



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

Processo nº 10980.002432/2004-54
Recurso nº 254.869 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.538 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria COFINS. Restituição
Recorrente BENVENUTTI MC2 CONSULTORIA S.C. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 08/01/1999 a 12/01/2004

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.

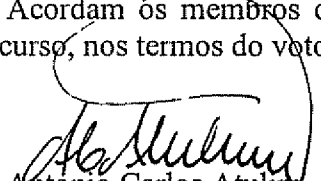
ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INEXISTÊNCIA DE PRONUNCIAMENTO PRÉVIO DO PLENÁRIO DO STF. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF carecem de competência para pronunciar a inconstitucionalidade de lei federal na inexistência de prévio pronunciamento definitivo a respeito pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda que em controle difuso. Portaria MF nº 256/09, Anexo II, artigo 62.

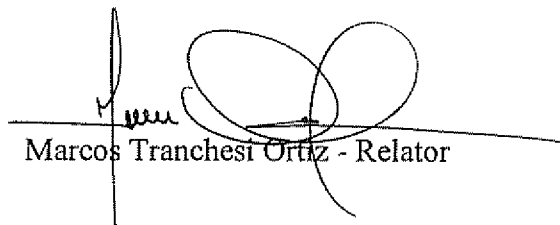
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Antonio Carlos Atulim - Presidente





Marcos Tranchesí Ortiz - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti, Marcos Tranchesí Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Trata o processo de Pedido de Restituição de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, protocolizado em 14/04/2004, em relação aos pagamentos efetuados entre 08/01/1999 e 12/01/2004, conforme DARFs de fls. 24/46 e planilha demonstrativa de créditos de fls 06/07, fundamentada a existência do crédito tributário na isenção prevista no art. 6º, II da Lei Complementar nº 70/91 para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais legalmente regulamentados.

Em 15/04/2004, o pedido de restituição foi indeferido pela DRF – Curitiba/PR, conforme despacho decisório de fls. 48/51, segundo o qual teria ocorrido decadência parcial do crédito pleiteado, bem como, quanto aos créditos não decaídos, considerou-se não formulado o pedido, tendo em vista que foi utilizado o formulário em papel, supostamente em desacordo com a legislação, que determinava o uso do meio eletrônico. Por fim, ratificou-se a legitimidade da revogação da isenção da COFINS pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

Interposta manifestação de inconformidade, a DRJ – Curitiba/PR manteve o entendimento anterior, confirmando a decadência parcial do crédito e a equivocada escolha do contribuinte ao optar por apresentar o pedido de restituição via formulário físico, e não eletrônico.

Intimada do acórdão de fls. 75/80 em 17/03/2008, a contribuinte interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, a aplicabilidade do prazo decenal para a devolução de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a impossibilidade de utilização do formulário eletrônico para endereçar a presente restituição e, no mérito, a subsistência da isenção da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentados, conforme Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça.

Eis o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesí Ortiz, Relator

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

Início pelo exame da decadência, óbice vislumbrado pelas instâncias julgadoras de origem relativamente a parte do alegado crédito.



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 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 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).

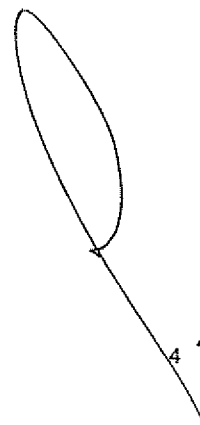
O que o CTN denomina “homologação tácita” é, portanto, a caducidade do direito ao lançamento de ofício nestes tributos em que o pagamento deve preceder o controle administrativo. Melhor dizendo: se o recolhimento efetuado pelo sujeito passivo é considerado pelo Fisco menor que o devido, cumpre a este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



4

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 consumir.

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, portanto, apresentado o Pedido de Restituição em 14/04/2004, reconheço a decadência parcial da pretensão, relativamente aos pagamentos efetuados anteriormente à 14/04/1999.

No que diz respeito à parcela não decaída do suposto direito creditório, argumenta a interessada que a utilização do formulário físico estaria justificada em razão da suposta exceção em que se enquadraria, sendo aplicável o disposto no art. 3º da IN nº 414/04, em vigor quando da apresentação do requerimento.

Contudo, em análise à legislação vigente durante a apresentação deste Pedido de Restituição, percebe-se que tal justificativa não procede, uma vez que o art. 2º, IV, "c" da IN nº 414/04 é taxativo ao prescrever as hipóteses de utilização compulsória do formulário eletrônico, dentre elas especificamente a restituição de pagamento indevido da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, como ocorre no caso concreto.

Não obstante isso, apesar de a interessada não o ter suscitado, é consabido que os pedidos de restituição que compreendam créditos apurados anteriormente ao quinquênio antecedente ao protocolo são inadmissíveis em via eletrônica. Isto porque o próprio art. 2º, IV, "c" da IN nº 414/04 determinava que a restituição e/ou compensação de crédito tributário resultante de pagamento indevido dos tributos ali mencionados deveria ocorrer através da geração da competente PER-Dcomp, desde que tais pagamentos indevidos tivessem ocorrido há menos de 5 anos, contados da data do protocolo. Aí reside o fundamento legal para a válida apresentação do pedido em via física.

A parcela do pedido não comprometida pela decadência abriga, portanto, os pagamentos efetuados entre 10/05/1999 e 12/01/2004. Quanto à restituição destes, todavia, um outro obstáculo se ergue. Conforme já referido pelo aresto de origem, a isenção conferida às sociedades de profissão regulamentada em lei pelo artigo 6º, inciso II, da LC nº 70/91 foi objeto de revogação pelo artigo 56, da Lei nº 9.430/96.

Isso significa que o acolhimento da pretensão pressuporia logicamente que o Colegiado pronunciasse a inconstitucionalidade do dispositivo revogador, a fim de afirmar a sobrevivência do regime isencional ao seu advento. É fato que o E. Superior Tribunal de Justiça construiu orientação firme neste sentido, chegando, inclusive, a enunciar a respeito a Súmula nº 276 ("*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado*").

Sucedendo que, instado a se pronunciar sobre a matéria mais recentemente, o E. Supremo Tribunal Federal, em Plenário, externou entendimento diverso, no sentido de afirmar

a constitucionalidade do dispositivo revogador, ainda que veiculado por regra de estatutura ordinária (RE nº 377.457). Foi por este motivo, inclusive, que a própria Primeira Seção do E. STJ, meses depois, decidiu cancelar mencionada Súmula nº 276, dobrando-se à orientação superior por ocasião do julgamento da AR nº 3.761.

Fato é que este cenário jurisprudencial – desde então não alterado - suprime deste órgão julgador administrativo a própria competência para enfrentar e, eventualmente, pronunciar a logicamente necessária inconstitucionalidade normativa. É que, para tanto, o Regimento Interno do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, pressupõe tenha o Plenário do E. STF previamente afirmado a inconstitucionalidade aduzida no recurso voluntário:

"Anexo II

(...)

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

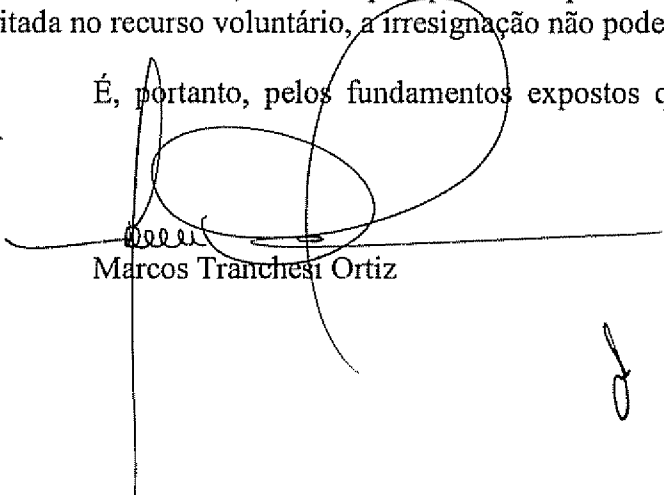
a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Porque nenhuma das hipóteses referidas pelo dispositivo está caracterizada em concreto – ao contrário, aliás – que, por incompetência do Colegiado para enfrentar a matéria agitada no recurso voluntário, a irresignação não poderia prosperar.

É, portanto, pelos fundamentos expostos que nego provimento ao recurso voluntário.


Marcos Tranches Ortiz