



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

Processo nº 16327.000939/2005-44
Recurso nº 258.153 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.549 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria PIS
Recorrente BRADESCO S.A. C.T.V.M.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/04/2000

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.

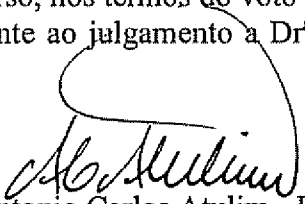
LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05, ART. 4º. INCOMPETÊNCIA DOS ÓRGÃOS JUDICANTES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PARA AFIRMAR A INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

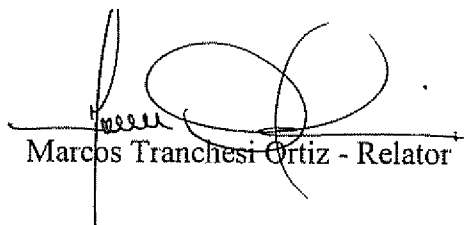
A competência dos órgãos judicantes da Administração Pública, incluindo os órgãos fracionados do CARF, para pronunciar a inconstitucionalidade incidental de preceito de lei, *in casu*, do artigo 4º, da Lei Complementar nº. 118/05, supõe que o Plenário do E. STF o tenha feito anteriormente, ainda que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

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho. Esteve presente ao julgamento a Drª Alessandra Cheer OAB-SP nº 127.566, advogada da Recorrente.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Marcos Tranchesi Ortiz - Relator

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

Relatório

Em 8 junho de 2005, a recorrente formulou pretensão à restituição de valores que alega indevidamente recolhidos a título de Contribuição ao PIS entre 15.02.2000 e 15.05.2000 – períodos de apuração de janeiro a abril de 2000 – em virtude da incidência da mencionada exação, que a tanto lhe compelia o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, sobre a totalidade das receitas mensalmente auferidas. Sustenta, em suma, estar submetida, no período, à hipótese de incidência prescrita pela LC nº 7/70, consistente, no seu caso, em percentual sobre o imposto de renda devido, e pede a repetição do que recolhido a maior.

A DEINF em São Paulo/SP, destinatária do pedido, prolatou despacho decisório denegando-o sob os seguintes dois fundamentos (fls. 158/161):

(a) a contribuinte teria decaído do direito à restituição quando da protocolização do requerimento, uma vez que o prazo quinquenal para tanto teria início na data dos pagamentos (antecipados) tidos por indevidos; e

(b) os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em controle difuso se restringiriam às partes litigantes, de tal sorte que somente após eventual resolução do Senado Federal na forma do artigo 52, X da CF, a alegação seria conheável pelas autoridades administrativas.

Interposta a manifestação de inconformidade, a DRJ-São Paulo I manteve a recusa da restituição pretendida pela recorrente repetindo, em resumo, a argumentação já desenvolvida no despacho decisório (fls. 234/245).

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 254/289). Sustenta a interessada, em síntese, que:

(a) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça pacificou orientação segundo a qual a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação (expressa ou tácita) e é nesta data que, a julgar pelo artigo 168, I do CTN, teria início o prazo decadencial para o exercício do direito à repetição do indébito;

(b) sendo esta a exegese jurisprudencial prevalecente até o advento da LC no. 118/05, a regra contida no seu artigo 3º a propósito do termo inicial do prazo referido é *modificativa* (e não meramente interpretativa) e, portanto, somente aplicável *ex nunc*;

(c) os órgãos administrativos judicantes do Ministério da Fazenda estariam autorizados a pronunciar a inconstitucionalidade de lei sempre que o Supremo Tribunal Federal já o houvesse feito, em decisão plenária;

(d) a contribuição ao PIS, instituída pela LC no. 7/70, teria sido recepcionada como tal pela CF/88, mais especificamente, por seu artigo 239;

(e) não fosse o disposto na Lei nº 9.718/98, estaria submetida, no período considerado, ao recolhimento da contribuição ao PIS conforme o regime estabelecido pela LC nº 7/70;

(f) ao prescrever a incidência do PIS sobre quaisquer receitas da pessoa jurídica, o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98 teria excedido os limites da competência impositiva outorgada pelo artigo 195, inciso I da CF, sob a redação ainda vigente quando da sua edição;

(g) tendo por base de cálculo valores não compreendidos no sentido constitucional de “faturamento”, o PIS disciplinado pela Lei nº 9.718/98 poderia até ser vislumbrado como fonte adicional de custeio da Seguridade Social, embora, para tanto, fosse preciso obedecer os pressupostos definidos no §4º do artigo 195, o que não teria acontecido.

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, 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 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.

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 defluía 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:

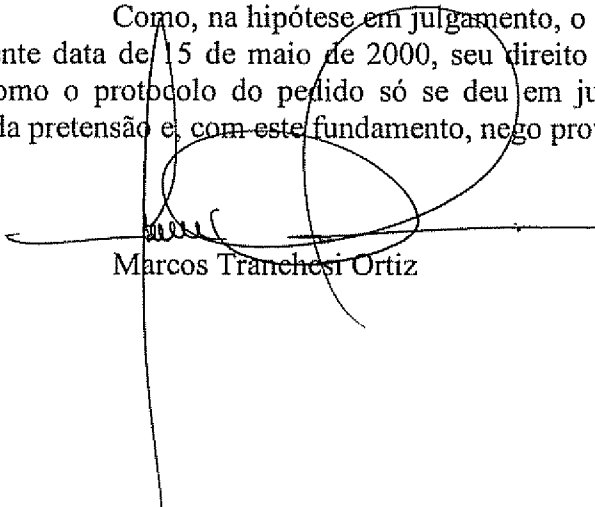
“PASEP. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

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 mais recente a que procedeu a recorrente data de 15 de maio de 2000, seu direito à repetição pereceu em 15 de maio de 2005. Como o protocolo do pedido só se deu em junho de 2005, reconheço a decadência integral da pretensão e, com este fundamento, nego provimento ao recurso voluntário.


Marcos Tranches Ortiz