



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

Processo nº 10860.001307/2003-11
Recurso nº 152.906 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.182 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria Cofins
Recorrente CLÍNICA RADIOLOGICA 9 DE JULHO S/C LTDA
Recorrida DRJ Campinas / SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/1997 a 28/02/1998

COFINS. RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O prazo para pedido de restituição de tributos federais é de cinco anos contados da data do recolhimento indevido ou a maior do que o devido.

LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 2005. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O 2º Conselho de Contribuintes é incompetente para apreciar matéria relativa à inconstitucionalidade de lei.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE DECISÃO JUDICIAL NÃO TRANSITADA EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos discutidos judicialmente somente é possível após o trânsito em julgado da respectiva ação judicial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/03/1998 a 31/12/1998

ISENÇÃO. SOCIEDADE CIVIL. REVOGAÇÃO.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, a isenção da Cofins relativa às sociedades civis de prestação de serviços de profissões regulamentadas foi revogada pela Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, por unanimidade

de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Alexandre Gomes acompanhou o Relator pelas conclusões.


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES - Presidente


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Presidente), Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, José Antonio Francisco (Relator), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 304 a 307) apresentado em 6 de dezembro de 2007 contra o Acórdão nº 05-19.645, de 8 de outubro de 2007, da DRJ Campinas / SP (fls. 244 a 248), do qual tomou ciência a Interessada em 8 de novembro de 2007 e que, relativamente a declaração de compensação de Cofins dos períodos de maio de 1997 a dezembro de 1998, indeferiu a solicitação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/05/1997 a 31/12/1998

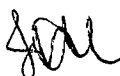
*RESTITUIÇÃO DE INDEBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. AD
SRF 96/99. VINCULAÇÃO.*

Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeito à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.

*ISENÇÃO. SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO
REGULAMENTADA. REVOGAÇÃO.*

A isenção da Cofins que beneficiava as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, prevista na Lei Complementar 70, de 1991, deixou de vigorar com a publicação da Lei 9.430, de 1996. 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.

PAGAMENTO INDEVIDO. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.



Inexistindo a isenção pretendida, não se configura o pagamento indevido e, conseqüentemente, não existe crédito passível de restituição/compensação.

Compensação não Homologada

O pedido, apresentado em 31 de março de 2003, foi inicialmente indeferido pelo despacho de fls. 218 a 222 de 31 de julho de 2007, segundo o qual a Interessada haveria perdido o prazo para o pedido (cinco anos contados da data dos recolhimentos) e a isenção das sociedades civis teria sido revogada pela Lei n. 9.430, de 1996.

Houve apresentação de declarações de compensação em formulário posteriormente, que foram reunidas nos presentes autos.

No recurso, alegou a Interessada que teria efetuado recolhimentos indevidos, sendo de dez anos o prazo para efetuar o pedido de restituição; ademais, a isenção conferida por lei complementar não poderia ter sido revogada por lei ordinária.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

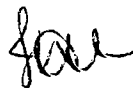
O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

O prazo para pedido de restituição, previsto no art. 168 do CTN, é de prescrição. Não se trata de prazo decadencial, uma vez que não se refere a direito potestativo, segundo conceito definido por Chiovenda¹.

Tratando-se de prazo de prescrição, sujeita-se aos princípios que regem a matéria, especialmente o da “actio nata”.

É que a prescrição refere-se à pretensão do autor deduzida numa ação judicial. Enquanto não nasce o direito de ação, não faz sentido correr o prazo prescricional. Além disso, nascido o direito de ação, não faz sentido que o prazo prescricional não corra, a não ser que haja suspensão do direito de ação, pela incidência de uma das hipóteses previstas em lei.

Em que pese o princípio da “actio nata”, o Superior Tribunal de Justiça persistiu em sua interpretação de que o prazo de cinco anos para o pedido de restituição somente iniciar-se-ia após os cinco anos da homologação tática, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que resultou na aprovação do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005:



¹ Chiovenda, Giuseppe. “Instituições de direito processual civil”, 2.ª ed, v. 1. Trad. de Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 2000. P. 25-6, 30-3.

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.

A regra também é válida para os casos de inconstitucionalidade de lei, embora o pedido administrativo de restituição, baseado em alegação que verse sobre inconstitucionalidade de lei, não seja possível.

É que a prescrição refere-se à ação judicial, e não ao pedido administrativo.

Como, no ordenamento brasileiro, a constitucionalidade de lei pode ser discutida em qualquer ação, não há impedimento para que seja alegada no Judiciário. Dessa forma, a presunção da constitucionalidade das leis não implica impedimento para que seja proposta a ação de repetição de indébitos.

Portanto, em todo e qualquer caso, a ação de repetição de indébitos poderia ser proposta pelo sujeito passivo logo depois de efetuar o pagamento indevido ou a maior do que o devido.

No tocante Lei Complementar n. 118, de 2005, o Superior Tribunal de Justiça adotou, equivocadamente, o entendimento de que a disposição somente teria aplicação em relação aos pedidos de restituição apresentados após a sua publicação, como ocorreu no Resp nº 644.736-PE.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar recurso extraordinário da União em que se alegara violação à cláusula de reserva de plenário (RE 486.888-PE), determinou ao Superior Tribunal de Justiça que analisasse, por meio do órgão especial, a inconstitucionalidade do dispositivo.

Assim, em acidente de inconstitucionalidade (AI) em embargos de divergência no mencionado recurso especial, o Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º em questão, da seguinte forma:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para



a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

Do exposto, conclui-se ser inegável tratar-se de matéria constitucional, uma vez que o mencionado art. 4º determina a aplicação retroativa da interpretação dada pelo art. 3º.

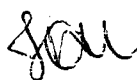
Como se trata de matéria constitucional, o disposto no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, impede que seja afastada da aplicação da lei ao caso concreto, anteriormente à manifestação definitiva do plenário do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, conforme Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes, aprovada em sessão plenária de 18 de setembro e publicada no DOU em 26 de setembro de 2007, o Carf é incompetente para se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

A aplicação da súmula é obrigatória em função do disposto no art. 72, § 4º, do Ricarf.

Como o pedido foi apresentado em março de 2003, restaram prescritos todos os recolhimentos anteriores a março de 1998, que abrange os períodos de apuração até fevereiro de 1998.



Quanto ao mérito, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se na conclusão de que o regime de apuração do imposto de renda não condicionaria a isenção da Cofins prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70, de 1991, que não fez ressalvas s relativas à isenção.

A principal premissa desse entendimento é o fato de que a opção pela forma de tributação não pode alterar a natureza da sociedade civil, à vista do estritamente disposto no art. 1º do Decreto nº 2.397, de 1987.

Entretanto, a Lei nº 9.430, de 1996, revogou expressamente a referida isenção.

O Superior Tribunal de Justiça posicionou pela impossibilidade de uma lei ordinária revogar disposição instituída por lei complementar, pela suposta existência de hierarquia entre lei complementar e ordinária.

Entretanto, trata-se de questão de natureza constitucional, matéria cuja competência para apreciação é do Supremo Tribunal Federal, o que prejudica a consistência da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria.

De fato, desde a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, de 1993, o STF já havia se posicionado pela inexistência de hierarquia entre lei complementar e ordinária e, mais ainda, pelo entendimento de que a LC nº 70, de 1991, teria natureza material de lei ordinária, podendo, portanto, ser revogada por uma lei formalmente ordinária.

No âmbito dos recursos extraordinários 377.457 e 381.964, o Tribunal posicionou-se pela constitucionalidade da revogação (DJe-241, DIVULG 18-12-2008, PUBLIC 19-12-2008, EMENT VOL-02346-08, PP-01774):

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I).

2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade.

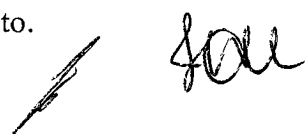
3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes.

4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5.

Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.

Note-se que, relativamente ao agravo regimental na Reclamação nº 2.475, o Tribunal indeferiu o pedido da União pelo fato de que a reclamação em questão afirmou haver a decisão objeto do recurso haver contrariado decisão do STF, o que não ocorreu, uma vez que a conclusão de que a LC nº 70, de 1991, seria materialmente ordinária não fez parte do dispositivo da decisão exarada na ADC nº 1, de 1993.

Portanto, inexiste o direito de crédito.



Por fim, embora não conste tal informação dos presentes autos, foi verificado no processo n. 10860.005475/2002-96 (recurso n. 160.019) que a Interessada apresentou ação judicial discutindo o direito à isenção.

Na referida ação judicial, a Interessada obteve decisão favorável do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (<http://www.trf3.jus.br/externos/acordaos.php?processo=200003990642468&dia=05&mes=09&ano=2007>), cuja ementa foi a seguinte:

*PROC. : 2000.03.99.064246-8 AC 639857 ORIG. : 9604025953
1 Vr SAO JOSE DOS CAMPOS/SP APTE : Uniao Federal
(FAZENDA NACIONAL)*

*ADV : HUMBERTO GOUVEIA e VALDIR SERAFIM APDO :
CLINICA RADIOLOGICA NOVE DE JULHO S/C LTDA ADV :
MARTIM ANTONIO SALES RELATOR : DES.FED. MÁRCIO
MORAES / TERCEIRA TURMA EMENTA TRIBUTÁRIO.
SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
PROFISSIONAIS LEGALMENTE REGULAMENTADA.
ISENÇÃO DA COFINS. LC 70/91. PARECER NORMATIVO
3/94. REGIME TRIBUTÁRIO.*

1. A Lei Complementar n. 70/91 (artigo 6º, II) se refere ao Decreto-Lei 2.397/87 para determinar que a isenção da COFINS alcance as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

2. O Superior Tribunal de Justiça já reconheceu a ilegalidade da limitação imposta pelo Parecer Normativo questionado, afirmando que outra condição não foi considerada pela Lei Complementar para o gozo da isenção que não aquelas mencionadas.

3. A matéria foi sumulada no verbete nº 276, por decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça.

4. Apelação desprovida.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, em que são partes as acima indicadas, decide a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 1º de agosto de 2007

O acórdão transitou em julgado em 31 de outubro de 2007.

Portanto, a Interessada transmitiu as declarações de compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial.

O informativo de jurisprudência do STJ n. 405 trouxe a seguinte informação a respeito do REsp n. 1.100.483-AL:



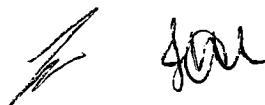
O recorrente busca o processamento da manifestação de inconformidade que apresentou em processo administrativo, com a consequente suspensão da exigibilidade dos débitos (art. 74, § 11, da Lei n. 9.430/1996, com a redação que lhe deu a Lei n. 10.833/2003), porque o Tribunal a quo entendeu incidir a Lei n. 9.430/1996, mas com as restrições ao cabimento da manifestação impostas pela Lei n. 11.051/2004, principalmente quanto a não permiti-la quando ainda não transitada em julgado a decisão que autoriza a compensação ou quando o crédito for de terceiro. No caso, a questão da compensação continua em baila, visto que está pendente agravo de instrumento da inadmissão do extraordinário interposto. Nesse contexto, o processamento da compensação subordina-se à legislação vigente no momento do encontro de contas, vedada a apreciação de eventual pedido de compensação ou declaração de compensação fundamentados em legislação superveniente. Daí se conclui que o marco a ser considerado na definição das normas que são aplicáveis ao recurso de inconformidade é a data em que for protocolado o pedido de compensação de crédito com o débito de terceiros (no caso, em 30/12/1999) e não a data da protocolização do referido recurso, tal qual entendeu o acórdão recorrido. Assim, deve-se determinar que a autoridade administrativa dê continuidade ao processamento da manifestação. Anote-se, também, que o STJ já sedimentou que as impugnações apresentadas na esfera administrativa têm o condão de impedir o pagamento do valor até que se resolva a questão referente à extinção do crédito tributário em razão da compensação (art. 151, III, do CTN). Desse modo, há que se reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, objeto do pedido de compensação, até a conclusão do julgamento. Anote-se, por último, que não se fez qualquer juízo de valor quanto à própria validade da compensação. Quanto a esse julgamento, a Min. Eliana Calmon, vencida parcialmente, dava parcial provimento ao especial para o exclusivo fim de julgar o processo administrativo. Precedentes citados: EREsp 850.332-SP, DJe 12/8/2008; REsp 1.101.004-SP, DJe 24/6/2009, e REsp 1.044.484-PR, DJe 5/3/2009. REsp 1.100.483-AL, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 1º/9/2009.

Muito embora somente com Lei n. 11.051, de 2004, a compensação de créditos discutidos em ação judicial não transitada em julgado passou a ser considerada não declarada, o entendimento do STJ, externado na notícia acima reproduzida, é de que a lei aplicada à compensação é a vigente à época da apresentação do pedido ou da declaração.

No caso dos autos, quando as declarações foram apresentadas, já vigia a Lei Complementar n. 104, de 2001, que introduziu o art. 170-A do CTN.

Tal disposição legal impedia a compensação antes do trânsito em julgado da ação judicial, de forma compatível com o *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430, de 1996, que expressamente destacou o direito à compensação de créditos “judiciais com trânsito em julgado”.

Portanto, independentemente do direito de crédito em si, na data da transmissão das declarações de compensação, a legislação não permitia as compensações em questões.



À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

