



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10680.013233/2001-11
Recurso nº	154.118 Voluntário
Matéria	IRF/ Ano: 1990.
Acórdão nº	102-48.831
Sessão de	09 de novembro de 2007
Recorrente	FASAL S A - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE PRODUTOS SIDERÚRGICOS
Recorrida	3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 1991

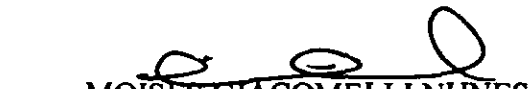
Ementa: ILL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – PRAZO – DECADÊNCIA – O marco inicial de contagem do prazo para que as empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações exerçam o direito de pleitear a restituição do Imposto de Renda pago sob a égide da Lei n.º 7.713, de 1988, artigo 35, é a data em que estendida *erga omnes* a suspensão dos seus efeitos.

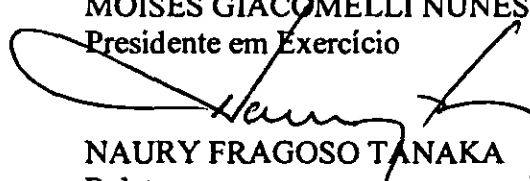
NORMAS PROCESSUAIS – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – O questionamento a destempo é precluso salvo quando tenha por objeto fato novo em que comprovado erro na construção anterior.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para reconhecer o direito à restituição do ILL. Por maioria de votos, não conhecer do pedido de compensação, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que conhece.


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Presidente em Exercício


NAURY FRAGOSO TANAKA
Relator

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM E LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO. Ausente, Justificadamente, a Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO (Presidente).

Relatório

Com a devida vênia, aproveita-se excertos do Relatório de primeira instância, na parte que interessa à lide remanescente e complementa-se ao final com detalhes da sequência processual posterior.

"Trata o presente processo de pedido de restituição de valores recolhidos a título de Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido(ILL), em 14/05/1990, no valor de NCZ\$11.726.114,18, combinado com pedido de compensação de débitos de PIS E COFINS apurados no mês de janeiro/2002, no valor de R\$ 549.106,82 (fl. 16).

2. Instruem o processo o pedido de restituição de fl. 01, o pedido de compensação à fl. 16, as planilhas de apuração de créditos do ILL à fl. 03 e a guia de recolhimento à fl. 13.

3. A DRF de Belo Horizonte/MG, por meio do despacho decisório de fls. 35 a 39, indeferiu a solicitação do contribuinte e considerou "não declarada a compensação", nos seguintes termos:

'No caso em tela, tendo o pedido de restituição foi apresentado em 14/11/2001, portanto, mais de 10(dez) anos após a efetivação do recolhimento objeto do pedido de restituição, que ocorreu em 14/05/1990, portanto, depois de transcorrido o prazo de 05(cinco) anos; logo, o crédito requerido não é passível de restituição/compensação, tendo em vista o disposto no artigo 168 c/c 165 do CTN quanto ao direito creditório, e, ainda, a LC 118/2005.

Dessa forma, o Pedido de Compensação, convertido em Declaração de Compensação terá o tratamento previsto no §12 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e no artigo 31 da IN SRF 460/04, ou seja, será considerada não declarada a compensação e os créditos tributários constituídos cobrados imediatamente.'

(.....)

6. Diante da manifestação apresentada pelo contribuinte, a DRF encaminha o processo à DRJ/Belo Horizonte-MG, transferindo os débitos identificados no pedido de compensação para o processo 10680.000329/2006-16."

Resta complementar que o pedido de restituição foi interposto em 14 de novembro de 2001, fl. 1, enquanto pedido de compensação com débitos indicados no início, em 8 de fevereiro de 2002, fl. 16.

Julgado em primeira instância, o pedido de restituição foi indeferido por ineficácia fundada em dois motivos: a ilegitimidade para pedir a restituição, porque não comprovado ter o contribuinte assumido o ônus do tributo ou ter autorização para esse fim pelos beneficiários; e, em segundo, pela caducidade do direito de pedir, considerado e para esse fim o marco de referência de constagem na data da retenção, na forma das normas presentes nos artigos 165 e 168, ambos do CTN. A compensação não foi reconhecida. Decisão consubstanciada no Acórdão 02-11.358, de 9 de agosto de 2006, fl. 195.



Não conformado com a decisão contrária a seus interesses, a pessoa jurídica, por intermédio de seu representante legal, interpôs recurso voluntário em 21 de setembro de 2006, tempestivo, pois ciente da primeira em 23 de agosto desse ano, no qual presentes os seguintes argumentos:

1. Afirmado, de início, que a recorrente cumpriu todas as exigências relativas ao pedido de restituição.

2. A norma contida no artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637, de 2002, autoriza a compensação com créditos passíveis de restituição e nesse âmbito está albergado o pedido, condição que não impediria que a recorrente fizesse a compensação dos créditos objeto do Pedido de Restituição, uma vez que a discussão destes, para se tornar definitiva, deverá passar por todas as instâncias administrativas.

Conveniente esclarecer nesta questão que o relator de primeira instância entendeu não significativo considerar a compensação declarada ou não em razão da falta de manifestação de inconformidade quanto ao posicionamento da unidade de origem de considerar "*não declarada a compensação*", na forma da norma prevista no artigo 68, da IN SRF nº 600, de 2005, transcrito à fl. 200, v-1. Ainda resta expor sobre a Carta Cobrança dos débitos objeto do pedido de compensação, de 23 de novembro de 2005, fl. 40, que também serviu para ciência da decisão quanto ao pedido, entregue ao contribuinte por meio de Aviso de Recebimento – AR, fl. 44, e processo 10680.000329/2006-16, conforme informado pelo recorrente, fl. 219, v-2.

3. A norma contida no § 4º, do artigo 74, conteve determinação no sentido de que todos os pedidos de compensação fossem convertidos em Declaração de Compensação, desde que pendentes de apreciação pela autoridade administrativa. No entanto, a autoridade julgadora não homologou o pedido de compensação e a considerou não declarada. Questiona o recorrente se a compensação foi ou não homologada, e em caso positivo que cabe ao órgão suspender a exigibilidade do débito, com garantia da norma presente no § 11, da Lei nº 9.430, de 1996, considerado que a recorrente apresentou manifestação de inconformidade. Questiona ainda, como poderia a recorrente ter apresentado manifestação de inconformidade do lançamento de ofício, se não houve nenhuma notificação?

Finaliza a questão com pedido pela suspensão da cobrança dos débitos relativos ao pedido de compensação considerado que o Pedido de Restituição ainda se encontra em análise na esfera administrativa.

4. Outra questão diz respeito à legitimidade da autora do pedido. Argumenta o recorrente que a decisão de primeira instância é contrária àquela da unidade de origem porque conteve inovação ao



compor a matéria com assunto já decidido em nível de unidade de origem.

Em complemento, cita o recorrente que os argumentos anteriores não deram causa ao referido posicionamento e com fundamento no artigo 515, do CPC, alega que, como a matéria não foi impugnada, não haveria como devolver o conhecimento à origem, uma vez que esta havia reconhecido o direito da recorrente pleitear.

Ainda, a justificar a legitimidade de pedir:

(a) o direito à compensação do que foi recolhido indevidamente pelas empresas é das próprias empresas, como responsáveis que eram pelo cálculo contabilização e pagamento do tributo;

(b) a Lei nº 7.713, de 1988, instituiu como contribuinte o sócio cotista, o acionista ou o titular de empresa individual, mas a Administração Tributária Federal regulou a matéria atribuindo obrigações às pessoas jurídicas. Os contribuintes passaram a ser as pessoas jurídicas, fontes pagadoras. Exemplifica com os textos da IN SRF nº 139, de 1989, artigos 35 a 39.

(c) a pessoa jurídica tinha por obrigação informar o ILL na DCTF como débito de sua responsabilidade;

(d) a pessoa jurídica tinha obrigação de informar esse tributo na declaração de rendimentos como sua responsabilidade;

(e) o programa Safira calculava automaticamente, como lançamento reflexo, o ILL, quando a pessoa jurídica era autuada por infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Jurisprudência administrativa e do Poder Judiciário.

O recorrente aborda a questão da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso, via Recurso Extraordinário nº 172.058-1-SC, as características dessa forma de controle e do modo concentrado. Também, sobre a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Senado Federal e seus efeitos, entre eles de tornar nulos os atos praticados em razão da norma considerada inconstitucional.

Afirmado sobre a inexistência de prazo prescricional para a ação de nulidade por violação de norma legal declarada inconstitucional. Ensinamentos de Zeno Veloso (in Controle Jurisdicional de Constitucionalidade, 2ª Ed. Del Rey, 2000, p. 93 e 94) no sentido de que decadência e prescrição são institutos estranhos ao controle de constitucionalidade, *até porque o passar do tempo – por maior que tenha sido o tempo decorrido, não tem o poder de sanar o vício original, nem a força de convalidar as leis e os atos inconstitucionais.* "



Complementa, com fundamentos no Acórdão 107-05.256, que o recolhimento indevido por conta de lei declarada inconstitucional constitui ofensa ao princípio da legalidade.

Afirmado que, caso admitida a contagem do prazo do direito à restituição, a lide em questão deveria ser enquadrada na norma contida no inciso II, do artigo 168, do CTN, em razão de que os efeitos erga omnes da decisão do STF somente se processa com a Resolução do Senado Federal.

Jurisprudência administrativa e do Poder Judiciário.

Argumentos contra o posicionamento de primeira instância quanto à análise da inconstitucionalidade dada pela aplicabilidade da norma contida na Lei Complementar nº 118, de 2005, por ofensa às normas dos artigos 5º, II, e XXXVI da CF/88. O pedido é pelo respeito aos princípios constitucionais, o que é distinto de apreciar a constitucionalidade. Três motivos estariam a fundamentar o afastamento da aplicação da dita norma:

(a) protocolização do pedido em momento anterior à publicação;

(b) o dispositivo não ter características de norma interpretativa.

(c) dita norma não ter tratado de prazo para as situações de inconstitucionalidades.

Finalizado o recurso com identificação dos argumentos explicitados e pedido para análise da matéria integral nesta instância.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

Atendidos os requisitos legais, o recurso deve ser conhecido, quanto aos argumentos dirigidos ao pedido pela restituição do tributo, uma vez que não contestado o indeferimento inicial à compensação.

Dois aspectos são objeto do protesto: o direito à restituição e à compensação.

Quanto à restituição, conveniente pequena digressão sobre a ordem jurídica do País.

De longa data conhecido de todos que a Constituição Federal expressa a vontade do povo deste País e constitui conjunto de normas gerais posto pelo Legislativo, legítimo representante do primeiro. Da mesma forma, a obediência das normas componentes dos diversos ordenamentos jurídicos e a delimitação, obrigatória, de seus objetos aos princípios constitucionais.

Assim, um povo não pode permitir que seja elaborada uma norma contrária a sua vontade, ou seja, conceber submissão a regras de conduta que não se encontram inseridas no contexto do conjunto de diretivas que determinam o seu rumo e foram estabelecidas por seus representantes. Em contrário, é como se este povo estivesse dominado por um outro, situação em que a divergência de objetos é normal. No entanto, o País não vive esta última situação, mas se encontra em regime de absoluta democracia, conformação que tem por um de seus fundamentos o respeito aos direitos dos cidadãos.

Fecha-se o parêntese, para adentrar à questão.

O pagamento de tributo por decorrência de submissão à norma inconstitucional constitui cumprimento de obrigação tributária não amparada em fundamento legal, embora houvesse norma formalmente válida nesse tempo.

A validade formal da norma afastada não se presta para sustentar a exigência do cumprimento da conduta porque não possível de encontrar suporte legal na Constituição. A permanência no mundo jurídico deveu-se ao fator tempo que inibe a imediata suspensão de seus efeitos na forma prevista na Carta Magna.

Pudesse o Poder Judiciário analisar e decidir quanto à constitucionalidade de todas as normas imediatamente à colocação delas para produzir efeitos perante a sociedade, não haveria o lapso temporal



entre o fato de referência e a promulgação e publicação da norma considerada inválida. Essa hipótese, no sistema atual, é impossível. Assim, embora o texto legal tenha seguido todos os trâmites exigidos para a vinda a público, requisito da legalidade, os efeitos produzidos pela parcela contrária à Constituição, mesmo tendo modificado as condutas dos cidadãos durante o período de vigência, devem ser anulados em razão da ineficácia da norma desde o início, por força da segurança jurídica, uma vez que não se pode exigir conduta que o próprio poder sustentador dos representantes legisladores não admitiria e não admite. Efeitos *ex tunc*.

O direito à restituição de tributo pago por decorrência de norma considerada inconstitucional constitui recolhimento indevido porque com ofensa ao princípio da legalidade.

A negativa à restituição encontra-se fundamentada no princípio da segurança jurídica e no prazo estabelecido pelo CTN, no artigo 168, I, desse ato legal, no qual o marco inicial de contagem está centrado na data da extinção do crédito tributário.

O princípio da segurança jurídica representa o conjunto de todos os demais contidos na Constituição Federal, pois é aquele que tem por finalidade a ordem e estabilidade das relações estabelecidas no seio da sociedade. E estas características somente serão alcançadas se a vontade desse povo for respeitada por aqueles que se encontram no governo – entenda-se os representantes dos três poderes. Então falar em segurança jurídica significa respeitar as normas e princípios gerais contidos na Constituição Federal do Brasil, de 1988⁽¹⁾.

A segurança jurídica existe quando um governo corrige os desvios de sua conduta perante os administrados, porque ele, enfim, os representa. Pensar de modo diverso implica em falta de expectativa quanto à manutenção desse objeto.

Considerado que a norma tida como inconstitucional significa falta de respeito à Lei Maior, admiti-la e manter seus efeitos constitui atitude que estremece as relações entre Estado e administrados. Erigir uma norma ofensiva à Constituição constitui um desvio de conduta da Administração Pública porque atitude contrária à própria vontade daqueles que representa.

Quanto ao prazo para restituição, verifica-se que, realmente, o CTN contém norma que estabelece o *direito* do sujeito passivo à restituição do tributo pago indevidamente, independentemente de prévio

¹ "A segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida.' Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída". SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 431 e 432.



protesto². Significa que o *direito* ao tributo indevido não necessita ser requerido, mas existe independentemente de qualquer ação do prejudicado. Sob outro referencial, traduz obrigação à Administração Pública de devolver aquilo que foi pago, mas não era devido³.

No entanto, referida norma geral, também, fixa prazo de 5 (cinco) anos para que o prejudicado solicite a devolução daquilo que, indevidamente, pagou⁴. Esse prazo tem natureza de decadência porque a sua não observação implica em perda do correspondente direito. A decadência ou caducidade traduz a perda de um prazo estabelecido em lei para que se exerça determinado direito⁵. Essa figura não se extingue, mas é ela que traduz a extinção de um direito.

Assim, estaria extinto o direito de o contribuinte pedir a devolução dos valores pagos, que na época dos recolhimentos foram exigidos por lei em vigor, na qualidade de tributo, quando decorridos 5 (cinco) anos da data em que recebidos pela rede arrecadadora. Esse raciocínio traduz a posição do ilustre Relator no julgamento *a quo*.

No entanto, um detalhe de vital importância nesta questão deve ser levantado: na época em que efetuados os ditos pagamentos, todos correspondiam à obrigação tributária, aspecto quantitativo do conseqüente da norma em vigor. A norma tributária tem por característica principal a *imperatividade*, ou seja, impõe juridicidade aos fatos a ela subsumidos e torna obrigatória a conduta nela prevista sob pena de cumprimento mediante ação coercitiva do sujeito ativo.

² Lei n.º 5.172, de 1966 – CTN – 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.

³ Lei n.º 3.071 de 1916 – Código Civil - Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir. A mesma obrigação incumbe ao que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

⁴ CTN - 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.

⁵ Decadência – Perecimento, perda ou extinção, de um direito material em razão do decurso de tempo, por não ter o seu titular exercido durante o prazo que a lei estipula. Também se diz *caducidade*. GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. Dicionário Técnico Jurídico, 2.ª Ed.Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p. 237.



Então, os cidadãos brasileiros pagaram valores *devidos* em decorrência da prática de atos e fatos econômicos dos quais participaram, subsumidos à hipótese de incidência contida na norma tributária. E, se pagaram o que era devido por lei, não poderiam pedir restituição no momento seguinte ao pagamento, pois seguiram a norma posta. Ou seja, um cidadão brasileiro somente pode ingressar com um pedido de restituição quando tenha certeza de que o objeto do pedido constituiu pagamento indevido. Assim, conferidas as determinações contidas no antecedente e conseqüente da norma e concluído pelo erro na entrega da moeda, habilita-se a adentrar com pedido de restituição ou compensação, seguindo as regras estabelecidas para esse fim.

Sob esse enfoque, uma pequena digressão.

Poderia ser argumentado que a Justiça se encontra aberta à contestação da norma contida na lei posta e essa alternativa, possibilitaria o não cumprimento da determinação legal, entendida como ofensiva à Constituição.

Essa idéia, no entanto, não combina com o desenrolar das relações entre sujeito ativo e sujeito passivo, ou, em outras palavras, entre poder público e administrados. Ao contrário, o processo legislativo contém análises diversas do texto que implicará em novas condutas aos cidadãos brasileiros, inclusive aquela que é desenvolvida por um conjunto de parlamentares, de conhecimento profundo das normas constitucionais, que compõem a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ do Senado Federal. Assim, antes de ser promulgado, o texto legal é severamente criticado para que não proporcione prejuízos incalculáveis à Nação e ao seu povo, como esta situação em que ofensiva à Constituição.

Esse crivo prévio acompanhado dos princípios constitucionais a que se subsumem os controladores da execução das condutas contidas nas normas, faz com que a lei seja revestida de credibilidade pelos administrados, seja quanto à constitucionalidade, seja quanto aos benefícios que o seu cumprimento significará ao País.

Dessa forma, regra geral, os cidadãos comuns não imaginam que as leis ordinárias contenham ofensas à Constituição.

Já as grandes empresas, bem assim aqueles profissionais que militam na área jurídica, em muitas oportunidades, questionam a constitucionalidade das normas. Porém, para que se obtenha uma declaração de inconstitucionalidade muito tempo transcorre a partir da data da promulgação da lei de referência, pois em consideração aos custos econômicos que uma demanda judicial exige, diversos estudos são feitos, para que a correspondente ação seja deflagrada.

Ingressando no Poder Judiciário, os trâmites burocráticos exigem tempo para o andamento processual que se soma àquele imposto



pelas dificuldades normais da Administração Pública para atender a demanda econômica e social.

Exemplo típico, constitui esta situação, em que a lei instituidora da obrigação foi publicada em 1988, e somente em 1996, cerca de 8 (oito) anos depois, houve uma decisão a respeito da inconstitucionalidade de uma pequena parte de suas normas.

Fechando o parêntese, conclui-se então, que consideradas as condições indicadas e o marco inicial de contagem das formas extintivas previstas no artigo 156, do CTN, o prazo para a restituição deveria ser maior, superior ao tempo médio de tramitação de uma ação judicial.

Retornando, então à lide, verifica-se que somente foi possível aos contribuintes conhecerem da inconstitucionalidade da norma a partir do momento em que publicada e republicada a Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996. Então o prazo para que exerçam o direito de pedir a restituição do que indevidamente pagaram, é o previsto no artigo 168, I, do CTN, mas com marco inicial de contagem na data de publicação do referido ato.

A sua abrangência tem amplitude que alberga todos os fatos ocorridos desde o início da vigência da norma até a data em que reconhecida pelo Poder Legislativo como ofensiva à Constituição.

A referida Resolução foi publicada em 18 de novembro de 1996 e republicada em 22 de novembro de 1996, logo este último deve ser considerado referência para contagem de prazos com suporte nesse ato legal⁶.

Como esse dia foi o último dia útil da semana, sexta-feira, o início da contagem do prazo tem referência no dia 25, e o seu término em 26 de novembro de 2001, considerado que o dia 25 de novembro de 2001, foi um domingo. Sendo o pedido efetuado em 14 de novembro de 2001, conforme fl. 1, do processo, verifica-se que tem eficácia pois de acordo com a norma contida no artigo 5.º, parágrafo único do Decreto n.º 70.235, de 1972⁽⁷⁾.

⁶ Decreto- Lei nº 4.657, de 1942 – Lei nº de Introdução ao Código Civil - Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

(....)

§ 3º Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

⁷ Decreto nº 70.235, de 1972 - Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.



Dessarte, a razão se encontra com o contribuinte e o pedido conformado aos moldes da norma geral contida no CTN.

Quanto à legitimidade para pedir, a questão constituiu levantamento de ofício, de iniciativa do digno relator de primeira instância, a título de preliminar, com autorização dada pela norma contida no artigo 53, da Lei nº 9.784, de 1999.

A incidência do Imposto de Renda para as pessoas jurídicas, regra geral, ocorre no momento em que apurado o resultado positivo do período considerado, em termos da legislação reguladora da incidência, no entanto, há outras formas de incidência decorrentes da especificação em lei que não seguem a mesma regra, como aquelas em que as receitas são tributadas na fonte e permite-se a compensação do imposto descontado com aquele apurado ao final do período, ou, ainda, nas hipóteses em que a incidência dá-se no momento da percepção da renda, mas é considerada *definitiva*. Da mesma forma, ocorre com a tributação das pessoas físicas, em que a regra geral é a tributação no momento da percepção da parcela componente da renda e no fechamento do fato gerador, no entanto, há tributações diversas como aquela sobre os ganho de capital, as aplicações de renda fixa, todas, por força de disposição legal, *definitivas* no momento da incidência.

Esta situação, em acordo com a conformação contida no artigo 35, § 4º, alínea "a", da Lei nº 7.713, de 1988, subsume-se a esta última modalidade.

No lançamento por homologação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, a transferência das atitudes atribuídas ao *contribuinte* - verificar a natureza e espécie de renda, classificá-la nos termos da lei, encontrar a base de cálculo e a alíquota aplicável, calcular, descontar e recolher o tributo devido - para uma terceira pessoa denominada *fonte pagadora*, decorre de previsão legal em lei ordinária.

Essa mecânica, em termos de CTN é denominada de sujeição passiva por *responsabilidade tributária*, ou seja, figura em que o sujeito passivo, por força de previsão legal expressa, é um terceiro que participa do fato econômico de referência, distinto daquele, natural, previsto na regra matriz de incidência do tributo, o *contribuinte*. Observe-se atentamente o texto do artigo 121, do CTN, transcrito:

"Lei nº 5.172, de 1966 - CTN - Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei." (g.n.)



Esse texto legal é muito claro quanto à norma geral contida em seu *caput* no sentido de que o *sujeito passivo* da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Ou seja, não importa se a obrigação decorre de situação que evidencia a materialização da hipótese de incidência do tributo, ou apenas da determinação legal específica que obriga a pessoa a pagar o tributo: essa pessoa, em qualquer das situações, é caracterizada como a figura jurídica denominada *sujeito passivo*.

Em complemento, à norma contida no *caput*, verifica-se que a pessoa participante do fato econômico e que detenha *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador do tributo* denomina-se *contribuinte*. Isto é, aquela participante da relação jurídica tributária e naturalmente obrigada pela ocorrência do fato gerador do tributo. Já o *responsável*, detém a condição de *sujeito passivo* de uma relação jurídica tributária em que não figura como *contribuinte*, mas por decorrência de lei distinta daquela portadora do fato gerador do tributo, assume os encargos da conduta atribuída ao *contribuinte*.

No CTN, Livro Segundo, Título II, que alberga a Obrigação Tributária, e no Capítulo V, no qual presentes as disposições a respeito da *responsabilidade tributária*, o artigo 128⁶), contém norma autorizativa para que o legislador possa atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *vinculada ao fato gerador da respectiva* obrigação, *excluindo a responsabilidade do contribuinte* ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Nesse texto legal, a expressão “*vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*” significa “*diretamente relacionada*” ou em termos mais específicos, “*pessoa sem a qual o fato gerador não ocorreria*”, tal como a fonte pagadora, que não existindo, impediria a concretização da situação fática. Essa atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro implica em conseqüente exclusão parcial ou total do *contribuinte* perante a obrigação resultante, conforme parte final do texto.

Em se tratando de situação prevista na lei, na qual haja a exclusão total do *contribuinte*, diz-se que houve uma *substituição tributária*, porque atribuída integralmente a responsabilidade pelo crédito a uma terceira pessoa que participa do fato gerador, mas não é o *contribuinte*, enquanto este, não participa da relação entre o substituto e o sujeito ativo. O *contribuinte* permanece, como definido ao final do artigo 128, do CTN, “*em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação*”, isto é, poderá este, em determinadas

⁶ Lei nº 5.172, de 1966 – CTN - Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, *vinculada ao fato gerador da respectiva* obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (g.n.)



situações, constituir referência complementar à obrigação não cumprida pelo substituto.

A substituição do *contribuinte* por outra pessoa que assume a sujeição passiva como *responsável*, tem por objeto eliminar a dificuldade em fiscalizar múltiplos contribuintes quando o quantitativo participante de determinada espécie de relação é extremamente pulverizado, evitar a falta de cumprimento da obrigação tributária, agilizar a arrecadação⁹, e ainda, facilitar a vida dos beneficiários que teriam de, individualmente, efetivar as atitudes componentes do procedimento relativo ao lançamento por homologação.

A tributação do Imposto de Renda pela fonte pagadora, nas situações em que a incidência é *definitiva*, constitui exemplo de *substituição tributária*, justamente porque a atribuição, de cunho administrativo, observa requisitos inerentes a essa figura jurídica, como a conformação à lei vigente no momento das operações substituídas e à regra determinada para o beneficiário – se isento, imune ou quanto ao tipo de pessoa, física ou jurídica – bem assim, quanto à garantia do ressarcimento do tributo ao substituto.

A situação que determinou o indébito decorreu da subsunção da fonte pagadora à referida hipótese, por força do artigo 35, da Lei nº 7.713, de 1988. Observe-se que o referido texto legal contém restrição à compensação do tributo descontado, no parágrafo 4º, alínea “a”. A relação jurídica resultante da relação jurídica *tributária* entre substituído e sujeito ativo, é exclusiva entre este e o substituto, porque a retenção na fonte ocorre na modalidade “*definitiva*”.

Verifica-se, então, que, além da relação restrita entre *substituto* e *sujeito ativo*, também justifica a legitimidade do direito de pedir a restituição do indébito, os mesmos benefícios que servem para a referida centralização das atitudes do lançamento por homologação, como a união do ressarcimento em apenas uma única pessoa com a eliminação de inúmeros processos administrativos, a atitude de verificar a lei, o atendimento às dúvidas etc.

Assim, por força da relação restrita a essas partes – substituto e sujeito ativo - o direito de pedir pela restituição do indébito é do substituto e não do substituído.

Quanto aos argumentos da defesa, a norma do artigo 515, do CPC somente serviria como apoio subsidiário à situação porque a relação entre substituto tributário e sujeito ativo, ou entre este e o beneficiário, encontra-se regulada pelo ordenamento jurídico tributário.

⁹ QUEIROZ, Luis César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*, 2.ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, pág. 199.



O direito à compensação desse tributo pela fonte pagadora em função da atribuição do procedimento para o lançamento por homologação não constitui fundamento para afastar a ilegitimidade, porque simples atribuição decorrente de lei.

A obrigação da pessoa jurídica de informar o ILL na DCTF como débito de sua responsabilidade, bem assim, na declaração de rendimentos como sua responsabilidade, também não constituem fundamento para vincular a fonte pagadora como titular do direito de pedir a restituição. Nessa linha também o fato de o programa Safira calcular o lançamento reflexo do ILL, quando a pessoa jurídica era autuada por infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, não constitui fundamento legal para o fim proposto.

Com esse posicionamento, atendidos os argumentos postos sob nº 1 e os demais atinentes ao direito de restituir.

Quanto ao pedido pela compensação, verifica-se que a autoridade local considerou-a não declarada: *"Por se tratar de crédito não passível de restituição ou de ressarcimento nos termos do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996 (e alterações), c/c os artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), considerar não declarada a compensação;"*, excerto do Despacho Decisório, fl. 38. Essa decisão ocorreu em 23 de novembro de 2005.

A manifestação de inconformidade não conteve protesto quanto à declaração posta pela unidade de origem a respeito da compensação.

A norma contida no artigo 74, da Lei nº 8.383, de 1991, com as alterações introduzidas pela Lei nº 10.637, de 2002, contém autorização à compensação de créditos passíveis de restituição com débitos junto à Administração Tributária, e nela está albergado o pedido, condição que não impediria a recorrente de fazer a compensação dos créditos objeto do Pedido de Restituição, uma vez que a discussão destes, para se tornar definitiva, deverá passar por todas as instâncias administrativas.

Conveniente esclarecer nesta questão que o relator de primeira instância teve como não significativo considerar a compensação declarada ou não em razão de que não houve manifestação de inconformidade ao posicionamento da unidade de origem de considerar *"não declarada a compensação"*, na forma da norma prevista no artigo 68, da IN SRF nº 600, de 2005, transcrito à fl. 200, v-1. Ainda resta trazer ao voto a Carta Cobrança dos débitos objeto do pedido de compensação, de 23 de novembro de 2005, fl. 40, que também serviu para ciência da decisão quanto ao pedido, entregue ao contribuinte por meio de Aviso de Recebimento - AR, fl. 44, e quanto ao processo 10680.000329/2006-16, que conteria tais débitos, conforme informado pelo recorrente, fl. 219, v-2.



A norma contida no § 4º, do artigo 74, da dita lei, conteve determinação no sentido de que todos os pedidos de compensação fossem convertidos em Declaração de Compensação, desde que pendentes de apreciação pela autoridade administrativa. Essa norma foi regulamentada pela IN SRF n.º 600, de 2005, art. 64.

"IN SRF n.º 600, de 2005 - Art. 64. Serão considerados Declaração de Compensação, para os efeitos previstos no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação determinada pelo art. 49 da Lei n.º 10.637, de 2002, e pelo art. 17 da Lei n.º 10.833, de 2003, os pedidos de compensação que, em 1º de outubro de 2002, encontravam-se pendentes de decisão pela autoridade administrativa da SRF."

Os processos considerados como *pendentes de compensação* são aqueles definidos no artigo 73, da IN SRF n.º 600, de 2005.

"IN SRF n.º 600, de 2005 - Art. 73. Considera-se pendente de decisão administrativa, para fins do disposto nos arts. 57, 62 e 64, a Declaração de Compensação, o Pedido de Restituição ou o Pedido de Ressarcimento em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF, Derat, Deinf, IRF-Classe Especial ou ALF competente para decidir sobre a compensação, a restituição ou o ressarcimento." (g.n.)

Ocorre que este processo conteve decisão quanto ao pedido de compensação na unidade de origem em 23 de novembro de 2005, fl. 39. A autoridade julgadora não homologou o pedido de compensação e considerou-a não declarada, atitude da qual resultou a separação dos débitos ao processo indicado pela defesa, para continuar na cobrança.

Dessa forma, não havendo lide neste processo quanto à compensação, as questões postas em sede de recurso deixam de ter fundamento.

Os argumentos contrários ao posicionamento de primeira instância quanto à análise da inconstitucionalidade dada pela aplicabilidade da norma contida na Lei Complementar n.º 118, de 2005, por ofensa às normas dos artigos 5º, II, e XXXVI da CF/88, constituiu interpretação inadequada do protesto, porque o pedido seria pelo respeito aos princípios constitucionais, distinto de apreciação da constitucionalidade. Três motivos estariam a fundamentar o afastamento da aplicação da dita norma: (a) protocolização do pedido em momento anterior à publicação; (b) o dispositivo não é interpretativo. (c) dita norma não tratou do prazo para as situações de inconstitucionalidades.

Quanto a esse posicionamento, a razão encontra-se, em parte, com o julgador de primeira instância, uma vez que a norma é interpretativa conforme posto no próprio texto legal, tem aplicação retroativa por força da autorização contida no artigo 4º, da dita Lei Complementar, no entanto, realmente não pode ser aplicada às situações de inconstitucionalidade de normas, que têm referencial distinto, já detalhado no início.



Colocadas as justificativas e fundamentos, meu voto é no sentido de dar provimento ao recurso quanto ao pedido de restituição do tributo indevidamente recolhido, devendo a unidade de origem efetivar os cálculos de atualização monetária e de juros moratórios; e quanto à compensação, para não conhecer do recurso, porque matéria definitiva pela falta de interposição de protesto quanto à decisão da unidade de origem.

Sala das Sessões-DF, 09 de novembro de 2007.



NAURY FRAGOSO TANAKA