



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

Processo n° 10280.004971/2001-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.576 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria IRRF
Recorrente A PHILILÂNDIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1989, 1990, 1993

PRAZO PRESCRICIONAL - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - PAGAMENTO INDEVIDO - TRIBUTOS SUJEITOS A HOMOLOGAÇÃO - LEI COMPLEMENTAR 11/05 - RETROATIVIDADE - IMPOSSIBILIDADE

A regra aplicável à prescrição deve ser definida pelo momento do exercício do direito de ação (Resp. 1.266.570/MG). Em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da vigência da Lei Complementar 118/05, o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, quanto aos lançamentos por homologação, deve observar a tese dos “cinco mais cinco”: cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo. A atribuição de efeitos retroativos é vedada sempre que acarretar a instituição de regime tributário mais oneroso ao contribuinte, de modo que a LC 118/05 não pode retroagir, devendo ser aplicada somente aos processos posteriores à sua entrada em vigor, 09/07/05 (RE 566.621/RS).

PRAZO PRESCRICIONAL - RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - *DIES A QUO* - IMPOSSIBILIDADE - ART 168, I, CTN - APLICABILIDADE.

O marco inicial definido pelo CTN para a contagem do prazo prescricional é a extinção da obrigação tributária, a data do trânsito em julgado ou de definitividade do processo que reformar, anular, revogar ou rescindir a decisão condenatória, não podendo ser considerada a publicação de Resolução do Senado Federal como *dies a quo*. Aplica-se à hipótese prevista no art. 168, I, do CTN quando: a) a causa de pedir da restituição for o pagamento espontâneo de tributo indevido em face de legislação aplicável; e b) não existir processo judicial anterior em que tenha sido proferida decisão condenatória.

SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA -
DISPONIBILIDADE IMEDIATA DE LUCROS - PREVISÃO
CONTRATUAL - ILL - COMPENSAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o STR (RE nº 172.058-1/SC), para que uma sociedade constituída por quotas de responsabilidade limitada faça jus ao crédito de valores indevidamente recolhidos a título de ILL, é preciso que não haja previsão contratual determinando a disponibilidade imediata dos lucros auferidos no final do ano-calendário aos sócios.

Recurso Voluntário não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Lopo Martinez (Presidente), Marcio De Lacerda Martins (Suplente Convocado), Rafael Pandolfo, Pedro Anan Junior, Marco Aurelio De Oliveira Barbosa (Suplente Convocado), Fabio Brun Goldschmidt.

Relatório

1 Solicitação de Restituição

A recorrente solicitou a restituição de Cr\$ 333.186.489,33, em 16/11/01, correspondente a recolhimentos de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, declarado inconstitucional pelo STF e com eficácia suspensa pela Resolução nº 82/96 do Senado Federal. Em seu pedido, requereu a compensação dos seguintes períodos de apuração: 1989, 1990 e 1993, pagos, respectivamente em 30/04/90, 30/04/91 e 11/06/93. Os valores a título de imposto a serem restituídos seriam: Cr\$ 10.742,33, Cr\$ 367.698,00 e Cr\$ 330.808.049,00 (fls. 01-02).

Na oportunidade, a recorrente anexou ao seu pedido: a) contrato particular de constituição de sociedade mercantil (fls. 03-06); b) DARF de IRPJ- ILL (fl. 08).

2 Despacho Decisório

A Delegacia da Receita Federal em Belém – PA, através do Serviço de Orientação e Análise Tributária – SEORT, proferiu o Despacho Decisório nº 28/2008 (fls. 09-10), pelo qual considerou homologada a declaração de compensação e indeferiu o pedido de restituição sob os seguintes argumentos:

- a) quando a recorrente protocolou pedido de compensação sem indicação de quais débitos seriam compensados, impossibilitou a extinção do crédito tributário porque não se sabe quais créditos seriam esses;
- b) o pedido se converteu em declaração de compensação, nos termos do art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96, ficando sujeito à regra de homologação contida no § 5º do mesmo artigo;
- c) a decadência do direito de pleitear a restituição em relação ao período anterior a novembro do ano-calendário 1996, tendo em vista que a interessada protocolou o pedido em novembro do ano-calendário 2001;

A recorrente foi notificada do despacho decisório em 26/05/08.

3 Impugnação

Inconformada com o despacho, a recorrente apresentou, em 23/06/08, manifestação de inconformidade (fls. 16-18) alegando que:

- a) o marco temporal inicial da contagem do prazo do direito à restituição do ILL, em se tratando de pessoas jurídicas constituídas sob a forma de LTDA, é a data da publicação da IN SRF nº 63, 25/07/97, que reconheceu a inconstitucionalidade do referido imposto também para tais empresas;

- b) no caso das S.A., o marco inicial é a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, 19/11/96;

4 Acórdão de Impugnação

A impugnação foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/BEL, por unanimidade (fls. 26-30), que indeferiu a solicitação do contribuinte por ter ocorrido a prescrição do direito de pleitear a restituição, assim como pelo fato do contribuinte não se enquadrar na situação em que houve a declaração de inconstitucionalidade de parte do *caput* do art. 35 da Lei nº 7.713/88. Os fundamentos foram os seguintes:

- a) a PGFN se manifestou sobre o prazo decadencial, por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 28/10/99, no sentido de que *“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...”*;
- b) o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/99, que dispõe que *“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 1996 (...)”*;
- c) o entendimento da SRF, exposto em atos tributário e aduaneiros, deve ser observado pelo julgador administrativo-tributário, nos termos do art. 7º da Portaria MF nº 58/06;
- d) não pode a administração tributária, em respeito ao princípio da legalidade (art. 37, *caput*, CF), adotar regra diferente da prevista no art. 168, I, do CTN, para a contagem do prazo prescricional do direito de pleitear restituição, segundo o qual passados cinco anos da data da extinção do crédito tributário, considera-se extinto o direito do contribuinte pleitear a restituição de pagamentos eventualmente feitos indevidamente ou a maior;
- e) no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, de modo que somente o implemento de condição futura, incerta e no prazo estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, poderá alterar o que foi previamente apurado pelo sujeito passivo e, dessa forma, infirmar a extinção do crédito tributário;
- f) o prazo para pleitear a restituição ou compensação pelo reconhecimento de direito creditório de tributos relativos a valores pagos a maior ou indevidamente, inclusive em relação aos lançados por homologação, é de cinco anos contados da data do pagamento;

- g) a Lei Complementar nº 118/05 faz interpretação no sentido de que “extinção do crédito tributário” a que alude o art. 168, I, do CTN se dá no momento do pagamento antecipado pelo obrigado, nos casos de lançamento por homologação;
- h) o reclamante protocolizou o seu pedido de restituição/compensação em 16/11/01, por ter transcorrido o prazo prescricional de 5 anos entre a efetivação do último pagamento (1993) e a formulação do pedido de restituição, não é mais passíveis de reconhecido seu direito creditório, conforme previsto no CTN, art. 165, I, c/c art. 168, I;
- i) considerando o a previsão do contrato social para disponibilidade imediata dos lucros para os sócios, inexistente inconstitucionalidade e a exigência do ILL é cabível;

5 Recurso Voluntário

Notificada da decisão em 01/12/08, a recorrente, não satisfeita com o resultado do julgamento, interpôs recurso voluntário (fls. 32-35) em 11/12/08, reiterando os argumentos trazidos em sua impugnação e acrescentando os seguintes:

- a) mesmo que se considere o entendimento dos cinco anos mais cinco, a recorrente também não perdeu o prazo de apresentação de seu pedido de restituição;
- b) não existe no contrato social dispositivo determinando a disponibilidade imediata dos lucros, a estipulação de que “os lucros, bem como as perdas que se verificaram por balanço anual, serão proporcionalmente divididos à quotas de cada sócio” somente determina a proporção de distribuição de lucros (ou perdas) aos sócios, não há estipulação de quando, nem como serão distribuídos;
- c) não existe determinação de disponibilidade econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado, só existe previsão contratual para destinação de 10% dos lucros anuais para a constituição do fundo de reserva, conforme cláusula sétima, prevalecendo, portanto, a inconstitucionalidade e o IRRF sobre o lucro líquido é inconstitucional.

6 Declinação de Competência

Em 23/05/12, a 3ª Câmara, 1ª Turma Especial declinou competência (fls. 48-49 do e-processo) em virtude da matéria referente ao Pedido de Restituição do direito creditório de ILL ser afeta a esta 2ª Seção de Julgamento.

Por força dos artigos 3º e 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, os autos retornaram à Secretaria da 3ª Câmara para encaminhamento do processo para esta Seção de Julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Pandolfo

O recurso atende aos requisitos legais do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

1 PRELIMINAR: Da Decadência

Em 16/11/01, o recorrente protocolou pedido de restituição dos seguintes valores referentes ao Imposto sobre o Lucro Líquido:

- a) Cr\$ 10.742,33: período de 1989, pago em 30/04/90;
- b) Cr\$ 367.698,00: período de 1990, pago em 30/04/91;
- c) Cr\$ 330.808.049,00: período de 1992, pago em 11/06/93.

Em suas razões, o recorrente alega que, por se tratar de pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, o marco inicial da contagem do prazo do direito à restituição do ILL é a data da publicação da IN SRF nº 63, em 25/07/97, que reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança de tal tributo. E dessa forma, não haveria se falar em decadência.

O Imposto sobre o Lucro Líquido tem previsão no art. 35 da Lei nº 7.713/88, segundo o qual “*O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.*”.

Tal dispositivo teve o termo “o acionista” declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, na oportunidade, a Corte salientou que o termo “o sócio cotista” também incidiria em inconstitucionalidade, nas hipóteses em que o contrato social dessas sociedades não previsse a distribuição automática de lucros. A referida declaração de inconstitucionalidade, proferida em controle difuso, e as subsequentes Resolução do Senado Federal nº 82/96 e Instrução Normativa SRF nº 63/97 possibilitaram o requerimento de restituições consoante previsão do CTN.

O ILL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, modalidade de lançamento em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo e declara o montante devido ao Fisco, ficando esse procedimento sujeito à posterior homologação por parte da Fazenda Pública. Não havendo qualquer ato que expressamente homologue a declaração efetuada pelo contribuinte e o respectivo pagamento, ainda que parcial, considera-se o procedimento tacitamente homologado após o transcurso do prazo de 5 anos contados da data do fato gerador, nos termos do que dispõe o §4º, do art. 150, do CTN.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, analisando o assunto sob o rito previsto no art. 543-C, do Código de Processo Civil, cuja decisão é de observância obrigatória por esta Colenda Corte, nos termos do art. 62 - A do Regime Interno, entendeu que o art. 173, inciso I, do CTN, é aplicado, de modo ordinário, somente, nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando não há qualquer pagamento realizado pelo contribuinte:
in verbis:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação **ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, **ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege

de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). Grifamos.

Consoante jurisprudência consolidada, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da vigência da Lei Complementar nº 118/05, 09/06/05, o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, no que refere a tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve observar a tese dos “cinco mais cinco”: cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final atribuído ao Fisco para verificar o *quantum* devido a título de tributo

Isto, pois o pleito administrativo, como mencionado, foi efetuado em 16/11/01 pelo contribuinte, motivo pelo qual o argumento da Fazenda Nacional implica conferir caráter retroativo à Lei Complementar nº 118/05. A atribuição de efeitos retroativos é vedada pelo nosso ordenamento jurídico, sempre que acarretar a instituição de regime tributário mais oneroso ao cidadão que o determinado pelo ordenamento conforme interpretação dos Tribunais. Esse é o caso da aplicação da LC 118/05, no que tange ao critério de contagem do prazo preclusivo estendido ao contribuinte. A esse respeito, peço licença para reproduzir minha convicção sobre o tema, estampada na Jurisdição Constitucional Tributária, da qual se extrai o seguinte trecho:

A Constituição é dotada de força normativa e semântica que condiciona a interpretação e a aplicação de toda a legislação infraconstitucional. A partir dessa premissa, o conteúdo do art. 106, I, deve ser construído a partir do significado atribuído ao artigo 150, III, “a”, da Carta Maior, e não o contrário. Nesse sentido, a melhor forma de compatibilizar o art. 106, I, com a garantia constitucional construída a partir do art. 150, III, “a”, da Constituição, é conjugá-lo com os Princípios da Não-surpresa, Confiança e Segurança Jurídica. Desse modo, quando se estiver diante de lei interpretativa que, a pretexto de esclarecer determinado enunciado normativo interpretado, agrava a situação do sujeito passivo tributário, sua aplicação retroativa deverá ser prontamente afastada.

Em sentido contrário, quando a lei tributária interpretativa, ao esclarecer dúvida ou controvérsia existente entre os integrantes da relação tributária, fixar conteúdo semântico que assegure posição menos gravosa ao contribuinte, sua aplicação poderá ser retroativa.

É importante observar que a lei interpretativa é sempre prescritiva e inovadora, pois, ao alterar ou esclarecer o conteúdo semântico do enunciado interpretado, altera a norma

contados do evento tributário, do fato gerador). A conjugação desses dois prazos (prazo da extinção do crédito tributário e prazo para repetição) perfazia um lapso temporal global de dez anos.

Sob pretexto de interpretar o art. 168, I, o art. 3º, da LC 118/03, determinou-se que a extinção do crédito tributário ocorreria não mais com a homologação tácita, mas com o pagamento antecipado, previsto no art. 150, §1º, do CTN. A finalidade desse dispositivo foi, evidentemente, encurtar o lapso de tempo estendido pelo ordenamento jurídico para a repetição do indébito tributário.

Valendo-se da previsão contida no art. 106, I, do CTN, pretendeu ainda o legislador infraconstitucional que essa alteração dotada de inequívoca índole modificativa tivesse aplicação retroativa a todos os casos atuais e passados nos quais pudesse influenciar.

Ocorre que a Corte Especial do STJ, reconhecendo a inequívoca natureza prescritiva do art. 3º da LC 118/05, aceitou, apenas, sua eficácia prospectiva, vedando qualquer aplicação retroativa do enunciado, que assim teve sua inconstitucionalidade reconhecida, através de julgamento cujos fundamentos restam explicitados na ementa abaixo transcrita:

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.

(PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária*. São Paulo : Noeses, 2012. pp.104-108).

Foi decidido no Resp. nº 1.2669.570-MG em sede de recursos repetitivos — regime do at. 543-C do CPC, que reclama reprodução do entendimento, de acordo com as disposições o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — que o critério para definir a regra aplicável à prescrição — se cinco mais cinco ou cinco anos do pagamento — é definido pelo momento de exercício do direito de ação, conforme pode ser extraído da ementa do julgado:

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.

Também o STF pronunciou-se sobre a matéria, definindo no julgamento do RE 566.621/RS que a Lei Complementar nº 118/05 não pode retroagir, devendo ser aplicada somente aos processos posteriores à entrada em vigor da lei, em 9 de junho de 2005:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE

2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

A ação judicial, no entanto, só seria necessária caso o direito à restituição passasse por questão de análise exclusiva do judiciário, o que significa dizer que o marco temporal de interrupção da prescrição, no caso em análise, é o do exercício do direito à compensação/restituição: 14/11/01, a data da realização do pedido de restituição.

O direito do recorrente de recuperar o indébito foi exercido em 16/11/01 mediante PER/DCOMP, ou seja, antes da entrada em vigor da Lei Complementar nº 118/05. Desse modo, o novo critério trazido pelo legislador nacional – flagrantemente prejudicial ao patrimônio jurídico do recorrente - não pode atingir a situação em tela.

Quanto ao argumento de que o prazo deveria ser contado da publicação da Resolução do Senado Federal, este não procede, pois para o Direito Tributário o marco inicial definido pelo CTN é a extinção da obrigação tributária, ou a data do trânsito em julgado ou de

definitividade do processo que reformar, anular, revogar ou rescindir a decisão condenatória, veja-se:

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;

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.

Aplica-se ao caso a hipótese do inciso I, do art. 168, pois (i) a causa de pedir da restituição foi o pagamento espontâneo do tributo indevido em face de legislação aplicável, (ii) e não existe processo judicial anterior em que tenha sido proferida decisão condenatória. Desse modo, conta-se o prazo prescricional a partir da extinção do crédito tributário, que se dá com a homologação do pagamento do tributo, conforme o art. 165, I.

Desta forma, considerando que a protocolização dos pedidos de restituição foi feita em 16/11/01, o prazo para o recorrente pleitear a restituição dos valores supostamente pagamentos de forma indevida expirou nas seguintes datas: 30/04/00 (para o pagamento efetuado em 30/04/90), 30/04/01 (para o pagamento efetuado em 30/04/91) e 11/06/03 (para o pagamento efetuado em 11/06/93). Logo, há de se reconhecer a caducidade do direito da recorrente em pleitear a restituição dos seguintes valores: Cr\$ 10.742,33 (pago em 30/04/90) e Cr\$ 367.698,00 (pago em 30/04/91).

2 Da Aplicação do Art. 35 da Lei nº 7.713/88

Inicialmente, assinalo que a recorrente é sociedade constituída por quotas de responsabilidade limitada. Tal classificação mostrar-se-á fundamental para a compreensão da constitucionalidade da aplicação do art. 35 da Lei nº 7.713/88 ao caso em tela.

Aduz a recorrente fazer jus à restituição do imposto pago a título de ILL, a que se refere o art. 35 da Lei nº 7.713/88, declarado parcialmente inconstitucional pelo STF,

pois inexistente em seu contrato social dispositivo determinando a disponibilidade imediata de lucros, não havendo menção de quando ou como os lucros serão distribuídos.

Nos autos do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, declarou a inconstitucionalidade da alusão ao termo “o acionista”, e a constitucionalidade das expressões “o titular de empresa individual” e “o sócio cotista” constantes no art. 35 da Lei nº 7.713/88, salvo, no tocante àquele último, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição, consoante ementa abaixo transcrita:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicercado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuente, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente a lei complementar cabe "a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social preve a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 e inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - TITULAR DE EMPRESA INDIVIDUAL. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 encerra explicitação do fato gerador, alusivo ao imposto de renda, fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, mostrando-se harmônico, no particular, com a Constituição Federal. Apurado o lucro líquido da empresa, a destinação fica ao sabor de manifestação de vontade única, ou seja, do titular, fato a demonstrar a disponibilidade jurídica. Situação fática a conduzir a pertinência do princípio da despersonalização. RECURSO

EXTRAORDINÁRIO - CONHECIMENTO - JULGAMENTO DA CAUSA. A observância da jurisprudência sedimentada no sentido de que o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgara a causa aplicando o direito a espécie (verbete nº 456 da Súmula), pressupõe decisão formalizada, a respeito, na instância de origem. Declarada a inconstitucionalidade linear de um certo artigo, uma vez restringida a pecha a uma das normas nele insertas ou a um enfoque determinado, impõe-se a baixa dos autos para que, na origem, seja julgada a lide com apreciação das peculiaridades. Inteligência da ordem constitucional, no que homenageante do devido processo legal, avesso, a mais não poder, as soluções que, embora práticas, resultem no desprezo a organicidade do Direito.

(RE 172058, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 30/06/1995, DJ 13-10-1995 PP-34282 EMENT VOL-01804-08 PP-01530 RTJ VOL-00161-03 PP-01043)

Para o STF, o termo “o acionista”, previsto no art. 35 da Lei nº 7.713/88, era flagrantemente inconstitucional no que diz respeito às sociedades anônimas, porque a distribuição de lucro nessas sociedades, segundo legislação específica, depende da aprovação de assembleia geral, ou seja, sem a deliberação da assembleia não se pode cogitar a disponibilidade, seja jurídica, seja econômica, dos lucros apurados em balanço.

Quanto às sociedades por quotas, a análise centrou-se na previsão contida no art. 18 do Decreto nº 3.708/19, que regulava a constituição dessas sociedades, e que impõe a elas a observância, naquilo que não for regulado em seu estatuto social, às disposições contidas na lei das sociedades anônimas. Logo, como ressaltou o Ministro Marco Aurélio, Relator, “*cumpra sempre perquirir, à luz do contrato social, a disciplina do líquido. Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação de vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional.*”

Uma vez declarada inconstitucional uma norma pelo controle difuso de constitucionalidade, incumbia ao Senado Federal, com fulcro no art. 52, X, da Constituição e em seu Regimento Interno, suspender, através de Resolução, o art. 35 da Lei nº 7.713/88 nos termos do RE nº 172.058-1/SC. Assim, em 18/11/96, o Senado Federal publicou a Resolução nº 82, suspendendo a execução do art. 35 da Lei nº 7.713/88 no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida.

O Secretário da Receita Federal, em virtude da Resolução do Senado nº 82/96 e com base no Decreto nº 2.194/97 publicou a Instrução Normativa SRF nº 63, em 24/07/97, a qual estabeleceu que:

Art. 1º Fica vedada a 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.

Como se percebe, a IN SRF nº 63/97 colmatou a omissão existente na Resolução do Senado Federal quanto às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, regulamentando, em âmbito interno, a aplicabilidade da decisão proferida pelo STF no controle difuso de constitucionalidade. A referida regulamentação dispôs que a cobrança de Imposto sobre o Lucro Líquido (art. 35 da Lei nº 7.713/88) seria vedada quando os contratos sociais daquelas sociedades não previssem a disponibilidade imediata ao sócio cotista do lucro líquido apurado.

Diante disso, conclui-se que para uma sociedade constituída por quotas de responsabilidade limitada fazer jus ao crédito dos valores indevidamente recolhidos a título de ILL, é preciso que não haja, para os sócios, previsão contratual determinando a disponibilidade imediata dos lucros auferidos ao final do ano-calendário, seja ela econômica, seja ela jurídica. Nesse sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Ano-calendário: 1989, 1990

ILL – SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – CONCEITO DE DISPONIBILIDADE – O conceito de disponibilidade, para fins de incidência do ILL, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Por isso, quando o contrato social da empresa prevê que os lucros automaticamente distribuídos aos sócios, ocorre o fato gerador do imposto (ILL), pois ainda que a destinação do lucro seja outra, fica claro que os sócios da empresa tiveram a disponibilidade jurídica sobre os lucros em questão.

Recurso negado.

(Primeiro Conselho de Contribuintes – 4ª Câmara, Acórdão nº 104-23.688, Rel. Conselheiro Pedro Anan Júnior. Public:18/12/08)

Da análise do contrato social vigente à época dos fatos (fls. 03-06), vê-se a existência de previsão de imediata distribuição de lucros, isto é, a imediata disponibilidade:

SETIMA: - Os lucros, bem como as perdas que se verificarem por balanço anual, serão proporcionalmente divididos às quotas de cada sócio; dos lucros anuais serão retirados dez por cento (10%) para a constituição do fundo de reserva, cujo saldo não poderá exceder de cinquenta (sic) por cento (50%) do capital social. Torna-se divisível o fundo de reserva, em caso de cessão de quota, falecimento ou interdição de algum sócio.

Assim, nos termos do RE nº 172.058-1/SC, uma vez constatada, à luz do contrato social, a disponibilidade imediata, quer econômica, quer jurídica, do lucro líquido apurado, em sociedades por quotas de responsabilidade limitada tem-se o fato gerador fixado no art. 43 do CTN e, por conta disso, não há se falar em inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88. Dessa forma, inexistente direito à restituição no caso em tela, eis que a previsão contratual impede a aplicação subsidiária da Lei nº 6.404/76, consoante art. 18 do Decreto nº 3.708/19.

Igualmente, a alegação de que não há dispositivo no contrato social que determine de que modo os lucros serão distribuídos não merece prosperar. Conforme já referido, a cláusula sétima do contrato social esclarece que os lucros e as perdas verificados por balanço anual serão proporcionais e de acordo com as quotas de cada sócio. A distribuição de quotas, por sua vez, encontra-se regulada pela cláusula segunda que estabelece que:

SEGUNDA: – O capital social integrante realizado (sic) em dinheiro é de hum milhão e cinquenta (sic) mil cruzeiros (Cr\$ 1.050.000,00) representado em cinco quotas assim distribuídas: Raul Cardoso da Cunha Coimbra Cr\$ 300.000,00; Urbino Nunes de Rezende Cr\$ 300.000,00; Ruth da Silva Coimbra Cr\$ 150.000,00; Evaristo Leite de Rezende Cr\$ 150.000,00; Francisco José Gerales Cr\$150.000,00.

Depreende-se, portanto que os sócios Raul Cardoso da Cunha Coimbra e Urbino Nunes Rezende recebiam, aproximadamente, 28,57% dos lucros, cada um, e que os demais sócios, Ruth da Silva Coimbra, Evandro Leite de Rezende e Francisco José Gerales recebiam, cada um, 14,28% dos lucros aproximadamente.

Ressalto que ao contrário do que afirma o recorrente, a cláusula sétima estabelece o momento em que serão distribuídos os lucros, a saber, após verificação do balanço anual. Diante disso, entendo ser incabível a compensação requerida.

Ante o exposto, voto para que seja AFASTADA A DECADÊNCIA e, no mérito, seja NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Rafael Pandolfo - Relator