



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

Processo n° 13634.000256/2001/00
Recurso n° 102-142457 Especial do Procurador
Matéria IRF/ILL
Acórdão n° CSRF/04-00.773
Sessão de 03 de março de 2007
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CALISTO DIESEL DE VEÍCULO LTDA

Assunto: Imposto de Renda Sobre o Lucro Líquido - ILL

Exercício: 1992 e 1996

Ementa:

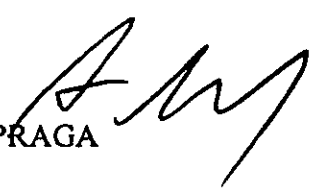
ILL – SOCIEDADE LIMITADA - INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA RESTITUIÇÃO DO INDÉDITO.

-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 nº 7.713, de 1998, o prazo que o contribuinte tem para pedir a restituição estende-se até 25 de junho de 2002.

Recurso especial 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Ana Maria Ribeiro dos Reis que deram provimento ao recurso.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA
Relator

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

Trata-se de processo que tem por objeto pedido de restituição do Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL, de que tratava o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que foi excluído do ordenamento jurídico em face ao reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

O pedido de restituição foi protocolizado em 22 de novembro de 2001, sendo a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, afastou a decadência com base no entendimento de que o prazo somente começou a fluir a partir do dia seguinte em que foi publicado no Diário Oficial da União a Instrução Normativa SRF, nº 63, de 24 de julho de 1997 (D.O.U. de 25/07/1997), por meio da qual a Administração reconheceu que não era devido crédito tributário exigido com base no artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1998.

A Fazenda Nacional ingressou com o recurso de fl. 90 e seguintes sustentando o entendimento de que, à luz do artigo 168, inciso I, do CTN e do artigo 3º da Lei Complementar 118, a contagem do prazo decadencial para pedir a restituição dos valores exigidos de forma indevida começa a contar a partir do momento do pagamento.

Constam dos autos as contra-razões de fls. 106 a 108 por meio das quais a parte recorrida pede que seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Assim, conheço do recurso e passo ao exame do mérito.

O recurso da Fazenda Nacional requer análise da matéria sobre dois aspectos: a) se a Lei Complementar nº 118, de 2005, é norma de natureza interpretativa e aplica-se ao caso concreto; b) qual o marco inicial da fluência do prazo no caso de norma declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ou diante de ato da Administração reconhecendo que a exigência do tributo era indevida.

DA NATUREZA JURÍDICA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 105, DE 2005.

Por força do disposto no art. 105, III, a, da Constituição Federal, compete ao Superior Tribunal de Justiça, em última instância, unificar a interpretação atribuída à lei.

No caso da decadência relativa a tributos sujeitos a lançamento por homologação, após inúmeras oscilações, a 1ª Seção do STJ, no julgamento do EREsp 435.835/SC, relator para o acórdão o Ministro JOSÉ DELGADO, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador - sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do débito.

Após a uniformização do entendimento acima referido, conhecido como a tese dos 5 + 5, em 2005 foi aprovada a Lei complementar nº 118, de 2005, cujo artigo 3º determina "para efeito de interpretação" do art. 168, I, do CTN, que a extinção do crédito tributário como termo a quo do prazo de cinco anos para repetição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação pagos indevidamente seja considerada ocorrida no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150. O art. 4º da Lei Complementar nº 118, de 2005, por sua vez, estabelece que seja "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966", ou seja, a determinação de aplicação retroativa das leis interpretativas.

Temos, pois, conforme observa o Dr. Leandro Paulsen¹, com as considerações abaixo transcritas, uma lei que se pretende interpretativa.

Mas cabe ao aplicador do Direito verificar se realmente é disso que se cuida e se, portanto, existe a possibilidade de aplicação ao caso do art. 106, I, do CTN, sem violação a normas constitucionais. O STF, aliás,

¹ LC 118/05 - REDUÇÃO DO PRAZO PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS - Leandro Paulsen (Publicada no Jornal Síntese nº 97 - MARÇO/2005, pág. 9 e no CD Júris Síntese IOB nº 66, julho-agosto/2007.

já afirmou outrora: "Mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e à interpretação dos juizes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional..."² O controle da constitucionalidade de tal lei é viável, como de qualquer outra, em face da supremacia da Constituição.

Importa, também, desde já, bem definir o que se pode considerar como lei interpretativa, afastando a idéia de que haja qualquer margem de liberdade para o que legislador assim qualifique novo dispositivo legal.

*Aliás, a própria idéia de lei interpretativa é controversa, conforme já ensinava CARLOS MAXIMILIANO em sua clássica obra *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, publicada pela primeira vez em 1924: "... não há propriamente interpretação autêntica; se o Poder Legislativo declara o sentido e alcance de um texto, o seu ato, embora reprodutivo e explicativo de outro anterior, é uma verdadeira norma jurídica, e só por isso tem força obrigatória..."³*

Admitindo-se que haja leis passíveis de serem consideradas como meramente interpretativas, enquadráveis na previsão do art. 106, I, do CTN, impende que se observem determinados critérios e requisitos na análise daquelas que assim se pretendam.

a) em primeiro lugar, cada lei, mesmo as que expressamente se dizem interpretativas, constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas.

b) lei interpretativa é a que não inova no ordenamento jurídico no sentido de dar ensejo ao surgimento de novas normas aplicáveis aos casos concretos. A lei meramente interpretativa apenas torna expressas normas jurídicas já reconhecidas e aplicadas com suporte em textos legais vigentes quando do seu advento.

c) é do STJ a competência para estabelecer, em última instância, a interpretação da lei federal, de modo que, no âmbito federal, lei interpretativa é aquela que consagra interpretação da lei anterior de modo coincidente com a interpretação que lhe dava o Judiciário, particularmente o STJ.

De fato, "... ainda que o CTN admita aplicação retroativa da norma meramente interpretativa (art. 106, I), isso somente é possível quando inexistente outra interpretação".⁴

Observados tais pressupostos, tem-se que, se as leis interpretativas meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que, mesmo que seu texto preveja aplicação retroativa à data da lei interpretada e tal encontre guarida no art. 106, I, do CTN, nenhuma influência maior terão senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes. Essa retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada, da qual se já se extraía a mesma norma.

² STF, ADIn 605-3/DF, liminar, Rel. Min. Celso de Mello, out. 1991.

³ Forense, 11. ed., 1990, p. 91/92.

⁴ TRF 1ª R., 3ª T., AC 93.01.11941/DF, Rel. Juiz Osmar Tognolo, maio 1996.

Implicando, porém, o surgimento de norma distinta, antes não vislumbrada como aplicável pelo STJ na sua função de interpretação da legislação vigente, não se caracterizará como meramente interpretativa, ainda que assim se declare.

Aliás, havendo qualquer agravamento na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao sobreprincípio da segurança jurídica e, em particular, ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, as regras de anterioridade de exercício e nonagesimal mínima ou de anterioridade especial.

Colocado o tema, vejamos.

Em face da LC 118/05, considera-se extinto o crédito tributário no momento do pagamento antecipado para o fim de contagem do prazo de repetição ou compensação nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. O prazo, pois, no regime da LC 118/05, é de 5 anos contados do pagamento indevido.

A LC 118/05, com isso, implicou redução do prazo relativamente ao entendimento anterior dos 5 + 5.

De fato, até então tínhamos o dispositivo do art. 168, I, do CTN, dispondo no sentido de que o prazo para repetição do indébito contava-se da extinção do crédito tributário; e o art. 156, VII, do CTN, dispondo no sentido de que a extinção do crédito tributário se dava com "o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º". Mediante interpretação sistemática do CTN, chegava-se à norma aplicável nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, qual seja, a de que o prazo para a repetição seria contado da extinção do crédito tributário pela homologação tácita ocorrida após 5 anos da ocorrência do fato gerador. Daí o prazo de 5 anos + 5 anos = 10 anos. Embora nem sempre tenha sido este o entendimento dos tribunais sobre a contagem de tal prazo, certo é que o STJ firmara posição nesse sentido, estando a mesma absolutamente consolidada.

Evidencia-se, assim, que a LC 118/05, ao pretender alterar o termo a quo do prazo para repetição, que não mais será o momento da extinção do crédito, mas o momento do pagamento antecipado, ainda que pendente de homologação, agora considerado como de extinção para fins da nova contagem de prazo, realmente inovou, alterando a norma jurídica aplicável.

No particular, é importante atentar para a distinção entre preceito (mandamento abstrato constante do texto de cada dispositivo legal em particular) e norma (o mandamento para o caso concreto obtido pelo aplicador mediante análise de todo o ordenamento).

Mesmo que mantendo intocados os preceitos dos arts. 168, I, e 156, VII, do CTN, preservados na sua literalidade, a LC 118/05 alterou a norma jurídica aplicável, o que revela não se tratar de simples lei interpretativa. Da norma "5 + 5 = 10", passamos à norma "5". Sua aplicação relativamente a indébitos anteriores, pois, tem de ser criticada.

Embora se coloque expressamente como interpretativo ("para efeito de interpretação"), em verdade o art. 3º da LC 118/05 inova na ordem jurídica de maneira mais gravosa para o contribuinte, de modo que não pode ter aplicação retroativa, ainda que tal esteja determinado pelo art. 4º da mesma lei complementar.

De fato, tendo alterado a norma anterior, não se pode considerá-la como lei meramente interpretativa, de modo que não lhe é aplicável o art. 106, I, do CTN. O art. 4º da LC 118/05, ao determinar a aplicação de tal dispositivo que prevê a retroatividade, revela-se inconstitucional.

Isso porque o princípio da segurança jurídica impõe que se resguarde a irretroatividade, fulminando, por inconstitucionalidade, o art. 4º da LC 118/05 no que diz respeito à determinação de observância do art. 106, I, do CPC (aplicação retroativa), por ocasião da aplicação do art. 3º da própria LC 118/05.

Não há espaço, aqui, para aprofundar a análise do princípio da segurança jurídica, bastando, no momento, a referência à singela, mas profunda afirmação de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES: "... a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico. [...] ... quais os valores que a segurança jurídica busca preservar, no âmbito do sistema constitucional tributário? A irretroatividade? A legalidade? A isonomia? A efetividade da jurisdição tributária, administrativa ou judicial? Tudo isso junto e muito mais que isso".⁵

Assim, a aplicação do art. 3º da LC 118/05 só poderá se dar relativamente a pagamentos indevidos posteriores à sua vigência, estabelecida para 120 dias após a sua publicação, ocorrida em 09.02.2005.

Ou seja:

I - os pagamentos indevidos ocorridos a partir da sua vigência implicarão termo a quo para a contagem do prazo, nos termos da LC 118/05, que, vigente, incidirá;

II - os pagamentos indevidos anteriores, contudo, não sofrem sua incidência, pois implicaria retroatividade; continuam, assim, regidos pela norma anterior dos 10 anos (5 anos mais 5 anos).

O art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, a pretexto de interpretar os artigos 150, § 1º e 168, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Assim, não há como negar que a lei nova 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. Portanto, o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, por ter inovado no plano legislativo, só tem eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

⁵ Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. RDT, São Paulo: Malheiros, n. 63, p. 206, 1997.

DO MARCO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL EM CASO DE NORMA DECLARADA INCONSTITUCIONAL OU DE ATO DA ADMINISTRAÇÃO RECONHECENDO A INEXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.

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 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. Alicerçado 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 - AÇIONISTA. 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 (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. (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, n.º 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:

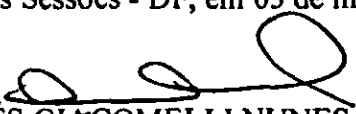
- da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;*
- da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;*
- da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação 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 2007.


MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

