



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.008527/2001-41
Recurso nº 169.534 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2009
Matéria ILL - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO
Recorrente OXIGÊNIO DO NORDESTE LTDA.
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 29/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 30/10/1992, 30/12/1992, 29/01/1993, 26/02/1993, 31/03/1993, 31/05/1993

Ementa: :INCONSTITUCIONALIDADE. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciação do mérito da lide, vencido o Conselheiro José Sérgio Gomes, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente, justificadamente, a Conselheira Karem Jureidini Dias.


ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente-Substituto e Relator

EDITADO EM: 10 MAR 2010

Participaram da presente sessão de julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Nelso Kichel, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, José Sérgio Gomes, João Francisco Bianco e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 16-17.365, da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em SÃO PAULO I-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o presente processo de pedido de restituição do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Líquido - ILL, apresentado em 19/11/2001, relativo aos recolhimentos efetuados pela empresa, em 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 29/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 30/10/1992, 30/12/1992, 29/01/1993, 26/02/1993, 31/03/1992, 31/05/1993, conforme demonstrativo de fl. 06.

Apresentou, também, a requerente às fls. 02, 182, pedidos de compensação do valor que teria a restituir com débitos diversos, além do pedido de compensação de fl.01, apenso aos presentes autos de nº 10580.001053/2007-01.

A SEORT/DRF/SALVADOR/BA indeferiu o pedido em 04/04/2005 (fls. 243/251), sob a alegação de que o direito da contribuinte pleitear a restituição do indébito estaria extinto, pois o prazo para repetição de indébitos, inclusive na hipótese de pagamento de tributo ou contribuição com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), seria de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito, nos termos do disposto no Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/99.

Esclarece, ainda, a SEORT/DRF/SALVADOR/BA que em consequência do indeferimento do pleito de restituição, o pedido de compensação ficou prejudicado, uma vez que a compensação está condicionada ao deferimento da restituição.

Cientificada da decisão em 11/04/2005, conforme AR de fl. 257, a contribuinte manifestou seu inconformismo, em 09/05/2005 (fls.258/272). O presente processo foi objeto de análise pela DRJ/SDR, a qual mediante Despacho de fls.501/502, remeteu os presentes autos à unidade de origem para análise de pedido de compensação de fl.400. Em 09/02/2007, o presente processo sofreu desentranhamento tendo originado o processo de nº 10580.008527/2001-41, o qual passa a controlar os pedidos de compensação destes autos. Posteriormente, na data de 26/07/2007, em virtude de mudança domicílio fiscal da contribuinte, o presente PAF foi encaminhado à Derat/SPO para prosseguimento do feito. Em virtude de apresentação de manifestação de inconformidade contra os Despachos exarados pela DRF/SDR/BA (fls.243/251 e fls.06 e 07 do processo nº

10580.001053/2007-01), o presente processo foi encaminhado a esta DRJ para julgamento (fl.509).

O Despacho Decisório versando sobre a análise do pedido de compensação de fl.400 foi analisado no processo apenso de nº 10580.001053/2007-01 (fls.06/07) em 14/06/2007. Contra os atos proferidos pela DRF/SDR foi apresentada manifestação de inconformidade de (fls.158/172) cujos argumentos são resumidos a seguir:

·Pelo disposto no contrato social da época dos fatos, o sócio cotista não possuía disponibilidade econômica ou jurídica do lucro (doc;6). Não foi distribuído lucro no período;

·O prazo conta-se a partir do ato proferido pelo SRF (IN SRF nº 63/97) de 25/07/1997, portanto, o prazo para a restituição terminaria em 24/07/2002;

·Somente se considera tributo o previsto na CF e nas leis tributárias, sendo que o excedente deverá ser restituído a quem pagou a maior ou indevidamente;

·Cita jurisprudências referentes à matéria em questão;

·O prazo para a restituição é de 10 anos, ou seja, 5 anos para a homologação acrescido de 5 anos para se pleitear o indébito;

·Por fim, requer o deferimento do pedido de restituição bem como a possibilidade de juntada de novos documentos e outros meios de prova."

A DRJ, por unanimidade de votos, INDEFERIU a solicitação, nos termos da ementa abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 30/04/1990, 30/04/1991, 30/04/1992, 29/05/1992, 30/06/1992, 31/07/1992, 31/08/1992, 30/09/1992, 30/10/1992, 30/12/1992, 29/01/1993, 26/02/1993, 31/03/1993, 31/05/1993

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - Restituição - Sociedade por Quotas LTDA. Somente é indevida a exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social for omissivo quanto à distribuição dos lucros, ou prever, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição.

DECADÊNCIA. Ainda que houvesse, o reconhecimento do direito ao indébito o prazo para pleiteá-lo extingue-se no decurso de 5 anos contados da data da extinção do crédito tributário, em conformidade com o art.165 c/c o art.168 do Código Tributário Nacional."

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo, em síntese, que:

- Os tributos declarados inconstitucionais somente são passíveis de restituição a partir do ato que reconhece a natureza do indébito do pagamento;

- Para o ILL, o reconhecimento se dá a partir da Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996; já para a CSLL, o início ocorre com a publicação da Resolução nº 11 do Senado Federal, em março de 1995.

- No caso concreto, o pedido foi protocolizado em 16 de junho de 1999, portanto, antes do prazo de 5(cinco) anos contado a partir daqueles marcos ter expirado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica nos autos o motivo alegado para a existência dos indébitos foi a declaração de inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88 referente ao ILL.

A DRF antes de declara a caducidade do direito avançou em relação a questões meritórias ligadas a saber se o direito em tese se aplicaria ao caso concreto.

Em resumo, a DRF tentou demonstrar que a decisão do STF em controle difuso, que em tese daria direito à recorrente pela interpretação que faz em relação ao ILL das empresas limitadas, na medida em que os efeitos dessa decisão seria *inter partes*. Por outro lado afasta também a Resolução Senatorial nº 82, de 1996, pois essa limita-se a tratar do caso específico das Sociedades anônimas, suspendendo apenas a expressão “acionista” do enunciado contido no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988. Por outro lado, a IN SRF nº 63, de 1997, também não dava cobertura a esse direito, pois era apenas uma ato administrativo acautelador diante do posicionamento do STF, visando apenas efeitos prospectivos, não reconhecendo portanto a eficácia retroativa que aí sim daria direito à repetição de indébito.

Posta essa premissa, a DRF tratou de fazer equivaler a situação dos autos ao chamado pagamento indevido e como tal o direito estaria caduco, pois já teria transcorrido mias de cinco anos a partir da data do pagamento, *ex vi* art. 168, I do CTN..

No tocante ao prazo de decadência para pedir restituição de tributos declarados inconstitucionais, em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido por muito tempo que o prazo de

repetição de indébito, qualquer que tenha sido a sua causa que o tornou indevido, inexoravelmente deveria obedecer ao prazo de 5 anos a partir da data do pagamento.

A DRJ, por sua vez antes de entrar no tema da decadência, seguiu uma linha de entendimento diferente da DRF, de forma que considerou que a IN SRF nº 63 em conjunto com a Resolução Senatorial e o Acórdão do Supremo em referência daria guarida, sim, ao entendimento da recorrente se de fato ela se enquadrasse na situação prevista no parágrafo único do art. 1º desse mesmo preceptivo normativo.

Entretanto, segundo a DRJ, esse não foi o caso, mesmo a interessada sendo uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada. Eis os exatos termos da decisão de piso:

“A interessada é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, portanto, se enquadra nas normas do referido parágrafo único.

De acordo com o Contrato Social de constituição da Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada e suas alterações (fls.211/283), apresentado pela empresa, estabelece a distribuição de lucros calculados em balanço anual (fls.220, 229, 238, 267, 278).

Portanto, conforme disposto no contrato social e alterações da contribuinte, possuíam os sócios cotistas a disponibilidade jurídica imediata do lucro líquido da empresa, inexistindo, em consequência, indébito.”

Por outro lado, a recorrente em seu recurso atesta que a cláusula do contrato deve ser lido em sentido diametralmente oposto, ou seja ela daria ensejo a não se vislumbrar a distribuição automática dos lucros aos sócios.

Nesse ponto, a cláusula do contrato em referência deve ser melhor esmiuçada para se chegar a alguma conclusão:

“Artigo Oitavo

Os lucros e prejuízos verificados no balanço anual serão divididos entre os sócios, na proporção das respectivas cotas.

Poderão, entretanto, os sócios representando a maioria das quotas, deliberar que não se distribuam lucros em qualquer exercício, destinando-se à constituição de fundos de reservas e outras contas convenientes.

Na ausência de qualquer deliberação no sentido de distribuir, total ou parcialmente, os lucros líquidos verificados pelo balanço anual, entende-se que esses lucros deverão ser levados à conta de ‘lucros não distribuídos’.”



De fato, interpretação desse caso merece um pouco mais de esforço lógico para se chegar a uma conclusão, pois o texto acima contempla uma aparente contradição lógica que precisa ser resolvida. Daí o dissenso.

O primeiro parágrafo deixa implícito um primeiro pressuposto lógico, um tanto quanto fraco em uma primeira leitura, mas forte quando reforçado pelo segundo: os lucros seriam automaticamente distribuídos.

O segundo parágrafo reforça o primeiro criando uma regra de exceção ao primeiro parágrafo, qual seja, os sócios poderiam deliberar em sentido contrário à distribuição automática.

O último parágrafo, por sua vez, vem dar o tom final em sentido diametralmente oposto aos pressupostos assumidos até então. Ele afirma categoricamente e de forma explícita e não implícita, que na ausência de qualquer deliberação a distribuição não é automática.

Apesar de a cláusula merecer séria reprovação quanto à sua construção, pois comporta ambigüidade e contradições, uma interpretação perfeitamente razoável aponta para a prevalência do entendimento do último parágrafo pelos seguintes motivos:

- a lógica do direito é uma lógica não-monotônica, ou seja, a interpretação de uma proposição jurídica ou de um conjunto de proposições jurídicas é uma construção que se aceita derrogações, que o Direito anglo-americano chama de *defeasibility*.

-Essa derrogações também fazem parte de uma interpretação de um texto qualquer e é estudado pela lingüística, especificamente em um campo chamado "Pragmática". O intérprete vai construindo sua hipóteses e essas podem ser revogados ao fim e ao cabo por uma outra que a sobrepõe. Na pragmática essa figura é conhecida como "Pressuposição" e problema da "Projeção" e o cálculo de sua derrogação se dá no contexto do "Problema da Projeção". Vejamos como explica esse fenômeno o Linguísta Marcos Goldnadel, no Livro "Na interface Semântica/Pragmática", no Capítulo "Pressuposição: indo além do problema da projeção", Ed. EDPUCRS, pags. 93/94):

"A realização de um enunciado, no entanto, pode incrementar o contexto de diversas formas: o contexto pode ser enriquecido por vários tipos de implicaturas e por pressuposições. Dada a profusão de meios de produzir informação pelo uso de linguagem verbal, é preciso identificar em que ordem ingressam no contexto as contribuições originadas nas diversas fontes identificadas. Da mesma forma, é preciso, depois de reconhecer uma ordem de incremento do contexto, identificar um critério de consistência capaz de eliminar a informação que entrar em conflito com o contexto que a antecede.

(5) O Rei da França não existe.

A sentença (5) contém um sintagma nominal definido (um gatilho pressuposicional) - 'O Rei da França', que ativa a pressuposição expressa em (6).



(6) O Rei da França existe.

Mas (5) pretende justamente negar (6). Apesar de (6) ser uma pressuposição de (5), ela entra em conflito com o contexto que resulta incrementado pela implicatura de qualidade disparada por (5). O que a abordagem de Soames defende, portanto, é que pressuposições ingressam no contexto somente depois de que ele tenha incorporado todas as implicaturas possíveis. A formação de um contexto inconsistente, já enriquecido pelo acréscimo de implicaturas – com a pressuposição ativada pelo gatilho determina, pelo critério de consistência, que a pressuposição em questão seja eliminada.”(grifei)

Por tudo que se colocou acima, o parágrafo 3º da cláusula do contrato tem maior força, por dois motivos: é literal e explícito e não pragmático e implícito; a localização em seu aspecto temporal é a mais privilegiada no conjunto das proposições, pois estabelece o efeito derogatório de cancelamento das implicações extraídas das proposições anteriores.

Outrossim, derogando-se a pressuposição anteriormente formulado (distribuição automática dos lucros), pode-se vislumbrar uma outra interpretação mais coerente para o primeiro parágrafo, qual seja, está apenas estabelecendo o procedimento pelo qual a distribuição dos lucros teria que obedecer se e quando isso acontecesse. Desfaz-se, portanto, a contradição.

Dessa forma afasto o entendimento da DRJ sob esse último aspecto, bem assim concordo com o entendimento da DRJ em relação ao primeiro aspecto, qual seja, de que uma interpretação sistemática ali é mais cabível. A IN SRF nº 63 deve ser interpretada em conjunto com a Resolução Senatorial e o Acórdão do Supremo dando assim guarida ao entendimento da recorrente.

Decadência do direito de Repetir – Tributo Declarado Inconstitucional

Firmado a premissa de que se está a tratar de decadência de repetir o indébito tributos declarados inconstitucionais, passo a enfrentar esse tema.

Em primeiro lugar, reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, ressalvo a minha opinião particular de ter defendido por muito tempo que o prazo de repetição de indébito, qualquer que tenha sido a sua causa que o tornou indevido, inexoravelmente deveria obedecer ao prazo de 5 anos a partir da data do pagamento.

Entretanto, curvo-me à atual jurisprudência da CSRF, no sentido de entender que o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial é a data da declaração de inconstitucionalidade, ou seja a partir do momento em que o conflito é sanado - através de Acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado, ou através da edição de Resolução pelo Senado Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento exarado em controle difuso pelo STF, ou da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária

.Segundo esse entendimento somente a partir daqueles momentos é que o pagamento, antes legalmente válido, tornar-se-ia indevido.

Para tanto, adoto os fundamentos do voto condutor no Acórdão nº CSRF/02-03.042, de 05 de maio de 2008, que trata de caso similar:

“No caso concreto, uma vez tratar-se de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi editada a Resolução do Senado Federal de nº 49, de 09 de setembro de 1995, retirando a eficácia das aludidas normas legais que foram acoimadas de inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso. Assim, havendo manifestação senatorial, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, é a partir da publicação da aludida Resolução que o entendimento da Egrégia Corte produz efeitos erga omnes.

Assim, o direito subjetivo da contribuinte de postular a repetição de indébito pago com arrimo em norma declarada inconstitucional nasceu a partir da publicação da Resolução nº 49, o que ocorreu em 10/10/1995. Não discrepa tal entendimento do disposto no item 27 do Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998. E, conforme já é do conhecimento desta Câmara, o prazo para tal flui ao longo de cinco anos.

Destarte, tendo a contribuinte ingressado com seu pedido em 23 de agosto de 1999 (fl. 1), não identifico óbice a que seu pedido de compensação/restituição seja atendido.

No tocante às disposições da Lei Complementar nº 118, de 2000, não se aplicam ao presente caso, uma vez que não se trata das hipóteses dos incisos do art. 165 do CTN.

O referido dispositivo, ao qual faz referência o art. 168, trata-se apenas dos casos de recolhimento indevido ou a maior do que o devido efetuados em confronto com a legislação em vigor, o que não abrange a legislação inconstitucional, que permanece em vigor até a sua retirada do mundo jurídico por ato do Senado Federal ou do Supremo Tribunal Federal.”

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais, a sua primeira Turma, nesse mesmo passo, assim também definiu a matéria:

ACÓRDÃO nº CSRF/04-00.184, julgado em 13/12/2005

“DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade 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 do ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.”

Pois bem, o que se depreende desses julgados é que a hipótese não prevista legalmente guarda grande similitude com o disposto no art. 165, III do CTN, privilegiando o princípio do *actio nata*, pelo que, para situações conflituosas, o prazo do art. 168 deve ser contado a partir do momento em que o Órgão estatal competente reconhece a violação do direito, seja através de Acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado; através da edição de Resolução pelo Senado Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento exarado em controle difuso pelo STF; ou por fim, como é o caso da inconstitucionalidade do ILL, através da edição da publicação do ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária

Assim, no caso da ILL, o termo inicial se conta a partir da data da publicação do ato administrativo que reconheceu o caráter indevido de exação tributária, no caso a IN SRF nº 63, de 24 de julho de 1997 (art. 1º, parágrafo único). Portanto, o prazo final para repetição se daria em 24 de julho de 2002, contemplando o pedido que foi efetuado em 19/11/2001.

Por todo o exposto, DOU provimento ao recurso para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à DRF de origem para apreciação do mérito da lide, que se faz através da apuração da liquidez e certeza do crédito.


ANTONIO BEZERRA NETO