



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

Processo nº 13856.000166/2004-49
Recurso nº 154.150 Voluntário
Acórdão nº 3302-00.180 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2009
Matéria Cofins
Recorrente ASSOC. JABOTICABALENSE DE EDUC. E CULTURA
Recorrida DRJ Ribeirão Preto / SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/1994 a 30/11/1995

COFINS. RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O prazo para pedido de restituição de tributos federais é de cinco anos contados da data do recolhimento indevido ou a maior do que o devido.

LEI COMPLEMENTAR Nº 118, DE 2005. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O 2º Conselho de Contribuintes é incompetente para apreciar matéria relativa à inconstitucionalidade de lei.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alexandre Gomes, que dava provimento parcial em razão da tese dos cinco mais cinco. Os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto acompanharam o Relator pelas conclusões.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES - Presidente

José Antonio Francisco
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques (Presidente), Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, José Antonio Francisco (Relator), Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 111 a 124) apresentado em 15 de janeiro de 2008 contra o Acórdão nº 14-17.422, de 26 de outubro de 2007, da DRJ Ribeirão Preto / SP (fls. 97 a 108), do qual tomou ciência a Interessada em 17 de dezembro de 2007 e que, relativamente a pedido de restituição de Cofins dos períodos de agosto de 194 a novembro de 1995, indeferiu a solicitação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1994 a 28/02/1997

*COMPENSAÇÃO. COFINS. INDEFERIMENTO.
DECADÊNCIA.*

O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

*IMUNIDADE. ENTIDADES EDUCACIONAIS. NÃO-
APLICAÇÃO.*

Pelas atividades desempenhadas, as instituições de educação, ainda que sem fins lucrativos, não se confundem com as entidades beneficentes de assistência social, não se lhes aplicando o benefício do art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Solicitação Indeferida

O pedido, apresentado em 17 de agosto de 2004, foi inicialmente indeferido pelo despacho de fl. 55, de 24 de fevereiro de 2005, com base na informação de fls. 59 a 64.

Segundo o pedido, a Interessada seria isenta da Cofins à vista das disposições da Lei Complementar n. 70, de 1991, art. 6º, III, por ser entidade beneficente de assistência social.

De acordo com o despacho decisório, o prazo para o pedido seria de cinco anos, contados da data dos recolhimentos.

Ademais, o conceito de entidade beneficente exigiria a prestação gratuita de serviços à população em geral, entendimento mantido pela DRJ.

No recurso, a Interessada defendeu o prazo de “cinco mais cinco”.

Quanto à imunidade, defendeu a tese de que o art. 195, § 7º, da Constituição seria norma de eficácia contida, que somente poderia ser regulada por lei complementar. Assim e de acordo com a ADI n. 2.028-5, aplicar-se-iam ao caso o Decreto n. 2.346, de 1997, e o art. 14 do CTN.

Nesse contexto, não haveria prova nos autos de que as condições do CTN não teriam sido cumpridas. Ademais, não poderiam ser exigidas outras condições além das



previstas no art. 12 da Lei n. 9.532, de 1997, nem se poderia presumir o descumprimento das referidas condições.

Por fim, alegou que a Cofins tem natureza tributária e, desta forma, aplicar-se-ia a imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

O prazo para pedido de restituição, previsto no art. 168 do CTN, é de prescrição. Não se trata de prazo decadencial, uma vez que não se refere a direito potestativo, segundo conceito definido por Chiovenda¹.

Tratando-se de prazo de prescrição, sujeita-se aos princípios que regem a matéria, especialmente o da “actio nata”.

É que a prescrição refere-se à pretensão do autor deduzida numa ação judicial. Enquanto não nasce o direito de ação, não faz sentido correr o prazo prescricional. Além disso, nascido o direito de ação, não faz sentido que o prazo prescricional não corra, a não ser que haja suspensão do direito de ação, pela incidência de uma das hipóteses previstas em lei.

Em que pese o princípio da “actio nata”, o Superior Tribunal de Justiça persistiu em sua interpretação de que o prazo de cinco anos para o pedido de restituição somente iniciar-se-ia após os cinco anos da homologação tática, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o que resultou na aprovação do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005:

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.

A regra também é válida para os casos de inconstitucionalidade de lei, embora o pedido administrativo de restituição, baseado em alegação que verse sobre inconstitucionalidade de lei, não seja possível.

É que a prescrição refere-se à ação judicial, e não ao pedido administrativo.



¹ Chiovenda, Giuseppe. “Instituições de direito processual civil”, 2. ed, v. 1. Trad. de Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 2000. P. 25-6, 30-3.

Como, no ordenamento brasileiro, a constitucionalidade de lei pode ser discutida em qualquer ação, não há impedimento para que seja alegada no Judiciário. Dessa forma, a presunção da constitucionalidade das leis não implica impedimento para que seja proposta a ação de repetição de indébitos.

Portanto, em todo e qualquer caso, a ação de repetição de indébitos poderia ser proposta pelo sujeito passivo logo depois de efetuar o pagamento indevido ou a maior do que o devido.

No tocante Lei Complementar n. 118, de 2005, o Superior Tribunal de Justiça adotou, equivocadamente, o entendimento de que a disposição somente teria aplicação em relação aos pedidos de restituição apresentados após a sua publicação, como ocorreu no Resp nº 644.736-PE.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao analisar recurso extraordinário da União em que se alegara violação à cláusula de reserva de plenário (RE 486.888-PE), determinou ao Superior Tribunal de Justiça que analisasse, por meio do órgão especial, a inconstitucionalidade do dispositivo.

Assim, em acidente de inconstitucionalidade (AI) em embargos de divergência no mencionado recurso especial, o Superior Tribunal de Justiça declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º em questão, da seguinte forma:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PRESCRIÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO, NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre o tema relacionado com a prescrição da ação de repetição de indébito tributário, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) é no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação - expressa ou tácita - do lançamento. Segundo entende o Tribunal, para que o crédito se considere extinto, não basta o pagamento: é indispensável a homologação do lançamento, hipótese de extinção albergada pelo art. 156, VII, do CTN. Assim, somente a partir dessa homologação é que teria início o prazo previsto no art. 168, I. E, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo, na verdade, de dez anos a contar do fato gerador.

2. Esse entendimento, embora não tenha a adesão uniforme da doutrina e nem de todos os juízes, é o que legitimamente define o conteúdo e o sentido das normas que disciplinam a matéria, já que se trata do entendimento emanado do órgão do Poder Judiciário que tem a atribuição constitucional de interpretá-las.

3. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar esses mesmos enunciados, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a 'interpretação' dada, não há como negar que a Lei



inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal.

4. Assim, tratando-se de preceito normativo modificativo, e não simplesmente interpretativo, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

5. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI).

6. Arguição de inconstitucionalidade acolhida.

Do exposto, conclui-se ser inegável tratar-se de matéria constitucional, uma vez que o mencionado art. 4º determina a aplicação retroativa da interpretação dada pelo art. 3º.

Como se trata de matéria constitucional, o disposto no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, impede que seja afastada da aplicação da lei ao caso concreto, anteriormente à manifestação definitiva do plenário do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, conforme Súmula nº 2 do 2º Conselho de Contribuintes, aprovada em sessão plenária de 18 de setembro e publicada no DOU em 26 de setembro de 2007, o Carf é incompetente para se pronunciar a respeito de inconstitucionalidade de lei:

O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

A aplicação da súmula é obrigatória em função do disposto no art. 72, § 4º, do Ricarf.

Como o pedido foi apresentado em 2004, restaram prescritos todos os recolhimentos.

Ademais, para efeito de esclarecimento, o entendimento de que o art. 195, § 7º, do CTN somente poderia ser regulado por lei complementar é completamente equivocado, conforme entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal.

Em relação às disposições da Lei nº 9.732, de 1998, que alteraram o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foram apresentadas as ADI nºs 2.028 e 2036 ao Supremo Tribunal Federal, que se manifestou da seguinte forma, no julgamento da medida cautelar na ADI nº 2.028²:



"EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a 'lei' para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei' sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, 'c', da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ('Cabe à lei complementar: ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar'), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade



material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a 'lei', sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do periculum in mora. Referendou-se o despacho que concedeu a liminar, na ADIn nº 2028, para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta, ficando prejudicada a requerida na ADIn nº 2036.

A decisão do STF foi a seguinte³:

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24/7/1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º, da Lei nº 9.732, de 11/12/1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.99."

Também reproduzo, para maior esclarecimento, a parte final do voto do Ministro Moreira Alves:

"(...)

Com efeito, a Constituição, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, o fez para que fossem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios auxiliados nesse terreno de assistência aos carentes por entidades que também dispusessem de recursos para tal atendimento gratuito, estabelecendo que a lei determinaria as exigências necessárias para que se estabelecessem os requisitos necessários para que as entidades pudessem ser consideradas beneficentes de assistência social. É evidente que tais entidades, para serem beneficentes, teriam de ser filantrópicas (por isso, o inciso II do artigo 55 da Lei 8.212/91, que continua em vigor, exige que a entidade 'seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins

³

Sítio do STF na Internet:

http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/imagem1.asp?classe=ADI%2DMC&processo=2028&tipo=221&ORIGEM=IT&cod_classe=555&ministro=0&remonta=1&disco=22&pagina=149&contador=1&ementa=1995&tipo_colecao=EMENTARIO Acesso em 25/05/2005.

Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos'), mas não exclusivamente filantrópica, até porque as que o são não o são para o gozo de benefícios fiscais, e esse benefício concedido pelo § 7º do artigo 195 não o foi para estimular a criação de entidades exclusivamente filantrópicas, mas, sim, das que, também sendo filantrópicas sem o serem integralmente, atendessem às exigências legais para que se impedisse que qualquer entidade, que praticasse atos de assistência filantrópica a carentes, gozasse da imunidade, que é total, de contribuição para a seguridade social, ainda que não fosse reconhecida como de utilidade pública, seus dirigentes tivessem remuneração ou vantagens, ou se destinassem elas a fins lucrativos. Aliás, são essas entidades - que, por não serem exclusivamente filantrópicas, têm melhores condições de atendimento aos carentes a quem o prestam - que devem ter sua criação estimulada para o auxílio ao Estado nesse setor, máxime em época em que, como a atual, são escassas as doações para a manutenção das que se dedicam exclusivamente à filantropia.

De outra parte, no tocante às entidades sem fins lucrativos educacionais e de prestação de serviços de saúde que não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, a própria extensão da imunidade foi restringida, pois só gozarão desta 'na proporção do valor das vagas cedidas integral e gratuitamente a carentes, e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial', o que implica dizer que a imunidade para a qual a Constituição não estabelece limitação em sua extensão o é por lei.

5. Também ocorre, para a concessão da liminar, o requisito do periculum in mora, tendo em vista a circunstância de que inúmeras entidades deixarão de ser consideradas como entidades beneficentes de prestação de serviços de saúde e de educação, com danos irreparáveis para a coletividade carente que vem sendo atendida por elas.

6. Em face do exposto, e pelas razões expostas, voto no sentido de ser referendado o despacho do eminente Ministro Marco Aurélio que concedeu a liminar requerida, concessão esta que, por aproveitar à requerida na ADIn 2.036, torna prejudicada a pedida nesta."

Foram, portanto, duas as alegações fundamentais trazidas ao exame do STF:

- 1) inconstitucionalidade formal, por não se tratar de lei complementar; e 2) inconstitucionalidade material, por ter a lei limitado o conceito de assistência social, como definido pela Constituição Federal.

Entretanto, por dois motivos, o STF somente concedeu a medida liminar em relação ao vício formal: 1) a tese predominante no STF é a de que somente é exigida lei complementar para regular matérias para as quais a Constituição prevê expressamente esse tipo de diploma legal e 2) de nada adiantaria declarar a inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.732, de 1997, pois passariam a vigor as disposições originais da Lei n. 8.212, de 1991, que também é lei ordinária.

Por fim, a outra tese levantada pela Interessada, de que a Cofins, por ter natureza tributária, seria abrangida pela imunidade do art. 150, VI, da Constituição, é



completamente ultrapassada, tendo o STF concluído em várias ocasiões que se aplica somente aos impostos.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO
