



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**  
**QUARTA TURMA**

**Processo nº** 10855.002073/00-01  
**Recurso nº** 104-145.397 Especial do Procurador  
**Matéria** IRF  
**Acórdão nº** CSRF/04-00.787  
**Sessão de** 3 de março de 2008  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SOROCABA REFRESCOS LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1990, 1991, 1992, 1993

Ementa: ILL – SOCIEDADE LIMITADA - INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉDITO.

-Nos casos de norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, bem como nas hipóteses em que a própria Administração edita ato reconhecendo a inexigibilidade do tributo recolhido, é a contar da publicação destes eventos jurídicos que começa a fluir o prazo que o contribuinte possui para pleitear a restituição.

- Publicada em 25 de junho de 1997 a Instrução Normativa SRF, n.º 63, por meio da qual a Administração reconheceu que não era devido crédito tributário exigido com base no artigo 35 da Lei n.º 7.713, de 1998, o prazo que o contribuinte tem para pedir a restituição estende-se até 25 de junho de 2002.

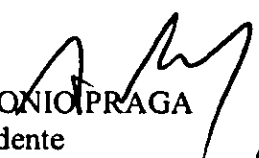
Recurso Especial do Procurador Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

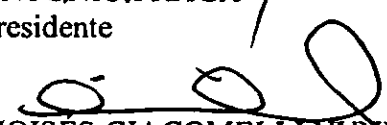
ACORDAM os membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial e determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciação do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Ana Maria Ribeiro dos Reis (Relatora) e Maria Helena Cotta Cardozo que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

A

D



ANTONIO PRAGA  
Presidente



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 02 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; Remis Almeida Estol; Gonçalo Bonet Allage e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



## Relatório

A Fazenda Nacional, por sua Procuradora habilitada junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no art. 5º, I, do então vigente Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, interpõe Recurso Especial (fls. 407/412-vol. 02) em face do Acórdão nº 104-21.496, prolatado em 23 de março de 2006 (fls. 396/405-vol. 02). O julgado está assim ementado:

*IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Conta-se a partir da publicação da Resolução do Senado Federal nº. 82/96, em 19 de novembro de 1996, o prazo para a apresentação de requerimento para restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido.*

*Recurso provido.*

O Acórdão recorrido afastou a decadência do direito do contribuinte de pleitear a restituição, ao argumento de que somente a partir da publicação da Resolução do Senado Federal, em 19/11/1996, os pagamentos ficaram caracterizados como indevidos e o pedido de restituição foi protocolado em 20 de setembro de 2000.

No Recurso Especial, a representante da Fazenda Nacional considera que o julgamento afrontou as disposições dos arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Aduz que a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, dissipou as dúvidas acerca da interpretação do art. 168 do CTN e consagrou o princípio da *actio nata*, sendo qualquer interpretação em sentido contrário afronta à segurança jurídica.

Reforça que o entendimento da Fazenda Nacional manifestado no Parecer PGFN/CAT/ nº 1.538/99, transcrevendo suas conclusões.

Mostra a alteração da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de afastar qualquer outro termo inicial para contagem de prazos prescricionais ou decadenciais previstos no CTN (EDResp 410.446/PR e Resp 649.623/SP).

Por fim, requer o provimento do recurso em razão da inobservância pelo contribuinte do prazo prescricional para repetição de indébito.

Dado seguimento ao Recurso Especial por meio do DESPACHO Nº 104-041/2007 (fls. 413/415-vol. 02), o processo foi encaminhado para intimação do contribuinte, que apresentou, tempestivamente, as contra-razões de fls. 419/430-vol. 2, em que defende a fundamentação do voto condutor do julgado recorrido. Afirma que não houve inércia para exercer seu direito, pois este somente surge, no caso de tributo pago em virtude de lei declarada inconstitucional, com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou a suspensão pelo Senado Federal. Defende, por fim, a inconstitucionalidade da aplicação retroativa do art. 3º da LC nº 118, de 2005, trazendo jurisprudência do STJ nesse sentido.



Na sessão de 11 de dezembro de 2007 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 454.

É o Relatório. 



## Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O Acórdão recorrido proveu o recurso da contribuinte, determinando a remessa dos autos à DRJ para análise do mérito do pedido, ao entendimento de que o termo inicial para a contagem do prazo de cinco anos para o pedido de restituição é data da publicação da Resolução do Senado Federal, em 19/11/1996.

Para análise da matéria, conveniente relembrar os artigos 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro - Código Tributário Nacional (CTN), que cuidam do direito de o contribuinte repetir o indébito Tributário.

*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. (grifei)*

Claro, então, que o prazo para a restituição de tributo pago indevidamente começa a fluir na data da extinção do crédito tributário, no caso, a data do pagamento.

Todavia, nos casos em que o pagamento se deu com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, construiu-se a interpretação de que esse prazo não se conta do pagamento, e sim da declaração de inconstitucionalidade, na hipótese de controle concentrado de constitucionalidade, da resolução do Senado Federal, no caso de controle difuso.

Esse entendimento baseava-se na premissa de que o contribuinte efetua o pagamento com base em lei e que esta goza de presunção de constitucionalidade. Assim, nos

casos acima referidos, a partir dos dois momentos – decisão do Supremo Tribunal Federal e edição de resolução pelo Senado Federal.

Tal interpretação foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e grassou por algum tempo no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No entanto, como bem demonstra a Fazenda Nacional no Especial, a Primeira Seção do STJ alterou seu posicionamento no sentido de que a contagem do prazo para a repetição independe da origem do indébito, aplicando-se também à hipótese de tributo declarado inconstitucional pelo STF, inclusive quando tenha havido Resolução do Senado Federal nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal.

Essa tem sido a interpretação conferida pelo STJ a respeito da matéria, como se percebe na decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 856.186-SP, da qual se extrai o seguinte excerto do voto do relator:

*Como bem consignou a decisão agravada, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos EREsp n. 435.835-SC, concluído na sessão de 24.3.2004, tendo como relator para o acórdão o Ministro José Delgado, dissipou, definitivamente, a divergência de entendimento então existente, decidindo que, na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo para a propositura da ação de repetição de indébito é de 10 (dez) anos a contar do fato gerador, se a homologação for tácita (tese dos "cinco mais cinco"), e, de 5 (cinco) anos a contar da homologação, se esta for expressa.*

*Assim, em razão do princípio da actio nata, não mais importa, para efeito de fluência do prazo prescricional, a data em que foi declarada inconstitucional pelo STF a lei instituidora da exação, como também irrelevante se apresenta a data em que publicada a resolução do Senado nas hipóteses de controle difuso de constitucionalidade de lei ou ato normativo.*

Na base desse entendimento, o respeito ao princípio da segurança jurídica. O Direito não tolera prazos infinitos. Daí a previsão dos institutos da decadência e prescrição, função da conjugação de dois fatores: o fluir do tempo e a inação do titular do direito ou da pretensão em exercê-los. Pois, a se entender diferente, sendo a Ação Direta de Constitucionalidade imprescritível, estar-se-ia a criar prazos também imprescritíveis para a repetição de indébito tributário. Nesse sentido a lição do professor Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>1</sup>:

*Como a Adin é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdesse o seu efeito*

<sup>1</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 275-276.

*operante diante do controlo direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.*

*A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade.*

*O Acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição de débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.*

*Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da actio nata. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito. (grifei)*

Assim, em 20 de setembro de 2000, data em que o pedido da recorrente foi protocolado, já havia transcorrido o prazo para repetição de indébito relativo aos anos-calendário de 1989 a 1992.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 3 de março de 2008.

  
ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS



## Voto Vencedor

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

Partindo do conceito legal de tributo, de que trata o artigo 3º do CTN, como sendo *“toda a prestação de natureza pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*, tem-se que uma vez a editada determinada norma pela Administração exigindo certo tributo ao particular nasce a obrigação, independentemente de sua vontade ou concordância, de satisfazer a exigência tributária.

Mesmo nas hipóteses em que a norma que exige o tributo esteja em desconformidade com o texto constitucional cabe ao sujeito passivo a obrigação de satisfazer o pagamento, pois os atos editados pelo poder público, até decisão em contrário, gozam de presunção de legalidade.

Nesta linha, mesmo diante das hipóteses de exigência indevida de tributo cabe ao sujeito passivo efetuar o pagamento até que se verifique uma das seguintes hipóteses:

- a) Decisão do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade, declarando a inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo;
- b) Resolução do Senado Federal editada nos termos do artigo 52, X, da CF, suspendendo a execução, no todo ou em parte, da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal e
- c) A Administração Pública, através de ato competente, administrativamente reconhece que o tributo cobrado é indevido.

A exigência do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido, de que tratava o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que determinava que o sócio quotista, o acionista ou o titular da empresa individual ficava sujeito ao Imposto sobre a Renda na Fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base, teve sua constitucionalidade questionada por meio do Recurso Extraordinário nº. 172.058/SC, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, que decidiu a matéria nos seguintes termos:

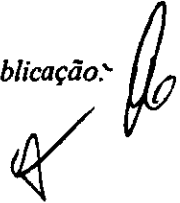
**RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES.** *Alicercado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no 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/contribuinte, 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 prevê 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 é 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 (verbetes 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. (j. 30/06/1995. DJ 13-10-1995)*

Após o julgamento acima referido, o Senado Federal, nos termos do artigo 52, X, da CF, editou a Resolução nº 82, de 18/11/1996, publicada em 19/11/1996, "in verbis":

*"Art. 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão 'o acionista' nele contida.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação."*



*Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.*

*Senado Federal, em 18 de novembro de 1996."*

O texto da Lei nº 7.713, de 1988, excluído do ordenamento jurídico, em face da Resolução do Senado, possuía a seguinte redação:

*"Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base."*

Por sua vez, em se tratando de quotas de responsabilidade limitada, a Secretaria da Receita Federal, *com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997*", editou a Instrução Normativa SRF, nº 63, de 24 de julho de 1997 (D.O.U. de 25/07/1997), *verbis*:

*"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 7.713, de 2 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.*

No caso de norma declarada inconstitucional, o prazo de que trata o artigo 168 do CTN que assegura o período de tempo de cinco anos para o contribuinte pedir a restituição começa a fluir a partir de um dos eventos referidos no parágrafo anterior. Assim, em se tratando de Sociedade Anônimas, tem-se como marco inicial o dia 20/11/1996 com término em 19/11/2001. Para as empresas individuais e as sociedades por quotas o prazo inicial começa no dia 26/07/97, que corresponde ao dia seguinte da publicação no Diário Oficial da Instrução Normativa nº 63, de 24 de julho de 1997, da Secretaria da Receita Federal, findando o citado prazo em 25-07-2002.

Sendo a recorrente constituída sob a forma de sociedade limitada o prazo decadencial começa a fluir a contar do dia no dia 26/07/97, que corresponde ao dia seguinte da publicação no Diário Oficial da Instrução Normativa nº 63, de 24 de julho de 1997, da Secretaria da Receita Federal, findando o citado prazo em 25/07/2002.

Neste mesmo sentido destaco o seguinte:

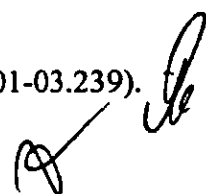
*"DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:*

*- da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;*

*- da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;*

*- da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.*

Recurso conhecido e improvido." (Ac. CSRF/01-03.239).



No caso dos autos, tendo a requerente protocolizado seu recurso em data anterior a 26 de julho de 2002, o fez dentro do prazo legal.

Pelo exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 03 de março de 2008



MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA  
Redator-designado

