MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	10680.012737/2001-14
Recurso nº.	:	146.808
Matéria	:	IRF - Ano(s): 1990, 1991, 1992
Recorrente	:	VIAÇÃO TORRES LTDA.
Recorrida	:	3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de	:	22 de março de 2006
Acórdão nº	:	104-21.458

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - 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 - ILL - ILEGITIMIDADE PASSIVA - O sujeito passivo, no caso, tem legitimidade para pleitear a restituição, pelo fato de que o ILL não está inserido dentre aqueles tributos que, por sua própria natureza, comportem transferência de ônus, nos termos assentados no art. 165, c/c 166, do CTN.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para afastar as preliminares

de decadência e de ilegitimidade ativa e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para enfrentamento do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Beatriz Andrade de Carvalho (Relatora), Pedro Paulo Pereira Barbosa e Maria Helena Cotta Cardozo, que mantinham a decadência. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros PAULO ROBERTO DE CASTRO (Suplente convocado), MEIGAN SACK RODRIGUES, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL.

Processo nº. : 10680.012737/2001-14
Acórdão nº. : 104-21.458

Recurso nº : 146.808
Recorrente : VIAÇÃO TORRES LTDA.

RELATÓRIO

A recorrente ingressou com pedidos de restituição e compensação, dos valores recolhidos a título de Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, em 1º de novembro de 2001, correspondente aos exercícios de 1991 a 1993, em face do reconhecimento da inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de Recurso Extraordinário, do art. 35, da Lei 7.713/88.

A 3ª Turma da DRJ de Belo Horizonte ao examinar a manifestação de inconformidade indeferiu o pedido. O julgado está sumariado nestes termos:

> "Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
> Exercício: 1991, 1992, 1993
> 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.
>
> 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, mas deve comprovar haver assumido o ônus tributário ou estar autorizada pelos que o suportaram.
>
> Solicitação Indeferida"(fls. 54).

A recorrente manifesta recurso voluntário às fls. 65/75.

Em suas razões aduz, em síntese, que o v. Acórdão equivoca-se ao entender que cravada a decadência extinto está o direito de pleitear a restituição, pelo fato de que a questão encontra-se pacificada tanto na doutrina como na jurisprudência. Aviva que o prazo para a repetição do indébito de ILL para as sociedades anônimas conta-se a partir da data da Resolução do Senado Federal de nº 82, de 18 de novembro de 1998 já 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".

Sustenta quer seja da data da publicação da Resolução 82/96 ou da data da publicação da IN não se verifica a prescrição. Traz a colação julgados neste sentido.

De outro lado, aduz que a questão posta em torno da transferência do encargo financeiro não está afeta ao objeto de exame da DRJ porquanto esta questão não está submetida a este Colegiado. Contudo, entende ser pacifica a legitimidade da recorrente, independente de autorização dos sócios, por se tratar de despesa da pessoa jurídica. Traz a colação precedente deste Conselho neste sentido.

Assim, requer o provimento do recurso para que seja reconhecido o direito creditório e que os valores sejam atualizados nos termos da Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR de nº 8/97.

É o Relatório.

Processo nº. : 10680.012737/2001-14
Acórdão nº. : 104-21.458

VOTO VENCIDO

Conselheira MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, Relatora

O recurso é tempestivo.

Inicialmente cabe rememorar que a questão gira em torno da inconstitucionalidade do art. 35 da Lei de nº 7.713. O nosso sistema jurídico adota dois tipos de controle de constitucionalidade o concentrado (efeitos vinculante e *erga omnes*) e o difuso (efeito inter partes). Assim a norma incidentalmente declarada inconstitucional, por decisão definitiva do STF, continua a viger até que haja a publicação da Resolução do Senado suspendendo a sua execução. Daí, diferentes marcos para a fluência da contagem do prazo. No primeiro, o termo será a data da publicação do acórdão, já no segundo a data será a da publicação da Resolução do Senado.

Aqui a questão deriva de controle de constitucionalidade difuso, ou seja, efeito *inter partes* até que seja editada Resolução do Senado suspendendo sua execução nos termos ali contidos.

Contudo, no caso, o Senado Federal ao editar a Resolução do Senado de nº 82 assim se manifestou:

> "O **Senado Federal** resolve:
> **Art.** 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 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".

Não há dúvida de que o artigo 35 da Lei de n° 7.713/88 é constitucional, em plena vigência, para as demais pessoas ali enumeradas ou seja: o sócio quotista e o titular de empresa individual.

Cabe anotar que os julgados do STF apontando a inconstitucionalidade para o sócio quotista nos termos disciplinado pelo art. 35, da Lei de n° 7.713/88 ocorreu em sede de controle difuso, mas não foi objeto de Resolução do Senado Federal, daí seu efeito é tão só *inter partes*.

Logo não se tratando de dispositivo inconstitucional o prazo flui a partir da data da extinção do crédito tributário nos termos do disposto no art. 165, I e 168, I, do CTN. Adotar outro termo para a contagem do prazo é dar azo à insegurança jurídica.

Compulsando os autos verifica-se às fls. 1/3, que o pedido de restituição/ compensação refere-se a créditos correspondente a pagamentos efetuados nos períodos de 30.4.1991 a 31.3.93, protocolizado em 1º de novembro de 2001, data aquela em que não havia mais direito a efetuar a compensação tampouco a restituição.

Assim entendo que o v. acórdão não merece reparos vez que cravada está a decadência.

Diante do acima exposto, voto no sentido de que a decadência está configurada.

Superada a decadência, nos termos do voto do nobre Conselheiro Nelson Malmann, designado para redigir o voto vencedor no tocante ao afastamento da decadência,

resta examinar a questão posta em torno da ilegitimidade da recorrente para pleitear a restituição.

Em que pese os argumentos despendidos pelo relator do voto condutor do v. acórdão, o legislador ao disciplinar o pagamento indevido, no âmbito do direito tributário, definiu expressamente que o sujeito passivo tem legitimidade para pleitear a restituição, exceto em duas hipóteses, a primeira quando o indébito se reportar à estampilha, que não é o caso aqui examinado, a segunda quando o tributo a que se reportar o pagamento indevido, comportar "*por sua natureza transferência do respectivo encargo financeiro*" que tampouco se configura no caso aqui examinado, Imposto Sobre Lucro Líquido –ILL, nos termos do disposto nos arts. 165 e 166 do CTN

Cumpre avivar que a transferência a que se reporta o legislador é inerente a própria natureza do tributo, ou seja, aqueles que foram instituídos com o pressuposto da repercussão, o ônus é suportado pelo contribuinte de fato e não pelo contribuinte de direito, portanto o legislador exige a prova da não-repercussão, caso típico de IPI e ICMS, quem suporta o ônus é o contribuinte de fato, destacado no próprio documento fiscal, trata-se de transferência jurídica.

Ademais, a questão, como bem ressaltado pelo recorrente em suas razões, está pacificada no âmbito deste Conselho. Dentre muitos, confira-se:

> ILL - DECADÊNCIA - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - TERMO INICIAL - No caso de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, o prazo inicial para contagem do prazo decadencial de restituição do ILL deve ser a data da publicação da Instrução Normativa nº 63, de 24.07.1997, da Secretaria da Receita Federal.
>
> ILL - RESTITUIÇÃO - LEGITIMIDADE - Comprovado que o pagamento do tributo se deu em nome da empresa, o que denota ter esta arcado com o ônus do seu recolhimento, e que incidiu sobre o lucro líquido apurado. Decadência afastada. (Ac. 106.15.378);

Processo nº. : 10680.012737/2001-14
Acórdão nº. : 104-21.458

IRF/ILL - DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido (Art. 35, da Lei nº 7.713/88), pago indevidamente pelas sociedades anônimas, é a data da publicação da Resolução do Senado Federal 82/96, que reconheceu o direito à restituição em tela. Afastada a decadência, devem os autos retornar á DRJ de origem para análise do mérito do pedido.

LEGITIMIDADE DA PARTE - A sociedade anônima é parte legítima para pleitear a restituição do ILL, tendo em vista não restar comprovado nos autos que o ônus do tributo tenha recaído sobre terceiros.

Recurso provido. (Ac. 104.21.413);

Diante do exposto, afastada a decadência, pela maioria dos componentes deste colegiado, nos termos do voto vencedor, voto no sentido de afastar a ilegitimidade passiva e determino o retorno dos autos à primeira instância para exame das demais questões postas em torno da restituição/compensação.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006

MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO

Processo nº. : 10680.012737/2001-14
Acórdão nº. : 104-21.458

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia da nobre relatora da matéria, Conselheira Maria Beatriz Andrade de Carvalho, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Alega a nobre relatora, que a discussão neste processo é o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional. A tese em que se baseia a Recorrente é a de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição dos valores pagos a título de ILL seria a data da homologação tácita do lançamento ou, alternativamente, a data da publicação da Resolução nº 82, de 1996, do Senado Federal.

Alega, ainda, que essa matéria tem sido objeto de grande controvérsia neste Conselho de Contribuintes. Uns entendem que, neste caso, o termo inicial seria a data da publicação da Resolução nº 82, do Senado Federal; outros, que seria a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997; outros, ainda, que seria a data da homologação tácita do lançamento; e há aqueles, ainda, que entendem que o termo inicial deve ser a data do pagamento do imposto.

Entende a nobre relatora que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébitos tributários é o que está disciplinado, no nosso ordenamento jurídico, nos artigos 165 e 168 do Código Tributário Nacional - CTN. Nesta linha de pensamento se posiciona no sentido de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de os contribuintes pleitearem a restituição de indébitos tributários, em qualquer caso, é a data da extinção do crédito tributário que, no caso, se deu em diferentes datas, sendo a mais

recente de 1992. Portanto, extinguiu-se o prazo desse último pagamento em 1997, muito antes da protocolização do pedido.

Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos expostos abaixo.

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de restituição de imposto sobre o lucro liquido, que o 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 o 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 acionista", foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82/96, em 18/11/96, entende o 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, razão pela qual o início do prazo decadencial deve ser contado

a partir da data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97 para parte do valor a ser restituído e da data que transitou em julgado o acórdão que reconheceu a inconstitucionalidade do ILL no que se refere a parte discutida judicialmente.

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.

Em 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;

(...).

165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for à 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 indevido. Até porque, antes deste momento os pagamentos efetuados pelo requerente eram pertinentes, já que em cumprimento de ordem legal. Em outras palavras quer dizer que, antes do reconhecimento da improcedência do imposto, o 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 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 à 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.

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 do 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 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:

Processo nº. : 10680.012737/2001-14
Acórdão nº. : 104-21.458

> "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 7.713788, 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 omisso 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 n.º 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 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 à 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. 2 º 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 a 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 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 n.º 63, de 24 de julho de 1997 (DOU de 25 de julho de 1997) surgiria o direito do 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.

Nestes casos, não há como se admitir a decadência do direito de pleitear à restituição/compensação a partir da extinção do crédito tributário, conforme preconizado no art. 168, inciso I, do CTN, justamente pelo fato de que a lesão ao direito da contribuinte se consolidou somente com o trânsito em julgado da decisão que afastou a obrigação de recolher o imposto sobre o lucro líquido, tendo em vista a declarada inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, o mesmo raciocínio se aplica para o ato administrativo (IN

SRF nº 63/97) que estendeu a suspensão do art. 35 as sociedades por quotas nos casos em que o contrato social, da data do encerramento do período-base da apuração, não previa disponibilidade econômica ou jurídica, do lucro líquido apurado.

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 sendo, entendo que não ocorreu à decadência do direito de pleitear a restituição já que o ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária ocorreu em 25 de julho de 1997 e o pedido de restituição / compensação foi protocolado em 01 de novembro de 2001.

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 DAR provimento ao recurso para afastar a decadência do direito de pleitear restituição e determinar o retorno dos autos a DRJ para análise do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006

NELSON MALLMANN

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº: 10680.012737/2001-14
Recurso nº: 146808

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3° do art. 61 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria Ministerial nº 147, de 25 de junho de 2007, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, a tomar ciência do Acórdão nº 104-21458.

Brasília, 29 AGO 2007

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

[ ] Apenas com Ciência

[ ] Com Recurso Especial

[ ] Com Embargos de Declaração

Data da ciência: --------/--------/--------

Procurador(a) da Fazenda Nacional