

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

Processo nº 16327.000973/2005-19
Recurso nº 156.837 Voluntário
Acórdão nº 2202-00.105 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de maio de 2009
Matéria COFINS - Restituição
Recorrente Unibanco Companhia de Capitalização
Recorrida DRJ-São Paulo I/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

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.

EXTENSÃO ADMINISTRATIVA DE DECISÃO PLENÁRIA DO STF. REQUISITOS.

O art. 49 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes apenas confere autorização aos seus membros para estender os efeitos de decisão plenária do STF que declare a inconstitucionalidade de norma legal quando convencidos da inteira aplicabilidade da decisão ao caso concreto. A declaração de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não atende a tais requisitos, mormente em relação às instituições financeiras.

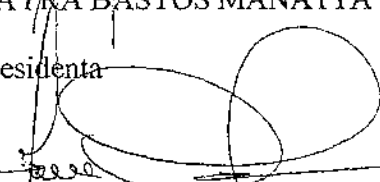
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do CARF: I) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, quanto decadência. Vencidos os Conselheiros Leonardo Siade Manzan, Rodrigo Bernardes de Carvalho e Ali Zraik Júnior que afastavam a decadência; e II) quanto às parcelas não decaídas, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. Os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Alexandre Kern (Suplente) e Nayra Bastos Manatta votaram pelas conclusões quanto ao alagamento da base de cálculo.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta


MARCOS TRANCHESE ORTIZ

Relator

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 17.09.2001 – períodos de apuração de fevereiro de 1999 a maio 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 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. 147/150):

(a) a contribuinte teria decaído do direito à restituição quanto aos pagamentos realizados em extinção dos créditos relativos aos períodos de fevereiro de 1999 a abril de 2000, 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 nºs 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 afirmando, 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. 175/185).

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 190/210). 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.

Está-se novamente às voltas com a questão do prazo para o exercício da pretensão à repetição do indébito tributário.

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 físicas 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.

Dai 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.

Na hipótese em julgamento e ao contrário do que se lê do aresto da DRJ/SP, o pagamento realizado para quitação do crédito tributário referente a maio de 2000 não é o único a salvo da decadência. Nota-se pelas guias DARF trazidas aos autos às fls. 93/108 e 128/131, que a recorrente realizou pagamentos intempestivos (embora aparentemente ainda espontâneos) do principal devido em relação a períodos de apuração anteriores a este. Refiro-me aos seguintes:

- (a) fev./99: R\$5.685,73, em 17/09/01 (fls. 94);
- (b) jun./99: R\$6.583,92, em 17/09/01 (fls. 100);
- (c) ago./99: R\$5.117,87, em 17/09/01 (fls. 104); e
- (d) set./99: R\$8.150,53, em 17/09/01 (fls. 106).

Os pagamentos acima relacionados, da mesma maneira que os R\$227.060,56 recolhidos para quitação do crédito referente a maio de 2000, não encontram no prazo decadencial um obstáculo à restitubilidade pretendida pela recorrente. Este obstáculo, no seu caso em particular todavia existe e está na prova – ou melhor, na ausência de prova – do indébito tributário.

Expus no relatório que a pretensão consiste na restituição do que alegadamente recolhido a maior a título de COFINS em razão da base de cálculo prevista para além dos limites constitucionais pela Lei nº 9.718/98. Em síntese, quer-se a restituição do tributo calculado e supostamente pago sobre receitas cuja origem não tenha sido a comercialização de mercadorias ou a prestação de serviços. Para documentar o indébito, seria indispensável que a postulante houvesse submetido à conferência tanto a base de cálculo determinada pelo artigo 3º, §1º daquele diploma quanto a resultante da prestação de serviços e eventual venda de mercadorias, isto é, a base de cálculo apurável em se acolhendo o argumento de inconstitucionalidade.

Do primeiro ônus, a recorrente não se desincumbiu com perfeição. Na pretensão de comprovar a obrigação devida com base na Lei nº 9.718/98, trouxe aos autos DCTFs e DIPJs que, com frequência, se mostram inconciliáveis. E muito embora somente as declarações da primeira espécie constituam instrumento de confissão de dívida tributária – aptas, portanto, a constituir o crédito – o requerimento formulado usa como referência os dados prestados na segunda. Tome-se o ocorrido no período de apuração de outubro de 1999 como amostra. Na DCTF constante de fls. 43, a interessada confessa a obrigação de R\$796,79, montante este que alegadamente decorreria da incidência do tributo sobre a generalidade das receitas do mês. Sem prejuízo, o indébito requerido em restituição, ou seja, o resultante da incidência sobre a parte inconstitucional da base de cálculo totaliza importância muito superior, R\$81.044,50. E isso se dá porque a pretensão utiliza como minuendo, no cálculo de subtração, o valor da obrigação noticiada em DIPJ e não este confessado em DCTF.

Ainda mais carente de prova é a base de cálculo apurável sobre as receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços. Explica-se: os valores correspondentes à receita apurável nos termos da LC nº 70/91 constam somente da planilha de cálculo preparada pela própria recorrente e encontrável às fls. 22 dos autos. Não há, todavia, correspondência entre estes números e qualquer elemento documental com o qual pudesse o julgador confrontá-los. Como os autos não trazem cópias da escrituração contábil da empresa e as DCTFs e DIPJs fornecidas são imprestáveis para tanto, resta improvable a parcela incontroversa de cada recolhimento e, por conseguinte, igual conclusão se impõe quanto ao valor da restituição pretendida.

Sempre que o sujeito passivo se vale do formulário físico para veicular seu pedido de restituição, cabe-lhe de acordo com o artigo 76, §5º da IN SRF nº 460/04 instruir o requerimento com a prova documental apta a convencer da existência e das dimensões do direito alegado. A ora requerente usou deste procedimento, até porque autorizada pelo §2º do mesmo artigo, mas deixou de produzir a prova a seu cargo.

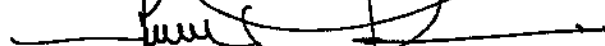
Por derradeiro, acrescente-se mais os seguintes empecilhos quanto aos seguintes períodos de apuração em específico:

(i) mar./99: os autos não contêm cópia da folha correspondente a este período da DCTF correspondente ao primeiro trimestre de 1999, o que impede a conferência dos valores devidos sob a Lei nº 9.718/98; e

(b) out./99 e fev./00: os autos não contêm cópia da guia DARF comprobatória do recolhimento supostamente realizado, o que por igual obstaculiza a restituição.

Em razão do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, em virtude de decadência do direito à repetição do indébito e, quanto à parte não decaída, por in comprovação da existência e montante do suposto crédito.

Sala das Sessões, em 07 de maio de 2009



MARCOS TRANCHESI ORTIZ