



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº 13746.000829/2001-20
Recurso nº 104-151.626 Especial do Procurador
Matéria IRF/ILL
Acórdão nº CSRF/04-00.870
Sessão de 26 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COVELI INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1991, 1992, 1993

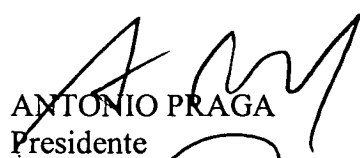
ILL - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS - DECADÊNCIA.

O marco inicial do prazo decadencial de cinco anos para os pedidos de restituição do imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, pago por sociedades por quotas de responsabilidade limitada, se dá em 25.07.1997, data de publicação da Instrução Normativa SRF nº 63.

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 e determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciar as demais questões relacionadas ao pleito, nos termos e voto do relatório 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 Gonçalo Bonet Allage.


ANTONIO PRAGA
Presidente


GONÇALO BONET ALLAGE
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 06 OUT 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Gustavo Lian Haddad 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. 104/109) em face do Acórdão nº 104-21.737, prolatado em 26 de julho de 2006 (fls. 88/102). O julgado está assim ementado:

ILL - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo a contagem do prazo para a formulação do pleito de restituição ou compensação tem início na data de publicação do acórdão proferido pelo STF no controle concentrado de inconstitucionalidade; ou da data de publicação da resolução do Senado Federal que confere efeito erga omnes à decisão proferida no controle difuso de constitucionalidade; ou da data de publicação do ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer período. O ILL das sociedades por quotas de responsabilidade limitada não foi alcançado pela Resolução nº. 82 do Senado Federal, tendo o reconhecimento da ilegitimidade da incidência ocorrido com a edição da Instrução Normativa SRF nº. 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97. Não tendo transcorrido lapso de tempo superior a cinco anos entre a data de publicação do referido ato e a data do pedido de restituição apresentado, deve ser afastada a decadência do direito de o contribuinte pleitear a restituição ou a compensação do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

Recurso provido.

Tratando-se de sociedade por quotas, o Acórdão recorrido afastou a decadência do direito do contribuinte de pleitear a restituição, ao argumento de que o ato administrativo que reconheceu o caráter indevido da exação ocorreu em 25 de julho de 1997 e o pedido de restituição foi protocolado em 16 de novembro de 2001.

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 decadencial para repetição de indébito.

Dado seguimento ao Recurso Especial por meio do DESPACHO Nº 104-351/2006 (fls. 110/112), o processo foi encaminhado para intimação da contribuinte, que apresentou, tempestivamente, as contra-razões de fls. 154/168, em que defende como termo de início de contagem do prazo de repetição para as sociedades anônimas a data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996, e para as sociedades por cotas de responsabilidade limitada a da IN SRF nº 63, de 1997, ressaltando que mesmo contando-se o prazo a partir da Resolução seu pedido é tempestivo. Assevera que essa é a jurisprudência pacífica dos tribunais superiores e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, defende que o art. 3º da LC nº 118, de 2005, não se aplica ao caso em julgamento, pois apesar da roupagem de norma interpretativa trata-se de norma constitutiva, não se aplica a casos pretéritos, trazendo julgados do STJ e do Conselho de Contribuintes em apoio à sua tese, e pleiteia que se negue provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Na sessão de 11 de dezembro de 2007 foram os autos distribuídos a esta conselheira, numerados até a fl. 151.

É o Relatório. 

Voto

Conselheira ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, Relatora

O presente recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

O Acórdão recorrido proveu o recurso do 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 25 de julho de 1997, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24 de julho de 1997.

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. *A*.

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 Santi¹:

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.

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

Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdesse o seu efeito operante diante do controle 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 exercer o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito. (grifei)

Assim, em 16 de novembro de 2001 (fl. 01), data em que o pedido da contribuinte foi protocolado, estava extinto seu direito de pleitear a restituição do imposto pago nos anos de 1991 a 1993.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 26 de maio de 2008.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS

Voto Vencedor

Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE, Designado

Não obstante a respeitável posição defendida pela Conselheira Ana Maria Ribeiro dos Reis (Relatora) e seguida pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, tenho adotado entendimento diverso com relação ao início do prazo decadencial para os pedidos de restituição do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido.

A insurgência da Fazenda Nacional cinge-se à questão da decadência, sendo que os pagamentos do tributo em questão foram efetuados pela interessada entre 1991 e 1993, enquanto o protocolo do pedido de restituição ocorreu em 16 de novembro de 2001.

O ILL, previsto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, era tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, pois cabia ao contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular e recolher o tributo devido, independentemente de qualquer iniciativa da autoridade administrativa, que apenas homologaria, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A regra geral relativa ao prazo decadencial para pedido de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação resulta da interpretação dos artigos 150, § 4º, 165, inciso I e 168, inciso I, todos do CTN, os quais estão assim dispostos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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 art. 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;

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:



I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.

Da conjugação desses dispositivos legais conclui-se que, como regra, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte tem 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para requerer a restituição de exação indevidamente recolhida.

Ocorre, que para algumas hipóteses excepcionais, a jurisprudência, inclusive advinda da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem admitido um novo início de prazo decadencial, que não se confunde com o fato gerador da obrigação tributária.

Tal posicionamento tem fundamento, principalmente, nos princípios constitucionais da legalidade, da moralidade e da proibição do enriquecimento sem causa.

Dentre as exceções consignadas pela jurisprudência, relevante destacar a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF, a expedição de Resolução do Senado Federal, prevista no artigo 52, inciso X, da Carta Fundamental ou, ainda, o reconhecimento, por parte do poder tributante, de que uma exigência tributária é indevida.

Pelo entendimento prevalente no âmbito do Conselho de Contribuintes, a data em que ocorrer alguma dessas situações representa o *dies a quo* do prazo para que o contribuinte pleiteie a restituição de tributo indevidamente recolhido.

Com o objetivo de ilustrar essa afirmação, trago à colação as ementas dos seguintes acórdãos proferidos por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRRF-ILL. DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL - A contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição / compensação de tributo pago indevidamente, por declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, inicia-se na data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade, ou, ainda, na data da publicação de ato administrativo que estenda os efeitos da inconstitucionalidade a outros beneficiários.

Recurso especial negado.

(CSRF, Quarta Turma, Acórdão CSRF/04-00.205, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, julgado em 14/03/2006)

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

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;



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

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Recurso especial provido.

(CSRF, Quarta Turma, Acórdão CSRF/04-00.047, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, julgado em 08/05/2005)

A restituição pretendida pela empresa está relacionada ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, previsto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, nos seguintes termos:

Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Egrégio STF reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, especificamente no que se refere à expressão “o acionista”.

Este acórdão gerou efeitos *inter partes*.

Para conferir efeito *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal Federal, suspendendo a execução artigo 35 da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito à expressão “o acionista”, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996.

Assim, restou reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do ILL para as sociedades por ações.

Para as demais empresas, que não as sociedades por ações, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 63, em 24/07/1997, em cujo artigo 1º está expresso que:

Art. 1º. Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único: O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Portanto, a Instrução Normativa nº 63/97 reconheceu o caráter indevido da exigência do ILL para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, entre outras, desde que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previsse a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Perfilhando o posicionamento dominante no âmbito deste Colegiado e diante do fato de que a interessada é sociedade por cotas de responsabilidade limitada, entendo que o dia

25/07/97 – data de publicação da IN SRF nº 63 — **marca o início do prazo decadencial para a busca da devolução dos valores recolhidos a título de imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, pois é nesse momento que a Administração Tributária reconhece o caráter indevido do ILL para as demais empresas, que não as sociedades por ações.**

Considerando que o pedido de **restituição em apreço** foi efetuado em 16/11/2001, há que se concluir que a **decadência não atingiu o direito** creditório pleiteado.

Segundo penso, o acórdão recorrido **deve ser mantido.**

Destaco, por fim, que o artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, não justifica a aplicação retroativa do artigo 3º da **Lei Complementar nº 118/2005**, pois tal norma, evidentemente, não tem caráter interpretativo.

Tenho como aplicável ao caso o **princípio constitucional** da irretroatividade das leis, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da **Carta da República.**

O artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 **só pode** ser aplicado para fatos ocorridos a partir de 09/06/2005, o que não é o **caso dos autos.**

O próprio STJ, quando apreciou a **questão, concluiu** que “(...) 4. *A Seção de Direito Público, no julgamento dos EREsp n. 327.043/DF, em 27.4.2005, afastou a aplicação do art. 3º da LC n. 118/2005 às ações ajuizadas até o término da vacatio legis de 120 dias.*” (Primeira Seção, EREsp nº 489.703/MG, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJU de 10/10/2005, p. 211).

Diante do exposto, voto por **negar provimento ao recurso** da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 26 de maio de 2008.


GONÇALO BONET ALLAGE

