



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

Processo nº 16327.000953/2005-48
Recurso nº 156.836 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.104 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria Restituição.COFINS
Recorrente Unibanco AIG Seguros S.A.
Recorrida DRJ-São Paulo/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2000

Ementa:REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo quinquenal para a formulação do pedido de repetição do indébito tributário tem início na data do pagamento indevido, inclusive para os tributos sujeitos a lançamento por homologação. Inteligência dos artigos 150, §1º e 168, inciso I, ambos do CTN.

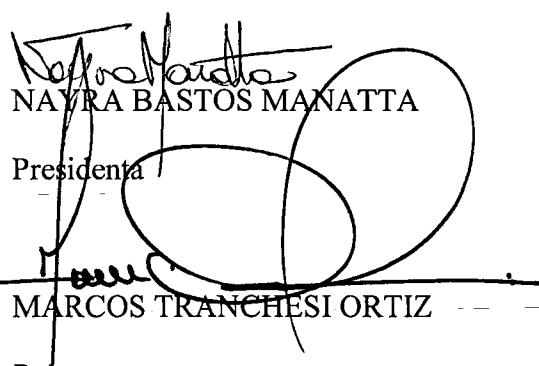
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, para reconhecer a decadência. Vencidos os Conselheiros Leonardo Siade Manzan, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Ali Zraik Júnior.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta


MARCOS TRANCHESI ORTIZ

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Julio César Alves Ramos, Sílvia de Brito Oliveira e Alexandre Kern (Suplente).

Relatório

Em 8 junho de 2005, a recorrente formulou pretensão à restituição de valores que alega indevidamente recolhidos a título de COFINS entre 10.03.1999 e 14.01.2000 – períodos de apuração de fevereiro a dezembro de 1999 – em virtude da incidência da mencionada exação, que a tanto lhe compelia o artigo 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, sobre receitas não decorrentes da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

A DEINF em São Paulo/SP, destinatária do pedido, prolatou despacho decisório denegando-o sob os seguintes dois fundamentos (fls. 150/153):

(a) a contribuinte teria decaído integralmente 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 – por ocasião do julgamento dos RREE nº's 346.084 e 390.840 – 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 conhecível 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 e afirmado, com invocação do Decreto nº 2.346/97, a incompetência administrativa para a declaração de inconstitucionalidade de lei, ainda quando o STF haja decidido no mesmo sentido, acaso não suspensa a execução da norma pelo Senado (fls. 208/217).

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 220/243). Sustenta a interessada, em síntese, que:

(a) ao prescrever a incidência da COFINS 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;

(b) tendo por base de cálculo valores não compreendidos no sentido constitucional de “faturamento”, a COFINS disciplinada pela Lei nº 9.718/98 poderia até ser vislumbrada 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;

(c) os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda estariam autorizados por seu Regimento Interno (Portaria MF nº 147/07) a pronunciar a inconstitucionalidade de lei sempre que o Supremo Tribunal Federal já o houvesse feito, em decisão plenária;

(d) 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; e

(e) adotando-se a interpretação acima para a determinação do *dies a quo* do prazo decadencial, nenhum dos créditos pretendidos em restituição é atingido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS TRANCHESI ORTIZ, Relator

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

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

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

O que se discute, nessa matéria, não é propriamente a extensão do prazo – no meu entender, decadencial – para a formulação do pedido administrativo de restituição. A duração deste período, dentro do qual é lícito ao sujeito passivo requerer a devolução de quantia paga a maior, é de 5 (cinco) anos e está prevista expressamente no *caput* do artigo 168 do CTN. Ninguém advoga contra a estipulação legal e tampouco é isso o que ora pretende a recorrente.

O discutível, a respeito, é o momento a partir do qual o prazo quinquenal inicia sua fluência; ou seja, o termo *a quo* do interregno temporal. O inciso I, do referido artigo 168 do CTN comanda que, nas hipóteses de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido, a contagem 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 sobrevida 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 eloquentes disso. Todavia, são bem sucedidos os esforços da doutrina em dar-lhe coesão e organicidade interpretativa. Os resultados destas tentativas, a meu ver, conduzem à conclusão diversa desta a que tem, com a devida vénia, chegado o E. STJ.

O CTN permite que as pessoas políticas com competência tributária atribuam, na disciplina legal de suas figuras impositivas, ao sujeito passivo da obrigação as tarefas de identificar a ocorrência do fato gerador, apurar a base imponível, calcular a exação devida e, enfim, recolher a respectiva importância independentemente de prévio lançamento (ato administrativo) ou de atos de controle por parte da Administração. O próprio-CTN chamou as espécies fiscais assim legalmente organizadas de tributos sujeitos a “lançamento por homologação”.

Efetuado ou não o pagamento antecipado, o Fisco adotará necessariamente uma de três posturas reguladas pelo CTN: (i) concordará expressamente com o procedimento adotado pelo contribuinte (art. 150, *caput*, parte final), (ii) discordará do mesmo procedimento, efetuando o lançamento de ofício para exigir a diferença não espontaneamente recolhida (art. 149, V), ou, finalmente, (iii) concordará tacitamente, caso deixe transcorrer *in albis* o prazo assinalado para a hipótese anterior (art. 150, §4º).

O que o CTN denomina “homologação tácita” é, portanto, a caducidade do direito ao lançamento de ofício nestes tributos em que o pagamento deve preceder o controle administrativo. Melhor dizendo: se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo é considerado pelo Fisco menor que o devido, cumpre a este último proceder ao lançamento de ofício da

diferença. É para tanto que o CTN estabelece um prazo quinquenal a começar na data de ocorrência do fato gerador: vencido o prazo, extinto estará o direito de a Fazenda Pública lançar adicionalmente àquilo que o contribuinte houver antecipadamente pago.

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 descharacteriza 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:

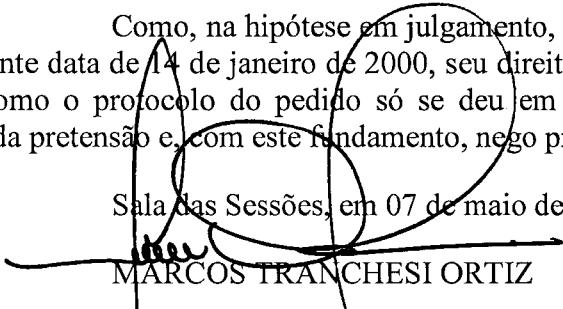
“O que ocorre, pois, é que a extinção a que se refere o art. 150, §1º, é de natureza resolúvel (no sentido de que, caso o Fisco não concorde com o valor apurado e recolhido pelo obrigado, ele pode lançar de ofício para exigir a diferença do crédito tributário que entender devida). Se o Fisco nada disser, 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, o pagamento mais recente a que procedeu a recorrente data de 14 de janeiro de 2000, seu direito à repetição pereceu em 14 de janeiro 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.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009


MARCOS TRANCHESI ORTIZ