



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº 16327.000976/2005-52
Recurso nº 156.919 Voluntário
Matéria COFINS
Acórdão nº 204-03.649
Sessão de 03 de dezembro de 2008
Recorrente UNIBANCO AIG VIDA E PREVIDÊNCIA S/A.
Recorrida DRJ em São Paulo I/SP

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/12/1999

**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 arts. 150, § 1º, e 168, inciso I, ambos do CTN.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior e Leonardo Siade Manzan.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Presidente


MARCOS TRANCHESI ORTIZ
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Nayra Bastos Manatta e Sílvia de Brito Oliveira.

Relatório

Em 08 junho de 2005, a recorrente formulou pretensão à restituição de valores que alega indevidamente recolhidos a título de Cofins entre 03.09.1999 e 15.02.2000 – períodos de apuração de julho 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. 107/110):

(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 art. 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 art. 52, X, da CF, a alegação seria conheável pelas autoridades administrativas.

Interposta a manifestação de inconformidade, a DRJ em 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. 194/203).

É por força do recurso voluntário manejado pelo sujeito passivo que os autos chegam a este Colegiado (fls. 208/231). Sustenta a interessada, em síntese, que:

(a) ao prescrever a incidência da Cofins sobre quaisquer receitas da pessoa jurídica, o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, teria excedido os limites da competência impositiva outorgada pelo art. 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 art. 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 art. 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 inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso e, finalmente, à permissão das autoridades julgadoras administrativas para reconhecer a inconstitucionalidade 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 05 (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 art. 150, § 4º, do CTN, onde se lê que, decorridos 05 (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: 05 anos entre o fato gerador e a homologação tácita (art. 150, § 4º), acrescidos de outros 05 anos entre a homologação, data em que se daria a extinção do crédito, e a decadência do direito (art. 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 art. 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 art. 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 art. 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 art. 168, inciso I, do CTN.

Como, na hipótese em julgamento, o pagamento mais recente a que procedeu a recorrente data de 15 de fevereiro de 2000, seu direito à repetição pereceu em 15 de fevereiro 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 03 de dezembro de 2008.


MARCOS TRANCHESI ORTIZ