



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Recurso nº. : 102-135453
Matéria : IRF
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 20 de março de 2007
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

ILL – LEI 7.713, DE 1988 - ART. 35 – INCONSTITUCIONALIDADE – RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – RESTITUIÇÃO – DECADÊNCIA – O termo inicial do direito de repetir/compensar, no caso de declaração de inconstitucionalidade incidental, é a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, em 19 de novembro de 1996.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

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 integra o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 11 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA, GONÇALO BONET ALLAGE e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

Recurso nº. : 102-135453
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : SPAL INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS S/A

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional, cientificada do Acórdão nº 102-46.346, da Egrégia Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através de seu Procurador, com base no art. 32, inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 1998, apresentou o Recurso Especial de fls. 370/380.

O Acórdão recorrido, objeto de decisão não-unânime, acolheu o pleito da interessada no sentido de não decadente o pleito da interessada que objetiva repetição de indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, em face de decisão proferida em Sessão Plenária do Supremo tribunal Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da incidência do referido imposto, instituído através do art. 35 da Lei 7.713, de 1988.

O Acórdão recorrido encontra-se 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."

Na peça recursal, o i. Procurador da Fazenda Nacional assevera que a Câmara recorrida, ao permitir a devolução do imposto, afirmando ter a interessada apresentado seu pedido após o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributária, proferiu decisão viola o disposto no art. 168 do CTN.

Apega-se o i. Recorrente ao art. 168 c/c o art. 165 do CTN para

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

afirmar que o contribuinte tem cinco anos para requerer a devolução, contados da data da extinção do crédito tributário, no caso, o recolhimento.

Em síntese, argúi equivocada a decisão sob o argumento primeiro de que o CTN jamais elegeu, como termo inicial do prazo para a apresentação do pedido de restituição, quaisquer das datas aventadas pelo Câmara *a quo*.

Em segundo momento, afirma que a interpretação adotada no julgado vergastado importa em tornar imprescritível o suposto direito do contribuinte, colidindo com os mandamentos do CTN.

Reporta-se ainda a Recorrente a doutrina, transcrevendo excerto de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, em seu livro "Decadência e Prescrição no Direito Tributário.

Traz a lume trechos do Parecer PGFN/CAT/nº 1538, e do Ato Declaratório SRF nº 096, ambos de 1999, no sentido de que o prazo para que o contribuinte pleiteie a restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido, na hipótese dos autos, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

Argüindo comprovada a contrariedade aos citados dispositivos legais (CTN) e em face da solicitação da interessada ter sido após o decurso do prazo, estando seu suposto direito extinto, requer provimento ao apelo e manutenção da decisão de primeira instância.

Despacho de admissibilidade às fls. 423/424, dando seguimento ao recurso especial.

Cientificada, através de seu Representante legal, em 01.12.2004 (fls. 425), a interessada apresenta suas contra-razões ao recurso especial interposto, com protocolo em 13/12/2004, ou seja, em tempo hábil.



Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

Em suas contra-razões, em síntese, a tese sustentada pela Recorrente não encontra amparo no CTN, sob a motivação de que as normas invocadas em suas razões não prevêem a declaração de inconstitucionalidade ou a a Resolução do Senado Federal como termos iniciais de fluência do prazo prescricional, mas tão-somente a data da extinção do crédito, pelo pagamento.

Reporta-se à doutrina e, ainda, a julgados do Primeiro Conselho de contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Primeira Turma), no mesmo sentido do Acórdão vergastado.

Afirma, ainda, não existir controvérsias quanto aos fatos comprovados diante dos documentos acostados e , ainda, ser indubitável a não aplicação dos efeitos prescricionais e decadenciais, não merecendo provimento o recurso especial interposto.



É o Relatório.



Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

VOTO

Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, Relatora

O recurso é tempestivo. Preenchidos os pressupostos específicos previstos no Regimento Interno desta Câmara Superior, dele tomo conhecimento.

A matéria já foi amplamente debatida na Primeira Turma da Câmara Superior, firmando-se a jurisprudência no sentido de que o prazo inicial para a repetição de indébito, em face da inconstitucionalidade do art. 35, da Lei nº 7.713, de 1998, para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de SA.

Nesta Quarta Turma, a jurisprudência firmada, ainda que à maioria de votos, é idêntica àquela da Primeira Turma, jurisprudência essa à qual me submeti.

Nesta assentada, adoto na íntegra o bem elaborado voto do i. Conselheiro José Ribamar Barros Penha, prolatado no Acórdão CSRF/01-04.864, na Sessão de 16 de fevereiro de 2004, a quem peço venia para reproduzi-lo na íntegra, **in verbis**:

"Conforme relatado, a empresa (....), em 29.06.2000, deu entrada de pedido de restituição de valores recolhidos no período de 1989 a 1992 correspondentes a imposto sobre lucro líquido, por considerada a cobrança inconstitucional e ter o Senado Federal editado a Resolução nº 82, de 18.11.1996, publicada em 19, nos seguintes termos, verbis:

"Art. 1º É suspensa a execução do art. 35. da Lei nº 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, cumpria a seguinte redação:

"Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

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.”

No âmbito da Secretaria da Receita Federal “em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado nº 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997” foi editada a Instrução Normativa SRF, nº 63, de 24 de julho de 1997, da qual se destaca, *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 nº 7.713, de 2 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único - O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em 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. (destaque-se)

...

Art. 4º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.

Publicada a Resolução do Senado Federal em 19.11.1996, o Pedido de Restituição foi protocolizado em 29.07.2000, dentro de cinco anos da publicação, correspondente a IRRF sobre Lucro Líquido recolhidos entre julho de 1990 e fevereiro de 1993, isto é, além do prazo definido no art. 168, do CTN, cuja redação inteira é a seguinte, *verbis*:

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.

O artigo 165, do 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

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

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.

Da dicção da lei é de ser restituído ao sujeito passivo o valor de tributo indevido, cobrado ou pago espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável.

No caso, ter-se-ia como legislação aplicável a redação original do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que determinou a exação tributária; a ADIN que definiu a inconstitucionalidade do dispositivo legal; a Resolução do Senado, que suspendeu (retirou) o diploma supra do ordenamento jurídico; o art. 168, do CTN, que determina o prazo para que a devolução dos valores pagos indevidamente, além da IN da SRF que normatiza procedimentos a sociedades por quota de responsabilidade limitada, inclusive. São estas, portanto, as disposições legais tributárias que interpretadas devem solucionar a lide proposta.

Nas palavras do I. Procurador da Fazenda Nacional, transcorridos os cinco anos da arrecadação o contribuinte não tem mais chance de reaver os valores recolhidos, mesmo que indevidos. É que a lei declarada inconstitucional pelo STF e suspensa pelo Senado Federal não teria o condão de modificar os efeitos até então produzidos. O administrador tributário haveria de cumprir o prazo estabelecido no art. 168, I, do CTN. Afora disso, devolver a importância recolhida indevidamente em face da suspensão da norma seria dá tratamento moral e não jurídico à matéria, descumprindo o princípio lapidar do direito tributário – a legalidade.

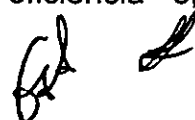
Neste aspecto, há que se recorrer ao Texto Constitucional:

Art. 5.º

...

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:"



Em face dos dispositivos não há que se obstar a aplicação da moralidade nos casos em que se verificar oportuno. Por outro lado, é no mínimo questionável, em face do princípio da legalidade, a aplicação de uma lei declarada inconstitucional.

Acerca do assunto, a doutrina de MENDES, Gilmar Ferreira, *in Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*, 2. Ed. ver. e ampl. São Paulo, SP, 1999. Celso Bastos Editor, p. 383-387, *ipsis litteris*:

A suspensão da execução pelo Senado Federal de ato declarado inconstitucional pela Excelsa Corte foi a forma definida pelo constituinte para emprestar eficácia erga omnes às decisões definitivas sobre inconstitucionalidade. A aparente originalidade da fórmula tem dificultado o seu enquadramento dogmático. Discute-se, assim, sobre os efeitos e natureza da resolução do Senado Federal que declare suspensa a execução da lei ou ato normativo. Questiona-se, igualmente, sobre o caráter vinculado ou discricionário do ato praticado pelo Senado e sobre a abrangência das leis estaduais e municipais.

...

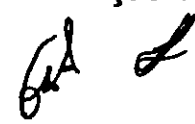
O Supremo Tribunal Federal parece ter admitido que o ato do Senado empresta eficácia genérica à decisão definitiva. Assim, a suspensão teria o condão de dar alcance normativo ao julgado da Excelsa Corte (MS 16.512, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro).

Mas, qual seria a dimensão desse eficácia ampla? Seria a de reconhecer efeito retroativo ao ato do Senado Federal?

Também aqui não se logram sufrágios unânimes.

Temístocles Cavalcanti responde negativamente, sustentando que a 'única solução que atende aos interesses de ordem pública é que suspensão produzirá seus efeitos desde a sua efetivação, não atingindo as situações jurídicas criadas sob a sua vigência'. Da mesma forma, Bandeira de Mello ensina que a 'suspensão da lei corresponde à revogação da lei', devendo 'ser respeitadas as situações anteriores definitivamente constituídas, porquanto a revogação tem efeito ex nunc. Enfatiza que a suspensão 'não alcança os atos jurídicos formalmente perfeitos, praticados no passado, e os fatos consumados, ante sua irretroatividade, e mesmo os efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos'. 'O Senado Federal - assevera Bandeira de Mello - apenas cassa a lei, que deixa de obrigar, e, assim, perde a sua executoriedade porque, dessa data em diante, a revoga simplesmente'.

Não obstante a autoridade dos seus sectários, essa doutrina parece confrontar com as premissas basilares da declaração de inconstitucionalidade no Direito brasileiro.



Afirma-se quase incontestadamente, entre nós, que a pronúncia da inconstitucionalidade tem efeito ex tunc, contendo a decisão judicial caráter eminentemente declaratório. Se assim for, afigura-se inconcebível cogitar de 'situações juridicamente criadas', de 'atos jurídicos formalmente perfeitos' ou de 'efeitos futuros dos direitos regularmente adquiridos', com fundamento em lei inconstitucional. De resto, é fácil ver que a constitucionalidade da lei parece constituir pressuposto inarredável de categorias como direito adquirido e ato jurídico perfeito.

É verdade que a expressão utilizada pelo constituinte de 1934 (art. 91, IV), e reiterada nos textos de 1946 (art. 64), de 1967/1969 (art. 42, VIII) e de 1988 (art. 52, X) – suspender a execução de lei ou decreto – não é isenta de dúvida. Originalmente, o substitutivo da Comissão Constitucional chegou a referir-se à 'revogação ou suspensão da lei ou ato'. Mas a própria ratio do dispositivo não autoriza a equiparação do ato do Senado a uma declaração de ineficácia de caráter prospectivo.

...

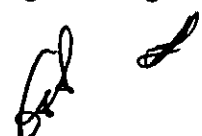
Percebeu, com peculiar lucidez, essa realidade o saudoso Senador Accioly Filho, que em brilhante pronunciamento, consagrou o que a nosso ver, configura a melhor doutrina, na espécie:

'Posto em face de uma decisão do STF, que declara a inconstitucionalidade de lei ou decreto, ao Senado não cabe tão-só a tarefa de promulgador desse decisório.

A declaração do Supremo, mas a suspensão é do Senado. Sem a declaração, o Senado não se movimenta, pois não lhe é dado suspender a execução de lei ou decreto não declarado inconstitucional. Essa suspensão é mais do que a revogação da lei ou decreto, tanto pelas suas conseqüências quanto por desnecessitar da concordância da outra Casa do Congresso e da sanção do Poder Executivo. Em suas conseqüências, a suspensão vai muito além da revogação. Esta opera ex nunc, alcança a lei ou ato revogado só a partir da vigência do ato revogador, não tem olhos para trás e, assim, não desconstitui as situações constituídas enquanto vigorou o ato derogado. Já quando de suspensão se trate, o efeito é ex tunc pois aquilo que é inconstitucional é natimorto, não tem vida (cf. Alfredo Buzaid e Francisco Campos), e, por isso, não produz efeitos, e aqueles que porventura ocorreram ficam desconstituídos desde as suas raízes, como se não tivessem existido.

...

Ao supremo cabe julgar da inconstitucionalidade das leis ou atos, emitindo a decisão declaratória quando consegue atingir o quorum qualificado.



Todavia, aí não se exaure o episódio se aquilo que se deseja é dar efeitos erga omnes à decisão.

A declaração de inconstitucionalidade, só por ela, não tem a virtude de produzir o desaparecimento da lei ou ato, não o apaga, eis que fica a produzir efeitos fora da relação processual em que se proferiu a decisão.

Do mesmo modo, a revogação da lei ou decreto não tem o alcance e a profundidade da suspensão. Consoante já se mostrou, e é tendência no direito brasileiro, só a suspensão por declaração de inconstitucionalidade opera efeito ex tunc, ao passo que a revogação tem eficácia só a partir da data de sua vigência.

Assim, é diferente a revogação de uma lei da suspensão de sua vigência por inconstitucionalidade'.

Adiante, o insigne parlamentar concluía, com exatidão:

'Revogada uma lei, ela continua sendo aplicada, no entanto, às situações constituídas antes da revogação (art. 153, § 3º, da Constituição). Os juízes e a administração aplicam-na aos atos que se realizaram sob o império de sua vigência, porque então ela era a norma jurídica eficaz. Ainda continua a viver a lei revogada para essa aplicação, continua a ter existência para ser utilizada nas relações jurídicas pretéritas (...).

A suspensão por inconstitucionalidade, ao contrário, vale por fulminar, desde o instante do nascimento, a lei ou decreto inconstitucional, importa manifestar que essa lei ou decreto não existiu, não produziu efeitos válidos'.

A suspensão constitui ato político que retira a lei do ordenamento jurídico, de forma definitiva e com efeitos retroativos. É o que ressalta, igualmente, o Supremo Tribunal Federal, ao enfatizar que 'a suspensão da vigência da lei por inconstitucionalidade torna sem efeito todos os atos praticados sob o império da lei inconstitucional (RMS 17.976, Rel. Min. Amaral Santos).

Diante da extensa, quanto indispensável, transcrição é de se apreender que a redação original do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, em face da declaração de inconstitucionalidade e da suspensão mediante a Resolução do Senado não teve vigência eficaz. Assim, os valores arrecadados a título de tributos em face do dispositivo inconstitucional os foram desgarrados de legalidade.

Cai por terra os argumentos apresentados pelo I. Procurador recorrente quanto à estrita legalidade exigir algo que não tem legislação que o ampare. Noutro ver, inexistindo lei que fundamente a arrecadação, cabe, em face do princípio constitucional da moralidade, a que está sujeita a Administração Pública, devolver os valores indevidamente pagos ao contribuinte. Manter nos cofres da Fazenda

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

Nacional tais valores é aperfeiçoar a máxima do enriquecimento sem causa, proibido pelo ordenamento jurídico nacional, especialmente, o Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, *verbis*:

Art. 876. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.

Em retorno às disposições do art. 168 do CTN, estabelece o inciso II, que a contagem do prazo de cinco anos, no caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, inicia na "data em que se torna definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória".

Como de ver, o dispositivo não contempla, literalmente, situação em que lei tenha sido suspensa por Resolução do Senado Federal por declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Daí a necessidade do interprete recorrer às determinações estatuídas nos artigos 107 e 108 Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada (g.n):

I – a analogia;

II – os princípios gerais do direito;

III – os princípios gerais do direito público;

IV – a equidade.

Aos dispositivos, MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 16 ed. ver. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 83, ministra que "a interpretação pressupõe a existência de norma expressa e específica para o caso em discussão, já a integração é utilizada quando da ausência de norma expressa e específica para o caso, devendo assim, utilizar-se dos meios indicados no presente artigo".

No caso em estudo, em se considerando a ausência de norma expressa ou específica há que se recorrer ao método da integração, isto é, operar no sentido de preencher as lacunas do ordenamento jurídico.

Assim sendo, por meio do recurso da integração analógica, indiscutível que ao caso se aplique as disposições do inciso III, do artigo 165 do CTN. Efetivamente, existiu uma situação conflituosa por fim resolvida em prol do contribuinte que recolheu recursos ao Fisco, indevidamente.

Aplicáveis, também, ao caso os princípios gerais de direito tributário, mormente o da estrita legalidade, pois, como visto não cabe

Processo nº. : 13811.002278/00-10
Acórdão nº : CSRF/04-00.492

exigir tributo sem lei que o autorize, além dos princípios gerais de direito público, a destacar o da moralidade administrativa.

É de firmar-se, portanto, que o termo inicial para se pleitear a restituição de tributos arrecadados indevidamente, por suspensão a lei via Resolução do Senado, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da vigência desta, entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e nesta Câmara, pela maioria de seus membros."

Voto no sentido de conhecer do recurso e negar-lhe provimento, ratificando-se o teor do Acórdão prolatado na instância precedente, para que, afastada a decadência, os autos retornem para exame do pedido de restituição na esfera competente.

Adotando os argumentos do v. Voto acima transcrito, conheço do recurso para negar-lhe provimento, ratificando-se o teor do Acórdão prolatado na instância precedente que, afastando a decadência, determinou o retorno dos autos à origem, para o devido exame de mérito.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de março de 2007.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO

