



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

Processo nº 13839.001198/2004-70
Recurso nº 262.385 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.388 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria COFINS
Recorrente ACAPULCO EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S.S. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 30/06/1994 a 14/05/2004

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.

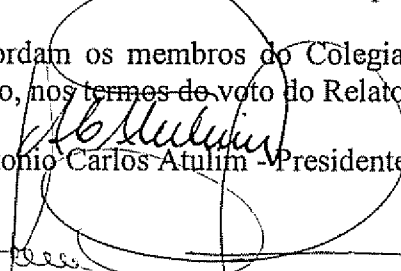
ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INEXISTÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO PRÉVIO DO PLENÁRIO DO STF. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF carecem de competência para pronunciar a inconstitucionalidade de lei federal na inexistência de prévio pronunciamento definitivo a respeito pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle difuso. Portaria MF nº 256/09, Anexo II, artigo 62.

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 de voto do Relator.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranches Ortiz - Relator

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

Relatório

O recurso voluntário em julgamento teve origem em pedido de restituição, formulado em 11.06.2004, de valores que a interessada alega indevidamente recolhidos a título de COFINS entre 30.06.1994 e 14.05.2004 – períodos de apuração de junho de 1994 a abril de 2004 – em virtude da isenção que o artigo 6º, inciso II, da LC nº 70/91 conferira, relativamente à exação em comento, às sociedades civis de profissão regulamentada em lei.

Referido pedido de restituição, depois de protocolado, foi invocado pela recorrente como origem de seu alegado direito creditório em uma série de Declarações de Compensação transmitidas por meio do aplicativo PER/DCOMP (fls. 122/211).

A DRF em Jundiaí/SP, destinatária do pedido, prolatou despacho decisório indeferindo-o e não homologando as compensações efetuadas sob os seguintes fundamentos (fls. 271/275):

(a) a contribuinte teria decaído da possibilidade de restituição relativamente aos pagamentos por ela efetuados anteriormente a 11.06.1999, uma vez que o prazo quinquenal para o exercício do direito teria início na data dos pagamentos (antecipados) tidos por indevidos;

(b) quanto ao período não atingido pela decadência, a recorrente não teria direito à isenção alegada, na pressuposição de que as sociedades civis agraciadas com o tratamento seriam somente aquelas optantes pelo regime de tributação previsto pelo Decreto-lei nº 2.397/87 relativamente ao imposto sobre a renda, condição que a interessada não preencheria em nenhum dos períodos de apuração contidos no pedido.

Interposta a manifestação de inconformidade (fls. 278/298), a DRJ-Campinas/SP manteve a decisão de origem, ao que interessa acrescentando aos seus fundamentos as seguintes razões (fls. 342/347v):

(a) para reconhecer-se ao sujeito passivo o direito ao prazo decenal de repetição do indébito, seria indispensável declarar incidentalmente a inconstitucionalidade dos artigos 3º e 4º, da LC nº 118/05, no que afirmam a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos lançáveis por homologação, quando do pagamento antecipado, o que extrapolaria a competência dos órgãos administrativos judicantes;

(b) o mesmo obstáculo impediria que se examinasse o mérito da pretensão, eis que a isenção reclamada teria sido revogada em 1996, pelo artigo 56, da Lei nº 9.430/96, cuja constitucionalidade é presumida.

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 352/375). Sustenta a interessada, em síntese, que:

(a) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação (tácita ou expressa) e é nesta data que, a julgar pelo artigo 168, I do CTN, tem início o prazo decadencial para a repetição do indébito;

(b) o regime tributário eleito pelas sociedades civis de profissão regulamentada no que se refere ao imposto de renda – o estabelecido pelo Decreto-lei nº 2.397/87 ou outro que a lei posteriormente lhes franqueou – é desinfluyente na determinação do direito à isenção concedida pela LC nº 70/91;

(c) as leis complementares, independentemente da matéria nelas veiculada, subordinariam hierarquicamente as leis ordinárias, razão pela qual haveria vício de constitucionalidade formal na revogação do artigo 6º, II, da LC nº 70/91 pelo artigo 56, da Lei nº 9.430/96; e, por fim,

(d) nenhum impedimento existiria para que este Colegiado administrativo enfrentasse o mérito da pretensão, eis que não lhe seria vedado a declaração incidental de inconstitucionalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, Relator

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, reduzirá substancialmente a dimensão do direito de crédito pretendido pela recorrente.

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 consumir.

Dáí porque, diz a doutrina, a não-homologação seria, quando muito, condição resolutiva dos efeitos extintivos e imediatamente produzidos pelo pagamento antecipado. Mais uma vez, lê-se em Alberto Xavier:

“(...) a condição resolutória permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. (...) Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar” (ob. cit., p. 12).

No mesmo sentido posiciona-se Eurico de Santi, para quem:

“A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito tributário no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora, com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais” (Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2ª ed., p. 269)

Por fim, leia-se em Luciano Amaro igual entendimento:

“O que ocorre, pois, é que a extinção a que se refere o art. 150, §1º, é de natureza resolúvel (no sentido de que, caso o Fisco não concorde com o valor apurado e recolhido pelo obrigado, ele pode lançar de ofício para exigir a diferença do crédito tributário que entender devida). Se o Fisco nada disser, a extinção (que era condicional, sujeita à resolução) continua sendo extinção, já agora pura e simples e não mais condicional.” (Ainda o problema dos prazos nos tributos lançáveis por homologação, p. 377).

O artigo 150, §4º do CTN realmente dispõe que, homologado o pagamento, o crédito tributário se considera *“definitivamente extinto”*. Isso não significa, no entanto, que o acontecimento credenciado para extinguir a obrigação seja, de fato, a homologação. Significa somente que, operada a homologação por qualquer de suas modalidades, o Fisco decai da possibilidade do lançamento complementar e que, por este motivo, a obrigação *definitivamente* se restringe ao montante do crédito reconhecido e satisfeito pelo contribuinte. É por prestigiar a sistematicidade do diploma que empresto esta leitura ao dispositivo.

Em conclusão, tenho como mais acertada a exegese segundo a qual, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito se extingue no átimo do pagamento efetuado e não por ocasião da ulterior homologação. Esta data, a do pagamento, define, portanto, o início do prazo decadencial dentro do qual é lícito ao obrigado pretender a restituição do indébito, a teor do artigo 168, inciso I, do CTN.

Como, na hipótese em julgamento, a formulação do pedido ocorreu em 11.06.2004, a decadência atinge inarredavelmente os pagamentos realizados pela recorrente anteriormente a 11.06.1999, tal como decidido a Instância *a quo*.

A parcela do pedido não comprometida pela decadência abriga, portanto, os pagamentos efetuados entre 12.06.1999 e 14.04.2004. Quanto à restituição destes, todavia, um outro obstáculo se ergue. Conforme já referido pelo aresto de origem, a isenção conferida às sociedades de profissão regulamentada em lei pelo artigo 6º, inciso II, da LC nº 70/91 foi objeto de revogação pelo artigo 56, da Lei nº 9.430/96.

Isso significa que o acolhimento da pretensão pressuporia logicamente que o Colegiado pronunciasse a inconstitucionalidade do dispositivo revogador, a fim de afirmar a sobrevivência do regime isencional ao seu advento. É fato que o E. Superior Tribunal de Justiça construiu orientação firme neste sentido, chegando, inclusive, a enunciar a respeito a Súmula nº 276 (*"As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado"*).

Sucede que, instado a se pronunciar sobre a matéria mais recentemente, o E. Supremo Tribunal Federal, em Plenário, externou entendimento diverso, no sentido de afirmar a constitucionalidade do dispositivo revogador, ainda que veiculado por regra de estatutura ordinária (RE nº 377.457). Foi por este motivo, inclusive, que a própria Primeira Seção do E. STJ, meses depois, decidiu cancelar mencionada Súmula nº 276, dobrando-se à orientação superior por ocasião do julgamento da AR nº 3.761.

Fato é que este cenário jurisprudencial – desde então não alterado – suprime deste órgão julgador administrativo a própria competência para enfrentar e, eventualmente, pronunciar a logicamente necessária inconstitucionalidade normativa. É que, para tanto, o Regimento Interno do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, pressupõe tenha o Plenário do E. STF previamente afirmado a inconstitucionalidade aduzida no recurso voluntário:

"Anexo II

(...)

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

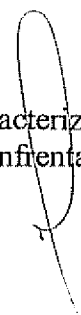
II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

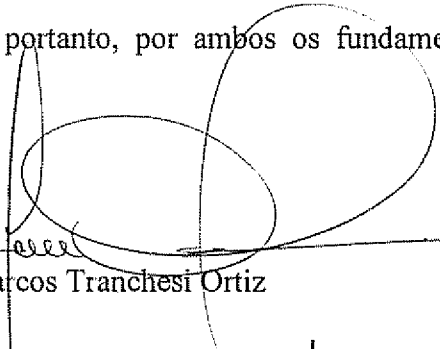
b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Porque nenhuma das hipóteses referidas pelo dispositivo está caracterizada em concreto – ao contrário, aliás – que, por incompetência do Colegiado para enfrentar a matéria agitada no recurso voluntário, a irresignação não poderia prosperar.



voluntário. É, portanto, por ambos os fundamentos que nego provimento ao recurso


Marcos Tranchesi Ortiz

