



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

Processo nº 13502.000409/2005-30
Recurso nº 135.571 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.057 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2009
Matéria COFINS
Recorrente EDN Poliestireno do Sul Ltda.
Recorrida DRJ-Salvador/BA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1998 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 da 2ª câmara / 2ª turma ordinária da segunda seção de julgamento do CARF , por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior e Leonardo Siade Manzan que davam provimento.

NAYARA BASTOS MANATTA
Presidenta

MARCOS TRANCHESI ORTIZ
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Julio César Alves Ramos, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz e Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente).

Relatório

Em junho de 2005, a recorrente formulou pretensão à restituição de valores que alega indevidamente recolhidos a título de COFINS entre 10.02.1998 e 08.01.1999 – períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1998 – em virtude da incidência da mencionada exação sobre receitas decorrentes da venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, alegadamente sujeitas ao benefício isençional aplicado à exportação de mercadoria para o exterior, por força do Decreto-lei nº 288/67.

A DRF em Camaçari/BA, destinatária do pedido, prolatou despacho decisório (fls. 42/48) denegando-o sob o fundamento de que a contribuinte teria decaído do direito à restituição quando da protocolização do requerimento, uma vez que o prazo quinquenal para tanto teria início na data dos pagamentos tidos por indevidos, consumando-se, portanto, quanto ao último deles em 08.01.2004.

Na manifestação de inconformidade que opôs, sustentou a ora recorrente que:

(i) o artigo 168, inciso I, do CTN estabelece a “*data da extinção do crédito tributário*” como termo inicial do prazo de cinco anos dentro dos quais pode o sujeito passivo requerer à administração a restituição do indébito;

(ii) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito tributário somente se extingue, *ex vi* dos artigos 150, §4º e 156, VII do CTN, com a homologação (expressa ou tácita) do pagamento efetuado antecipadamente, e

(iii) os pagamentos indevidos que fez a título de COFINS foram homologados tacitamente, eis que sobre eles a administração fiscal não se pronunciou expressamente, razão pela qual o início do prazo decadencial aconteceu, para o último período de apuração, em dezembro de 2003.

Para desprover a manifestação de inconformidade, a DRJ recorrida serviu-se do mesmo fundamento já anteriormente construído no despacho decisório e, ademais, declarou a própria incompetência para conhecer do argumento de constitucionalidade do artigo 14, §2º, inciso I, da MP nº 2.037/00, no que excluiu da isenção nela concedida às exportações as vendas efetuadas a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, no que se refere ao PIS e à COFINS.

É por força do recurso voluntário manejado pela contribuinte, cujos fundamentos reproduzem, em síntese, o já sustentado perante a Primeira Instância, que os autos sobem a este Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Relator

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

Como relatado mais acima, os motivos pelos quais a DRF negou o pedido de restituição, motivos estes repetidos no acórdão da DRJ recorrida, são exclusivamente “de direito”. Cingem-se à decadência do direito à repetição do indébito e à permissão das autoridades julgadoras administrativas para reconhecer a inconstitucionalidade de lei (medida provisória, na hipótese) em vigor. Não se questiona seja o montante dos alegados créditos, seja a efetiva origem das receitas que a recorrente afirma invalidamente expostas à tributação. Detenho-me, pois, na procedência das razões do indeferimento.

Está-se novamente às voltas com a questão do prazo para o exercício da pretensão à repetição do indébito tributário, preliminar esta que, a depender da orientação adotada, sequer permitirá *in casu* que se ingresse no debate de mérito.

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 princípio 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 tícita

(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 eloquentes 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 vénia, 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 imponível, 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”.

Efetuado 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.

Seempre 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.

Dai porque, diz a doutrina, a 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 deferimento 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 inicio 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 pagamento mais recente a que procedeu a recorrente data de 08 de janeiro de 1999, seu direito à repetição pereceu em 08 de janeiro de 2004. Como o protocolo do pedido só se deu em junho de 2005, reconheço a decadência integral da pretensão e, com este fundamento, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 05 de março de 2009

MARCOS TRANCHESI ORTIZ