

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

**Processo nº** 13826.000538/2003-11  
**Recurso nº** 144.795 Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-00.271 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 03 de dezembro de 2009  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMP COFINS  
**Recorrente** SERTECO SERVIÇOS TÉCNICO CONTÁBEIS S/C LTDA  
**Recorrida** DRJ- RIBEIRÃO PRETO/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 10/06/1997 a 26/12/1998

**INDÉBITO FISCAL. DECADÊNCIA.**

A decadência do direito de se pleitear restituição e/ ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO.**

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei.

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

Período de apuração: 01/08/1997 a 30/11/2003

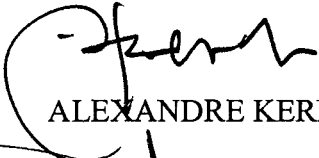
**SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÕES REGULAMENTADAS. ISENÇÃO.**

A isenção de que gozavam as sociedades civis de prestação de serviços de profissão, legalmente regulamentada, em relação à Cofins, cessou em 31 de março de 1997. A partir de 1º de abril de 1997, por força de dispositivo legal, aquelas sociedades passaram a serem tributadas com base no faturamento mensal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª. TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade, negar provimento ao recurso.



ALEXANDRE KERN - Presidente



BELCHIOR MELO DE SOUSA - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Daniel Maurício Fedato, Hécio Lafetá Reis, Carlos Henrique Martins de Lima e Ivan Allegretti.

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 14-13.827, de 02 de outubro de 2006, da DRJ/Ribeirão Preto/SP, fls. 446 a 452, que indeferiu a solicitação da recorrente em face da manifestação de inconformidade apresentada pela impugnante, fls. 426 a 429.

A decisão recorrida pauta-se na mesma linha do entendimento firmado pela Delegacia da Receita Federal de Marília, quanto à decadência do direito de repetir e à revogação da isenção da COFINS, pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96. De considerar-se isenta a solicitante é que originou-se o crédito que ora pleiteia.

Cientificada da decisão em 13 de novembro de 2006 apresenta recurso voluntário, fls. 456 a 473, em 04 de dezembro de 2006, mudando em parte o foco com que atuou na manifestação de inconformidade. Na impugnação quase todo o seu argumento ocupa-se em defender o seu direito à restituição, tanto no mérito da decadência, quanto do direito à isenção da COFINS, por ser Sociedade de Prestação de Serviços de Profissões Regulamentadas, direito este não revogado, em face da invalidade da Lei nº 9.430/96 para revogar isenção concedida por lei complementar, por ferir o princípio da hierarquia das leis.

Afirma a recorrente que a decisão que ataca não primou pelo melhor direito. Primeiro, alega, porque a impugnante não pleiteou restituição; quem fala de restituição é a Receita Federal.

Em seguida, aponta para a diferença entre os institutos trazendo um apanhado de conceitos abrangidos pelo termo “compensação”, e, com amparo em excerto doutrinário do preeminente Hugo de Brito Machado, afirma que:

a) o direito à compensação não se extingue pelo decurso do tempo, daí que o prazo extintivo, restrição legalmente prevista para o direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente, não se aplica ao direito de compensar, não se podendo aplicar o art. 168, I, do CTN.

b) normas restritivas de direitos não podem ser objeto de interpretação ampliativa, descabendo aplicar a decadência ao direito de compensar tributo pago indevidamente;

c) o direito de compensar é potestativo, porque o seu exercício independe de qualquer prestação de outrem e pode dar-se mesmo contra a Fazenda Pública;

d) o prazo prescricional para ações de repetição/compensação do PIS e do FINSOCIAL, deve ser o previsto no art. 10 do Decreto-Lei nº 2.052/83, cuja dicção é: “art. 10.

*A ação para a cobrança das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP prescreverá no prazo de 10 (dez) anos contados a partir da data prevista para seu recolhimento”;*

e) é equivocada a interpretação que faz a Fazenda, do art. 168, I, do CTN, e consigna entendimento segundo o qual o prazo prescricional de cinco anos previsto neste dispositivo legal conta-se a partir dos cinco anos após o fato gerador, termo limite para a Fazenda efetuar a homologação do procedimento do contribuinte de apurar e pagar a contribuição devida, acrescido de mais cinco anos;

Discorre a seguir acerca do direito à isenção da COFINS, enquanto Sociedade Civil de Prestação de Serviços de Profissões Regulamentadas, à luz do art. 6º, II, da LC 70/91, e colaciona decisão unânime da então Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 203-08206, bem como precedentes judiciais no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

Ancora-se, ainda, para a defesa do seu direito à isenção, na tese de que esse benefício fiscal, uma vez instituído por lei complementar, não poderia ser revogado por lei ordinária; e também nessa linha traz excertos de doutrina e de decisões judiciais.

Por fim, sustenta de forma veemente o seu direito de compensar:

a) como decorrência natural da garantia dos direitos de crédito, combinada com o princípio da isonomia, e amparada nos fundamentos constitucionais da cidadania, da justiça, da isonomia, da propriedade e da moralidade, discorrendo sobre o conteúdo de cada um e concluindo sobre os efeitos malévolos de não se considerá-los, sendo a denegação desse direito afronta à Constituição.

b) como um direito cujo exercício independe de prévia audiência da autoridade administrativa, cabendo apenas a esta o lançamento por eventuais diferenças não pagas.

Requer, por fim, a homologação da declaração de compensação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro BELCHIOR MELO DE SOUSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Indispondo-se contra a decisão de primeira instância que, primeiramente, manifesta-se pela decadência do direito de repetir, a recorrente vem de argumentar que o seu procedimento não tratou de pedido de restituição, mas de declaração de compensação.

Evoca parecer do ilustre Hugo de Brito Machado, no qual versa que “...o direito à restituição diversamente do que a muitos tem parecido, não se confunde com o direito à compensação. O primeiro tem como pressuposto simplesmente o pagamento indevido. Além disto, o direito de haver a restituição de tributo pago indevidamente não é direito potestativo,

*mas direito a uma prestação. Não pode ser exercido pelo contribuinte independentemente da vontade da Fazenda Pública, porque depende da vontade e da conduta desta, que, se não ocorre, faz surgir o direito de ação [...]. O direito à compensação, por sua vez, é um direito potestativo, porque o seu exercício independe da conduta de outrem."*

Com a reverência que é devida ao jurista, o excerto trazido pela Defesa, simplifica em demasia o instituto da restituição, generalizando-a como uma única categoria, ao dizer que a restituição tem como pressuposto simplesmente o pagamento indevido. Não é só isso. Além deste, o contribuinte também pode solicitar restituição de saldo negativo do IRPJ e CSLL, o que não configura pagamento indevido, pois os pagamentos antecipados à guisa de estimativa são todos devidos ao seu tempo. E o saldo negativo, embora deles decorra [dos pagamentos antecipados], é contingente, por sofrer os efeitos de custos e despesas nem sempre previsíveis, porquanto dependentes de uma variedade de forças econômicas e financeiras a influir no resultado da empresa e em seus efeitos fiscais.

Quanto à compensação, esclareça-se, a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 é que veio dotá-la do seu caráter de direito potestativo, vez que o direito a compensar passou a ser exercido pelo contribuinte independentemente da anuência da Administração Fazendária, mediante a declaração de compensação.

A distinção clara dos dois conceitos, defendida pelo doutrinador, sem embargo de conferir a configuração de autonomia ao pedido de restituição de indébito tributário em relação à declaração de compensação, não tem a força de afastar o **estrito vínculo** e mesmo certa dependência deste instituto [compensação] àquele [restituição].

Isto porque, a moldura de direito potestativo pertinente ao instituto da compensação não dá ao exercício desse direito o caráter de definitividade, vez que o débito compensado é coberto por um crédito perante a Fazenda Nacional, sobre o qual resta a esta o direito de se manifestar. Não é por outra razão que o caput do art. 74 estabelece: "*o contribuinte que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo e contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento...*" [destaque acrescentado]

Note-se que este artigo vincula o direito de declarar compensação a um crédito apurado pelo contribuinte balizado pelo instituto da restituição ou o do ressarcimento.

E o § 2º deste artigo prevê a prerrogativa da Administração de ulteriormente homologar a compensação, significando não outra coisa senão aferição do crédito e o seu reconhecimento como condição *sine qua* para a homologação do feito do contribuinte.

Não há, portanto, como efetuar análise da compensação operada unilateralmente pelo contribuinte, no uso do seu direito potestativo, tendente à sua homologação, sem grassar pelo exame do crédito, que se dá pelo manejo da legislação relativa à restituição.

É aí que se encaixa, como mão à luva, a percuciente aplicação da norma ínsita no art. 168, I, do CTN, pela DRJ, que cuida do prazo para pleitear a restituição, entendendo-se a extinção do crédito tributário como o pagamento antecipado, nos termos do art. 150, § 1º, com toda a sua carga de inalterável eficácia, seja pela homologação expressa ou tácita, ou, ainda, pela homologação parcial.

Sob esse olhar, para o *quantum* devido apurado pelo contribuinte, em cumprimento da formulação prevista no art. 150, *caput*, não se pode alterar que o pagamento

antecipado tem eficácia extintiva imediata, embora sob condição resolutória. Em meu entender, no quanto apura como seu débito, confessa e paga, no limite do que o faz a **sua eficácia é definitiva**, porquanto sobre esse pagamento – esteja certo ou errado, completo ou insuficiente – não incidirá nenhum fato com efeito modificativo, subsistindo a condição resolutiva, enquanto evento condicional, tão-só para preservar o direito de a Fazenda homologar ou efetuar a revisão do procedimento do contribuinte. Sobre diferenças que verificar nos elementos do fato gerador, como a base de cálculo ou a alíquota, o Fisco efetuará o lançamento, no exercício do direito de revisão, que se extingue após cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º. Assim, a homologação, expressa ou tácita, torna definitiva a extinção do crédito tributário apenas no sentido de estancar a atividade revisional do Fisco, sem afetar a eficácia extintiva do pagamento, se eventualmente efetuado.

Por simetria de direitos, se a Fazenda tem 5 [cinco] anos para revisar o procedimento do contribuinte, não poderia este ter 10 [dez] para repetir o indébito, mas também 5 [cinco]. Segundo a tese defendida pela recorrente, este tempo se perfaz a contar da homologação expressa ou tácita, uma vez que somente este procedimento da Administração, cumulado com o pagamento tem eficácia extintiva.

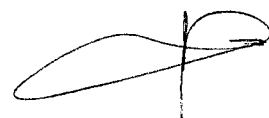
Mas não é isto o que ocorre no mundo real, eis que o contribuinte não precisa esperar cinco anos para solicitar restituição do que pagara a maior. Assim, se o contribuinte pode, de pronto, ato contínuo ao pagamento, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, não pode ser outra a conclusão de que o termo inicial do prazo de decadência para pedir a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Não hesito em servir-me, para sedimentar esta posição, do art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, mesmo em face de argumentos de ser esta uma lei extemporânea, tardia, para vir a ser interpretativa, e mesmo à luz do respeitável argumento expresso pelo eminente advogado e ex-Ministro do STF Sepúlveda Pertence de ser material a norma veiculada no texto do referido artigo, para quem o seu efeito, *ipso facto*, deve ser prospectivo, a despeito de ela nomear-se (expressamente) interpretativa, *in verbis*:

*“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”*

Não existindo decisão plenária definitiva do STF que afaste a eficácia desta norma, ou inquine de inconstitucional a expressão “*para efeito de interpretação*”, não pode este Conselho afastar a aplicação de lei, nos termos do art. 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo “Da Competência, Estrutura e Funcionamento dos Colegiados do CARF”, do Regimento Interno do Conselho de Administração de Recursos Fiscais, que aparelhou a Portaria MF nº 256, de 19 de junho de 2009. Da natureza jurídica da citada lei, de ser interpretativa, exsurge o seu efeito retrospectivo, conforme previsto no art. 106, I, do CTN.

Mesmo afirmando que a matéria objeto do processo seja compensação, efetivamente é de restituição da COFINS paga pela recorrente, sociedade civil de prestação de serviço de profissões regulamentadas, relativamente a períodos posteriores a 1º de abril de 1997, a matéria fundamental, conforme documento de constituição de fl. 01 e seus anexos, os



DARFs de pagamentos. Ainda que de compensação se tratasse, como se pode ver, é válido o arrazoado acima.

O pedido em exame data de **26 de dezembro de 2003**, pleiteando restituição do período **agosto de 1997 a novembro de 2003**. Encontram-se **decaídos os períodos anteriores a 26 de dezembro de 1998**.

Quanto ao segundo mérito, a isenção das ditas sociedades civis, a considerar que os períodos de apuração referentes aos quais é solicitada a restituição são posteriores a 1º de abril de 1997, data da vigência da incidência da COFINS para essas pessoas jurídicas, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.430/96, revogando implicitamente aquele benefício fiscal, desnecessário discutir a revogação que alguns entendem ter ocorrido em face da opção da tributação pelo Imposto de Renda na pessoa jurídica, à luz das disposições do art. 1º da Lei nº 8.542/92.

Nesse passo, a decisão da DRJ/Ribeirão Preto deve ser mantida, pelo seus próprios fundamentos. Nela defendeu-se a validade da norma contida no art. 56, da Lei nº 9.430/96 e a impossibilidade de se afastar a sua aplicação sob o argumento de ineficácia da lei revogadora, por ferir a hierarquia das leis.

A uma, porque julgar a validade de leis sob argumento de base constitucional é defeso também a este Conselho, nos termos do que rege o art. 62, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Por outro lado, o anseio da recorrente não se pode sustentar ao amparo na Súmula 276 do STJ, superada que está pelo fato de a matéria objeto desta lide, submetida ao STF, teve julgamento em decisão plenária de 17 de setembro de 2008 que “...**por maioria, desproveu o recurso nos termos do voto do relator...**”. nos recursos extraordinários 377.457 e 381.964, ementado e decidido como abaixo destaco:

*Assunto: DIREITO TRIBUTÁRIO. LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR. ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COFINS.*

...

*“O Tribunal, por maioria, desproveu o recurso, nos termos do voto do Relator, vencidos os Senhores Ministros Eros Grau e Marco Aurélio. Não participou da votação o Senhor Ministro Menezes Direito por suceder ao Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, que proferira voto anteriormente. Em seguida, o Tribunal, tendo em vista o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99, rejeitou pedido de modulação de efeitos, vencidos os Senhores Ministros Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski e Carlos Britto. Por fim, o Tribunal, nos termos do voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), acolheu questão de ordem suscitada por Sua Excelência para permitir a aplicação do artigo 543-B do Código de Processo Civil, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio. Não participou da votação na questão de ordem o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, por ter-se ausentado momentaneamente. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 17.09.2008.*

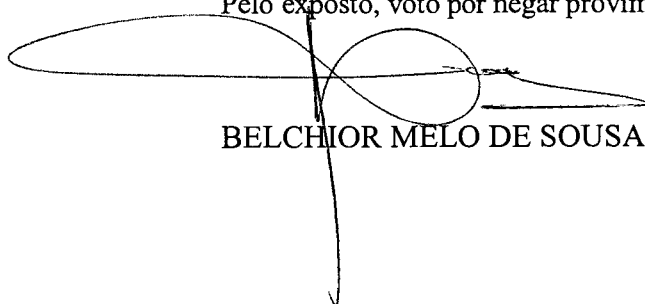
Registre-se excertos de votos no RE 377.457 que sedimentam a posição majoritária daquela Corte sobre situações específicas de interesse do presente julgamento:

*“Lei Complementar nº 70/91 tem natureza de lei ordinária para os fins específicos da fixação da isenção e, portanto, poderia ter sido revogada, como o foi, pelo art. 56, da Lei nº 9.430/96.” (voto Min. Carmen Lúcia). [grifos acrescentados]*

*“A rigor, como se sabe – e a doutrina tem assentado isso de forma majoritária – , não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos. Uma lei complementar invadiu, como é o caso sob exame, o âmbito de competência material da lei ordinária, não há que se falar em quebra de hierarquia das leis, como se sustenta no RE sob exame.” (voto do Min. Ricardo Lewandowski). [grifos acrescentados]*

Desse modo, a decisão plenária supracitada pacifica a controvérsia quanto à constitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96, e consolida a baliza pela qual este Conselho já pautava seus julgamentos quanto a não afastar a aplicação deste dispositivo legal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.



BELCHIOR MELO DE SOUSA

