



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

Processo nº 13837.000112/2003-21
Recurso nº 251.068 Voluntário
Acórdão nº **3801-00.578 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria PRAZO DECADENCIAL RESTITUIÇÃO
Recorrente EDUTEC EMPREENDIMENTOS EDUCACIONAIS E TECNOLÓGICOS S/C LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1993 a 31/10/1996

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL -

O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, ainda que decorrente de norma posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, [por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.]

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo

Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Arno Jerke Junior, Flávio de Castro Pontes e José Luiz Bordignon. Ausente, justificadamente, a Conselheira Andreia Dantas Lacerda Moneta.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ-Campinas/SP, abaixo transcrito:

“Trata-se de Pedido de Restituição, fl. 01, protocolado em 12/13/2003, utilizando direito creditório oriundo de pagamentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins relativos aos períodos de apuração de fevereiro de 1993 a outubro de 1996, no valor total de R\$ 62.621,68. As cópias dos Darfs que objetivam comprovar os pagamentos encontram-se às fls. 25 a 42.

Na peça que acompanha o Pedido, fls. 02/11, a contribuinte fundamenta sua pretensão, especialmente com fulcro na isenção da Cofins concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, combinado com o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, pretendendo utilizar esses créditos para compensar débitos relativos a tributos ou contribuições sob a administração da SRF.

Posteriormente, a requerente apresentou diversas Declarações de Compensação – PER/DCOMP, vinculadas ao direito creditório pleiteado, as quais foram transmitidas à SRF por meio eletrônico entre 20/10/2003 e 10/05/2004, e juntadas às fls. 44/65.

Examinados os elementos do processo, o Sr. Chefe da Saort da Unidade jurisdicionante, através do Despacho Decisório DRF/JUN/SAORT, de janeiro de 2007 (fls. 79/82), indeferiu o pedido de restituição formulado, por não reconhecer o direito creditório que a interessada alegava possuir, bem como não homologou as compensações constantes das declarações apresentadas, aduzindo, em sede de preliminar, que os pagamentos reclamados estão atingidos pela decadência, posto que foram efetuados havia mais de cinco anos.

Aduz ainda a autoridade administrativa que, a partir do mês de abril/97, as sociedades civis, constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, também passaram a ser contribuintes da Cofins, por força do disposto no artigo 56 da Lei nº 9.430, de 1996, que revogou a isenção prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Cientificada em 01/02/2007, a interessada apresentou, em 15/02/2007, Manifestação de Inconformidade, fls. 85/90, na qual alega, em suma e fundamentalmente, que:

1. *É uma sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada na área de ensino fundamental e, como tal, estava isenta da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, combinado com o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;*

2. *Por analogia ao art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e art. 105, inciso I da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21/11/2002, que estabelecem o prazo de 10 anos para a constituição de créditos referentes à Seguridade Social, contados do primeiro dia do exercício seguinte, o contribuinte terá igual prazo para restituir e compensar os valores pagos indevidamente, porquanto o direito referente ao primeiro pagamento do crédito pleiteado extinguir-se-ia somente em 01/01/2004;*

3. *Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o presente caso, o prazo para o pedido de restituição ou para a compensação é de 5 anos contados da homologação do lançamento, que ocorre de forma tácita em 5 anos da ocorrência do fato gerador, em conformidade com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça; assim, os pedidos de restituição seriam tempestivos, eis que formulados dentro do prazo decenal;*

4. *A isenção da Cofins prevista na Lei Complementar nº 70, de 1991 não poderia ter sido revogada pelo artigo 56 da Lei nº 9.430, de 1996; estando a isenção prevista em lei complementar, somente poderia ser revogada por meio de outra de igual hierarquia e não por meio de uma lei ordinária.*

Requer, destarte, a reforma da decisão recorrida com o fito de que lhe seja reconhecido o direito de restituir os tributos pagos indevidamente, e a homologação das compensações efetuadas.”

Analizando o litígio, a DRJ-Campinas/SP indeferiu a solicitação do contribuinte (fls. 106 a 108), conforme ementa abaixo transcrita:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o início da contagem do prazo de cinco anos para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, é a data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeito à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.

Às fls. 111 a 115 consta recurso voluntário apresentado tempestivamente, no qual a empresa traz as seguintes alegações, em resumo:

- *Primeiramente, destaca-se que a recorrente é sociedade civil de profissão regulamentada, estando isenta de recolher a Cofins, nos termos do artigo 6º-II da LC nº 70/91 e da Súmula 276 do STJ;*
- *O Conselho de Contribuintes entende que o prazo decadencial para lançamento da Cofins é de dez anos, tornando-se claro que o contribuinte possui o mesmo prazo para pleitear a compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior, entendimento também adotado pelo STJ;*
- *O STJ entendeu que a redução dada pela LC nº 118/2005 não possui efeito retroativo, o que garante a todos os contribuintes que entraram com processos até a sua promulgação têm a garantia de tal prazo;*
- *A jurisprudência transcrita demonstra que o Conselho de Contribuintes adota tal entendimento.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Magda Cotta Cardozo, Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

A recorrente alega que o prazo decadencial aplicável ao presente caso é de dez anos, citando jurisprudência judicial e administrativa.

Relativamente a tal questão, preliminar de mérito, faz-se necessário analisar a contagem do prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores indevidamente recolhidos, ou recolhidos em valor superior ao devido. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

Cumprе destacar que correto é o entendimento manifestado na decisão atacada, ao interpretar que o termo inicial para a contagem do prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, é a data do pagamento do tributo ou contribuição. Diz o citado dispositivo legal:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;

O caso em tela inclui-se na hipótese contida no artigo 165, inciso I, do CTN, qual seja: pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. Desta forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para repetição do indébito é a data da extinção do crédito tributário, conforme o previsto no artigo 168, inciso I, do CTN.

No entanto, no caso de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação, no qual se enquadra a Cofins, existem dois entendimentos referentes à data que deve ser admitida como a da extinção do crédito tributário, quais sejam: a data do pagamento antecipado e a data da homologação do referido pagamento, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN. Assim, é necessário esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário. A solução está contida de forma suficientemente clara no § 1º do artigo 150 do CTN:

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 do lançamento.

.....

Para melhor compreender o significado destes dispositivos, cita-se a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

“... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que “se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe”. 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.” (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário, Editora Forense, 1998, pag. 98/99).”

Portanto, o pagamento já extingue o crédito tributário, ainda que sob o mesmo esteja pendente a condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa.

O artigo 127 do Código Civil dispõe que condição resolutória é a condição que subordina a ineficácia do ato jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo ser exercido, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido. Entretanto, verificada a condição, para todos os efeitos, extingue-se o ato a que ela se opõe.

Tal entendimento é expressamente adotado pelo CTN, nos termos do artigo 117, abaixo transcrito. Por conseguinte, mesmo nos tributos e contribuições lançados por homologação, o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que a ele são próprios, pois não está subordinado à condição suspensiva, mas sim à condição resolutiva.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

I – o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito ex tunc, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer

situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;”

Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

.....

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é esta a data do termo inicial de contagem do prazo de cinco anos para se fulminar o direito ao reconhecimento do crédito. Verifica-se que o presente pedido foi protocolado em 12/03/2003 (fls. 01-v). Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos à Cofins efetuados até 11/03/1998, extinguindo-se o direito ao indébito a eles correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

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.

O artigo 4º acima transcrito é claro ao determinar a aplicação retroativa do artigo anterior, tendo em vista seu evidente caráter interpretativo, vindo apenas ratificar o entendimento demonstrado no presente voto.

Processo nº 13837.000112/2003-21
Acórdão n.º **3801-00.578**

S3-TE01
Fl. 124

Quanto às disposições contidas na Lei Complementar nº 118/2005, resta observar que não há nos presentes autos qualquer notícia relativa à existência de ação judicial com o mesmo objeto em nome da requerente. Além disso, vê-se que a retroatividade da norma está expressa no artigo 4º da própria Lei Complementar, não sendo possível ao julgador administrativo deixar de aplicar tal entendimento, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade do dispositivo, o que aqui não se cogita, conforme dispõem o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a Súmula nº 2 do Carf, cabendo observar, ainda, as disposições contidas no Decreto nº 2.346/97, as quais não se verificam no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se pela decadência do direito pleiteado pelo contribuinte relativamente a todos os pagamentos incluídos no presente pedido, anteriores a 11/03/98, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Magda Cotta Cardozo