



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

Processo nº 13807.004301/2002-49
Recurso nº 13.807.004301200249 Voluntário
Acórdão nº **3401-01.682 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de janeiro de 2012
Matéria IPI - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS - DCOMP - DECADÊNCIA - PROVAS
Recorrente GRÁFICA ROMITI LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2001

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO. LIMITE TEMPORAL PARA O NÃO RECONHECIMENTO DO CRÉDITO. APLICABILIDADE DOS PRAZOS DECADENCIAIS PREVISTOS NO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

Não obstante admita-se que o saldo credor de IPI, a teor das específicas regras contidas no Regulamento do IPI, pode ser considerado como uma forma de pagamento antecipado para fins de caracterização da homologação tácita, não é de se aplicar qualquer limite temporal à análise do Fisco quanto à sua formação, mormente se postulado em pedido de ressarcimento para utilização em procedimento de compensação de débitos. A observância do prazo decadencial deve estar voltada para a constituição de crédito tributário e não para os casos, como este, em que a desconconsideração do saldo credor não implicou no exsurgimento de saldo devedor.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA DA AÇÃO PUNITIVA DO FISCO. INOCORRÊNCIA.

A regra do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, que estabelece em cinco anos o prazo para as ações punitivas da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, não se aplica nos casos de não reconhecimento de saldo credor de IPI; primeiro, pela disposição expressa contida no seu art. 5º, de que referida regra não se aplica aos processos de natureza tributária, e, segundo, *ad argumentandum*, que não houve punição alguma.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

O § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é claro ao fixar como marco inicial de contagem do prazo de cinco anos para que seja

homologada a compensação, com sendo o da data da entrega da Declaração de Compensação e não o da entrega do Pedido de Ressarcimento, que, entregue em formulário e de forma isolada, não pode ser considerado como um “pedido de ressarcimento e de compensação” ao mesmo tempo.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESCUMPRIMENTO DE PRAZOS FIXADOS PELOS ARTIGOS 48 E 49 DA LEI nº 9.784/1999. INOCORRÊNCIA.

Além de sua aplicação ser apenas subsidiária ao regramento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, os dispositivos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, tidos como infringidos, foram, na verdade, rigorosamente atendidos, pois, da data da conclusão da “instrução” do processo até a ciência da interessada quanto ao teor do despacho decisório, não se passaram os trinta dias fixados.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. FALTA DE INTIMAÇÃO PARA A APRESENTAÇÃO DAS NOTAS FISCAIS. PRESUNÇÃO. PROVA EMPRESTADA. POSSIBILIDADE.

A falta de intimação para a apresentação das notas fiscais no processo restou suprida com informação colhida pelo Fisco em outro processo administrativo de pedido de ressarcimento da própria interessada [prova emprestada], na qual restou evidenciado que de nada adiantaria a intimação. Desta forma, a presunção do Fisco - de que, se a interessada informara não possuir as notas fiscais do ano de 2002, por sentir-se desobrigada a teor da regra contida no art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por certo não teria também as notas fiscais do ano de 2000 - acabou por ser confirmada, nenhum prejuízo causando à Recorrente. Além disso, o dispositivo invocado pela Recorrente está voltado para a constituição de crédito tributário e não para a revisão ou o não reconhecimento de saldo credor de IPI.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. SALDO CREDOR DE IPI. DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

Por si só as planilhas, os livros fiscais e a contabilidade, não se prestam a atestar a veracidade do saldo credor de IPI indicado em pedido de ressarcimento. Antes, representam meros indícios, que só podem ser confirmados mediante a apresentação das notas fiscais correspondentes.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em afastar a preliminar de impossibilidade de exame passados cinco anos entre o pedido de ressarcimento e sua apreciação pela Administração, vencidos o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte e a Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro, que apresentará declaração de voto. Por unanimidade de votos, em rejeitar as demais questões preliminares suscitadas. Por maioria de votos, em rejeitar a alegação de impossibilidade de adoção de prova emprestada para suprir a falta de intimação, vencida a Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro que considerava nulo o procedimento pela falta de intimação. Por unanimidade de votos, quanto ao mérito, negou-se provimento ao recurso.

Júlio César Alves Ramos - Presidente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/03/2012 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 26/03/2012

2 por ODASSI GUERZONI FILHO, Assinado digitalmente em 27/03/2012 por JULIO CESAR ALVES RAMOS

Impresso em 27/03/2012 por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA

Processo nº 13807.004301/2002-49
Acórdão n.º **3401-01.682**

S3-C4T1
Fl. 187

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Ângela Sartori, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Adriana Oliveira e Ribeiro.

CÓPIA

Relatório

O presente processo foi formalizado em 07/05/2002 por conta de Pedidos de Ressarcimento de saldo credor de IPI dos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2001, totalizando R\$ 1.120.457,28, os quais foram acompanhados de um “Relatório de Apuração do Saldo de IPI” envolvendo os períodos de apuração de 01/09/2000 a 31/03/2002.

Posteriormente, em 13/12/2004, a interessada procedeu à entrega de quatro Declarações de Compensação de Débitos – Dcomp por meio eletrônico indicando como origem do crédito a ser aproveitado os valores constantes de cada um dos pedidos acima referenciados, bem como indicando o número deste processo administrativo.

Em 03/10/2008 a Equipe de Análise de Processos de Tributos Diversos da Derat em São Paulo, invocou a regra do art. 19 da IN SRF 600/2005, e remeteu o processo para análise à Divisão de Fiscalização, a qual, em face da mudança de endereço da interessada, remeteu à DRF de Osasco-SP em 23/09/2009.

À fl. 65 consta um Despacho da DRF em Osasco lavrado em 20/10/2009 nos seguintes termos, *verbis*:

“Este processo foi encaminhado a esta SAPAC, em 07/10/2009, considerando a informação de fls. 64, considerando a iminência do prazo de 13/12/2009, e entendendo, s.m.j., não haver mais condições temporais para a execução de procedimento fiscalizatório, encaminhe-se ao GAB/DRF/OSA, com nossa proposta de retorno deste ao SEORT/DRF/OSA.”

Em 06/11/2009, com base em parecer da Seção de Orientação e Análise Tributária - Seort da DRF em e Análise Tributária, o Delegado da DRF de Osasco negou o direito ao crédito postulado e não homologou as compensações declaradas.

Referido parecer da Seort é o de nº 1.395/2009 (fls. 71/73), onde se verifica que o não atendimento do pleito da interessada fundou-se nos seguintes “considerandos”:

“Considerando que, preliminarmente à apreciação do pleito deste processo, constata-se que os pedidos de ressarcimento de IPI protocolizados pelos processos nºs 13807.011935/00-70 e 13807.004302/2002-93, referentes aos períodos de apuração 1º trimestre/1999 e 1º trimestre/2002, respectivamente, foram Indeferidos/Compensação Não Homologadas pela DERAT/SP, como segue:

(...)

Considerando que o interessado, no processo nº 13807.004302/2002-93 que se refere ao pedido de ressarcimento de IPI do 1º trimestre de 2002, **informou não ter mais Notas Fiscais que deram origem ao crédito**, conforme consta do Despacho Decisório proferido pela DERAT/SP que indeferiu o pleito/não homologou a compensação (fls. 67/70).

Considerando que o contribuinte tem informado **não ter mais Notas Fiscais que deram origem ao crédito** de período de apuração posterior (**1º trimestre/2002**) ao do presente pedido (**1º trimestre/2001 ao 4º trimestre/2001**), que são elementos imprescindíveis à apreciação do pleito, bem como, caso o mesmo seja intimado neste processo, possivelmente apresentará a mesma alegação, não comprovando o

crédito, o pedido deve ser indeferido e as compensações atreladas não homologadas.” (destaques do original)

Na Manifestação de Inconformidade a interessada, preliminarmente, alegou que o prazo de que dispunha a Receita Federal para homologar ou não o seu pedido findou em 07/05/2007 e, tendo a decisão se dado em 06/11/2009, teria havido a homologação tácita das compensações.

Além disso, vislumbrou irregularidade no fato de a decisão ter se dado após sete anos da data em que formulou o pedido, o que consistiria em infração à letra do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e à dos art. 48 e 49 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabeleceriam prazo para a conclusão dos processos administrativos.

No mérito, contestou o fundamento utilizado pela DRF para o indeferimento, especialmente por se tratar do que considerou como “prova emprestada” e de mera presunção de que o seu comportamento em outros casos – a interessada teria deixado de apresentar os documentos fiscais comprobatórios do direito postulado - seria repetido neste processo.

Contestou também a interessada o fato de sequer ter sido intimada a apresentar as notas fiscais do período de apuração em questão, e, que, mesmo assim, a partir de janeiro de 2006, não mais estaria obrigada à guarda de tais documentos, a teor do disposto no art. 446 do RIPI e do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que fixa esse prazo em cinco anos. Anexou à sua defesa peças do processo administrativo nº 13807004301200249, que trata de caso análogo a este, referindo-se ao 1º trimestre de 2002.

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP considerou improcedente os termos da impugnação sob os seguintes argumentos: a) afastou a nulidade suscitada pela falta de intimação, pois, ao atestar na sua Manifestação de Inconformidade que não mais dispunha das notas fiscais capazes de demonstrar o seu direito, e isso por conta de supor não mais estar obrigada a mantê-las em bom estado e/ou disponibilizá-las ao Fisco em face do transcurso do prazo de cinco anos a que se referem o art. 446 do RIPI e o art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a DRJ considerou que a falta de intimação não trouxe nenhum prejuízo à interessada, vez que não haveria ela como atendê-la e tampouco trazer ao processo qualquer elemento novo e essencial para sua solução. Concluiu, neste tópico, que, por conta disso, o Despacho da DRF é válido pois o motivo nele alegado passou a existir. Invocou, para tanto, a observância aos princípios da verdade material e da economia processual.

Referindo-se aos documentos acostados aos autos pela interessada, a DRJ argumentou que em casos de pedido de reconhecimento de crédito, o ônus da prova caberia ao interessado, a teor do disposto no art. 333 do CPC. Além disso, que o prazo de cinco anos suscitado pela interessada e previsto no art. 446 do RIPI é decadencial, ou seja, está voltado para o direito da Fazenda constituir crédito tributário. Invocou ainda a instância de piso a necessidade de cumprimento das regras constantes do art. 264 e parágrafos, do RIR/1999; as dos arts. 39, 40 e 4º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Aduziu ainda a instância de piso que a falta de comprovação da existência do crédito postulado, o que poderia se dar mediante a entrega de notas fiscais de compra, inviabiliza o atendimento do pleito por parte da Administração Tributária.

Quanto à homologação tácita, considerou a DRJ não ter ocorrido, haja vista que o prazo de cinco anos a que alude o § 5º do art. 74, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, começa a contar da data da entrega da Dcomp (que, no caso, se deu em 13/12/2004) e não da entrega do Pedido de Ressarcimento (entregue em 07/05/2002) ao qual as compensações estão vinculadas.

Por fim, afastou também a DRJ, para os casos de pedidos de ressarcimento de créditos de IPI, a aplicação do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem como do art. 49 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, neste caso, por se tratar de norma a ser utilizada apenas em caráter subsidiário.

No Recurso Voluntário a Recorrente, em sede de preliminar e inovando em relação à peça impugnatória, alegou que não poderia a DRF, em 2009, ter efetuado uma glosa dos créditos de IPI originados nos períodos em questão [1º/01/2001 a 31/12/2001], haja vista terem transcorrido mais de cinco anos de que dispunha para tanto, a teor, segundo entende, da regra contida no art. 149, incisos V e VII, § único do Código Tributário Nacional.

Para a Recorrente, o fato de não ter o Fisco admitido como válido o saldo credor daquele período consiste em verdadeira negativa de homologação do lançamento que ela, a então interessada, fizera em seus livros fiscais e que, a rigor, tivera a sua homologação tácita por força do prazo fixado pelo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Neste ponto, considera a Recorrente que o que se homologa não é o pagamento antecipado pelo contribuinte, mas toda a sua atividade, que, no caso, consistiria na apuração do saldo credor. Cita, em seu favor, doutrina e decisões administrativas, bem como invoca o art. 835 do RIR/2000 e a IN SRF 94/1997, art. 3º.

Ad argumentandum, isto é, caso se considere que o prazo do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, estaria direcionado à constituição do crédito tributário, ainda assim caberia a aplicação de outra regra para que não prosperasse a glosa efetuada em seus créditos, qual seja, a do art. 1º da Lei 9.783, de 23/11/1999, segundo a qual prescreve em cinco anos o poder de polícia da Administração Pública Federal.

Ainda na linha de que não poderia ser desobedecido o prazo de cinco anos para a revisão de seus créditos, colacionou decisões do então denominado 1º Conselho de Contribuintes e da CSRF versando sobre a impossibilidade de reexame de situações passadas com repercussão futura.

Para sustentar ter havido a homologação tácita a que alude a regra do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Recorrente argumentou que o seu pedido de ressarcimento [entregue em 07/05/2002] deve ser considerado como um “pedido de ressarcimento e compensação”, e não como um retificador do pedido original, pois, a seu ver, a entrega da Dcomp [13/12/2004] nada mais significa que uma ratificação daquele pedido de ressarcimento, inclusive, por ter sido utilizado na Dcomp o mesmo número do processo administrativo que foi atribuído ao pedido de ressarcimento.

Repetiu que a decisão da DRF não teria observado as regras dos art. 48 e 49 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em relação ao prazo para a prolação de decisão.

No mérito, repetiu o argumento de que não fora intimada para apresentar as notas fiscais comprobatórias do direito pleiteado e que não poderia a DRF ter presumido que não as apresentaria. Aproveitou para juntar aos autos planilhas que, segundo ela, demonstrariam a aquisição de insumos, e clamou pela realização de uma perícia nos documentos, contabilidade, escrita fiscal e outros documentos.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 30/08/2010, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 24/09/2010. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Como visto no início do Relatório, ocorreu aqui que a Unidade da Receita Federal responsável por manifestar-se quanto ao pleito do contribuinte – um pedido de ressarcimento de IPI formulado em 07/05/2002 e referindo-se a saldos credores apurados ao longo de todo o ano de 2001, seguido de uma *Dcomp* entregue em 13/12/2004 para a compensação de débitos vencidos e com a indicação daquele crédito alegado no pedido de ressarcimento - não conseguiu atender ao disposto no artigo 19 da IN SRF nº 600, de 2005¹, dispositivo este, aliás, invocado pela outra Unidade da SRF (Derat de São Paulo), e, diante de uma premência admitida², resolveu por bem basear-se na presunção de que o comportamento manifestado pela interessada em outro processo administrativo se repetiria neste processo.

Ou seja, presumiu a autoridade fiscal que, tendo sido intimada a interessada para apresentar as notas fiscais de entrada noutro processo de ressarcimento – créditos de IPI do 1º trimestre de 2002 – e lá respondido que não mais dispunha das mesmas e que tampouco estaria obrigado a apresentá-las, em face de ter transcorrido o prazo de cinco anos de que dispõe o art. 446 do RIPI, o mesmo se daria aqui, neste processo, caso tivesse sido feita a intimação. Em outras palavras, se alegara naquele processo que não mais dispunha das notas fiscais do primeiro trimestre de 2002, certamente diria a mesma coisa, caso intimada fosse a apresentar notas fiscais do ano de 2001.

Assim, sopesando os dois motivos – a sua premência de prazo³ e o comportamento anterior da interessada – não fez a intimação e tomou emprestado o Despacho Decisório que fora proferido naquele outro processo para justificar o indeferimento do crédito deste processo.

Preliminares suscitadas

a) decadência do direito de “reconstituir” o saldo credor após passados cinco anos de sua formação

¹ Art. 19. A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos do IPI poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação, pelo estabelecimento que escriturou referidos créditos, do livro Registro de Apuração do IPI correspondente aos períodos de apuração e de escrituração (ou cópia autenticada) e de outros documentos relativos aos créditos, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal no estabelecimento da pessoa jurídica a fim de que seja verificada a exatidão das informações prestadas.

² "iminência do prazo de 13/12/2009", à fl. 60.

³ Ocorreria a homologação tácita das compensações em 13/12/2009.

A Recorrente contesta o fato de a autoridade fiscal ter feito o que considerou como uma “revisão de lançamento”, isto é, ao não reconhecer o direito ao saldo credor postulado, procedeu, na verdade, a uma “glosa” de créditos, os quais, segundo ela, já não mais poderiam ser questionados pelo Fisco, a teor do prazo de cinco anos a que alude o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, combinado com o parágrafo único do art. 149 do mesmo *Codex*.

É que, referindo-se o pedido a créditos do ano de 2001, somente foi apreciado pelo Fisco em outubro de 2009. Assim, considera a Recorrente que a homologação tácita prevista no citado § 4º do art. 150 é a de uma atividade e não a de um pagamento.

❶ Homologação tácita

A primeira delas envolve a figura da “**homologação tácita**” dos lançamentos por homologação, como é o caso do IPI, de que versa este processo.

Com a devida vênia e admitindo a existência de opiniões divergentes, tais como a da ora Recorrente, e até mesmo nesta Turma, além de respeitável doutrinadores, tais como Eurico Marcos Diniz de Santis, segundo o qual “Não há de se falar de homologação de pagamento, pois, basta estar o crédito regularmente declarado para que se dê a homologação⁴, considero que o que se homologa não é a atividade do contribuinte, mas, sim, aquele pagamento antecipado que efetuou. Em outras palavras, para mim, se não efetuou pagamento algum, não há o que ser homologado.

Explico o que quero dizer a partir da transcrição do *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. (grifei)

Para mim, a “*atividade assim exercida pelo obrigado*” a que se refere a parte final do *caput* do art. 150 do Código Tributário Nacional não é outra senão a atividade de antecipar o pagamento “*sem prévio exame da autoridade administrativa*”. Em outras palavras, o que a autoridade administrativa homologa é o pagamento antecipado e não, consoante muitos entendem, a simples atividade do sujeito passivo que, inclusive, pode consistir em nada pagar.

Eis o pensamento de Luciano Amaro a respeito⁵:

“E o lançamento? Este – diz o Código Tributário Nacional – opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em ‘homologação do pagamento’, se é isso que o Código parece ter querido dizer.” (grifei)

Assim, tendo o contribuinte recolhido qualquer importância diferente de zero terá *antecipado o pagamento* o qual ficará, desde então, à disposição do Fisco para ser homologado, ou não, no prazo de cinco anos. Havendo a homologação expressa dentro do prazo de cinco anos, extinta está a obrigação tributária e, em não a havendo no referido prazo,

⁴ in Lançamento Tributário, 3ª ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 156.

⁵ in Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., São Paulo, Saraiva, 2005, p. 364.

ocorre a homologação tácita e decaído está o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário decorrente de eventuais diferenças no recolhimento efetuado.

Essa é, portanto, a leitura que faço da regra contida no referido § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, o que, inexoravelmente, me impele para que sempre adote a regra do inciso I do artigo 173 nas hipóteses em que não haja o pagamento antecipado e para fins de contagem do prazo decadencial. Claro, referindo-me sempre aos tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação.

Penso que tal entendimento não discrepa daquele esposado em algumas decisões do STJ em que se dá ênfase para a existência de pagamento antecipado para que algo seja homologado, a teor, por exemplo, do voto proferido pelo Ministro Castro Meira nos EDcl no REsp 947988/Al, de 02/12/200/, Dje 19/12/2008, conforme ementa abaixo transcrita:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o Fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art.150, § 4º, do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar, nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, do CTN, cujo prazo decadencial se rege pela regra geral do art. 173, I, do CTN: cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. A tese segundo a qual a regra do art. 150, § 4º, do CTN deve ser aplicada cumulativamente com a do art. 173, I, do CTN, resultando em prazo decadencial de dez anos, já não encontra guarida nesta Corte.

Precedentes.

4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.” (grifei)

De qualquer modo e aproveitando o ensejo da menção do posicionamento do STJ, tem-se que esse Tribunal sedimentou a jurisprudência, em sede, inclusive, de Recurso Repetitivo [REsp 973.733/SC, de 12/08/2009, Dje 18/09/2009], na linha de que a existência do pagamento antecipado se reveste no fator determinante para fins de adoção da regra de contagem do prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir crédito tributário mediante lançamento de ofício, ou seja, se a regra do § 4º do artigo 150, ou se a do inciso I, do art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Essas são as minhas razões, portanto, para divergir da Recorrente quanto ao que se está homologando.

Pois bem, partindo dessa premissa, permitam-me repetir, de que, havendo o pagamento antecipado, homologado está o lançamento, é preciso verificar se o caso em questão

– que versa sobre um “saldo credor de IPI” – pode ser considerado como um “lançamento homologado”.

Tratando-se de IPI, a regra para fins de verificação da ocorrência ou não de homologação tácita possui algumas peculiaridades, especialmente para fins de caracterização da existência do tal “pagamento antecipado”, senão vejamos:

→ RIPI/98 [Decreto nº 2.637, de 23/06/1998]

“CAPÍTULO VII - DO LANÇAMENTO

Conceito

Art. 109. Lançamento é o procedimento destinado à constituição do crédito tributário, que se opera de ofício, ou por homologação mediante atos de iniciativa do sujeito passivo da obrigação tributária, com o pagamento antecipado do imposto e a devida comunicação à repartição da Secretaria da Receita Federal, observando-se que tais atos (Lei n.º 4.502, de 1964, arts. 19 e 20, e Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 142, 144 e 150):

(...).

Lançamento por homologação

Art. 110. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, de que trata o artigo anterior, serão efetuados, sob a sua exclusiva responsabilidade (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 20):

(...)

Art. 111. Os atos de iniciativa do sujeito passivo, no lançamento por homologação, aperfeiçoam-se com o pagamento do imposto ou com a compensação do mesmo, nos termos dos arts. 190 e 191 e efetuados antes de qualquer procedimento de ofício da autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150 e § 1º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 73 e 74).

Parágrafo único. Considera-se pagamento:

I - o recolhimento do saldo devedor, após serem deduzidos os créditos admitidos dos débitos, no período de apuração do imposto;

II - o recolhimento do imposto não sujeito a apuração por períodos, haja ou não créditos a deduzir;

III - a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher. (grifei)

(...)

Homologação

Art. 113. Antecipado o recolhimento do imposto, o lançamento se tornará definitivo com a sua expressa homologação pela autoridade administrativa (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150).

Parágrafo único. Ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, ter-se-á como homologado o lançamento efetuado nos termos do art. 111, quando sobre ele, após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa não se tenha pronunciado (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 150, § 4º).”

Trocando em miúdos os enunciados acima e tendo em vista as nuances do caso ora em discussão, em que o contribuinte escriturou débitos e créditos de IPI em seus livros fiscais, apurando saldos credores em setembro e ao final de dezembro de 2000, os quais vieram a ser objeto de pedido de ressarcimento, e em que não houve dolo, fraude ou simulação, pode-se afirmar que *houve um lançamento por homologação de iniciativa do sujeito passivo, que foi aperfeiçoado pelo “pagamento antecipado” do imposto* [assim considerado por conta de ter havido a dedução dos débitos, no período de apuração do imposto, dos créditos admitidos, sem resultar saldo a recolher], *que se tornou definitivo após o transcurso dos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador pela falta de qualquer pronunciamento da autoridade administrativa.*

Assim, estamos claramente diante de lançamentos tacitamente homologados.

Resta agora saber se a regra invocada pela Recorrente, contida no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, que, como se sabe, está voltada para a “constituição de crédito tributário”, pode ser estendida ou aplicada também nos casos em que não há crédito tributário algum a ser constituído, ou, mais especificamente, nos casos em que envolve a “desconsideração” de um saldo credor de IPI apurado há mais de cinco anos.

2 Revisão de um lançamento já homologado

Lembre-se aqui que a Recorrente chama de “revisão” ou de “glosa de seus créditos” a atitude da DRF de não aceitar como válido o saldo credor informado em seus pedidos de ressarcimento.

E, partindo dessa suposição, a Recorrente invoca a aplicação da regra contida no parágrafo único do art. 149 do Código Tributário Nacional para demonstrar o impedimento do Fisco de rever, após passados cinco anos –no caso, nove -, aquele saldo credor de IPI que apurara no final de 2001.

Vejamos o enunciado do referido artigo, *verbis*:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.” (grifei)

A “extinção do direito” a que se refere o citado parágrafo único não é outra senão aquela determinada pelos prazos decadenciais para a constituição do crédito tributário, que, por sua vez, aludem os artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional, qual seja, os de cinco anos.

Então, no presente caso, em que partimos da premissa de que tenha havido uma “homologação tácita” do “lançamento” efetuado pelo contribuinte, não há que se falar de aplicação de nenhuma das regras do referido artigo 149, porquanto, por óbvio, ele só poderia se referir a um ato anteriormente praticado pela autoridade administrativa.

Mas, ainda assim, resta o questionamento, ao final das contas aqui relevante: poderia o Fisco rever um “lançamento” já homologado tacitamente?

A figura do “ressarcimento de créditos” bem se assemelha ao pedido de “repetição de indébito”, em que o contribuinte postula o reconhecimento de um direito por conta de alegado pagamento a maior ou indevido de tributo ou contribuição.

Em ambos os casos estamos diante de uma situação que demanda a ação do interessado, no caso o contribuinte, ou seja, é dele o ônus de provar à autoridade tributária mediante a apresentação de documentação hábil e idônea a existência do direito postulado.

❸ Pedidos de ressarcimento – ônus da prova

A partir do que foi dito no parágrafo anterior, pode-se dizer, *contrario sensu*, ser do Fisco a tarefa de buscar à exaustão elementos probatórios para imputar ao contribuinte o cometimento de uma infração tributária, exigindo-lhe o correspondente tributo e a penalidade pecuniária correspondente, sob pena de ver seu procedimento invalidado por falta de motivação ou de amparo legal.

De outra parte, não pode a autoridade tributária reconhecer um alegado direito que não tenha sido comprovado pela falta da apresentação da documentação que lhe confira legitimidade. É nestes termos, aliás, que está fixado um dos requisitos para a “escrituração” e “utilização” dos créditos, senão vejamos:

→ RIPI/98 [Decreto nº 2.637, de 23/06/1998]

“Seção IV

Da Utilização dos Créditos

Art. 178 – Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos:

[...]

§ 2º - O direito à utilização do crédito está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para sua escrituração, neste Regulamento

[...]

Seção III

Da Escrituração dos Créditos

Art. 171 – Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

[...]” (grifei)

Portanto, a veracidade da existência do saldo credor nos exatos termos em que indicado pelo contribuinte nos seus pedidos de ressarcimento somente pode ser aferida quando a autoridade tributária, tendo sobre ela lançado dúvidas, analisa os documentos que lhe deram ensejo.

④ Decadência

Finalmente, poderemos enfrentar a questão principal suscitada pela Recorrente, qual seja, se poderia ou não o Fisco ter feito uma análise – e glosa – num saldo credor supostamente já atingido pela decadência.

Decadência, que, em se tratando de IPI, possui regras próprias, consoante se vê abaixo:

→ RIPI/98 [Decreto nº 2.637, de 23/06/1998]

“Art. 116 – O direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

I – da ocorrência do fato gerador, quando, tendo o sujeito passivo antecipado o pagamento do imposto, a autoridade administrativa não homologar o lançamento, salvo se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º);

II – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o sujeito passivo já poderia ter tomado a iniciativa do lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, inciso I);

[...]”

Tendo em conta tais dispositivos, aliás, invocados pela Recorrente para contestar o procedimento do Fisco, é que faço a análise de cada uma das três possibilidades que podem ocorrer quando se analisa e se encontram divergências e/ou falta de comprovação documental num saldo credor de IPI apurado pelo contribuinte:

- o saldo credor é apenas reduzido;
- o saldo credor é zerado/desconsiderado; e

- o saldo credor transforma-se em saldo devedor.

Em todas as três hipóteses deverá o Fisco, independentemente da época em que tiver realizado sua análise, e de ofício, proceder ao refazimento da escrituração do Livro Reg. de Apuração de IPI, ou determinar que o contribuinte o faça, de modo que a “glosa” procedida reflita nos eventuais saldos credores dos períodos subsequentes, reduzindo-os, ou zerando-os, se for o caso.

Agora, ocorrendo a hipótese da letra “c”, o procedimento do Fisco deverá observar a existência dos prazos decadenciais acima referidos, de sorte que, mesmo tendo encontrado ou feito exsurgir um “saldo devedor de IPI”, não mais poderá lançá-lo de ofício, eis que vitimado pela decadência.

Desta forma, entendo que a regra do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, deve ser observada para fins da constituição de crédito tributário, mas, não para inibir o direito do Fisco de proceder à verificação, e, se for o caso, a desconsideração, de um saldo credor então postulado, mormente quando referido “crédito” tenha sido indicado em procedimento de compensação de débitos. A meu ver, isso implicaria num enriquecimento sem causa por parte do contribuinte.

Em face do exposto, de se considerar correto o procedimento do Fisco ao avançar na análise do saldo credor de IPI apurado ao longo do ano de 2001.

b) decadência da “ação punitiva” do Fisco

Não se mostra pertinente para o caso em discussão a aplicação da regra invocada pela Recorrente e que está contida no art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, segundo a qual, “Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.”

E isso, por uma questão singela: o artigo 5º da referida lei assim dispõe: “O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.” (grifei)

De todo modo, e *ad argumentandum*, quando se desconsidera um saldo credor de IPI pela falta da apresentação de documentos comprobatórios, como é o caso, longe está de se aplicar uma “punição”; antes, uma ação que visa apenas preservar os cofres públicos de uma saída de recursos não provida da necessária liquidez e certeza de que obrigatoriamente devem gozar os “créditos” postulados. Poder-se-ia se falar em punição para o caso de ter sido aplicada a multa isolada a que se referia⁶ o art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o que não ocorreu.

c) homologação tácita das compensações

Também não encontra respaldo na legislação, mormente a que rege a compensação tributária, o argumento de que o pedido de ressarcimento formulado isoladamente e posteriormente inserido ou indicado numa *Dcomp* entregue mais adiante deva ser considerado como um “Pedido de Ressarcimento e de Compensação” para os fins da contagem do prazo do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que trata da

⁶Referido dispositivo foi revogado expressamente pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007.

homologação tácita daquelas compensações não analisadas no prazo de cinco anos contados da entrega das respectivas declarações de compensação.

Ora, da leitura do referido dispositivo não há outra conclusão senão a que emana de sua tradução literal, ou seja, de que “O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”. E, no caso, a *Dcomp* foi entregue em 13/12/2004, sendo este o marco inicial de contagem para fins de ocorrência da homologação tácita da compensação.

Desta feita, de se afastar a imputação de que teria havido a homologação tácita das compensações declaradas.

d) descumprimento de prazos do processo administrativo

Por fim, considerou a Recorrente que a demora na manifestação da Autoridade Fazendária quanto ao seu pedido de ressarcimento – sete anos, contados da data da entrega do pedido – consistiria mácula no regramento dos arts. 48 e 49 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Evidentemente que a situação ocorrida neste processo, em que se demorou sete anos para se dar uma resposta ao contribuinte, longe está de representar o que se almejou quando da edição da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, notadamente o seu artigo 2º, que lista, dentre os princípios a serem obedecidos pela Administração Pública, o do interesse público e o da eficiência.

Todavia, se tomarmos ao pé da letra a regra que a Recorrente diz ter sido desobedecida, qual seja, a dos artigos 48 e 49⁷ da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, veremos que o prazo de trinta dias lá contido foi obedecido, já que, consoante se verifica no despacho de fl. 37, a “instrução do processo” foi concluída no dia 23 de outubro de 2009, enquanto que a decisão foi prolatada no dia 6/11/2009 e cientificada ao contribuinte no dia 17/11/2009.

Assim, não houve o propalado descumprimento de prazo.

Pelo exposto, devem ser rejeitadas as preliminares suscitadas.

Mérito

a) falta de intimação – utilização de prova emprestada - presunção

Embora tenha que se admitir que a DRF poderia ao menos ter feito a intimação, entendo que a presunção na qual se baseou veio a se confirmar, saneando a falta, na medida em que a interessada, na Manifestação de Inconformidade apresentada neste processo, não desmentiu o fato de que não mais dispunha/dispõe das notas fiscais de entrada relativas ao período de apuração de setembro e do quarto trimestre de 2000. Diferentemente disso, fincou pé na defesa de que não estaria mesmo obrigada a manter a guarda de documentos fiscais após transcorrido o prazo de cinco anos. Com isso, quis dizer que, qualquer intimação que recebesse após dezembro de 2005, a resposta seria a mesma dada no outro processo alhures referido, qual

⁷ Art. 49. Concluída a instrução de processo administrativo, a administração tem o prazo de até trinta dias para decidir, salvo prorrogação por igual período expressamente motivada.

seja, a de que não mais dispunha das notas fiscais solicitadas, pois não estaria obrigada a atendê-la.

Considere-se ainda que a alegada falta de intimação para a apresentação de notas fiscais nenhum prejuízo causou à defesa da Recorrente, tanto assim que a mesma foi centrada na arguição de que, em face da regra constante do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a seguir reproduzida:

“Art. 37 Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos aos fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados ate que se opere a decadência do direito de a Fazenda Publica constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.” (grifei)

Admitindo as interpretações em sentido diferente, entendo que essa regra está voltada para os documentos que se relacionem a uma constituição de crédito tributário, e não para uma simples verificação quanto à veracidade de um favor fiscal a ser reconhecido pela Administração.

Dito de outra forma, pode-se dizer, sim, que o contribuinte não está obrigado a conservar os comprovantes de sua escrituração *ad eternum*, mas, que não venha ele postular direitos junto à autoridade tributária sem que tenha comprovantes a apresentar, caso perquirido a esse respeito.

Com isso, não tenho receio de afirmar que, para ressarcir um alegado crédito ao contribuinte, tem o Fisco o dever de conferir a forma com que o mesmo foi apurado, o que implica em que não há que se falar de um marco temporal impeditivo para a concretização dessa providência, única capaz de lhe dar a segurança necessária para atender ao pleito formulado.

De outra parte, não tem sentido algum a alegação da Recorrente de que a “**prova emprestada**” tomada pelo Fisco implicaria numa “quebra do sigilo funcional” e na não observância do princípio da “verdade real”.

Ora, que sigilo funcional estaria sendo quebrado se a tal prova foi colhida de outro processo administrativo na qual a ora Recorrente era a interessada?

Esclareço aqui, especialmente aos nobres Conselheiros representantes dos contribuintes, que, por conta das normas que regem os pedidos de ressarcimento, é bastante comum a existência de vários processos da mesma empresa, sendo uns mais robustos que outros no sentido estrito da palavra em relação aos documentos e provas juntados, de sorte que, estando o presente processo desprovido de documentos nos quais se constatar a inexistência das notas fiscais, recorreu-se, mediante sua transladação - “empréstimo”-, à tal informação que estava disponibilizada noutro processo, repita-se, da mesma empresa, na mesma DRF.

Tampouco pode ser aventada a hipótese de malferimento ao princípio da verdade real, haja vista que, com a tal “prova emprestada”, obteve-se justamente a tal verdade, ou seja, a confirmação de que a empresa não mais dispunha das notas fiscais capazes de comprovar o saldo credor de IPI pedido em ressarcimento.

Lembre-se que não estamos aqui a tratar daquela prova emprestada a que alude o art. 199 do Código Tributário Nacional, que depende da integração de informações entre os fiscos federal, estadual e municipal, e que é chama da por parte da doutrina como “prova emprestada tributária”.

Ensina Sérgio André Rocha⁸ que “A prova emprestada é aquela que foi produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, servindo para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar”. E que “[...] sua utilização é plenamente cabível no âmbito do processo administrativo, desde que os seus requisitos de admissibilidade estejam presentes. Tais requisitos, dos quais depende a legitimidade de sua produção, são os seguintes: a) que a mesma tenha sido produzida sob o crivo do contraditório; e b) que a parte cujos interesses são contraditados pela ‘prova emprestada’ tenha participado do referido contraditório, sendo parte no processo de onde a prova foi transladada”.

Desta feita, de se considerar válida a forma utilizada pela DRF e referendada pela DRJ, no sentido de valer-se da “prova emprestada” junto ao processo administrativo que tratara do ressarcimento de créditos do 1º trimestre de 2002.

b) documentos apresentados para comprovar a existência do crédito

A Recorrente insiste em pretender comprovar a existência de seu saldo credor de setembro e do quarto trimestre de 2000 com a apresentação de planilhas de cálculos e de cópias das folhas dos livros fiscais e de sua contabilidade, nas quais estariam indicados os insumos adquiridos, os valores e os fornecedores correspondentes.

Ora, o aproveitamento dos créditos básicos de IPI está condicionado a aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem para emprego na industrialização, o que só pode ser constatado mediante análise das respectivas notas fiscais, podendo, é claro, serem considerados, sim, os livros e a contabilidade, porém, de forma subsidiária.

Inexistentes as notas fiscais a comprovar o alegado, inexistente se mostra o direito ao reconhecimento do crédito.

Conclusão

Em face de todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Odassi Guerzoni Filho

Declaração de Voto

Conselheira Adriana Oliveira e Ribeiro.

⁸ in Processo Administrativo Fiscal: controle Administrativo do Lançamento Tributário. 4ª ed. - Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 201/202.

Da análise dos autos verifico que o pedido de ressarcimento formulado pela Recorrente foi indeferido após 9 (nove) anos e 6 (seis) meses do protocolo de seu pleito.

Nesse sentido, vejamos a dinâmica dos fatos que envolveram o presente caso, na irretocável descrição constante no Relatório desse aresto:

“O presente processo foi formalizado em 07/05/2002 por conta de Pedidos de Ressarcimento de saldo credor [créditos diminuídos dos débitos] de IPI dos períodos de apuração de setembro de 2000 e do 4º trimestre de 2000, totalizando R\$ 325.027,94, os quais foram acompanhados de um “Relatório de Apuração do Saldo de IPI” envolvendo os períodos de apuração de 01/09/2000 a 31/03/2002.

Posteriormente, em 13/12/2004, a interessada procedeu à entrega de Declaração de Compensação de Débitos – Dcomp por meio eletrônico indicando como origem do crédito a ser aproveitado os valores constantes do pedido acima referenciado, bem como referindo-se expressamente a este processo administrativo.

Em 03/10/2008 a Equipe de Análise de Processos de Tributos Diversos da Derat em São Paulo, invocou a regra do art. 19 da IN SRF 600/2005, e remeteu o processo para análise à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - Defis, a qual, em face da mudança de endereço da interessada, remeteu-o à DRF de Osasco-SP em 23/09/2009.

À fl. 37 consta um Despacho da DRF em Osasco lavrado em 20/10/2009 nos seguintes termos, verbis:

“Este processo foi encaminhado a esta SAPAC, em 07/10/2009, considerando a informação de fls. 64, considerando a iminência do prazo de 13/12/2009, e entendendo, s.m.j., não haver mais condições temporais para a execução de procedimento fiscalizatório, encaminhe-se ao GAB/DRF/OSA, com nossa proposta de retorno deste ao SEORT/DRF/OSA.”

Em 06/11/2009, com base em parecer da Seção de Orientação e Análise Tributária - Seort da DRF em e Análise Tributária, o Delegado da DRF de Osasco negou o direito ao crédito postulado e não homologou as compensações declaradas”.(os destaques não são do relator)

Em que pese a contundente manifestação do I. Relator ao analisar a possibilidade do Fisco examinar o pedido de ressarcimento formulado pelo Contribuinte, independentemente da data em este foi formulado, peço vênia para apresentar entendimento diverso deste.

Meu entendimento está sedimentado na apreciação do Sistema Tributário. Para balizar esse Sistema, o legislador tratou de estabelecer prazos para a realização de atos, fruição de direito, cumprimento de obrigações e também solução dos conflitos.

É dever do administrador público zelar pela duração razoável do processo. Esse é o comando insculpido no art. 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal. A eficiência também é princípio constitucional garantido na Carta Magna, como se vê em seu art. 37.

É certo que não há em nosso sistema dispositivo que determine expressamente o prazo que dispõe a administração para analisar pedidos de ressarcimento formulado pelos administrados. No entanto, tenho que o Despacho Decisório exarado pela Autoridade Fazendária passados 9 (nove) anos e 6 (seis) meses após o pedido, afronta a idéia da duração razoável do processo administrativo.

A Lei nº 11.457, de 26 de março de 2007, estabeleceu prazos para que a administração tributária se manifeste ante pleitos formulados pelos Contribuintes. Eis teor do art. 24 daquele diploma legal:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

Referida matéria foi apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.138.206/RS de relatoria do Min. Luiz Fux, publicado no DJ de 01/01/2010. Vejamos a ementa daquele aresto:

“TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis:

“a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA

TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005)

3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. *Ad argumentandum tantum*, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis:

"Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.º 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris:

"Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”

Com essas considerações, acolho a preliminar de impossibilidade de exame passados cinco anos entre o pedido de ressarcimento e sua apreciação pela Administração.

Adriana de Oliveira e Ribeiro.