

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

Processo nº 10805.001611/2004-03
Recurso nº 256.678 - Voluntário
Acórdão nº 3803-00.434 - 3ª Turma Especial
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria COFINS - SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA
Recorrente CEMDE - CENTRO MÉDICO ESPECIALIZADO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/10/2003

COFINS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.
COMPENSAÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O direito à repetição do indébito, inclusive via compensação, se exaure com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário que, nos lançamentos por homologação, ocorre com o pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte ou pelo substituto tributário. Em razão disso, tem-se que os créditos tributários relativos a recolhimentos efetuados anteriormente a 18 de agosto de 1999 já se encontravam extintos na data da primeira declaração de compensação que fora protocolizada em 18 de agosto de 2004.

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

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/10/2003

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. ASSOCIAÇÃO.
LEGITIMIDADE ATIVA.

Uma vez comprovado que o Recorrente não se encontrava na condição de filiado ou associado à impetrante na data do ajuizamento da ação, conclui-se pela impossibilidade de se beneficiar da referida decisão judicial. À associação não é lícito defender interesse de não-filiado à época do ajuizamento da ação, cujo direito, naquele momento, não fora submetido ao Poder Judiciário.

ISENÇÃO DAS SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO
REGULAMENTADA.

Com o advento da Lei nº 9.430/1996, as sociedades civis de profissão regulamentada deixaram de ser isentas da Cofins. Concessão e revogação de

isenção é matéria que se submete à lei ordinária, ainda que inscrita formalmente em texto de lei complementar.

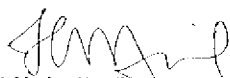
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.



Alexandre Kern - Presidente



Hélcio Lafetá Reis - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hélcio Lafetá Reis (Relator), Carlos Henrique Martins de Lima, Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

Relatório

O presente processo originou-se de Declaração de Compensação formalizada pelo contribuinte supra identificado em 18 de agosto de 2004 (fls. 1 a 2), em que se pleiteava a compensação de débito tributário com crédito decorrente de decisão judicial que, no entender do contribuinte, assegurar-lhe-ia a isenção da Cofins em face do afastamento da aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN).

Em 25 de janeiro de 2006, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP determinou a juntada aos autos de outros em que se pleiteavam outras compensações com base no mesmo crédito (fl. 153).

Diante disso, juntaram-se ao presente os autos dos processos de números 10805.001747/2004-13 (fls. 156 a 298), 10805.002241/2004-13 (fls. 300 a 442), 10805.002486/2004-41 (fls. 444 a 591) e 10805.002488/2004-30 (fls. 593 a 729), cuja apreciação, em face da coincidência da matéria e da origem do crédito, passou a se realizar em conjunto.

Inicialmente, a DRF Santo André/SP havia exarado entendimento de que, pelo fato de o nome do contribuinte não ter constado, na data da petição inicial, do rol de associados da instituição que impetrara o Mandado de Segurança Coletivo, as Declarações de Compensação não poderiam ser conhecidas (fls. 43, 177, 322, 465 e 614).



Diante do protesto do contribuinte, a autoridade administrativa reviu sua decisão e, ao invés de não tomar conhecimento da matéria, decidiu por não homologar as Declarações de Compensação, com base nos artigos 170 e 170-A do Código Tributário Nacional - CTN (fls. 136 a 137; 276 a 277; 420 a 421; 569 a 570; 709 a 710), em razão do que o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 140 a 150; 280 a 290; 424 a 434; 573 a 583; 713 a 723), alegando, em síntese, que, efetivamente, era associada da impetrante, apta, portanto, a se beneficiar da decisão judicial que reconheceu a isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão regulamentada, nos termos da súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), e que o art. 170-A do CTN seria inaplicável ao caso, por se referir a ação ajuizada em data anterior à sua vigência.

A DRJ Campinas/SP indeferiu os pedidos, não homologando, por conseguinte, as respectivas compensações (fls. 739 a 743), considerando que (i) o Impugnante não se encontraria abrangido pela decisão judicial; (ii) que todos os créditos relativos a recolhimentos efetuados anteriormente a 18/08/1999 já se encontravam extintos; e (iii) que a isenção alegada teria sido revogada pela Lei nº 9.430/1996.

Inconformado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 746 a 759) e requer a declaração de extinção dos créditos tributários discutidos, repisando os mesmos argumentos e alegando (i) a regularidade das compensações declaradas, (ii) a extensão da decisão judicial aos associados filiados após a impetração do mandado de segurança coletivo e (iii) a inconstitucionalidade da revogação da isenção, originalmente instituída por lei complementar, por meio de lei ordinária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de compensação de débitos tributários com créditos decorrentes de decisão judicial que, no entender do contribuinte, assegurar-lhe-ia a isenção da Cofins em face do afastamento da aplicação do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN).

I. Repetição de indébito. Compensação. Decadência.

De início, registre-se que todos os créditos relativos a recolhimentos efetuados anteriormente a 18/08/1999 já se encontravam extintos em face do transcurso do prazo decadencial para se pleitear a devolução do indébito.

Sobre o direito e os prazos para requerer a repetição do indébito, o CTN assim dispõe:



Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido,

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento,

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art. 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória

Com base nos dispositivos acima reproduzidos, deduz-se que o direito de restituição de tributo pago a maior ou de forma indevida, situação em que supostamente se enquadraria o presente caso, se extingue após cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Como a Cofins é tributo sujeito ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento

()

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto



o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação

Portanto, o prazo de cinco anos para se pleitear a repetição do indébito se inicia com o pagamento antecipado, pagamento esse que tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Esse entendimento, não obstante haver decisões judiciais e administrativas favoráveis à tese dos dez anos (5 anos para a homologação tácita + 5 anos para a restituição), tornou-se positivado com a edição da Lei Complementar nº 118/2005 que assim dispõe sobre a matéria:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

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

Portanto, se dúvidas havia sobre o conteúdo do disposto no art. 168, I, do CTN, após a LC nº 118, essas se dissiparam frente ao comando expresso da lei.

Nos termos acima reproduzidos, o pagamento antecipado nos lançamentos por homologação marca o início do prazo decadencial para repetição do indébito e, por se tratar de regra expressamente interpretativa, aplica-se a fatos pretéritos, se valendo da hipótese de retroatividade prevista no art. 106, I, do CTN.

Vale ressaltar que, anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia consolidado entendimento no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos para a repetição de indébito, nos casos de lançamento por homologação, iniciar-se-ia a partir da homologação tácita ou expressa dos pagamentos antecipados, o que poderia alcançar dez anos contados do fato gerador do tributo.

Após a referida lei, o STJ decidiu pela inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/2005, na parte em que, remetendo ao art. 106, I, do CTN, determinaria a aplicação retroativa do novo prazo quinquenal¹. Dessa forma, ainda segundo o STJ, os indébitos anteriores à vigência da lei complementar se submeteriam ao prazo de dez anos, limitados a cinco anos a contar da vigência da LC nº 118/2005.

Recentemente, a Primeira Seção do STJ, ao analisar um pedido de uniformização de jurisprudência, decidiu que o entendimento daquele Tribunal deveria prevalecer, inclusive, nos casos em que o contribuinte entrasse com a ação de indébito depois da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, desde que o fator gerador da tributação tivesse ocorrido anteriormente.

Considerando esse entendimento do STJ e tendo em vista a dicção da lei complementar e o art. 106, I, do CTN, há que se ressaltar que não cabe na esfera administrativa

¹ REsp nº 644 736/PF.

a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAI), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O presente caso não se subsume em nenhuma das exceções que autorizam o afastamento da aplicação de lei, tratado internacional ou decreto por parte dos julgadores administrativos, exceções essas previstas nos atos normativos identificados no parágrafo anterior e assim definidas:

I – norma que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – norma 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 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Ainda sobre a matéria, registre-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a irretroatividade da Lei Complementar nº 118/2005², mas até a presente data ainda não enfrentou o mérito da questão.

Por fim, saliente-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda, no trabalho intitulado *Reflexões em torno dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime*, afirma que a tese dos dez anos nunca teve sustentação, sendo esse o mesmo entendimento do tributarista Alberto Xavier, para quem o prazo para repetição do indébito é de cinco anos contados da data do pagamento indevido (RDDT nº 27, p. 8, dez/1997)³.

Dessa forma, considerando as datas de protocolização das declarações de compensação – 18/08, 02/09, 17/11 e 15/12/2004 –, tem-se que os créditos tributários correspondentes aos pagamentos realizados até 18/08, 02/09, 17/11 e 15/12/1999, dependendo de cada processo em particular, já se encontravam extintos, não passíveis, portanto, de restituição ou compensação.

II. Mandado de segurança coletivo. Abrangência da decisão. Relação de filiados.

No caso sob análise, constata-se que, quando da impetração do mandado de segurança coletivo, em agosto de 2000, o Recorrente ainda não era filiado à Associação Comercial e Industrial de Santo André, o que veio a ocorrer somente em fevereiro de 2004 (fl. 397).

² RE nº 561.908

³ PAUISEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMALTE, 2008, p. 1.117 a 1.118.



O mandado de segurança coletivo encontra-se previsto no art. 5º, inciso LXX, da Constituição Federal nos seguintes termos:

Art. 5º (...)

LXX - o mandado de segurança coletivo pode ser impetrado por:

- a) partido político com representação no Congresso Nacional;*
- b) organização sindical, entidade de classe ou **associação legalmente constituída e em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa dos interesses de seus membros ou associados,***
(grifei)

Constata-se do dispositivo acima que a associação encontra-se legitimada a se valer do remédio processual em defesa dos interesses dos associados.

No presente caso, na data da impetração do *mandamus*, o Recorrente não era associado ou filiado à associação impetrante, não constando da relação dos associados anexa à petição inicial.

Sobre essa questão, assim dispõe o professor José Afonso da Silva:

A redação do texto, realmente, vincula a defesa de seus membros e associados às entidades relacionadas na alínea “b” – pelo quê, sem dúvida alguma, não podem defender interesses de não-membros ou não associados.⁴

Ora, se a associação não pode defender interesse de não-filiado, e considerando que o Recorrente, à época do ajuizamento da ação, não era associado à impetrante, conclui-se que seu direito não era objeto da ação.

Esse entendimento vai de encontro à decisão proferida em mandado de segurança pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal, *in verbis*:

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. EXTENSÃO DE SEUS EFEITOS. INEXISTÊNCIA DE PROVA DE FILIAÇÃO À ENTIDADE DE CLASSE NA ÉPOCA DA CONCESSÃO.

À autoridade impetrada é lícito exigir, no cumprimento de decisão judicial proferida em mandado de segurança coletivo, que os beneficiários provem a condição de filiados à entidade impetrante.⁵

Essa exigência de filiação prévia mostra-se bastante coerente com a legislação processual, em face da necessidade de se dar ciência ao Poder Judiciário de quem são os associados à época da impetração do *writ*, possibilitando-o aferir a ocorrência ou não de eventual litispendência; pois a pessoa individual poderia ajuizar uma ação individual paralela que, na situação, fugiria do controle do Estado, podendo se valer da decisão futura que melhor lhe aprouver.

⁴ STJ VA, José Afonso. Comentário contextual à constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 164

⁵ TJDF - Mandado de Segurança MS 19980020027389/DF

Aos administrados não é lícita a manipulação das formas do Direito para obter o máximo de benefício, numa situação privilegiada e desigual frente aos demais.

Portanto, uma vez comprovado que o Recorrente não se encontrava na condição de filiado ou associado à impetrante na data do ajuizamento da ação, conclui-se pela impossibilidade de se beneficiar da referida decisão judicial.

III. Isenção das sociedades civis de profissão regulamentada.

O Recorrente, amparado na súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), alega, em sua defesa, que a isenção das sociedades civis de profissão regulamentada, instituída pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/1991, continuaria em vigor à época dos fatos geradores, tendo em vista que a alteração intentada pela Lei nº 9.430/1996 feriria o princípio da hierarquia das leis, pois lei ordinária, no seu entendimento, não poderia revogar isenção instituída por lei complementar.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu pela constitucionalidade da revogação da referida isenção operada por meio da Lei nº 9.430/1996 quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1/DF, bem como do RE 419.629/DF, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 419.629-8 DF

(...)

III. PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 de isenção concedida às sociedade civis de profissão pela LC 70/91

1. A norma revogada - embora inserida formalmente em lei complementar - concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou.

*2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis - **rectius**, da reserva constitucional de lei complementar - cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares*

3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/271, e também pacificada na doutrina

Portanto, a partir da edição da Lei nº 9.430/1996, revogou-se a isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão regulamentada, passando assim, a partir de sua vigência, a ser a contribuição exigível das referidas pessoas jurídicas.

Como a concessão de isenção, *per se*, pode se dar por meio de lei ordinária, o fato de ter constado formalmente do texto de uma lei complementar não desnatura a exigência, podendo ser revogada por intermédio de outra lei de mesma natureza, ou seja, lei ordinária.

Portanto, à época dos fatos geradores, o Recorrente era contribuinte da Cofins, inexistindo, no caso, a ocorrência de indébito.

IV. Conclusão.

Diante do exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, em face do transcurso do prazo decadencial para se pleitear a repetição de indébito, em relação a parte dos créditos tributários sob análise, bem como em face da revogação da isenção da Cofins pela Lei nº 9.430/1996, inexistindo decisão judicial que determine de forma diversa em benefício do Recorrente.

É como voto.



Hélcio Lafetá Reis