor de seu pedido montou a R\$ 194.584,40, nele incluída a atualização monetária calculada pela interessada, e foi acompanhado de uma justificativa da utilização do formulário impresso em vez do meio eletrônico (PER/Dcomp), que, em resumo, consistiu no seguinte: a) o programa PER/Dcomp aceita apenas um Darf para cada pedido, o que "inviabiliza" a sua formulação para os casos em que existem vários recolhimentos mensais realizados; b) o programa PER/Dcomp não permite que se informe recolhimentos feitos a maior há mais de cinco anos, contados da data do preenchimento do pedido; c) o programa PER/Dcomp não permite que se compute no montante a ser restituído o valor da correção monetária e/ou dos juros Selic; e e) o programa PER/Dcomp não permite a exposição dos motivos do pedido, o que estaria a vedar o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Em relação aos recolhimentos efetuados no período compreendido entre 7 de janeiro de 1993 e 04 de fevereiro de 1999, a DRF em Curitiba/PR indeferiu o pedido sob o argumento de que o direito de restituição teria sido extinto, na linha das disposições do artigo 165, c/c o 168, I do Código Tributário Nacional, bem como o item I do Ato Declaratório SRF nº 96, de 29/11/1996, quais sejam, de que o prazo para se pleitear a restituição de indébito é de cinco anos contados da data do pagamento tido como indevido.

Já, em relação aos recolhimentos efetuados após 4 de fevereiro de 1999, aquela Unidade da SRF não tomou conhecimento do pedido de restituição correspondente sob o argumento de que o mesmo, não tendo sido entregue por meio do programa PER/Dcomp, foi considerado "não formulado". Entendeu a autoridade administrativa que a interessada se contradiz quando, de um lado, alega que não pode formular o pedido pelo meio eletrônico em face da enorme quantidade de DARF que teria que informar, e, de outro, que o artigo 3º da IN SRF nº 323, de 2003, estaria a lhe garantir a possibilidade de recorrer ao formulário em papel.

¹ REsp nº 255865-PE, DJU 29/04/2002).

² RD/203-0.346, de 21/01/2002).

Isso, não obstante tivesse feito considerações quanto ao mérito do pedido, enfrentando a questão da inclusão ou não na base de cálculo da contribuição das receitas de alugueis de imóveis próprios.

Na Manifestação de Inconformidade apresentada, a interessada reforçou o argumento de que, no presente caso, seriam necessários cento e vinte pedidos de restituição, em face da quantidade de guias Darf, e que isso geraria igual número de decisões, de impugnações e de recursos voluntários, demandando dispêndio de gastos e de tempo, em evidente incompatibilidade como os princípios que norteiam a atividade da Administração Pública. Nessa linha, recorreu ao disposto no inciso VI do artigo 2º da 9.784, de 29 de janeiro de 1999, para reafirmar que não dispunha de outro meio senão o da entrega de seu pedido por meio do formulário em papel aprovado pela IN SRF nº 210, de 2002. Quanto ao prazo legal para formular seu pedido, defende a tese da contagem em dobro do prazo de cinco anos estabelecido pelo artigo 168, I do Código Tributário Nacional, na linha de decisões do STJ que colacionou. No mérito, reforçou os argumentos de que as receitas de alugueis de seus imóveis próprios não podem mesmo ser incluídas na base de cálculo da Cofins, transcrevendo decisões do STJ e da CSRF na linha de referido entendimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR, no entanto, manteve a decisão da Unidade de origem pelos mesmos argumentos, quais sejam, a perda do prazo de pleitear a restituição dos valores recolhidos até 04/02/1999 e a "não existência" de pedido formulado para os valores recolhidos após esta data. Não teceu considerações quanto ao mérito do pedido.

No Recurso Voluntário a Recorrente insurgiu-se quanto à possibilidade – aventada pela instância recorrida – de se utilizar o artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, pelo fato de o STJ já ter se posicionado em sentido diferente, ou seja, de que somente as ações propostas a partir de 09/06/2005 é que poderiam ser alcançadas pelos efeitos do referido dispositivo; insistiu, pois, na tese dos "cinco mais cinco" para fins de contagem do prazo decadencial.

No mais, repetiu os argumentos da manifestação de inconformidade, inclusive no que se refere ao mérito da inclusão na base de cálculo da Cofins das receitas de alugueis de imóveis próprios.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 07/05/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 22/05/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Pedido de Restituição considerado "não formulado"

Desde a edição da IN SRF nº 323, de 24/04/2003, a autoridade administrativa dispõe de um recurso legal capaz de coibir a ação executada pelos contribuintes em desacordo com os preceitos por ela estabelecidos, no que se refere aos pedidos de restituição por pagamentos efetuados a maior. Está lá no seu artigo 3º disposto que, *verbis*:

Art. 3º Os formulários a que se refere o art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, somente poderão ser utilizados pelo sujeito passivo nas hipóteses em que a restituição, o ressarcimento ou a compensação de seu crédito para com a Fazenda Nacional, embora admitida pela legislação federal, não possa ser requerido ou declarada à SRF mediante utilização do programa PER/DCOMP, aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 320, de 11 de abril de 2003.

Parágrafo único. Na hipótese de descumprimento do disposto no caput, considerar-se-á não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação. (grifei)

Referida IN SRF nº 323, de 2003, foi posteriormente revogada pela IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, sendo que, entretanto, o mandamento transrito acima passou a constar do artigo 31 da nova IN, conforme se vê:

Art. 31. A autoridade competente da SRF considerará não formulado o pedido de restituição ou de ressarcimento e não declarada a compensação quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 4º do art. 76, não tenha utilizado o Programa PER/DCOMP para formular pedido de restituição ou de ressarcimento ou para declarar compensação.

De outra parte, tivesse a ora Recorrente apresentado seu pedido de restituição antes de 29/09/2003, o mesmo seria considerado como "formulado", a teor do disposto no artigo 67 da referida IN SRF nº 460, de 2004, *verbis*:

Art. 67. O disposto no caput do art. 31 não se aplica às declarações de compensação, aos pedidos de restituição e aos pedidos de ressarcimento apresentados à SRF em data anterior a 29 de setembro de 2003 e que, em vez de gerados mediante utilização do Programa PER/DCOMP, tenham sido elaborados mediante utilização dos formulários aprovados pelo art. 44 da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002. (grifei)

Todavia, o presente pedido só foi entregue em 04/02/2004, de modo que, analisando o referido enunciado do artigo 3º da IN SRF 323, de 2003, que trazia a regra vigente à época da sua entrega, diante das circunstâncias de que se reveste este processo, a pergunta a ser respondida é se o pedido não podia mesmo ser requerido pelo meio eletrônico, ou seja, se não restava outra alternativa à interessada que não a de se valer do formulário em papel.

A meu ver, apenas uma das queixas apresentadas pela Recorrente e que teriam motivado a sua opção pelo uso de formulário pôde ser comprovada, qual seja, o fato de o programa PER/Dcomp não permitir mesmo que se insiram informações relacionadas a pagamentos efetuados há mais de cinco anos contados da data em que o pedido está sendo gerado. E isso, pelo fato de a Administração Tributária ter fincado posição no sentido de que o prazo de que dispõe os contribuintes para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente é de cinco anos, na linha do que estabelecem os artigos 165, I e 168, I, do Código Tributário Nacional. E, por conta disso, o tema será enfrentado logo mais adiante.

P. 4

Os demais motivos dados pela Recorrente para não ter se valido do meio eletrônico, com a devida venia, não podem ser aceitos, senão vejamos.

Ora, o fato de o programa PER/Dcomp restringir a inserção de pagamento indevido a apenas um Darf por pedido, não produz os efeitos nocivos ao bom trâmite dos processos administrativos a que se referiu a interessada, visto que, diferentemente do que supôs, não serão geradas "n" decisões, impugnações etc., visto que a cada inserção de um pagamento indevido é perguntado ao usuário acerca da existência de pedido formulado anteriormente. É dessa forma, pois, que os sistemas da SRF se certificarão da existência de vários pedidos para que o servidor, ou o operador do sistema, os aglutine num só procedimento administrativo, de modo a gerar apenas uma decisão e, se for o caso, apenas uma impugnação etc.

Da mesma forma se mostra improcedente a alegação de que o sistema não permite a inserção de informações acerca da atualização monetária devida sobre o pagamento feito indevidamente, e que isso estaria a contrariar a jurisprudência sobre o direito do contribuinte a receber seus valores devidamente corrigidos. Ora, a atualização monetária dos valores pagos a maior e cuja restituição tenha sido pleiteada está em todos os atos legais que tratam da matéria, sendo completamente despropositada a alegação da Recorrente de que os valores restituídos não se fariam acompanhar da devida atualização monetária. Veja-se, por exemplo, o disposto no *caput* do artigo 38 da IN SRF nº 210, de 30/09/2002, que versa claramente sobre a incidência da taxa Selic nos valores a serem restituídos.

Por fim, o fato de o sistema PER/Dcomp não dispor de campo específico para uma descrição mais detalhada sobre os motivos do pedido não pode ser considerado como justificativa para que os contribuintes se vejam impedidos de exercer o seu direito de defesa no caso de terem seus pedidos recusados pela administração. Ora, não obstante o sistema compile as informações e emita decisões, tudo isso de forma eletrônica, não pode significar que a ampla defesa estará sendo tolhida; pois, para o caso de uma decisão que lhe seja contrária, poderá o contribuinte se valer do rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e contestar a negativa da administração, sem qualquer prejuízo.

Feitas essas considerações e sob o lume do acima citado artigo 3º da IN SRF nº 323, de 2003, especialmente de seu parágrafo 1º, correto se mostra a decisão recorrida em considerar que o pedido de restituição envolvendo os recolhimentos efetuados após 04 de fevereiro de 1999 e até 7 de dezembro de 2002 foi de fato "não formulado".

Pedido de restituição dos pagamentos efetuados antes de 04/02/1999

Como dito acima, não havia mesmo como a interessada se valer do PER/Dcomp para postular o seu direito, de modo que o meio em papel seria a sua única opção. Por isso, será conhecido e aqui enfrentado.

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/Pasep e da Cofins, por exemplo - 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 que ainda não lançado.

Assim, diante de uma *antecipação* (pagamento) do sujeito passivo à ação do Fisco (que poderia resultar num *lançamento*), sobreviria o pronunciamento da Administração Tributária sobre ela, a *antecipação* (apurando a base de cálculo, aplicando a alíquota correspondente, atestando a data de vencimento e confrontando-a com a do pagamento etc.), *homologando* ou não aquele "lançamento" *antecipado* e, no mesmo momento, a "constituição", o "lançamento" de um crédito que poderíamos considerar como inexistente, visto que já pago. Por isso que se diz que estariámos 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. E, com a devida venia, deve ser entendido dessa forma pois, 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.

Corrobora essa argumentação o enunciado do artigo 168-A, dado pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118, em 10 de fevereiro de 2005, que assim dispõe:

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’.”

De se lembrar, porém, a discussão que sobreveio à edição da referida Lei Complementar nº 118, de 2001, ou seja, se a mesma seria prospectiva ou retroativa, pois, se, de um lado, o art. 4º da referida lei complementar foi clara ao determinar a sua aplicação retroativa³, o fazendo com base em dispositivo específico do CTN, o seu artigo 106, I⁴, de outro, o STJ e boa parte da doutrina, entenderam que a eficácia operava-se somente a partir de junho de 2005, data em que a lei entrou em vigor.

Trago a partir deste ponto excertos do voto proferido pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Presidente da 3ª Seção do Carf, no Acórdão da CSRF nº 9303-00330, Sessão de 18/11/2009, em que, por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, e em que se faz uma explanação bastante didática acerca da polêmica que se iniciou sobre a matéria.

³ Art. 4º. Esta lei entra em vigor em 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

⁴ Art 106. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

(...)

No âmbito judicial, o Superior Tribunal de Justiça, inicialmente, sem declarar formalmente a constitucionalidade do art. 4º dessa lei, decidiu, reiteradamente, por meio de sua 1º Seção, que a Lei Complementar nº 118/2005, no tocante ao art. 3º, somente entraria em vigor, em sua integralidade, à partir do mês de junho de 2005.

Contra esse entendimento insurgiu-se a Fazenda Nacional, que recorreu ao STF. Acolhido o recurso extraordinário apresentado pela Fazenda Nacional, o pleno da corte maior deu provimento ao RE 482.090-1 SP, e determinou que o STJ observasse a reserva de plenário para afastar a aplicação do art. 4º dessa lei complementar. Veja-se o excerto do acórdão do STF:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO QUE AFASTA A INCIDÊNCIA DE NORMA FEDERAL. CAUSA DECIDIDA SOB CRITÉRIOS DIVERSOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DA CONSTITUIÇÃO. RESERVA DE PLENÁRIO. ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO.

TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005, ARTS. 3º E 4º. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (LEI 5.172/1966), ART. 106, I. RETROAÇÃO DE NORMA AUTO-INTITULADA INTERPRETATIVA.

“Reputa-se declaratório de constitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidir-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição” (RE 240.096, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 21.05.1999).

Viola a reserva de Plenário (art. 97 da Constituição) acórdão prolatado por órgão fracionário em que há declaração parcial de constitucionalidade, sem amparo em anterior decisão proferida por Órgão Especial ou Plenário.

Recurso extraordinário conhecido e provido, para devolver a matéria ao exame do Órgão Fracionário do Superior Tribunal de Justiça.

Brasília, 18 de junho de 2008.

VOTO

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - (Relator):

Inicialmente, enfatizo que a discussão travada neste recurso extraordinário se limita à argüida necessidade de submissão do exame incidental de constitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da LC 118/2005 ao Órgão Especial do Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 97 da Constituição. Não se discute neste recurso extraordinário a constitucionalidade da norma que fixou a validade de uma única interpretação para a contagem do prazo prescricional para a restituição do indébito tributário.

Registro também que o e. Superior Tribunal de Justiça, em outro recurso especial e após a submissão deste recurso extraordinário ao conhecimento e julgamento do Pleno, resolveu por submeter questão análoga ao respectivo Órgão

Q.8

Especial, após decisão proferida pelo eminentíssimo Ministro Sepúlveda Pertence, nos autos do RE 486.888 (DJ de 31.08.2006). O referido precedente, firmado por ocasião do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 644.736 (rel. min. Teori Zavascki, DJ de 27.08.2007), foi assim ementado:

"CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, 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.

Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Argüição de constitucionalidade acolhida.”

Passo ao exame do recurso.

Esta é a redação dada aos arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005:

“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.”

Por sua vez, o art. 106, I, do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

Discute-se no recurso extraordinário se o acórdão recorrido violou a reserva de Plenário para declaração de constitucionalidade de lei (art. 97 da Constituição) na medida em que deixou de aplicar retroativamente o art. 3º da LC 118/2005, como determinam o art. 4º da mesma lei e o art. 106, I, do Código Tributário Nacional.

Passo a examinar, então, a questão de fundo.

Os arts. 3º e 4º da Lei Complementar 118/2005 objetivam estabelecer, com eficácia retroativa, que a prescrição do direito do contribuinte à restituição do indébito tributário pertinente às exações sujeitas ao lançamento por homologação ocorre em cinco anos contados do pagamento antecipado. Na linha do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, interpretado literalmente, a retroatividade de normas meramente interpretativas é irrestrita e, portanto, o disposto no art. 3º da LC 118/2005 também se aplica aos recolhimentos indevidos que se deram antes da publicação da referida lei complementar, independentemente da data de ajuizamento da respectiva ação judicial. Dito de outro modo, o art. 3º e o art. 106, I, do Código tributário Nacional não colocam qualquer limitação ao alcance retroativo da norma que estabelece como o prazo prescricional deverá ser computado.

Anteriormente à publicação da LC 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça firmara orientação segundo a qual o prazo para restituição do indébito tributário era de cinco anos, contados a partir da homologação do lançamento (art. 156, VII, do CTN), que poderia ser expressa ou tácita. Como o prazo de que dispõe a autoridade fiscal para homologação é de cinco

anos (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN), a prescrição do direito à restituição do indébito tributário poderia chegar a dez anos, contados do momento em que ocorria o fato gerador, se houvesse a homologação tácita do lançamento. O art. 3º da LC 118/2005, em um primeiro exame, busca superar o entendimento e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação. (Destaquei).

Para afastar a aplicação conjunta dos arts. 3º e 4º da Lei 118/2005 e do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, assim limitando a retroação às ações ajuizadas após a entrada em vigência da lei complementar em questão, o acórdão recorrido invocou precedente da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (EREsp 327.043). O mencionado precedente, ainda não publicado, apoia-se no princípio constitucional da segurança jurídica, como se lê no registro feito pelo eminentíssimo relator do acórdão recorrido. Ministro Luiz Fux:

"O acórdão embargado assentou que a Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EREsp 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005)".

A Lei Complementar 118/2005 não foi declarada inconstitucional pela Primeira Seção, tendo apenas sido limitada sua incidência às demandas ajuizadas após sua entrada em vigor (09 de junho de 2005), em homenagem, entre outros, ao princípio da segurança jurídica, consoante perfilhado no voto-vista desta relatoria: "a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada "surpresa fiscal". Na lúcida percepção dos doutrinadores, "Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal." (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300). (...) À mingua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrá-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do

julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de constitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubiosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios ”.

Ao deixar de aplicar os dispositivos em questão por risco de violação da segurança jurídica (princípio constitucional), é inequívoco que o acórdão recorrido declarou-lhes implícita e incidentalmente a constitucionalidade parcial. Vale dizer, como observou a Primeira Turma desta Corte por ocasião do julgamento do RE 24.0.096 (rei. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 21.05.1999), “reputa-se declaratório de constitucionalidade o acórdão que - embora sem o explicitar - afasta a incidência da norma ordinária pertinente à lide para decidi-la sob critérios diversos alegadamente extraídos da Constituição”.

Portanto, ao invocar precedente da Seção, e não do Órgão Especial, para decidir pela inaplicabilidade de norma ordinária federal com base em disposição constitucional, entendo que o acórdão recorrido deixou de observar a necessária reserva de Plenário, nos termos do art. 97 da Constituição.

Em sentido semelhante, registro as seguintes passagens do voto proferido pelo eminentíssimo Ministro Sepúlveda Pertence, por ocasião do julgamento de recente precedente (RE 544.246, rei. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 08.06.2007):

“A inaplicação dos dispositivos questionados da LC 118/05 a todos processos pendentes reclamava, pois, a declaração de sua constitucionalidade, ainda que parcial.

Foi o que fez, na verdade, o acórdão recorrido.

Não importa que o precedente invocado da Primeira Seção do Tribunal a quo, EREsp 328043 tenha declarado incidir a lei nova nas ações propostas a partir de sua vigência.

O distingo - dada a irretroatividade irrestrita preceituada nos arts. 3º e 4º da LC 118/05 importou na declaração de constitucionalidade parcial deles, malgrado sem redução de texto.

Estou, pois, em que, assim decidindo – com fundamento em precedente da Seção e não, do Órgão Especial o acórdão recorrido contrariou efetivamente a norma constitucional da “reserva de plenário”, do art. 97 da Lei Fundamental.

É como voto”.

Do exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe provimento, para que a matéria seja devolvida ao órgão fracionário do Superior Tribunal de Justiça, para que seja observado o art. 97 da Constituição.”

Da leitura do acórdão, dúvida não há que, segundo o Supremo Tribunal Federal, qualquer medida no sentido de afastar a aplicação de dispositivo de lei vigente, importa em controle incidental de constitucionalidade.

Diante desse posicionamento da Corte Maior, o STJ, por sua corte especial, declarou a constitucionalidade da parte final do art. 4º da lei em comento, e, após isso, firmou o entendimento de que o disposto no art. 3º da citada lei somente produz efeitos sobre as ações de repetição que se referirem a indébitos pertinentes a fatos geradores ocorridos a partir de junho de 2005.

Em outro giro, como bem destacou o Ministro Joaquim Barbosa no voto condutor do acórdão transcrito linhas acima, o art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 pretendeu superar o entendimento vigente sobre o termo inicial da prescrição e firmar uma única possibilidade interpretativa para a contagem do prazo de prescrição de indébito relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação. Agora, se o art. 4º, que determinou a aplicação retroativa da interpretação trazida no art. 3º, padece de vício de constitucionalidade, não cabe a este Colegiado isto declarar, pois, como se sabe, há disposição legal expressa no sentido de afastarmos a aplicação de lei por vício de constitucionalidade, salvo as exceções nele previstas, o que não é o caso dos autos. Vide art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009. A norma inserta nesse dispositivo do Processo Administrativo Fiscal foi reproduzida no art. 62 do atual regimento interno do CARF.

Não bastasse, o enunciado da **Súmula CARF nº 2**, consolidada no Anexo III da Portaria CARF nº 106, de 21 de dezembro de 2009, dispõe que "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária".

Em resumo, portanto, entendo que a normatização da repetição de indébito está toda tratada pelo CTN, mais especificamente, no art. 168, com a interpretação autêntica trazida pelo art. 3º da Lei complementar nº 118/2005, de forma que, o prazo de que dispõem os contribuintes para formular o pedido de repetição de indébito é de cinco anos contados da data do pagamento.

Assim, considerando que o sujeito passivo protocolizou seu pedido de repetição em 04/02/2004, os pagamentos compreendidos no período anterior a não podem ser restituídos e/ou compensados, fulminados que foram pelos institutos da decadência/prescrição.

Conclusão

Em face de todo o exposto, considero atingido pela decadência o pedido de restituição relacionado aos pagamentos efetuados antes de 04/02/1999, prejudicada a análise de mérito do pedido, e nego provimento ao Recurso Voluntário na parte correspondente aos pagamentos efetuados após 03/02/1999.

Odassi Guerzoni Filho