



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

Processo nº 13707.004328/2002-60
Recurso nº 253.689 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.578 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente CROMOS S.A. TINTAS GRÁFICAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 25/07/1994

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.

LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05, ART. 4º. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JUDICANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA AFIRMAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A competência dos órgãos judicantes da Administração Pública, incluindo os órgãos fracionados do CARF, para pronunciar a inconstitucionalidade incidental de preceito de lei, *in casu*, do artigo 4º, da Lei Complementar nº. 118/05, supõe que o Plenário do E. STF o tenha feito anteriormente, ainda que em controle difuso.

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.

Antonio Carlos Atulim - Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

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

Relatório

A ora recorrente endereçou à DRF-Rio de Janeiro, em 17.12.2002, pedido de restituição de valores por ela recolhidos a título de multa moratória, como decorrência do adimplemento tardio, porém espontâneo, de obrigações relativas a variadas espécies tributárias federais, entre as quais a COFINS, a CSLL, o IRPJ, o IRRF e o IPI. Sustentava que, tendo efetuado o pagamento antes da instauração de eventual ação fiscal, o artigo 138 do CTN lhe asseguraria a insujeição à sanção administrativa, razão pela qual teria direito à restituição de tudo o quanto recolhera sob tal rubrica.

O órgão preparador, via despacho decisório de fls. 110, negou por inteiro a pretensão, escorado em dois fundamentos: o da decadência do direito, eis que formalizado o pedido depois de transcorrido o quinquênio legal contado a partir do pagamento mais recente requerido em devolução; e o da inaplicabilidade do artigo 138 do CTN às sanções de caráter meramente indenizatório, entre as quais entendeu estar a multa moratória prevista pelo artigo 61, da Lei nº 9.430/96.

Em sua manifestação de inconformidade de fls. 112/120, a recorrente se debateu contra os fundamentos da denegação. No que se refere à preliminar, se apegou ao entendimento prevalecente no E. STJ, de acordo com o qual a extinção do crédito tributário, nas espécies sujeitas a lançamento por homologação, somente se daria com a homologação (expressa ou tácita) a cargo da autoridade administrativa. E daí que, a prevalecer a orientação, o prazo para o exercício do direito à repetição do indébito poderia ser de até dez anos, contados do respectivo fato gerador. No mérito, sustentou a recorrente, com embasamento em doutrina especializada, que tanto quanto a multa “de ofício”, a multa moratória teria caráter sancionatório, punitivo, e que, em vista disso, a denúncia espontânea da infração a afastaria.

Ainda no órgão preparador e antes que sobreviesse o julgamento de Primeira Instância, o pedido de restituição foi desmembrado: de acordo com as representações de fls. 127/128 e 129/130, verifico que, nestes autos, sobreviveu somente a pretensão à repetição da multa de mora acrescida aos débitos de COFINS recolhidos intempestivamente, enquanto que o consectário correspondente a todas as demais espécies tributárias originalmente insertas no pedido de restituição foi apartado para autos em separado destes ora em julgamento.

Na DRJ-Rio de Janeiro II, o pedido voltou a ser negado, repetindo-se a fundamentação que já constituía a motivação do despacho decisório (fls. 132/138).

É, então, pela via do recurso voluntário de fls. 141/147 que este Colegiado é instado a se pronunciar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

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, preliminar esta que, a depender da orientação adotada, sequer permitirá, *in casu*, que se ingresse no debate do mérito propriamente dito.

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 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 ato 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.

Daí porque, a meu sentir, o contido no artigo 3º, da LC no. 118/05 não passa de interpretação autêntica. Isso porque, sem prejuízo do ali estatuído, já defluiu de dispositivos postos originalmente no CTN – sobretudo, dos artigos 150 e 168, inciso I – que o fato extintivo do crédito tributário apurado pelo sujeito passivo está no pagamento antecipado e não na homologação, expressa ou tácita, a cargo da autoridade fiscal.

Mas digo mais. O artigo 4º da referida LC no. 118/05 veiculou norma segundo a qual a regra estabelecida no artigo 3º, a propósito do termo inicial do prazo decadencial, teria aplicação retroativa, em alusão ao seu caráter interpretativo. Veja-se:

“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”.

Inicialmente sem declarar a inconstitucionalidade do preceito, a Primeira Seção do E. STJ decidiu reiteradas vezes, por invocação do princípio constitucional da segurança jurídica, no sentido de diferir a aplicabilidade do disposto no artigo 3º, a fim de que somente as demandas judiciais propostas após 9 de junho de 2005, cento e vinte dias após a promulgação do diploma, se sujeitassem a ele (REsp nº 709.805).

Por provocação da Fazenda Nacional, via recurso extraordinário, o Plenário do STF entendeu, então, que a resposta entregue pelo STJ implicava declaração incidental de inconstitucionalidade do aludido artigo 4º, da LC nº 118/05, eis que equivalia à recusa de seu comando sob fundamento extraído da CF/88. Veja-se, por exemplo, o decidido no RE nº 482.090:

“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 Nº. 5.172/66). ART. 106, I. RETROAÇÃO DE NORMA AUTO-INTITULADA INTERPRETATIVA.

‘Reputa-se declaratório de inconstitucionalidade 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’ (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 inconstitucionalidade, 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.”

Para aqui se aderir à proposta jurisprudencial emanada no STJ na matéria, seria, portanto, preciso que se pronunciasse, explícita ou implicitamente, a inconstitucionalidade de parte do aludido artigo 4º, da LC nº 118/05. Só assim seria logicamente possível declinar da aplicação do seu comando, no que se refere à eficácia temporal do artigo 3º.

E o obstáculo, aí, está na incompetência dos órgãos administrativos judicantes, dado que, ao menos até o momento, o Plenário do STF não se pronunciou sobre o assunto. É o que estabelecem o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, com a redação que lhe deu a Lei nº 11.941/09, e o artigo 62, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF. Confira-se o primeiro:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§6º. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (...)”

Este, aliás, tem sido o posicionamento mais recente do CARF na matéria, entre cujos julgados se insere o do recurso especial nº 233.870, ao qual se aplicou, inclusive, o previsto no artigo 47 do Anexo II, do Regimento Interno acerca dos recursos repetitivos. Veja-se:

“PIS – REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O dies a quo para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.”
(acórdão nº 9303-00.600, j. 02.02.2010)

Orientação semelhante tem prevalecido nas Turmas Julgadoras da Terceira Seção, exemplo do que é o seguinte acórdão prolatado ao ensejo do julgamento do recurso voluntário no. 153.913, em fevereiro de 2009, sob relatoria do Conselheiro Odassi Guerzoni Filho:

“PASEP. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na forma do §1º. do art. 150 do CTN, a extinção do crédito tributário se dá com o pagamento do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA.

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

Como, na hipótese em julgamento, o pagamento da sanção moratória debatido pela recorrente se deu em 25.07.1994 (fls. 20), seu direito à repetição pereceu em 25.07.1999. Como o protocolo do pedido só se deu em dezembro de 2002, reconheço a decadência integral da pretensão e, com este fundamento, nego provimento ao recurso voluntário.

Marcos Tranchesí Ortiz



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 05/11/2010 11:47:17.

Documento autenticado digitalmente por MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 05/11/2010.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO CARLOS ATULIM em 18/05/2011, JOSE DE JESUS MARTINS COSTA em 27/12/2010 e MARCOS TRANCHESI ORTIZ em 05/11/2010.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 02/03/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP02.0320.11468.2XGX

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

6B90CCAD73CD2FC4A4A925E18528A497607CBB40