



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Recurso nº. : 149.418
Matéria : IRF - Ano(s): 1990 a 1992
Recorrente : VIAÇÃO BRASÍLIA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 27 de julho de 2006
Acórdão nº. : 104-21.740

ILL - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo, a contagem do prazo decadencial do direito à restituição ou compensação tem início na data da publicação do Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da data de publicação da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; ou da data de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito. Tratando-se do ILL de sociedade por quotas, não alcançada pela Resolução nº. 82/96, do Senado Federal, o reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF nº. 63, publicada no DOU de 25/07/97. Assim, não tendo transcorrido entre a data do ato da administração tributária e a do pedido de restituição, lapso de tempo superior a cinco anos, é de se considerar que não ocorreu a decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ART. 35 DA LEI nº. 7.713, DE 1988 - SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF - O art. 43 do CTN estabelece que o fato gerador do imposto é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Assim, à falta de previsibilidade nos contratos sociais das empresas, da imediata disponibilidade econômica ou jurídica, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data do encerramento dos períodos-base, configura a inexistência do fato gerador do imposto sobre o lucro líquido previsto no art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - LEGITIMIDADE - O contribuinte, na qualidade de sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre o Lucro Líquido (ILL), tem legitimidade para formalizar pedido de restituição, desde que comprove que o respectivo imposto foi recolhido indevidamente.

Preliminares afastadas. *del*



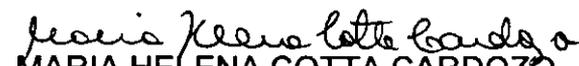
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

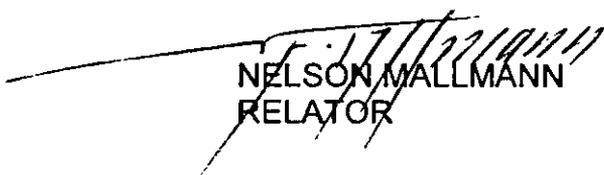
Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
VIAÇÃO BRASÍLIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo e, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de ilegitimidade ativa. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol votaram pela conclusão quanto à preliminar de decadência.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros HELOÍSA GUARITA SOUZA e GUSTAVO LIAN HADDAD.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Recurso nº. : 149.418
Recorrente : VIAÇÃO BRASÍLIA LTDA.

RELATÓRIO

VIAÇÃO BRASÍLIA LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ sob o nº. 17.183.633/0001-85, com domicílio fiscal no município de Sabará, Estado de Minas Gerais, à Rua Mercúrio, nº. 300 - Bairro Ana Lúcia, jurisdicionada a DRF em Belo Horizonte - MG, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 119/131, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 134/148.

A requerente apresentou, em 24/01/00, pedido de restituição de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, correspondente aos anos-base (período de apuração) de 1990, 1991 e 1992, recolhidos no período entre 25/05/90 a 30/09/92, cujos valores do pedido, atualizados e acrescidos da Taxa Selic, somam a importância de R\$ 142.786,13.

De acordo com a Portaria SRF nº. 4.980/94, a DRF em Belo Horizonte - MG, através da SEORT, apreciou e concluiu que o presente pedido de restituição é improcedente, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que o artigo 1º § 1º da IN SRF nº. 63, de 1997, veda a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o artigo 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, em relação às sociedades por ações. 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;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que a interessada é empresa constituída sob a forma de quotas de responsabilidade limitada, segundo estabelece o seu contrato social e alterações contratuais, fls. 10 a 30. Neste documento, registrado na Junta Comercial de Minas Gerais, existe a previsão da destinação dos resultados apurados, por ocasião do balanço do exercício, distribuindo-os ou capitalizando-os, de acordo com a vontade dos sócios que detenham a maioria do Capital Social;

- que conjugando-se o estabelecido na IN SRF nº. 63/97 e as cláusulas da interessada, verificamos que a mesma não se enquadra no benefício concedido;

- que quanto à questão do direito do contribuinte de pleitear restituição de valores pagos com base em lei julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o Ato Declaratório SRF nº. 96, de 1999, estabelece que: "o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº. 5.172, de 1966 (CTN).

Irresignada com a decisão da autoridade administrativa singular, a requerente apresenta, tempestivamente, em 06/05/04, a sua Manifestação de Inconformismo de fls. 35/45, solicitando que seja revisto a decisão para que seja declarado procedente o pedido de restituição, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o primeiro equívoco da decisão consiste em afirmar que o contrato social em vigor na época dos respectivos fatos geradores previa a distribuição automática dos lucros aos sócios;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que isto porque, naquelas épocas, se encontrava em vigor o contrato social consolidado pela alteração contratual firmada em 1º de junho de 1989, registrada na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais sob o nº. 900.207, cuja cláusula oitava se encontra vazada nos seguintes termos: "O exercício social coincidirá com o ano civil, e os resultados apurados serão distribuídos ou capitalizados de acordo com a vontade da maioria do capital da sociedade.";

- que, portanto, o contrato, ao contrário do que foi afirmado pelo órgão, não continha previsão de automática distribuição de lucros aos sócios, uma vez que poderiam ser distribuídos ou capitalizados;

- que no que respeita à ocorrência da prescrição do direito à restituição, também com a devida vênia, equivocou-se mais uma vez a decisão;

- que isto porque já se encontra perfeitamente assentado na doutrina e na jurisprudência administrativa e judicial que o prazo para a repetição do indébito relativo ao ILL, para as sociedades anônimas, conta-se a partir da data da resolução do Senado Federal nº. 82, de 18 de novembro de 1996; e para as sociedades limitadas a partir da data do ato administrativo que reconheceu o caráter indevido da exação, no caso, exatamente a IN 63, de 24 de julho de 1997, independentemente da data em que o tributo foi recolhido.

Após resumir os fatos constantes do pedido de restituição e as razões de inconformismo apresentadas pela requerente, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, resolveu julgar improcedente a reclamação apresentada contra a Decisão da DRF em Belo Horizonte - MG, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, cabe registrar que não se considera, aqui, que houve renúncia da via administrativa em razão de opção pela via judicial. É que, antes de a União Federal ser citada, houve desistência da ação judicial de mesmo objeto;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que o presente litígio restringe-se ao pedido de restituição do crédito pleiteado. Não é objeto deste processo nenhum débito a ser compensado. Portanto, essa DRJ não pode, em concreto, deliberar sobre a homologação das compensações efetuadas, nem sobre a suspensão dos débitos correlatos;

- que enquanto vigeu a IN SRF nº. 21, de 1997, o contribuinte não poderia compensar crédito que fossem objeto de pedido de restituição anterior. O § 3º do seu art. 14 determinava que, se a pessoa jurídica pretendesse compensar créditos em relação aos quais houvesse ingressado com pedido de restituição, pendente de decisão administrativa, deveria, previamente, manifestar, por escrito, desistência do pedido formulado;

- que essa regra mudou. O § 4º do art. 21 da IN SRF nº. 210, de 2002, já previa que o sujeito passivo poderia utilizar, na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, créditos que já tivessem sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento encaminhado a SRF, desde que referido pedido se encontrasse pendente de decisão administrativa na data do encaminhamento da "Declaração de Compensação". No mesmo sentido dispõe o § 5º do art. 26 da IN SRF nº. 460, de 2004. Considera-se pendente de decisão administrativa, o pedido de restituição em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pelo titular da DRF. Isso significa que, após a ciência do Despacho Decisório de fl. 32, em 13/04/04, o contribuinte não poderia mais efetuar ou requerer compensação, utilizando o crédito não reconhecido;

- que no que se refere à extinção do direito de pedir a restituição, a lei é bem clara ao definir o marco inicial para a contagem do prazo decadencial. Esse marco é a data da extinção do crédito tributário. A solução da lide está na definição do que se considera extinção do crédito tributário;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que na hipótese dos autos, o pagamento mais recente e, conseqüentemente, a extinção mais recente do crédito tributário se verificaram no dia 30/09/92 (fl. 09). Conforme fl. 1, o pedido de restituição somente foi protocolizado em 30/10/01. Nesta data, já se passara o mencionado quinquênio legal, estando o direito da interessada definitivamente decaído;

- que, quanto à constitucionalidade do ILL, tem-se que o entendimento do STF é de que, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a incidência do ILL é constitucional, quando, segundo o contrato social, dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição;

- que para a dispensa de constituição do crédito tributário, em relação à sociedade não-anônima, o parágrafo único do art. 1º da IN nº. 63, de 1997, exige a prova de que o contrato em vigor na data da ocorrência do fato gerador não preveja a imediata disponibilidade econômica ou jurídica ao sócio quotista. No Despacho Decisório, considerou-se presente à hipótese de disponibilidade jurídica, tendo em vista disposição contida no contrato social firmado em 01/06/89 e nas alterações posteriores (fls. 10/30);

- que esse entendimento, a respeito da disponibilidade jurídica, está em conformidade com decisão do Supremo Tribunal Federal. No julgamento do RE 172.058/SC, o relator, Ministro Marco Aurélio de Mello, deixou expresso que somente seria inconstitucional a exigência do tributo, quando o contrato social fosse omissivo sobre a distribuição dos lucros, ou quando o contrato previsse, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição. Destaca-se, no voto do relator, a seguinte frase: "Prevista a imediata disponibilidade econômica ou mesmo jurídica ou, ainda, definição diversa a exigir a manifestação da vontade de todos os sócios, tem-se o fato gerador fixado no artigo 43 do Código Tributário Nacional". No mesmo sentido, no extrato da ata do julgamento, consta que a tributação do sócio quotista é constitucional, salvo quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a distribuição;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que como se vê, o contrato social define que os lucros serão distribuídos ou capitalizados, de acordo com a vontade dos sócios. A destinação diversa, portanto, exige manifestação da vontade dos sócios. Essa situação, consoante voto do Ministro Marco Aurélio, caracteriza o fato gerador do imposto;

- que quanto à legitimidade para receber a restituição do ILL retido dos sócios, a requerente, de fato, não a tem. Se fosse caracterizado o recolhimento indevido ou maior do que o devido, restaria saber quem sofreu o encargo financeiro, pois só a este pode ser feita a restituição;

- que o art. 36 da Lei nº. 7.713, de 1988, estabeleceu que os lucros, tributados na forma do art. 35, não estariam sujeitos à incidência na fonte, quando da distribuição, ficando a ela sujeitos em caso de não-tributação na forma do art. 35. Em face dessa tributação, por serem os quotistas os contribuintes do imposto, a parte relativa ao ILL já deveria ter sido excluída dos lucros e dividendos, quando da efetiva distribuição, ou quando da sua incorporação ao capital social;

- que pelo que dispõe o art. 165 do CTN, a interessada, na qualidade de sujeito passivo, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, é parte legítima para postular a restituição do ILL, em caso de pagamento indevido ou maior que o devido. Entretanto, não sendo ela a contribuinte do referido imposto, e sim os quotistas, não lhe assiste, automaticamente, o direito à restituição ou compensação. Por força das disposições do art. 166 é indispensável à prova de haver a interessada assumido o ônus do imposto relativo a cada quotista, ou de estar por eles expressamente autorizada a pedir a restituição.

A presente decisão está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Ementa: RESTITUIÇÃO DE ILL. DECADÊNCIA.

Extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento do crédito tributário, o direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pagos indevidamente ou a maior.

ILL - SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA.

Para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a incidência do ILL é constitucional, quando, segundo o contrato social, dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE ATIVA. TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS FINANCEIRO.

A fonte pagadora, na qualidade de sujeito passivo responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto, tem legitimidade para formalizar pedido de restituição de ILL, devido exclusivamente na fonte, desde que comprove haver assumido o ônus tributário ou estar autorizada pelos que o suportaram.

Solicitação Indeferida."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/12/05, conforme Termo constante às fls. 132/133, com ela não se conformando, a requerente interpôs, em tempo hábil (03/01/06), o recurso voluntário de fls. 134/148, instruído com os documentos de fls. 149/216, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça de manifestação de inconformidade, reforçado, em síntese, pelas seguintes considerações:

- que o contrato, ao contrário do que foi afirmado pela DRF, não continha previsão de automática distribuição de lucros aos sócios, uma vez que seriam utilizados pelos sócios, quer dizer distribuídos ou não dependendo da deliberação que eles tomassem, não podendo ser distribuídos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

- que, deste modo, não se lê na cláusula disponibilidade automática dos lucros aos sócios, ao contrário do que concluiu a digna autoridade fiscal, enquadrando-se perfeitamente nos termos do parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº. 63, de 1997;

- que, por outro lado e comprovando a tese de que o contrato não previa a distribuição automática dos lucros aos sócios, o contribuinte fez juntas aos autos a seguinte documentação: (a) Declaração de Rendimentos dos períodos compreendidos entre 01/01/89 a 01/06 a 31/12/93; (b) folhas de abertura e encerramento, bem como folhas dos Diários dos períodos acima; (c) folhas do Livro Razão dos períodos apontados; e (d) folhas dos Livros Diários constando à transcrição dos balanços dos anos em questão.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de restituição de imposto sobre o lucro líquido, que a requerente entende ter recolhido indevidamente, bem como, qual seria o marco inicial da contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do imposto indevidamente pago nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo Supremo Tribunal Federal, bem como quando a própria administração tributária reconhece a não incidência de determinado tributo.

Da análise do processo, nota-se que a suplicante entende que os pagamentos do Imposto Sobre o Lucro Líquido que foram realizados com o fulcro no disposto no art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, no seu caso são indevidos, já que o artigo 35, anteriormente citado, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal para as sociedades anônimas e para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, cujo contrato social não contiver cláusulas específicas de distribuição de lucros no encerramento do exercício social, ou seja, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento (concordância) de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não seja a de distribuição.

Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja eficácia, no que diz respeito à expressão "o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

acionista", foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº. 82/96, em 18/11/96, entende a suplicante que está enquadrado numa das situações em que a lei foi declarada inconstitucional, já que a sua sociedade está estruturada em sociedade por quotas de responsabilidade limitada e não houve a efetiva distribuição do lucro líquido auferido no período aos sócios quotistas, conforme o previsto na Instrução Normativa SRF nº. 63, de 24/07/97.

Inicialmente cabe esclarecer, que o pedido de restituição de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, correspondente aos anos-base (período de apuração) de 1990, 1991 e 1992, recolhidos no período entre 25/05/90 a 30/09/92, desta forma, neste processo cabe, inicialmente, a análise do termo inicial para a contagem do prazo decadencial para requerer a restituição de tributos e contribuições declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou reconhecidos como indevidos pela própria administração tributária.

Na regra geral o prazo decadencial do direito à restituição de tributos e contribuições encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, ou seja, data do pagamento ou recolhimento indevido.

Observando-se de forma ampla e geral é líquido é certo que já havia ocorrido à decadência do direito de pleitear a restituição, já que segundo o art. 168, I, c/c o art. 165 I e II, ambos do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data de extinção do crédito tributário.

Diz o Código Tributário Nacional:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

(...).

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;"

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999:

"Art. 900. O direito de pleitear a restituição do imposto extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I - da data do pagamento ou recolhimento indevido;"

Entretanto, no caso dos autos, se faz necessário um exame mais detalhado da matéria, ou seja, se faz necessário verificar de forma específica se em casos de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo supremo tribunal ou quando a administração tributária reconhece a não incidência de determinado tributo, o prazo decadencial, para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, seguiriam a regra geral acima mencionada.

Assim, com todo o respeito aos que pensam de forma diversa, entendo, que neste caso específico, o termo inicial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que a fixação do termo inicial para a apresentação do pedido de restituição está estritamente vinculada ao momento em que o imposto passou a ser

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

indevido. Até porque, antes deste momento os pagamentos efetuados pela requerente eram pertinentes, já que em cumprimento de ordem legal. Em outras palavras quer dizer que, antes do reconhecimento da improcedência do imposto, a suplicante agiu dentro da presunção de legalidade e constitucionalidade da lei.

Isto é, até a decisão judicial ou administrativa em contrário, ao contribuinte cabe dobrar-se à exigência legal tributária. Reconhecida, porém, sua inexigibilidade, quer por decisão judicial transitada em julgado, quer por ato da administração pública, sem sombra de dúvidas, somente a partir deste ato estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o artigo 165 do C.T.N.

Porquanto, se por decisão do Estado, pólo ativo das relações tributárias, o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo até então, ou sofrer-lhe as sanções, a reforma dessa decisão condenatória por ato da própria administração, tem o efeito de tornar o termo inicial do pleito à restituição do indébito a data de publicação do mesmo ato.

Não há dúvidas, que na regra geral o prazo decadencial do direito à restituição encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento ou recolhimento indevido. Sendo exceção à declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal da lei em que se fundamentou o gravame ou de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo, momento em que o início da contagem do prazo decadencial desloca-se para a data da Resolução do Senado que suspende a execução da norma legal declarada inconstitucional, ou da data do ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo, sendo que, nestes casos, é permitida a restituição dos valores pagos ou recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito.

Por outro lado, também não tenho dúvida, se declarada a inconstitucionalidade - com efeito, *erga omnes* - da lei que estabelece a exigência do tributo, ou de ato da administração tributária que reconheça a sua não incidência, este, a princípio, será o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito à restituição

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

de tributo ou contribuição, porque até este momento não havia razão para o descumprimento da norma, conforme jurisprudência desta Câmara.

Ora, se para as situações conflituosas o próprio CTN no seu artigo 168 entende que deve ser contado do momento em que o conflito é sanado, seja por meio de acórdão proferido em ADIN; seja por meio de edição de Resolução do Senado Federal dando efeito *erga omnes* a decisão proferida em controle difuso; ou por ato administrativo que reconheça o caráter indevido da cobrança.

Este é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, cuja ementa se transcreve abaixo:

“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* á decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.”

Admitir entendimento contrário é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que a Administração Tributária não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, determinando-se ao contribuinte socorrer-se perante o Poder Judiciário. O enriquecimento do Estado é ilícito porque é feito às custas de lei inconstitucional.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

A regra básica é a administração tributária devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-la a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução.

No caso específico questionado nos autos, qual seja, ILL de sociedade por quotas, não alcançada pela Resolução nº. 82/96, do Senado Federal, a contagem do termo inicial da decadência do direito de pleitear restituição ou compensação deve ser a data da publicação da IN SRF nº. 63, de 24/07/97. Assim, é de se dar razão ao pleito da recorrente, no aspecto da decadência do direito de pleitear restituição de indébito tributário, pelas razões abaixo.

Após sucessivos questionamentos judiciais, por parte de um sem número de contribuintes, acerca da incidência do aludido imposto, junto às várias esferas do Poder Judiciário, a questão finalmente chegou ao Excelso Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº. 172.058-SC, que, em sessão de julgamento pelo Tribunal Pleno, na data de 30 de junho de 1995, houve por bem declarar a inconstitucionalidade, em certas situações, do art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988.

É conclusivo, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal ao se manifestar no julgamento do RE nº. 172.058/SC, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, declarou que em certas situações o artigo 35 da Lei nº. 7.713, de 22/12/88 é inconstitucional, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

***EMENTA**

Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Lucro Líquido. Sócio Quotista. Titular de Empresa Individual. Acionista de Sociedade Anônima. Lei nº. 7.713/88, artigo 35.

I - No tocante ao acionista o art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, dado que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

manifestação da assembléia geral. Não há que falar, portanto, em aquisição de disponibilidade jurídica do acionista mediante a simples apuração do lucro líquido. Todavia, no concernente ao sócio-quotista, o citado art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, não é em abstrato, inconstitucional (constitucional formal). Poderá sê-lo, em concreto, dependendo do que estiver disposto no contrato (inconstitucionalidade material)".

Diz ainda o julgado:

"Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº. 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão à "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio quotista" salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição."

Observa-se, que toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que somente será inconstitucional a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido quando o contrato social for omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-á o Código Comercial, e por decorrência a solução adotada para a expressão os acionistas, ou quando o contrato preveja, destinação dos lucros, independentemente da manifestação dos sócios, outra que não a sua distribuição.

Assim, é líquido e certo, que o Supremo Tribunal Federal, em sua composição plenária, declarou a inconstitucionalidade da exigibilidade contida no artigo 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, para as sociedades anônimas, já que a distribuição de lucros depende, principalmente, da manifestação da assembléia geral, bem como para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando não há, no contrato social, cláusula para a destinação e distribuição do lucro apurado.

Por outro lado, em decorrência de tal decisão, o Senado Federal, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal editou a Resolução

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

nº. 82, de 18/11/96, que suspendeu a execução do artigo 35 da referida Lei Federal nº. 7.713, de 1988, nos seguintes precisos termos:

“O Senado Federal resolve:

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.”

Não há dúvidas, nos autos, que os valores foram pagos em face do disposto no art. 35 da lei nº. 7.713/88, que teve sua execução suspensa pela Resolução nº. 82/1996, do Senado Federal, em decorrência de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, tal suspensão se deu apenas no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contido, alcançando, portanto, somente as sociedades por ações.

Entretanto, não tenho dúvidas de que o reconhecimento e a extensão da inconstitucionalidade, no que alude às demais sociedades, veio pela via administrativa, mais precisamente com a edição da Instrução Normativa SRF nº. 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97, que vedou a constituição de créditos tributários concernente ao ILL no tocante às sociedades anônimas e “às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado”. Ou seja, a administração da Secretaria da Receita Federal preocupada e visando dar efetividade à decisão do Supremo Tribunal, bem como cumprir a decisão do Senado Federal, e tendo como suporte de validade o Decreto nº. 2.194, de 07/04/97, o qual dispõe em seu artigo 1º que “Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

originalmente ou mediante recurso extraordinário.”, o Secretário da Receita Federal editou, em consonância com o julgado do Supremo Tribunal Federal, a Instrução Normativa nº. 63, de 24/07/97, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativos, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que diz:

“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 22 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.”

Desta forma, no caso em análise, não tenho dúvidas em afirmar que somente a partir da publicação da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 63, de 24 de julho de 1997 (DOU de 25 de julho de 1997) surgiria o direito da requerente em pleitear a restituição do imposto sobre o lucro líquido, porque esta Instrução Normativa estampa o reconhecimento da Autoridade Tributária pela não-incidência 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, situação não abrangida pela Resolução do Senado Federal nº. 82/96.

É cristalino, que a Resolução do Senado Federal nº. 82/96, abrangeu, somente, as sociedades anônimas (expressão acionistas), não afetando as demais sociedades, fato este, somente, reconhecido pela IN SRF 63/97.

Ora, o prazo decadencial do direito de pleitear a repetição do indébito, no caso de tributo declarado inconstitucional, inicia-se no momento em que a exação é reconhecida como indevida.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Em conclusão entendo que nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo, a contagem do prazo decadencial do direito à restituição ou compensação tem início na data da publicação do Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da data de publicação da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; ou da data de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito. Tratando-se do ILL de sociedade por quotas, não alcançada pela Resolução nº. 82/96, do Senado Federal, o reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF nº. 63, publicada no DOU de 25/07/97.

Assim, não tendo transcorrido entre a data do ato da administração tributária (25/07/97) e a do pedido de restituição (30/10/01), lapso de tempo superior a cinco anos, é de se considerar que não ocorreu a decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

Da mesma forma, não ocorreu a decadência para aqueles que entendem que o prazo decadencial será sempre contado da data da Resolução nº 82, do Senado Federal.

No mérito, como mencionado anteriormente, as empresas que não se enquadram como sociedade anônima, deixarão de pagar o ILL, quando o contrato social vigente na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido, ao sócio cotista.

Da análise dos autos, não há dúvidas que o contribuinte é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, portanto, cabe o exame de seu enquadramento no disposto no parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº. 63, de 1997.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Ora, no caso em tela, é cristalino que os instrumentos contratuais vigentes á época dos fatos, juntado aos autos às fls. 10/30, datados de 01/06/89; 02/10/90 e 10/08/93 previa a possibilidade de distribuição de lucros aos seus sócios, porém, da mesma forma, previa a opção de que os lucros poderiam ser capitalizados. Ou seja, não previa a distribuição imediata dos lucros, anualmente, quando da elaboração das demonstrações contábeis, em 31 de dezembro, conforme transcrição da cláusula abaixo:

“CLÁUSULA OITAVA: EXERCÍCIO SOCIAL E DESTINAÇÃO DOS RESULTADOS.

O exercício social coincidirá com o ano civil e os resultados apurados serão distribuídos ou capitalizados de acordo com a vontade da maioria do capital da sociedade.”

Portanto, conforme disposto no contrato social da empresa, de fato, não possuíam os sócios quotistas a disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido da empresa, porque a sua distribuição era opcional.

É equivocado o entendimento da autoridade julgadora de que somente estaria afastada a disponibilidade dos sócios se os contratos contivessem expressa determinação de que os lucros não seriam repassados de imediato.

Ora, basta verificar a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal ao se manifestar no julgamento do RE nº. 172.058/SC, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, declarou observou que “no tocante ao acionista o art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, dado que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da manifestação da assembléia geral. Não há que falar, portanto, em aquisição de disponibilidade jurídica do acionista mediante a simples apuração do lucro líquido. Todavia, no concernente ao sócio-quotista, o citado art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, não é em abstrato, inconstitucional (constitucional formal). Poderá sê-lo, em concreto, dependendo do que estiver disposto no contrato (inconstitucionalidade material)”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

Isto que dizer, que se aplica às sociedades por quotas de responsabilidade limitada o mesmo raciocínio. Ou seja, se não houver disposição expressa, no Contrato Social, da imediata distribuição dos lucros, a simples apuração do lucro líquido não representa aquisição de disponibilidade jurídica do sócio-quotista.

Assim, o imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, no caso de sociedade limitada, só pode ser exigido quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data de encerramento do período base.

Desta forma, se pela redação do contrato social não for possível definir quanto à disponibilidade, cabe à autoridade lançadora a prova de que o lucro fora disponibilizado.

Não tenho dúvidas, que em se tratando de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, a princípio a distribuição dos lucros se daria proporcionalmente ao valor das quotas, ao término de cada exercício. Entretanto, existindo expressa disposição que poderia não ser distribuído, não incidiria a hipótese do art. 35, da Lei nº. 7.713, de 1988.

Ademais, no caso dos autos, a suplicante comprova através dos documentos acostados às fls. 159/216, que não houve nenhuma distribuição de lucros aos seus sócios durante o período questionado.

Assim sendo, e prestigiando o princípio da verdade material, em virtude da constatação nestas provas de que não houve a efetiva distribuição de lucros, relativo àqueles fatos geradores, é de se concluir que a expressão “os resultados apurados serão distribuídos ou capitalizados de acordo com a vontade da maioria do capital da sociedade”, não tem o significado de disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro apurado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10680.012610/2001-97
Acórdão nº. : 104-21.740

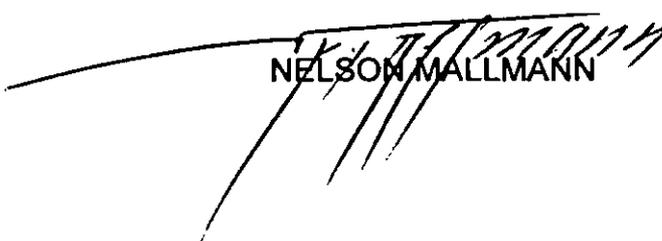
Desta forma, os valores pagos segundo o art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988, declarado inconstitucional, passaram a ter caráter de tributo pago indevidamente, restando, portanto, aos contribuintes o direito às restituições de tais créditos.

Quanto à ilegitimidade ativa. Ou seja, quanto à legitimidade para receber a restituição do ILL, entendo que a razão está com a suplicante, já que o respectivo imposto não era imposto de fonte suportado pelos sócios, mas da própria pessoa jurídica que auferiu o lucro. Assim, não sendo o encargo/despesa suportado pelos sócios não vejo razão para a autorização para a repetição.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já pacificou entendimento no sentido da legitimidade da pessoa jurídica para questionar, como responsável tributário, a constitucionalidade da retenção na fonte do ILL, exigido nos termos do art. 35, da Lei nº. 7.713, de 1988.

Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de AFASTAR a decadência do direito de pleitear restituição e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à restituição do ILL pleiteado, cujo cálculo do valor a ser restituído será realizado pela autoridade executora do presente Acórdão.

Sala das Sessões - DF, em 27 de julho de 2006



NELSON MALLMANN