



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

Processo nº 13826.000054/2004-45
Recurso nº 152.820 Voluntário
Acórdão nº 3803-00.305 – 3ª Turma Especial
Sessão de 01 de fevereiro de 2010
Matéria COFINS
Recorrente SERCOFI SERVIÇOS CONTÁBEIS FISCAIS S/C LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/1997 a 20/02/1999

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COFINS. DECADÊNCIA.

O direito à repetição do indébito se extingue 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/1997 a 31/01/2004

ISENÇÃO. REVOGAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA.

A partir de abril de 1997, a isenção da Cofins de que gozavam as sociedades civis de profissão regulamentada foi revogada pela Lei nº 9.430/1996.

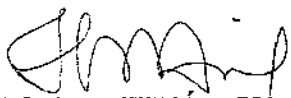
A norma revogada, embora veiculada formalmente por lei complementar, concedia isenção de tributo federal, submetendo-se, portanto, à disposição de lei federal ordinária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. O Conselheiro Rangel Perrucci Fiorin fará declaração de voto.


ALEXANDRE KERN - Presidente


HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

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

Relatório

Em 20 de fevereiro de 2004, o contribuinte supra identificado protocolizou, junto à então Secretaria da Receita Federal, Pedido de Restituição relativo às contribuições para a Cofins do período de 01/04/1997 a 31/01/2004, tendo por fundamento, em apertada síntese, a isenção de que gozariam as sociedades civis de profissão regulamentada, nos termos da Lei Complementar nº 70/1991, cuja revogação se deu de forma indevida por meio de lei ordinária (fls. 1 a 394).

A Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) da então Delegacia da Receita Federal em Marília/SP indeferiu o pedido, decidindo pela extinção do direito de pleitear a restituição dos tributos pagos em período anterior a 20/02/1999, bem como pela inexistência de indébito devido ao fato de que o contribuinte, ao optar pelo lucro real, abdicara da opção pela tributação própria das sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos a profissões regulamentadas (fls. 398 a 404).

Inconformado com tal decisão, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 408 a 421), alegando, resumidamente, que:

a) a Lei nº 9.430/1996 não poderia alterar a Lei Complementar nº 70/1991 por ser hierarquicamente inferior;

b) que o prazo para pleitear a repetição do indébito é de dez anos; e

c) que a compensação é ato de iniciativa do contribuinte e independe de prévia manifestação do fisco.

A DRJ Ribeirão Preto/SP indeferiu a solicitação, argumentando (i) que o direito de pleitear restituição de indébito fiscal extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do pagamento, (ii) que a autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade de lei e (iii) que as sociedades civis de profissão regulamentada passaram a ser tributadas com base no faturamento mensal a partir de 1º de abril de 1997 (fls. 441 a 447).

Não resignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 451 a 476), argumenta acerca das peculiaridades que diferenciam os institutos da restituição e da compensação e requer a homologação de seu pedido, alegando o seguinte:

a) a compensação deve ser praticada pelo contribuinte porque é atribuição deste e não da autoridade administrativa;

b) nos lançamentos por homologação, o prazo para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente ou maior que o devido pode se estender a até 10 anos;





c) *por força do princípio da "actio nata", o prazo prescricional tem seu "dies a quo" na data da publicação do acórdão do Supremo Tribunal Federal que declarar a inconstitucionalidade da lei que instituiu o gravame indevidamente (fl. 459);*

d) impossibilidade de lei ordinária revogar isenção regularmente concedida por lei complementar, por força do princípio da hierarquia das leis.

É o relatório:

Voto

Conselheiro HÉLCIO LAFÉTA REIS, Relator

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

De início, saliente-se que, a par de toda a argumentação trazida pelo Recorrente quanto à diferenciação entre os institutos da restituição e da compensação, a presente análise se restringirá ao que fora formalizado e requerido pelo próprio contribuinte desde a instauração do processo, ou seja, o **Pedido de Restituição** presente à fl. 1 e demais cópias de documentos que o instruem.

A contrariedade do Recorrente pode ser sintetizada nas alegações de que o prazo para pleitear a repetição do indébito relativo a tributos sujeitos ao lançamento por homologação pode se estender a até 10 anos, e que a isenção das sociedades civis de profissão regulamentada não poderia ser revogada por lei ordinária, sendo essas, portanto, as matérias a serem enfrentadas neste julgamento.

I. Repetição de indébito. Decadência.

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 o PIS 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 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.

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 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 (PAF), 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.

¹ REsp nº 644.736/PE



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.

Quanto à discussão acerca do início da contagem do prazo a partir da decisão judicial que declarou a exação inconstitucional, transcrevo a seguir posicionamento doutrinário, amparado em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o qual se alinha o presente julgamento:

A Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 435.835-SC, em março de 2004, reconsiderou entendimento anterior para firmar posição, agora, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo para repetição ou compensação. Entendemos que prevaleceu a melhor orientação. Isso porque o prazo não se altera em função do fundamento do pedido de repetição, de modo que a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo, não tem implicação na sua contagem. Efetivamente, o direito à repetição não se origina da decisão do STF. (...) Está superada, pois, a posição anterior do STJ no sentido de que, em se tratando de tributo declarado inconstitucional, o prazo quinquenal seria contado da publicação da decisão do STF em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado⁴.

Constata-se no excerto acima que o prazo para repetição de indébito não sofre influência de declarações de inconstitucionalidade, regrando-se por norma própria, cujos contornos encontram-se plenamente delineados no Código Tributário Nacional (CTN), conforme anteriormente demonstrado.

Somente eventuais indébitos ainda passíveis de restituição poderiam sofrer a influência de declarações de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*.

Indébitos já decaídos, pelo bem do princípio da segurança jurídica, não podem e nem devem submergir das cinzas para alterar situações juridicamente consolidadas, impassíveis de alterações supervenientes, salvo a existência de autorização legal ou judicial em sentido contrário, a que não se refere o presente caso.

Dessa forma, considerando que o Pedido de Restituição fora protocolizado em 20 de fevereiro de 2004, tem-se que a parcela da restituição pleiteada relativa aos pagamentos efetuados até 20/02/1999 já não mais seria passível de restituição em face do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 168, I, do CTN.

² RE nº 561.908

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

⁴ idem, p. 1.111 a 1.112

II. Revogação da isenção das sociedades civis de profissão regulamentada. Lei nº 9.430/1996.

O Recorrente alega que a isenção das sociedades civis de profissão regulamentada não pode ser revogada por lei ordinária, de forma que a Lei nº 9.430/1996 não poderia ter alterado a Lei Complementar nº 70/1991 por ser hierarquicamente inferior.

No entanto, tal assertiva não pode prosperar, pois a Lei Complementar nº 70/1991, que instituiu a Cofins, é apenas formalmente complementar, cuidando suas disposições de matéria própria de lei ordinária.

A relação entre lei complementar e lei ordinária não é hierárquica e sim de competência, restringindo-se a necessidade de edição de lei complementar aos casos designados expressamente pela própria Constituição Federal⁵.

O art. 195, I, "b", da Constituição Federal, que dá suporte à Cofins, não exige lei complementar para a instituição desse tipo de contribuição social, havendo tal pré-requisito apenas para a criação de novas fontes de custeio para a seguridade social, conforme preceitua o § 4º do mesmo artigo.

Além disso, a concessão de isenção, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, bem como do art. 176 do CTN, é veiculada por meio de lei ordinária, não se exigindo para tal mister o quorum qualificado para votação de lei complementar.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu nesse sentido quando do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1/DF, bem como do RE 419.629/DF, ficando assentado que lei ordinária pode dispor sobre contribuição social prevista na própria Constituição Federal, *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.

⁵ SILVA, José Afonso. Comentário contextual à Constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 460 a 462



Portanto, incabíveis as alegações do contribuinte quanto à inconstitucionalidade da revogação da isenção das sociedades civis de profissão regulamentada por meio da Lei nº 9.430/1996.

A partir de abril de 1997, nos termos do art. 56, parágrafo único, da Lei nº 9.430/1996, tais sociedades passaram a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, em razão do que não há que se falar em existência de indébito relativamente aos pagamentos efetuados em conformidade com a legislação de regência do tributo.

III. Conclusão.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, em razão do transcurso do prazo decadencial de cinco anos para repetição do indébito quanto aos recolhimentos efetuados até 20/02/1999 e em decorrência, a partir de abril de 1997, da revogação da isenção de que gozavam as sociedades civis de profissão regulamentada, abarcando-se, portanto, todo o período de que trata o Pedido de Restituição.

É como voto.


HÉLCIO LAFETÁ REIS

Declaração de Voto

Conselheiro RANGEL PERRUCCI FIORIN

1. Trata-se de Declaração de Voto apresentada nos autos Acórdão do processo 13826.000054/2004-45 (recurso 252820), proferido por esta turma, que houve por bem NEGAR PROVIMENTO POR VOTAÇÃO UNÂNIME ao recurso interposto, que dentre outros, questiona a validade e possibilidade da revogação da isenção da COFINS, pela lei 9430/96, que gozavam as sociedades civis de profissão regulamentada.

2. Destarte, esclarecemos que no nosso pensar, o Estado como administrador da justiça deve desempenhar um papel fundamental para procurar equilibrar vida social e econômica de uma Nação, consubstanciando suas ações de acordo com o ordenamento jurídico que é formado, por normas dispostas hierarquicamente.

3. Assim, de acordo com o escalonamento das normas jurídicas e o princípio da segurança jurídica haveria de prevalecer a vontade da Constituição, também quanto a formação e a aplicação do direito, inclusive no que se diz a utilização de instrumentos



necessários para revogação da isenção, em face da hierarquia superior da lei complementar frente à lei ordinária, bem como o respeito ao quórum qualificado da lei complementar exigido pela nossa Carta Máxima.

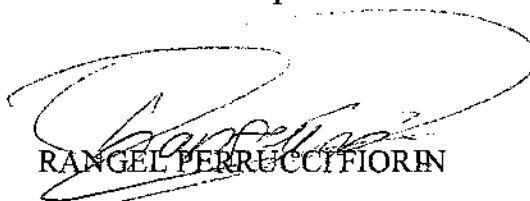
Carvalho⁶ elucida:

4. Corroborando com nosso entendimento, Paulo de Barros

"A lei complementar, com sua natureza ontológica-formal, isto é, matéria especialmente prevista na Constituição e o quorum qualificado a que alude o art. 69 da Constituição Federal – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, cumpre hoje função institucional da mais alta importância para estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, suprema hierarquia às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão que buscar o fundamento formal de suas validades: Lei Complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis."

5. Contudo, em que pese os argumentos supramencionados o nosso órgão julgador máximo - Supremo Tribunal Federal - decidiu pela inexistência de hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária, para a revogação da isenção da COFINS, por entender ser materialmente ordinária, o que nos faz curvar e aceitar a posição do STF.

6. Diante do exposto, apresentamos nossa declaração de voto negando provimento ao presente recurso e acompanhando o voto do nobre relator e dos demais conselheiros.


RANGEL PERRECCI FIORIN

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 59.

