



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Recurso nº. : 146.342
Matéria : IRF/ILL - Ex(s): 1989 e 1992
Recorrente : VIAÇÃO CAPRIOLI LTDA.
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 26 de abril de 2006
Acórdão nº. : 104-21.537

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 - SOCIEDADE POR QUOTAS - CONSTITUCIONALIDADE - O Supremo Tribunal Federal, em interpretação conforme a Constituição, declarou a inconstitucionalidade da exigência do Imposto sobre o Lucro Líquido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social não estipular a imediata disponibilidade dos lucros para os sócios, seja por omissão, seja por prever destinação diversa, seja, ainda, por subordinar a sua distribuição a outra condição que não o assentimento de cada um dos sócios.

Preliminar de decadência afastada.

Recurso provido. *JSO*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
VIAÇÃO CAPRIOLI 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 (Relator), Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Nelson Mallmann.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGC 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA ESTOL.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

Recurso nº. : 146.342
Recorrente : VIAÇÃO CAPRIOLI LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de pedido de restituição de Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido – ILL, referente aos anos de 1989 a 1992.

A Autoridade Administrativa competente para apreciar o pedido o indeferiu sob a fundamentação de que o direito pleiteado já estaria fulminado pela decadência, cujo termo inicial de contagem do prazo seria a data do fato gerador.

Irresignada, a Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade onde aduz, em síntese, que, de acordo com entendimento do STJ, o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de a restituição de indébito tributário é a da homologação tácita, no que resultaria num prazo de 10 (dez) anos; que, por outro lado, o Parecer Cosit 4/99 e decisões dos Conselhos de Contribuintes, reconhecem que esse prazo deve ser contado a partir do ato administrativo que reconhecer, no âmbito administrativo, o indébito tributário, no caso a IN SRF 67/97; que o Supremo Tribunal Federal decidiu que somente é constitucional a exigência do imposto previsto no artigo 35 da Lei 7.713/88, no caso de empresas por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base; que, no caso concreto, não há tal previsão estatutária/contratual outorgando ao sócio-cotista a disponibilidade imediata nos lucros havidos na sociedade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

A DRJ/CAMPINAS/SP indeferiu a solicitação, com os fundamentos consubstanciados nas ementas a seguir reproduzidas.

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.
Período de apuração: 31/12/1989 a 31/12/1992

Ementa: RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. AD SRF 96/99. VINCULAÇÃO.

Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeito à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. SOCIEDADE POR QUOTAS. CONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, em interpretação conforme a Constituição, declarou que somente ocorre inconstitucionalidade, na exigência do imposto sobre o lucro líquido das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, quando o contrato social for omissivo quanto à distribuição dos lucros, ou prever, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição, por não caracterizar a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro apurado.

Solicitação Indeferida."

A decisão de primeira instância baseia-se, em síntese, nas seguintes considerações.

- que o Supremo Tribunal Federal, quanto ao sócio quotista das sociedades limitadas, declarou a constitucionalidade do art. 35 da lei nº 7.713, de 1988, em interpretação conforme a Constituição, "quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelo sócio, do lucro líquido apurado ao final do período-base";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

- que o Senado Federal publicou a Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996 conferindo efeito *erga omnes* apenas em relação à expressão "o acionista", já que nos casos do sócio quotista da sociedade de responsabilidade limitada deve ser observada a especificidade do contrato social de cada sociedade;

- que a Instrução Normativa SRF nº 63/97 destinou-se apenas a dar efetividade à decisão do STF, evitando a persistência de litígios, mas que esta não pode ser interpretada de modo a ampliar o alcance da decisão da Suprema Corte;

- que a decisão do SRF, traduzida no voto do Ministro-Relator Marco Aurélio Mello é no sentido de que, dependendo a destinação dos lucros da deliberação dos sócios, resta caracterizado o fato gerador do imposto, nos termos do art. 43 do CTN e, portanto, a constitucionalidade da norma.

- que, portanto, 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.

- que ainda que existisse algum crédito favorável à contribuinte, relativo ao ILL dos períodos de apuração de 1989 a 1992, não poderia ele ser repetido, haja vista que, na data do protocolo do pedido, 27 de março de 2001, já estava extinto o direito à restituição, por ter transcorrido mais de cinco anos entre os recolhimentos e o pedido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/04/2001 (fls. 100), a Contribuinte apresentou, em 06/05/2005, o Recurso de fls. 101/109, onde reitera as alegações da Manifestação de Inconformidade.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

VOTO VENCIDO

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

Fundamentos

Como se vê, o que se discute neste processo, inicialmente, é o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de tributo declarado inconstitucional. A tese em que se baseia o 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, no caso das sociedades limitadas, seria a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997. Nesse caso, o pedido, protocolizado em 27/03/2001 estaria tempestivo.

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 e outros, ainda, que seria a data do pagamento do imposto.

Filio-me a esse terceiro grupo. Entendo que o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébitos tributários é disciplinado no nosso ordenamento jurídico no Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos o que dispõe os arts. 165 e 168 do CTN:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

"Art. 165 – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, á 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, portanto, é expresso quando 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 e, portanto, não se pode simplesmente desprezar o comando do Código Tributário Nacional.

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

Esse argumento, entretanto, não me sensibiliza. Primeiramente, porque não é verdade que só com a publicação desses atos puderam os contribuintes pleitear a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

restituição. Podiam fazê-lo antes. Não se confunda o direito de pleitear a restituição com a certeza do seu deferimento. 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 e muito menos o Ato Normativo da Secretaria da Receita Federal têm o condão de interromper o 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 o 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 posto de lado quando de confere e esses atos o efeito de interromper a contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição.

Em conclusão, 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 31/12/1992. Portanto, extinguiu-se o prazo desse último pagamento em 31/12/1997, muito antes da protocolização do pedido.

Concluo, assim, no mesmo sentido da decisão recorrida, indeferindo o pedido de restituição por ter sido este formulado quando já ultrapassado o prazo decadencial.

Observe que tanto a autoridade administrativa que apreciou originalmente o pedido quanto a autoridade julgadora de primeira instância, embora declarando a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

decadência, apreciaram o pedido quanto ao mérito. Assim, vencido quanto à preliminar de decadência, passo ao exame do mérito.

O pedido foi indeferido, quanto ao mérito, sob o fundamento de que, como a destinação dos lucros, no caso, depende de deliberação dos sócios, não haveria inconstitucionalidade na exigência do tributo, conforme interpretação da decisão do STF.

O cerne da questão, portanto, está na definição do alcance da decisão do STF no que se refere às sociedades por quotas, mais especificamente sobre o entendimento daquela Corte Maior sobre o que seria a disponibilidade econômica ou jurídica nesse caso. A decisão está assim ementada, nessa parte:

"...declarar a inconstitucionalidade da alusão a "o acionista", a constitucionalidade das expressões "o titular de empresa individual" e "o sócio cotista", salvo no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. No mérito, deliberou dar provimento parcial ao recurso para devolver o caso ao Tribunal "a quo", a fim de que o decida, conforme o julgamento de prejudicial de inconstitucionalidade e os fatos relevantes do caso concreto."

No caso concreto, o contrato social assim dispõe: Os resultados líquidos obtidos anualmente terão o destino que lhes for determinado pelos sócios quotistas, de acordo com a votação que for feita a respeito."

É dizer, o contrato é omissivo quanto à destinação dos lucros, deixando-a na dependência de deliberação posterior dos sócios. Ora, se é assim, não se pode afirmar que cada um dos sócios detenha a disponibilidade, econômica ou jurídica, dos lucros, que dependerá de resultado, incerto, de deliberação conjunta dos sócios.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

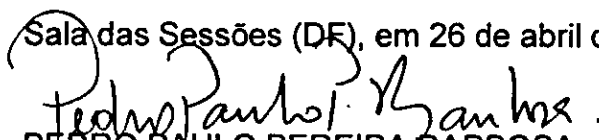
Situação diversa seria se o contrato previsse a distribuição automática dos lucros, a ser alterada somente com o assentimento de cada um dos sócios. Em tal hipótese, cada sócio efetivamente poderiam dispor da parcela do lucro que lhe coubesse, inclusive renunciando ao seu recebimento em favor de uma outra destinação. Não é esse o caso quando a disponibilidade do lucro para um dos sócios esteja na dependência de deliberação dos demais sócios.

Penso ser esse o sentido da decisão do STF que explicitou a necessidade do assentimento “de cada sócio” para a destinação diversa do lucro. Nesse mesmo sentido é o voto do Ministro Celso de Mello que, da mesma forma, individualiza o sócio cotista ao se referir à disponibilidade dos lucros. Isto é, a disponibilidade deve ser para cada sócio e não para os sócios em conjunto.

Penso, em conclusão, que não está caracterizado no caso concreto a disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros aos sócios cotistas e, portanto, é o caso de se afastar a exigência por inconstitucionalidade declarada pelo STF e, conseqüentemente, o direito á restituição dos valores pagos a esse título.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto à preliminar de decadência. Vencido quanto a essa questão, voto pelo provimento ao recurso, quanto ao mérito do pedido.

Sala das Sessões (DF), em 26 de abril de 2006

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NELSON MALLMANN, Redator

Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a preliminar de decadência.

Alega o nobre relator, que a discussão neste processo é o termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de tributo declarado inconstitucional. Sendo que a tese em que se baseia o 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, no caso das sociedades anônimas, é a data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996, em 19/11/1996. E que nesse caso, o pedido, protocolizado em 27/03/2001, estaria tempestivo.

Entende o nobre relator 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.

Entende, o Conselheiro Relator, 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 31/12/1992. Portanto, extinguiu-se o prazo desse último pagamento em 31/12/1997, muito antes da protocolização do pedido.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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 líquido, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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 a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

“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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10830.002327/2001-96
Acórdão nº. : 104-21.537

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 27 de março 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, no mérito, acompanho o Relator no sentido de dar provimento.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006


NELSON MALLMANN