



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 10166.007101/2001-61
Recurso nº 105-146.816 Especial do Procurador
Matéria ILL
Acórdão nº CSRF/04-01.129
Sessão de 03 de novembro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASAL CORRETORA DE SEGUROS LTDA

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Exercício: 1992, 1993, 1994

Ementa: ILL - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo a contagem do prazo para a formulação do pleito de restituição ou compensação tem início na data de publicação do acórdão proferido pelo STF no controle concentrado de inconstitucionalidade; ou da data de publicação da resolução do Senado Federal que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida no controle difuso de constitucionalidade; ou da data de publicação do ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer período. O ILL das sociedades por quotas de responsabilidade limitada não foi alcançado pela Resolução nº 82 do Senado Federal, tendo o reconhecimento da ilegitimidade da incidência ocorrido com a edição da Instrução Normativa SRF n. 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97. Não tendo transcorrido lapso de tempo superior a cinco anos entre a data de publicação do referido ato e a data do pedido de restituição apresentado, deve ser afastada a decadência do direito de o contribuinte pleitear a restituição ou a compensação do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

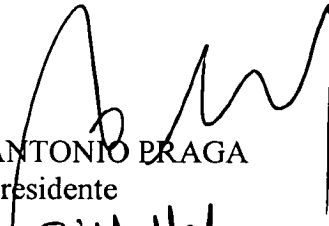
PRAZO PARA RESTITUIÇÃO – LEI COMPLEMENTAR 118/05, ART. 3º –RETROATIVIDADE – IMPOSSIBILIDADE – ENTENDIMENTO CONFORME O STJ – Na esteira do que decidiu o Superior Tribunal de Justiça (Resp 327.043-DF), o art. 3º da LC 118/05 deve ser considerado como preceito normativo modificativo e, por isso, só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham ocorrer a partir de sua vigência.

[Assinatura]

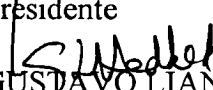
Recurso Especial Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da quarta turma do câmara superior de recursos fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, determinando o retorno dos autos à DRF de origem para apreciar as demais questões de mérito. Vencida a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que deu provimento parcial, para afastar até 18/07/1991, aplicando a tese dos “5anos + 5anos”.



ANTONIO PRAGA
Presidente



GUSTAVO LIAN HADDAD
Relator

FORMALIZADO EM: 06 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Maria Helena Cotta Cardoso, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

O presente processo decorre de pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL em decorrência da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988.

A Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ao apreciar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, exarou o acórdão nº 105-15.694, que se encontra às fls. 207/211, cuja ementa é a seguinte:

“RESTITUIÇÃO – PRAZO DECADENCIAL – A contagem do prazo decadencial para que o contribuinte pleiteie a restituição ou compensação de “tributos” recolhidos aos cofres da Fazenda Nacional, e posteriormente, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, contar-se-á a partir da solução jurídica conflituosa com eficácia “erga omnes”.”

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, afastou a decadência do direito de pedir a restituição do contribuinte e determinou a remessa dos autos à DRF de origem para análise do pedido.

Intimada do acórdão em 29/06/2006 (fls. 212), a Fazenda Nacional apresentou os Embargos de Declaração de fls. 214/216, rejeitados nos termos do despacho de fls. 218/219.

Cientificada do r. despacho em 10/10/2006 (fls. 220) a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência às fls. 221/238, em que alegou, em apertada síntese:

a) A aplicação imediata, aos processos do contencioso administrativo, dos preceitos da Lei Complementar nº 118/2005; e

b) Divergência entre a decisão proferida no presente processo, formalizada por meio do Acórdão 105-15.694, e os acórdãos 302-36.703, 104-21.244 e 201-78.458 que consideraram aplicável à repetição de indébito o disposto na Lei Complementar nº 18/2005.

Nos termos do Despacho nº 105-345/2006 (fls. 263/264) da Presidência da Quinta Câmara o recurso especial foi admitido.

Intimado da decisão que deu seguimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em 15/12/2006 (fls. 266vº) o contribuinte apresentou suas contra-razões de fls. 269/292.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD , Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional cumpre os pressupostos de admissibilidade e deve ser conhecido.

A discussão no presente recurso é conhecida nesta Câmara Superior. Trata-se de verificar se o contribuinte decaiu ou não do direito de requerer a restituição do ILL declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Como é sabido, o ILL foi instituído pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, posteriormente declarado inconstitucional pelo plenário do STF relativamente às sociedades anônimas e às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, neste último caso quando, segundo o contrato social, não dependia do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. O *leading case* foi formado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 172.058/SC, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, em acórdão assim ementado:

“Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Lucro Líquido. Sócio Quotista. Titular de Empresa Individual. Acionista de Sociedade Anônima. Lei nº 7.713/88, artigo 35.

I – No tocante ao acionista o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, dado que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da manifestação da assembléia geral. Não há que falar,

portanto, em aquisição de disponibilidade jurídica do acionista mediante a simples apuração do lucro líquido. Todavia, no concernente ao sócio-quotista, o citado art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, não é em abstrato, inconstitucional (constitucional formal). Poderá sê-lo, em concreto, dependendo do que estiver disposto no contrato (inconstitucionalidade material)”.

Constou ainda do julgado:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão à “o acionista”, a constitucionalidade das expressões “o titular de empresa individual” e “o sócio quotista” salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição”.

Como se tratava de decisão proferida pelo plenário do STF no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, sem, portanto, efeito *erga omnes*, o Senado Federal, após o recebimento de ofício do STF e no exercício da atribuição prevista no art. 49, X da Constituição Federal de 1988, promulgou a Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, publicada no DOU em 19 de novembro de 1996, suspendendo a execução do artigo 35 da Lei nº 7.713 de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

A Secretaria da Receita Federal, com vistas a dar efetividade à decisão do STF e a cumprir a resolução do Senado Federal, e com amparo no Decreto n. 2.194/1997, editou a Instrução Normativa n. 63, de 24 de julho de 1997, publicada no DO de 25 de julho de 1997, que estabeleceu:

“Art. 1º Fica vedada à constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.”

Assim sendo, ficou definitivamente reconhecida a ilegitimidade da incidência do ILL no caso de sociedades anônimas e de sociedades por quotas de responsabilidade limitada nas hipóteses em que o contrato social não previa a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios quotistas.

Cinge-se a discussão no presente litígio à determinação de qual seria o marco inicial da contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do ILL, cuja exigência se ampara em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Em regra, o prazo decadencial do direito à restituição de tributos indevidamente recolhidos encerra-se após o decurso do prazo de cinco anos contados da extinção do crédito

tributário, a teor do que estabelecem os arts. 165, I e 168, I do CTN. E foi justamente por identificar a data do pagamento indevido como momento em que ocorreu a extinção do crédito tributário que a autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido formulado pela recorrente.

Data máxima vênia, tratando-se, como no caso dos autos, de direito decorrente de solução de situação conflituosa, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que sua fixação está intimamente ligada ao momento em que o imposto passou a ser indevido.

Até porque antes deste momento os pagamentos efetuados pela requerente decorriam de dispositivo legal colhido pela presunção de legitimidade, que seria afastada apenas com a publicação da Resolução n. 82 do Senado Federal ou da Instrução Normativa n. 63 da Secretaria da Receita Federal, conforme o caso.

Até decisão judicial ou administrativa em contrário, ao contribuinte cabe dobrar-se à exigência legal tributária. Reconhecida, porém, sua inexigibilidade, quer por decisão judicial com efeito *erga omnes* quer por ato da administração pública, a partir de então estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o artigo 165 do CTN e iniciando a contagem do respectivo prazo decadencial.

Destarte, se por decisão legislativa e entendimento da administração tributária o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo, a reforma dessa decisão por ato do Poder Judiciário ou por reconhecimento da própria administração tem o efeito de deslocar o termo inicial do pleito à restituição do indébito para data de publicação do mesmo ato.

Assim, a regra geral segundo a qual o prazo decadencial do direito à restituição encerra-se após o decurso de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário deve ser afastada nas situações envolvendo conflito quando à legitimidade da incidência, em que ocorre declaração de inconstitucionalidade pelo STF da lei em que se fundamentou o gravame ou reconhecimento pela administração tributária da não incidência do tributo, sendo que, nestes casos, é permitida a restituição dos valores pagos ou recolhidos indevidamente em qualquer período pretérito.

Em outras palavras, declarada a inconstitucionalidade – com efeito *erga omnes* – da lei que estabelece a exigência do tributo, ou editado ato da administração tributária que reconheça a sua não incidência, deverá este ser o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito à restituição de tributo recolhido em qualquer exercício pretérito.

É de lavra do ex-Conselheiro José Antonio Minatel, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, voto precursor nos Conselhos de Contribuintes a respeito do tema, a seguir parcialmente transcrito:

“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a solução definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir ‘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' (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de solução jurídica com eficácia 'erga omnes', como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida." (Acórdão nº 108-05.791, sessão de 13/07/1999)

Esse posicionamento encontra-se atualmente pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, assim ementado:

"DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;*
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;*
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária."*

Nos casos em que o Supremo Tribunal Federal julga determinada norma inconstitucional em ação direta de inconstitucionalidade, no âmbito do chamado controle concentrado de constitucionalidade, o termo inicial para a contagem do prazo para restituição dos pagamentos indevidos é a data da publicação do respectivo acórdão, eis que a decisão, nesse caso, tem efeito *erga omnes*.

Por outro lado, quando a norma é declarada inconstitucional pelo STF em sede de recurso extraordinário, com produção de efeitos apenas *inter partes*, é necessária a edição de outro ato que estenda o efeito da decisão do STF a terceiros não envolvidos no processo em que se deu a declaração de inconstitucionalidade, o que no caso do ILL recolhido pelas sociedades por quotas de responsabilidade limitada se deu com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 63 de 1997, ocorrida em 25 de julho de 1997, já que a Resolução nº 82 do Senado Federal alcançou apenas as sociedades anônimas.

Adicionalmente, ressalto que não cabe cogitar da aplicação retroativa do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 2005.

Primeiramente por referir-se o dispositivo à interpretação do art. 168, I do CTN, inaplicável ao caso pelas razões já acima expostas.

Além disso, ainda que se admitisse a aplicação ao caso do art. 168, I do CTN, é fato que a norma do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 2005, não pode retroagir para atingir situações passadas.

SMA

Antes da edição do dispositivo se discutiu por longo tempo na doutrina e na jurisprudência qual seria o termo inicial de contagem do prazo de decadência para o pedido de restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

É sabido, no entanto, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que nos casos de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em não havendo a homologação expressa, o prazo para que o contribuinte pleiteasse a restituição de tributos pagos indevidamente somente teria início após a homologação tácita do pagamento, ou seja, cinco anos após o fato gerador. Na prática, essa posição jurisprudencial implicava o reconhecimento de um prazo decadencial de dez anos, contados do fato gerador do tributo, para o contribuinte pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente.

Ante tal cenário, foi editada a Lei Complementar nº 118/2005 com o objetivo de encerrar eventuais discussões, determinando que a interpretação do artigo 168, inciso I do CTN devesse se dar de maneira que o termo inicial de contagem do prazo de decadência para o pedido de restituição fosse a data do pagamento indevido (posição adotada pela administração fiscal e expressa no AD SRF 96, de 1999).

Essa finalidade restou clara na medida em que o próprio legislador inseriu no art. 3º da Lei Complementar 118/2005 a menção ao fato de tratar-se de lei meramente interpretativa, com a finalidade clara de dar-lhe aplicação retroativa, nos termos do artigo 106, inciso I do Código Tributário Nacional.

Nada obstante, o que a referida Lei Complementar fez foi efetivamente inovar no ordenamento jurídico, determinando que a data de início do prazo de decadência para o pedido de restituição de tributos pagos indevidamente fosse contada da data do pagamento, contrariando a interpretação autorizada até então pelo Poder Judiciário, a quem compete, em última instância, a interpretação das leis.

Esse é o entendimento consolidado pela Primeira Seção do C. Superior Tribunal de Justiça, como se verifica da ementa abaixo transcrita, *verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PREQUESTIONAMENTO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO. INOCORRÊNCIA. (RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO.).

1. Acórdão embargado que assentou que "a Primeira Seção reconsolidou a jurisprudência desta Corte acerca da cognominada tese dos cinco mais cinco para a definição do termo a quo do prazo prescricional das ações de repetição/compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que ajuizadas até 09 de junho de 2005 (EREsp 327043/DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, julgado em 27.04.2005)".

2. A Lei Complementar 118/2005 não foi declarada inconstitucional pela Primeira Seção, tendo apenas sido limitada sua incidência às

SUD

demandas ajuizadas após sua entrada em vigor (09 de junho de 2005), em homenagem, entre outros, ao princípio da segurança jurídica, consoante perfilhado no voto-vista desta relatoria: "a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada "surpresa fiscal". Na lúcida percepção dos doutrinadores, "Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal." (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300). (...) À míngua de prequestionamento por impossibilidade jurídica absoluta de engendrará-lo, e considerando que não há inconstitucionalidade nas leis interpretativas como decidiu em recentíssimo pronunciamento o Pretório Excelso, o preconizado na presente sugestão de decisão ao colegiado, sob o prisma institucional, deixa incólume a jurisprudência do Tribunal ao ângulo da máxima tempus regit actum, permite o prosseguimento do julgamento dos feitos de acordo com a jurisprudência reinante, sem invalidar a vontade do legislador através suscitação de incidente de inconstitucionalidade de resultado moroso e duvidoso a afrontar a efetividade da prestação jurisdicional, mantendo hígida a norma com eficácia aos fatos pretéritos ainda não sujeitos à apreciação judicial, máxime porque o artigo 106 do CTN é de constitucionalidade indubitosa até então e ensejou a edição da LC 118/2005, constitucionalmente imune de vícios."

3. Deveras, é cediço que inócuentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não há como prosperar o inconformismo, cujo real objetivo é a pretensão de reformar o decisorio, o que é inviável de ser revisado em sede de embargos de declaração, dentro dos estreitos limites previstos no artigo 535 do CPC.

4. Ademais, impõe-se a rejeição de embargos declaratórios que, à guisa de omissão, têm o único propósito de prequestionar a matéria objeto de recurso extraordinário a ser interposto.

5. Embargos de declaração rejeitados." (grifamos)

(EDcl nos EREsp 476150/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Sessão de 08/03/2006)

Esse E. Conselho de Contribuintes, refletindo a jurisprudência daquela Corte Superior, também firmou entendimento acerca da aplicação prospectiva, para situações futuras, do dispositivo do art. 3º da Lei Complementar n. 118, de 2005, conforme se verifica dos precedentes abaixo transcritos:

"PIS. RESTITUIÇÃO. NORMA INCONSTITUCIONAL. PRAZO DECADENCIAL. RESOLUÇÃO DO SENADO. Na hipótese de suspensão da execução de lei por resolução do Senado Federal, o prazo de cinco anos para apresentação do pedido, relativamente aos recolhimentos efetuados sob a vigência da lei inconstitucional, inicia-

524

se na data da publicação da resolução. Inaplicabilidade da Lei Complementar nº 118/2005.

Recurso especial negado.”

(Acórdão CSRF/02-02.571, Rel. Maria Teresa Martinez Lopes, Sessão de 22/01/2007)

“PRAZO PARA RESTITUIÇÃO – LEI COMPLEMENTAR 118/05, ART. 3º – RETROATIVIDADE – IMPOSSIBILIDADE – ENTENDIMENTO CONFORME O STJ – Na esteira do que decidiu o Superior Tribunal de Justiça (Resp 327.043-DF), o art. 3º da LC 118/05 deve ser considerado como preceito normativo modificativo e, por isso, só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham ocorrer a partir de sua vigência.

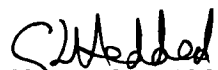
Embargos rejeitados.”

(Acórdão 108-08407, Rel. José Henrique Longo, Sessão de 08/07/2005)

Assim, no caso em tela, o pedido de restituição foi protocolizado pela recorrente, pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade limitada, em 18 de junho de 2001, dentro, portanto, do prazo decadencial de cinco anos que se iniciou em 25 de julho de 1997, com a publicação Instrução Normativa SRF nº 63.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões, em 03 de novembro de 2008


GUSTAVO LIAN HADDAD

