



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13709.003005/2002-39  
**Recurso n°** 152.546 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9202-002.580 – 2ª Turma**  
**Sessão de** 06 de março de 2013  
**Matéria** ILL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SOLVENTES, TINTAS E VERNIZES TEMPO LTDA.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993

ILL. RESTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF” (Art. 62-A do anexo II).

O STJ, em acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que para os recolhimentos indevidos que ocorreram antes do advento da LC 118/2005 o prazo para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, deve observar a cognominada tese dos cinco mais cinco. (RESP n.º 1.002.932).

Recurso especial provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência quanto aos recolhimentos relativos aos fatos geradores de até 31/12/1991, com retorno dos autos à DRF de origem para exame das demais questões.

*(Assinado digitalmente)*

Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício)

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad - Relator

EDITADO EM: 11/03/2013

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente em exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Marcelo Freitas de Souza Costa (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausente, justificadamente o Conselheiro Elias Sampaio Freire.

## **Relatório**

Em 22/07/2002, Indústria e Comércio de Solventes, Tintas e Vernizes Tempo Ltda., por meio dos documentos de fls. 01/35, solicitou a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de ILL relativo aos fatos geradores ocorridos entre 1989 e 1992.

A Segunda Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2802-00.281, que se encontra às fls. 82/86 e cuja ementa é a seguinte:

*“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na fonte – IRRF*

*Ano Calendário: 1990, 1991, 1992, 1993*

*Ementa: ILL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SOCIEDADE LIMITADA. DECADÊNCIA.*

*No caso das sociedades de cotas por responsabilidade limitada, o termo a quo para a decadência do direito de pleitear a restituição do ILL pago indevidamente é a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997. Precedentes do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

*DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CONTROVÉRSIA JURÍDICA SOBRE A LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA PARA FATO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR 118, DE 2005.*

*Nos casos de indébito que se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para reclamar a restituição do pagamento indevido só tem início com a decisão definitiva da controvérsia. Em se tratando de tributos cuja obrigatoriedade é compulsória, mesmo que cobrados com base em norma que afronta a Constituição, estes são devidos até que se verifique uma das seguintes condições: 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) publicação pela Administração Pública de ato através do qual ela passa a reconhecer a que o tributo é indevido.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Ano-calendário: 1990, 1991, 01992, 1993*

*SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO MÉRITO EM TODAS AS INSTÂNCIAS EM FACE DO AFASTAMENTO DE PRELIMINAR EM 2º GRAU.*

*Para que não ocorra a supressão de instância, é de se retornar o processo à origem nos casos de afastamento de preliminar que impedia a análise do mérito.*

*Recurso voluntário provido.*

*Preliminar afastada”*

A anotação do resultado do julgamento indica que a Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição do ILL recolhido entre 1990 e 1993, bem como determinar o retorno dos autos à origem para apreciação das questões de mérito.

Intimada do acórdão em 08/11/2010 (fls. 86) a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência às fls. 89/99, pleiteando a reforma do v. acórdão recorrido sustentando divergência com outras decisões deste Colegiado no tocante ao termo de início de contagem do prazo para apresentação de pedido de restituição do imposto sobre o lucro líquido (ILL) pago indevidamente por sociedades por quotas de responsabilidade limitada (acórdãos nº CSRF/04-00.810 e CSRF/9303-00.080).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2200-00.295, de 19/05/2011 (fls. 110/118).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou as contrarrazões de fls. 123/135.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Analisando, inicialmente, a admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Como se verifica dos autos, o recurso foi interposto objetivando a reforma do v. acórdão somente com relação ao termo de início de contagem do prazo para apresentação de pedido de restituição do imposto sobre o lucro líquido (ILL) pago indevidamente por sociedades por quotas de responsabilidade limitada, tendo em vista a divergência entre o v. acórdão recorrido e os acórdãos nº CSRF/04-00.810 e CSRF/9303-00.080.

Os acórdãos paradigma encontram-se assim ementados, *in verbis*:

“CSRF/04-00.810

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – ILL – O direito de pleitear a restituição de tributo indevido, pago espontaneamente, perece com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, sendo irrelevante que o indébito tenha por fundamento inconstitucionalidade ou simples erro (art. 165, incisos I e II, e 168, inciso I, do CTN, e entendimento do Superior Tribunal de Justiça).*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

CSRF/9303-00.080

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1992*

*FINSOCIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. O dies a quo para contagem do prazo prescricional de repetição de indébito é o da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento antecipado e o termo final é o dia em que se completa o quinquênio legal, contado a partir daquela data.*

*Recurso Especial do Procurador Provido. Recurso negado.”*

Entendo que a divergência está devidamente comprovada na medida em que os acórdãos tratam da fixação do “dies a quo” e do prazo para a restituição de tributo indevidamente recolhido em decorrência da edição de norma reconhecendo o pagamento indevido (teses jurídicas semelhantes), aplicando tratamento diverso a situações jurídicas semelhantes.

Resta, assim, comprovada a divergência jurisprudencial, razão pela qual dou seguimento ao recurso especial.

No mérito, já manifestei entendimento em diversas oportunidades segundo o qual o prazo para restituição de tributos cuja inconstitucionalidade ou não incidência foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado, pela autoridade fiscal ou por ato do Poder Legislativo deveria se dar a partir da data de publicação do ato que reconheceu tal circunstância.

Ocorre que o Regimento Interno deste E. Conselho, conforme alteração promovida pela Portaria MF n.º 586/2010 no artigo 62-A do anexo II, introduziu dispositivo que determina, *in verbis*, que:

*“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”*

No que diz respeito ao prazo para apresentação de pedido de restituição de tributo declarado inconstitucional ou cuja não incidência foi reconhecida pela administração tributária, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 1.110.578, nos termos do artigo 543-C, do CPC, consolidou entendimento diverso, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

*“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*1. O prazo de prescrição quinquenal para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos ao lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN. (Precedentes: REsp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, DJe 10/08/2009; AgRg no REsp 759.776/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 20/04/2009; REsp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 02/03/2009; AgRg no REsp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, DJe 17/02/2009; AgRg no REsp. 404.073/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJU 31.05.07; AgRg no REsp. 732.726/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05)*

*2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício. (Precedentes: EREsp 435835/SC, Rel.*

*Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; AgRg no Ag 803.662/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJ 19/12/2007)*

*3. In casu, os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação em 04/04/2000, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal quinquenal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação.*

*4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”*

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que é irrelevante para fins de contagem do prazo para a restituição de tributos pagos indevidamente a declaração de inconstitucionalidade ou reconhecimento de não incidência com efeito erga omnes.

Por outro lado, no que diz respeito ao prazo de decadência para restituição de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o RESP nº 1.002.932, também segundo a sistemática do artigo 543-C, do CPC, consolidou o seguinte entendimento:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.*

*1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação co-respectiva.*

*2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.*

*3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).*

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada:

"Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I, I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT, para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inserida no corpo da própria lei não sendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração.

(...)

... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen römischen Rechts, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3a ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT

*(Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese Ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariae, di Aubry e Rau, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEgni (L'interpretazione della legge, 2a ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirmar que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa." Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que: "Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3a ed., págs. 294 a 296).*

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do

crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. *Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.*

9. *Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”*

Como se verifica do voto condutor do Ministro Luiz Fux, restou consagrada a tese de que o prazo prescricional para a repetição ou compensação dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, no caso de pedidos apresentados antes da vigência da LC 118/2005, começa a fluir decorridos 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio computado desde o termo final do prazo atribuído ao Fisco para verificação do quantum devido.

No presente caso, considerando que o pedido de restituição foi apresentado em 22/07/2002, verifica-se que ocorreu a decadência do direito de pedir restituição de parte dos recolhimentos de ILL pleiteados, mais especificamente aqueles relativos aos anos-base de 1989 a 1991 (fatos geradores de 31/12/1989, 31/12/1990 e 31/12/1991), em relação aos quais transcorreu período superior a 10 anos entre ocorrência do fato gerador e apresentação do pedido de restituição.

Destarte, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para reconhecer a decadência quanto aos recolhimentos relativos aos fatos geradores de até 31/12/1991, devendo os autos retornar à autoridade fiscal para exame das demais questões.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Lian Haddad