



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 10805.001903/2002-76  
**Recurso n°** 160.492 Voluntário  
**Matéria** ILL  
**Acórdão n°** 104-23.135  
**Sessão de** 23 de abril de 2008  
**Recorrente** TRANSBRAÇAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INDÚSTRIA E  
COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Exercício: 1989, 1990, 1991, 1992

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 n° 82, de 1996, do Senado Federal, o reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF n° 63, publicada no DOU de 25/07/1997. 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.

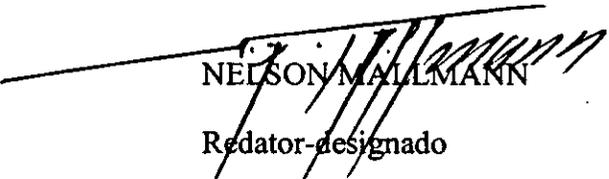
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRANSBRAÇAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para afastar a decadência 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 Pedro Paulo Pereira Barbosa (Relator), Antonio Lopo Martinez e Maria Helena Cotta Cardozo, que mantinham a decadência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Nelson Mallmann.

  
MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente

  
NELSON MALLMANN

Redator-designado

FORMALIZADO EM: 20 OUT 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Rayana Alves de Oliveira França, Renato Coelho Borelli (Suplente convocado) e Gustavo Lian Haddad.

## Relatório

TRANSBRAÇAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. solicitou, em 24/07/2002, a restituição de valores pagos a título de Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL, no valor atualizado de R\$ 646.146,61, nos anos de 1988 a 1992, nos termos do requerimento de fls. 01/06 e demonstrativo de fls. 101.

A DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM SANTO ANDRÉ/SP indeferiu o pedido com base, em síntese, nas considerações de que a Requerente não comprovou o pagamento dos tributos cuja restituição pleiteia e de que já decaíra o direito de formalizar o pedido, conforme consubstanciado na seguinte ementa:

*RESTITUIÇÃO - ILL - Ausência de Comprovação dos recolhimentos. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, mesmo quando se tratar de pagamento com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF.*

A Requerente apresentou manifestação de inconformidade (fls. 149/152) na qual contesta o fundamento de que não acostou comprovantes dos pagamentos e argumenta que tal providência era desnecessária uma vez que a própria Administração Tributária dispõe de tais registros, mas que, mesmo assim, faz a juntada de tais comprovantes.

Quanto à decadência, defende que o termo inicial de contagem do prazo quinquenal conta-se da homologação do pagamento e, portanto, cinco anos após essa data ou, alternativamente, da data da decisão do supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da cobrança.

A DRJ-CAMPINAS/SP indeferiu a solicitação com base nas considerações de que a Requerente não teria legitimidade para pleitear a restituição e de que o pedido fora formulado quando já ultrapassado o prazo decadencial.

Sobre a primeira questão, o fundamento da decisão, em síntese, é o de que a Requerente, sendo a fonte pagadora dos rendimentos sobre os quais incidiu o imposto, deveria comprovar que assumiu o ônus desse imposto ou está autorizada pelos beneficiários dos rendimentos a pedir a restituição, o que não ocorre na espécie.

Quanto à decadência, o fundamento da decisão recorrida é o de que o termo inicial de contagem do prazo decadencial deve ser a data da extinção do crédito tributário, ou seja, a data dos respectivos pagamentos.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas seguintes ementas:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Exercício: 1990, 1991, 1992, 1993*

*ILL. Indébito Tributário. Legitimidade Ativa.*

*A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

*No caso do ILL, a transferência do ônus se opera por força de Lei, na medida em que, os contribuintes, que devem arcar com o encargo financeiro, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos, são os sócios quotistas, acionistas ou titulares das empresas individuais. O tributo somente é devido pela pessoa jurídica na qualidade de responsável pela retenção.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 28/05/2007 (fls. 219v), a Contribuinte apresentou, em 27/06/2007 (fls. 226), o recurso de fls. 222/225 no qual sustenta sua legitimidade para pleitear a restituição, ao argumento, em síntese, de que fez o pagamento e suportou o ônus do imposto. No mais, reitera as alegações e argumentos da impugnação quanto ao prazo decadencial.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação.

Examino, inicialmente, a legitimidade da Recorrente para pleitear a restituição. Entendeu a decisão de primeira instância que a fonte pagadora deveria comprovar que arcou com o ônus do tributo uma vez que o encargo financeiro é do beneficiário dos rendimentos, conforme art. 166 do CTN.

A matéria não é nova neste Conselho que, reiteradamente, vem decidindo pela legitimidade da empresa que realizou o pagamento do imposto. Como exemplo transcrevo ementa do Acórdão nº 104-22.823, de 08/11/2007, de relatoria do Conselheiro Nelson Mallmann:

*LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - 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 o imposto incidiu sobre o lucro líquido total apurado em 31/12/1991, não há que se falar em ilegitimidade para pleitear a restituição, quando a exação é considerada indevida pelo STF, com a confirmação do Senado Federal.*

É como penso.

Com a devida vênia, o fato de se tratar de tributação na fonte, por si só, não leva à conclusão de que a fonte pagadora não tem legitimidade para pleitear a restituição. É preciso que, efetivamente, considerando as circunstâncias do caso concreto, o ônus do imposto cuja restituição se pleiteia tenha sido suportado pelo beneficiário.

Neste caso, embora o art. 35 da lei nº 7.713, de 1988 se refira a tributação na fonte, trata-se de verdadeira hipótese de substituição tributária. É que a incidência do imposto se dá pela simples apuração do lucro, independentemente de sua distribuição. Foi esse, aliás, o fundamento do Supremo Tribunal Federal para declarar a inconstitucionalidade da exigência: a não configuração da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Tanto é assim, que o imposto era pago em nome da própria empresa, sem identificação dos supostos beneficiários.

Nessas condições, o encargo financeiro do imposto recai, em princípio, sobre a própria empresa, somente se cogitando de eventual transferência em momento futuro e incerto, quando da efetiva distribuição dos lucros. Porém, a decisão do STF é quanto à ilegitimidade da exigência do imposto ainda quando da apuração do lucro líquido, quando o encargo é claramente da "fonte".

Quanto à decadência, a se prende à definição do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de se pleitear restituição de pagamentos a maior ou indevidamente de tributo, em decorrência de decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da exação, como neste caso.

Essa matéria tem sido objeto de grande controvérsia neste Conselho de Contribuintes. Uns entendem que, nesses casos, 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, defendem que esse prazo deve começar a fluir da homologação tácita do lançamento; e há aqueles que entendem que o termo inicial de contagem do prazo dever ser a data do pagamento do imposto.

Filio-me a essa última corrente. Entendo que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébitos tributários está disciplinado, no nosso ordenamento jurídico, no Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos o que dispõem os arts. 165, I e 168, I do CTN:

*Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162 nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a 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 - das hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;*

*(...).*

O dispositivo acima transcrito define a data da extinção do crédito tributário, e não outra data qualquer, como termo inicial de contagem do prazo decadencial.

Não é demais acrescentar que, por força do art. 150, III, "b" da Constituição Federal, prescrição e decadência são matérias de lei complementar, *status* que o CTN adquiriu a partir da Constituição de 1988.

Argumentam os que sustentam tese contrária que o termo inicial deveria ser a data da publicação da Resolução do Senado Federal ou a da publicação da Instrução Normativa da SRF posto que os contribuintes somente puderam exercer o direito de pleitear a restituição com a publicação de um ou do outro ato.

Esse argumento, entretanto, não sensibiliza. Primeiramente, porque não é verdade que só com a publicação desses atos puderam os contribuintes pleitear a restituição. Podiam fazê-lo antes. Com a Resolução do Senado Federal e, posteriormente, com a Instrução Normativa nº 63 de 1997, o que mudou é que a Administração passou a reconhecer os direitos daqueles que pleiteassem a restituição, deferindo os pedidos.

Isso, entretanto, nada tem a ver com o prazo decadencial. Nem a Resolução do Senado Federal nem, muito menos, o Ato Normativo da Secretaria da Receita Federal têm o condão de interromper a fluência do prazo decadencial.

Não se pode desprezar o fato de que a razão de existir nos diversos ordenamentos jurídicos o instituto da decadência não é outra senão a de evitar a persistência, de forma indefinida, de situações pendentes. É dizer, o instituto da decadência prestigia a segurança jurídica, fundamento do ordenamento jurídico. E é precisamente o princípio da segurança jurídica que é vulnerado quando de confere a esses atos o efeito de interromper a contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição.

Também não compartilho do entendimento de que somente com a homologação tácita do lançamento inicia-se a contagem do prazo decadencial, tese defendida pelo Recorrente. Embora o STJ tenha decisões nesse sentido, essa tese jamais foi abraçada pelo Conselho de Contribuinte e, *data venia*, carece de base lógica. De qualquer forma, a Lei Complementar nº 118, de 2005 veio dissipar qualquer dúvida que pudesse haver nesse campo, definindo com clareza que a extinção do crédito tributário, referida no artigo 168, I do CTN é a data do pagamento.

Enfim, entendo 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 abril de 1991. Portanto, extinguiu-se o prazo desse último pagamento em abril de 1996, muito antes da protocolização do pedido, em 1997.

Concluo, assim, reconhecendo a legitimidade da Recorrente para formular o pedido, o qual, entretanto, não merece ser acolhido posto que o direito já havia sido fulminado pela decadência.

Como a Turma julgadora de primeira instância não apreciou o mérito do pedido, posto que esbarrou nas questões prejudiciais da decadência e da ilegitimidade, na eventualidade de a Câmara entender pela tempestividade do pedido, desde já me manifesto no sentido de devolver os autos para que a primeira instância aprecie o pedido, quanto ao seu mérito.

#### Conclusão

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de reconhecer a legitimidade do recorrente para formular o pedido de restituição, o qual, entretanto, indefiro, por ter sido o mesmo formulado quando já ultrapassado o prazo decadencial e, se vencido quanto à decadência, pelo retorno dos autos para manifestação da primeira instância a respeito do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2008

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

## Voto Vencedor

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator-designado

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de tributos e contribuições quando se trata de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Entende, o Conselheiro Relator, que termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de os contribuintes pleitearem a restituição de indébitos tributários é a data da extinção do crédito tributário que, no caso, se deu em diferentes datas, sendo a mais recente a de abril de 1991. Portanto, extinguiu-se o prazo desse último pagamento em abril de 1996, muito antes da protocolização do pedido, em 1997.

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

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.

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 acionista”, foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82/96, em 18/11/96, bem como a extensão do reconhecimento da inconstitucionalidade às demais sociedades veio pela via administrativa, 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 relativamente ao ILL, em relação 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”.

Assim, entende que está enquadrada 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.

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 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 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 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.*

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 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 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 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 contido.*

*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 as disponibilidades, econômicas ou jurídicas, imediatas 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 as disponibilidades, econômicas ou jurídicas, imediatas 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 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 as disponibilidades, econômicas ou jurídicas, imediatas 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.

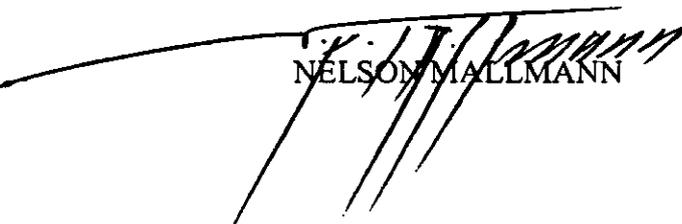
Nestes casos, não há como se admitir a decadência do direito de pleitear à restituição/compensação a partir da extinção do crédito tributário, conforme preconizado no art. 168, inciso I, do CTN, justamente pelo fato de que a lesão ao direito da contribuinte se consolidou somente com o trânsito em julgado 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 24 de julho de 2002.

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 e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para enfrentamento do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 23 de abril de 2008

  
NELSON MALLMANN