



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11543.002173/2009-98
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-007.256 – 3ª Turma
Sessão de 14 de agosto de 2018
Matéria REPETIÇÃO DE INDÉBITO COFINS
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/12/2003

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TERMO INICIAL.

Não se tratando de indébito lastreado em decisão judicial apropriada, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal extingue-se após cinco anos contados da data de seu pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 – RICARF, em face do Acórdão nº 3402-003081, que negou provimento ao Recurso Voluntário, que restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/11/2003

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TERMO INICIAL. Não se tratando de indébito lastreado em decisão judicial apropriada, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, extingue-se após cinco anos contados da data de seu pagamento.

Recurso negado.

Ciente do referido acórdão, a Contribuinte opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados por ausência de contradição, obscuridade e omissão.

Não conformada com tal decisão, a Contribuinte interpõe o presente Recurso Especial, aponta dissídio interpretativo em relação as seguintes matérias: (i) Nulidade por cerceamento do direito de defesa, quanto à ausência de apreciação de questão relevante da defesa do contribuinte; (ii) Nulidade por cerceamento do direito de defesa, quanto à impossibilidade de julgamento “extra petita”; (iii) Nulidade por cerceamento do direito de defesa, quanto à impossibilidade de “supressão de instância”; (iv) Termo inicial para recuperar tributos declarados inconstitucionais em mandado de segurança impetrado pelo contribuinte; (v) Interrupção do prazo decadencial/prescricional em razão da impetração de mandado de segurança pelo contribuinte.

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nsº CSRF/03-03.358 e 2401-002.846.

Em seguida, o Presidente da 4º Câmara da 3º Seção do CARF, deu parcial seguimento ao Recurso, especialmente quanto ao termo inicial para recuperar tributos declarados inconstitucionais em mandado de segurança impetrado pela Contribuinte e a interrupção do prazo decadencial/prescricional em razão da impetração de mandado de segurança, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls.1175/1184.

Nada obstante, a Contribuinte agravou despacho proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, o Presidente do CARF rejeitou o agravo, confirmou o seguimento parcial do Recurso Especial.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões, às fls.1238/1247, pugna pelo improvimento do Recurso interposto.

No essencial é o Relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

In caso, trata o presente processo de Pedido de Restituição de importâncias pagas a título de COFINS, cujo pagamento indevido ou a maior da contribuição, segundo entendimento do Contribuinte, possibilitou a apresentação das Declarações de Compensação 29518.53717.301009.1.7.040006 (fls. 385/388, vol. 2), com débitos do IRPJ – R\$ 7.690.287,44, e CSLL – R\$ 2.842.483,00, e 13597.58807.301009.1.3.049842 (fls. 475/478, vol. 3), igualmente com débitos do IRPJ – R\$ 667.113,22 e CSLL – R\$ 246.804,05.

O pleito, formalizado em 25/09/2009, segundo a Contribuinte (Vol. 1 fls. 02/12), teve por fundamento o Mandado de Segurança preventivo nº 99.00057457 (cópia da inicial às fls. 281/304 do vol. 2), transitado em julgado em 12/8/2008 (fl. 320), *"que declarou a inconstitucionalidade de ampliação da base de cálculo do PIS e da COIFNS, prevista pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98"*, e pediu, em resumo, a restituição de *"todos os valores recolhidos a partir de agosto de 1999, com base na sistemática estabelecida pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, realizados indevidamente"*, aduzindo que o prazo para a restituição *"se inicia com o trânsito em julgado da ação"*.

Formulou o pedido em formulário papel (fl. 13/105), alegando que *"o § 2º do art. 3º da IN SRF 900/2008 admite a utilização dos formulários nas hipóteses, como a presente, em que a restituição de crédito não possa ser requerida ou declarada eletronicamente à RFB mediante a utilização do programa PER/DCOMP"*. Anexou ao seu pedido planilha demonstrativa dos valores *"que pretende restituir"* (R\$ 15.069.403,65), mas consignou que *"o presente pedido de restituição tem por objeto exclusivamente os valores indevidamente quitados por DARFs"* (fl. 371), incluindo nos cálculos *"os juros e multa eventualmente recolhidos em conjunto com o valor das contribuições a serem restituídas"*.

Por meio do Despacho Decisório de fl. 488, a Delegada da DRF Vitória, em 17/03/2010, considerou não formulado o pedido de restituição e não homologou as compensações devido à prescrição que alcançou os pagamentos em que se baseia o crédito (CTN, art. 168, I), com base no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 714 (fls. 479/488), de 05 de março de 2010.

Com efeito, a 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do Ilustre Relator Jorge Olmiro Lock Freire, com sua argúcia habitual, voto digno de nota, negou provimento ao Recurso Voluntário,

por entender que o direito à repetição do indébito não teria nascido com o trânsito e julgado do mandado de segurança, por este não ter natureza declaratória ou condenatória. Assevera, ainda, que o início do prazo decadencial teria como *dies a quo* o trânsito em julgado em ação declaratória mas não em mandado de segurança.

Por outro lado, a Conselheira **Thais de Laurentiis Galkowicz**, apresentou declaração de voto, ao meu juízo carente de fundamentação legal, no sentido de que: *"a sentença proferida em sede de mandado de segurança tem cunho declaratório, cujo conteúdo não pode ser amesquinhado, sob pena de ilegitimamente diminuir-se os efeitos da tutela jurisdicional proferida mediante instrumento tão caro ao ordenamento jurídico pátrio, alçado dentre as garantias fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal. É, portanto, legítima a utilização da sentença do mandado de segurança que reconhece a inexistência de determinada relação jurídica/tributária em razão de inconstitucionalidade da norma instituidora da exação, como título judicial para requerer a restituição dos valores anteriores à sua impetração"*.

Nada obstante, a Contribuinte alega que o prazo de 5 anos para pleitear a restituição/compensação teria início somente com o trânsito em julgado do Mandado de Segurança nº 99.0005745-7, impetrado para discutir a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 e, por conseguinte, a inexigibilidade da Cofins com a base de cálculo ampliada, o que no seu entender, teria ocorrido apenas em 12/08/2008.

Analisando a *quaestio*, a Contribuinte impetrou mandado de segurança preventivo (cópia da inicial às fls. 281/304 do vol. 2) contra a ampliação da base imponible da COFINS (§ 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98), com pedido expresso da suspensão de exigibilidade dos créditos tributários decorrentes da aplicação dos artigos 3º, parágrafo primeiro e artigo 8º (alíquota de 2% para 3% da COFINS) da lei nº 9.718/98. Quanto aos valores recolhidos a maior, a Contribuinte ajuizaria ação própria e adequada para repetir o indébito tributário (ação ordinária).

Do pedido junto aos autos do Mandado de Segurança, sobreveio a sentença ratificando a liminar para determinar autoridade impetrada que se abstenha de exigir da impetrante qualquer crédito tributário decorrente da alteração da base de cálculo da COFINS e do PIS, bem como da elevação da alíquota da COFINS, tal como previsto na lei nº 9.718/98, devendo aplicar-se à impetrante a sistemática anterior (lei complementar nº 70/91 e lei nº 9.715/98, respectivamente). Vejamos:

a) conceder-lhe medida liminar, "inaudita altera pars", nos termos do artigo 7º, II, da Lei nº 1.533/51, dando-se a esta os efeitos do artigo 151, IV do Código Tributário Nacional, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários decorrentes da aplicação dos artigos 3º, e parágrafo primeiro, e art.

8º (alíquota de 2% para 3% da COFINS) da Lei nº 9.718/98, autorizando, assim, a impetrante a utilizar, a partir dos pagamentos efetuados em agosto de 1999, relativamente ao PIS, e à COFINS em diante, – tendo em vista que aqueles efetuados anteriormente, relativos ao PIS e à COFINS, já foram recolhidos a maior e serão objeto de pedido de renúncia do indébito em ação própria. Conforme se denota da anexa planilha (doc. _____), bem como das anexas guias de recolhimento DARF's (docs. _____) -, as regras definidas na Lei nº 9.715/98, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição para o PIS, e na Lei Complementar nº 70/91, no que se refere ao recolhimento da COFINS;

Como se vê, a Contribuinte foi ao judiciário por meio de mandado de segurança requerer exclusivamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, IV do Código Tributário Nacional - CTN, decorrente da aplicação dos artigos 3º, parágrafo primeiro e artigo 8º (alíquota de 2% para 3% da COFINS) da lei nº 9.718/98, com sentença transitada e julgada sem efeito declaratório ou condenatório.

No que tange a repetição do indébito recolhido em tese a maior, a própria Contribuinte indicou nos autos do mandado de segurança que seria ajuizada uma ação própria e adequada para repetir o indébito, que por óbvio, seria por meio de uma ação que desconstituísse a relação jurídica tributária, não por Mandado de Segurança.

De minha análise do feito, verifico que a Contribuinte impetrou o mandado de segurança com pedido peremptório de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, embora tenha anexado planilhas de cálculo e DARF's do suposto pagamento a maior, diga-se de passagem de qualquer modo, equivocou-se em sua tentativa frustrada de levar a erro o jurisdicionado, o que por via reflexa a tentativa futura de rediscutir, ressuscitar o mandado de segurança com a falsa premissa de que havia pré-constituída prova do indébito, e que sentença assecuratória, também haveria de declarar o direito à compensação do pagamento a maior anterior a impetração do mandado de segurança.

Contudo, o Magistrado teve o cuidado de fundamentar seu *decisum* no sentido de que: "*o mandado de segurança não se presta para fazer as vezes de ação declaratória, nos termos pretendido pela Impetrante. A ação mandamental deve ter sempre por objeto a emissão, pelo magistrado, de uma ordem dirigida à autoridade apontada coatora. Pode ser uma ordem de não fazer, determinando a abstenção da prática de qualquer ato que se repute lesivo ao direito líquido é certo do autor, ou pode constituir numa ordem de fazer, determinado a prática de qualquer ato, quando lesiva seja a omissão. O mero pedido de declaração de inexistência de relação jurídica tributária e de inconstitucionalidade de normas legais é, pois, inadequado e incompatível com a via especialíssima do "mandamus".*

Sem embargo, rechaço a tese da Contribuinte, bem como a declaração de voto contida na decisão recorrida, para melhor esclarecer, á título de boa técnica jurídica, ao invés da Contribuinte de modo açado sair compensando valores sem autorização judicial, após um ano do transito em julgado do mandado de segurança que assegurou apenas a suspensão da

exigibilidade do crédito tributário, buscou a via administrativa para legitimar o crédito tributário sem liquidez. Deveria ter instruído o mandado de segurança de modo correto, com pedido de compensação, até porque **á época** havia a discussão de que após a concessão da segurança, era possível apenas a execução dos valores que foram indevidamente pagos **após** a impetração do mandado de segurança em sintonia com as súmulas 269 e 271¹ do STF.

Em que pese, na época dos fatos, os precedentes que originaram as súmulas nºs 269 e 271, diziam respeito à compensação de tributos, todos ligados a provimentos condenatórios a pagamentos.

De fato, após a aprovação da súmula 213² do Superior Tribunal de Justiça - STJ, essa mesma Corte teve oportunidade de se pronunciar outras vezes sobre a matéria: Precedentes: EDcl no REsp 77.226-MG (2ª T, 10.02.1998 – DJ 02.03.1998) REsp 119.155-SE (2ª T, 07.08.1997 – DJ 20.10.1997) REsp 137.790-PA (2ª T, 05.02.1998 – DJ 02.03.1998) REsp 145.138-SP (1ª T, 03.11.1997 – DJ 15.12.1997) REsp 148.742-SP (1ª T, 10.02.1998 – DJ 13.04.1998) REsp 148.824-PB (2ª T, 16.10.1997 – DJ 17.11.1997).

Sem embargo, no mandado de segurança a época, a declaração do direito à compensação, segundo o STJ, no julgamento do REsp 1.111.164/BA (julgado sob o rito repetitivo), poderia ocorrer de duas formas:

- 1) o pedido para ser **reconhecido o direito de compensar** *que tem como pressuposto um ato da autoridade de negar a compensabilidade, mas sem fazer juízo específico sobre os elementos concretos da própria compensação*"; e
- 2) a impetração "**à declaração de compensação** " que agrega "*pedido de juízo específico sobre os elementos da própria compensação*" e "*pedido de outra medida executiva que tem como pressuposto a efetiva realização da compensação*".

Quanto a primeira situação pressupõe dois fatos jurídicos administrativos concretos: o primeiro, a existência de um processo administrativo prévio proposto pelo contribuinte perante o órgão público, a fim de se restituir/compensar tributo que entende ser indevido, já o segundo, a existência de um ato administrativo ilegal de indeferimento do referido processo.

Destarte, o mandado de segurança, nessa ocasião, impetrado em face do ato administrativo que negou o direito à compensação, não se discutindo, na hipótese, a forma em que será realizada a compensação, o índice corretivo, o indébito compensável, o prazo de prescrição, irrelevante, nesse caso, segundo posicionamento do STJ naquela oportunidade, a existência de **provas pré-constituídas** dos elementos concretos da compensação, mas apenas da existência do processo e da negativa da autoridade coatora.

¹ Súmula 269: O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança.

Súmula 271: Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria.

² Súmula 213.O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Já na segunda situação, pressupõe-se apenas um ato da administração pública, que, em tese pode ser a cobrança indevida de um tributo, renovada periodicamente (anual/trimestral/mensalmente). Nessa ocasião, apesar de não ser necessária a liquidação da quantia compensável, para o STJ, é indispensável a prova pré-constituída dos elementos concretos da compensação, o que se faz por meio de provas como DCTF's e DARF'S.

Frente as provas devidamente pré-constituídas, a sentença assecuratória, ao declarar o direito à compensação, embora não liquide a quantia a ser compensada, deve fixar a forma em que será realizada a compensação, por exemplo decadência e prescrição.

Como visto, essa hipótese não se confunde com vedação prevista nas súmulas 269 e 271 do STJ, até porque essa declaração do direito à compensação não produz efeitos patrimoniais pretéritos, mas sim futuros.

In caso, hipoteticamente a Contribuinte tivesse a cautela de adotar os procedimentos de modo correto, após concedida a segurança pleiteada, deveria postular junto a Receita Federal do Brasil a previa habilitação do crédito.

Como não o fez, cabe o Fisco no prazo de 5 (cinco) anos, fiscalizar se os valores compensados eram cabíveis, bem como se os procedimentos adotados para compensação foram realizados segundo os ditames legais. Do contrário, cabe a autoridade administrativa lavrar Auto de Infração, como fez.

No presente caso, a sentença proferida nos autos do mandado de segurança constou expressamente que o MS em questão não se prestava à declaração de inexistência de relação jurídica tributária, dessa forma, conclui-se que essa decisão não pode ser enquadrada na hipótese disposta no Parecer PGFN/CRJ/nº 1177/2013, considerando que esse contemplou apenas as sentenças de mandado de segurança, que reconhecem a inexistência de relação jurídico-tributária, quanto à compensação dos créditos pretéritos ao ajuizamento da ação mandamental.

Ademais, a título de esclarecimento, a lei nº 12.016, promulgada em 07 de agosto de 2009, ao regular o Mandado de Segurança, em especial, às questões tributárias, restringe a compensação de créditos tributários por via mandamental.

Neste sentido, irretocável a decisão recorrida.

Quanto ao termo inicial para recuperar tributos declarados inconstitucionais em mandado de segurança impetrado pela Contribuinte, bem como interrupção do prazo decadencial, também não lhe assiste razão.

A decisão que tomou como termo inicial para a repetição, *in casu*, como sendo a data do eventual pagamento, incidindo, portanto, na hipótese, o art. 168, I, do CTN, pois não se trata de valor oriundo de decisão judicial em ação declaratória/condenatória (repetição de indébito).

Como bem delineado pela decisão recorrida, "*nem se fale na tese dos 5 + 5 porque na data do protocolo do pedido judicial e administrativo já vigia a LC 118/2005, de acordo com a jurisprudência que veio a cristalizar-se. Em resumo, sua incidência teve como marco inicial a data de 09/06/2005, ou seja 120 dias da publicação da LC 118 (EREsp 327.043/DF). Por isso, despropositado arguir tal tese*".

Processo nº 11543.002173/2009-98
Acórdão n.º **9303-007.256**

CSRF-T3
Fl. 1.257

Portanto, resta decaído o direito ao crédito, considerando que o pedido de restituição foi protocolado em 25/09/2009, o prazo para a repetição é de cinco anos e ele deve ser contado da data em que ocorreu o pagamento antecipado.

Dispositivo

Ex positis, nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito