



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10930.003826/2002-53
Recurso nº. : 144.168
Matéria : IRF/LL – Ex(s): 1990 a 1993
Recorrente : SATO SUPERMERCADOS LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR
Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 106-15.123

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
interposto por SATO SUPERMERCADOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir
restituição e determinar a remessa dos autos à repartição de origem para análise do
pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA
MENDES DE BRITTO, GONÇALO BONET ALLAGE, LUIZ ANTONIO DE PAULA,
JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA e ROBERTA
DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

Recurso nº. : 144.168
Recorrente : SATO SUPERMECADOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

Trata-se de Pedido de Restituição de ILL incidente sobre lucro não distribuído, referente aos períodos base de 1989 a 1992, protocolado em 23.07.2002. O pedido tem como fundamento a Resolução do Senado Federal nº 82, de 22 de novembro de 1996, que conferiu efeito erga *omnes* a declaração de inconstitucionalidade formalizada pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso.

O pedido foi indeferido pela DRF em Londrina/PR (fls. 17/21), mantida esta decisão pela 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR (fls. 28/34), ambas as instâncias entendendo que já ultrapassado o prazo decadencial. Na decisão proferida pela DRJ entendeu-se também que não teria legitimidade para pleitear a restituição a fonte pagadora, mas apenas o próprio quotista (fls. 33).

No Recurso Voluntário de fls. 37/41 a contribuinte alega, em síntese, que "o termo inicial do prazo decadencial, no caso do ILL, teve início na data da publicação da Instrução Normativa n. 63, de 24.07.97, do Secretário da Receita Federal, ocorrida em 25.07.97", conforme entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dessa 6ª Câmara. Sobre a legitimidade ativa, argumenta que tendo suportado o ônus do indébito tributário, a sua a legitimidade para requerer restituição.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

VOTO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Como apontado pelo Recorrente, na Câmara Superior de Recursos Fiscais já está pacificada a questão, concluindo que no caso do ILL o prazo decadencial deve ser contado a partir da Instrução Normativa nº 63/97, que conferiu o legítimo direito ao pedido de restituição, em decorrência da Resolução do Senado Federal nº 83/96.

O tema é bastante polêmico, oferecendo inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, tudo em razão do fato de que o Código Tributário Nacional, por ser muito antigo, não previu todas as possibilidades de restituição do crédito tributário, dentre estas a atinente à restituição em caso de ser o tributo posteriormente reconhecido como indevido.

O artigo 168 do CTN dispõe que o prazo para pleitear a restituição é sempre de 05 anos, diferenciando o termo inicial de contagem de acordo com as regras dispostas no artigo 165 do mesmo *codex*, que prevê, *in verbis*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de 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 de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Como se vê, tal dispositivo contém lacunas quanto às hipóteses em que pode haver restituição. O legislador não cuidou da tipificação de todas as situações passíveis de ensejar o direito à restituição de indébito, pelo que cabe à doutrina e jurisprudência realizar interpretação analógica. Isto porque, apesar de estarem listadas no CTN apenas três hipóteses de restituição, **certo é que tendo o pagamento do tributo ocorrido a maior, este valor será sempre devido, nos termos do artigo 964 do Código Civil.** O referido dispositivo prevê que:

Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir.

Consoante lição de Maria Helena Diniz aposta em sua obra *Código Civil Anotado*:

O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de prestação feita, espontaneamente, por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao accipiens, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existia, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o solvens ou que o accipiens não era o credor.

Como o CTN é omissivo no que toca ao prazo decadencial quando o caráter indevido do tributo é reconhecido em controle de constitucionalidade, cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante a proibição em nosso ordenamento jurídico do enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

devida, mais razão há para que à Administração Pública seja aplicado tal dispositivo. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, págs. 54/55:

*Convém finalmente reiterar, e agora com maior detença, considerações dantes feitas, para prevenir intelecção equivocada ou desabrida sobre o interesse privado na esfera administrativa. A saber: as prerrogativas que nesta via exprimem tal supremacia que não são manejáveis ao sabor da Administração, porque esta jamais dispõe de "poderes", sic et simpliciter. **Na verdade o que nela se encontram são "deveres-poderes", como a seguir se aclara. Isto porque a atividade administrativa é desempenho de "função".***

Tem-se função apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar poderes, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. (...)

Segue-se que tais poderes são instrumentais: servientes do dever de bem cumprir a finalidade a que estão indissolúvelmente atrelados. (...)

Ora, a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público —o do corpo social — que tem de agir, fazendo-o na conformidade do intentio legis.

A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo reconhecida que a exação não era devida, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado. Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo indevido, tem o Fisco o dever de devolver o valor àquele, sob pena de enriquecimento indevido, repugnado em nosso ordenamento jurídico, conforme lição extraída da obra *Direito Civil*, Vol. II, de Sílvio Rodrigues:

O pagamento indevido constitui no plano teórico, apenas, um capítulo de assunto mais amplo, que é o enriquecimento sem causa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

Este representa um gênero, do qual aquele não passe de espécie.(...)

De fato, além de coibir o enriquecimento injusto quando manifestado através de pagamento indevido (CC, arts. 964 e s.), o Código, em numerosas instâncias, o proíbe, em casos específicos.(...)

*O repúdio ao enriquecimento indevido estriba-se no princípio maior da equidade, **que não permite o ganho de um, em detrimento do outro, sem uma causa que o justifique.***

Premiar o entendimento de que o prazo decadencial de cinco anos deve ter sua contagem iniciada a partir da data de extinção do crédito tributário é pretender que o contribuinte sempre desconfie da regularidade das leis instituidoras de tributo, realizando, desde logo, pedido de restituição. Foi por esta razão que a doutrina e a jurisprudência se ocuparam da tarefa de suprir a lacuna legal do CTN, conforme lição de Ives Gandra da Silva Martins:

2.4. Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge ao âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, §6º da CF.

Em tais casos, a actio nata ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo. (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pág. 178)

Este também é o entendimento do Sistema de Tributação, que, por meio do Parecer COSIT nº 58/98, realizou a seguinte abordagem quanto ao tema:

25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes da lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.

26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos "erga omnes", que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição do ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).

26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIN, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

Não se legitima a ausência de prazo para a realização do pedido de restituição, posto que até mesmo para a propositura da ação de *in rem verso*, cabível nos casos de pagamento indevido, estabelece o Código Civil prazo prescricional. Trata-se, porém, de reconhecer que o direito somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida, ou seja, no momento em que é instaurada no sistema de Direito Positivo norma que reconhece a inconstitucionalidade de tributo.

Diante da lacuna legal, há que se interpretar a situação fática de acordo com a intenção do legislador. O CTN, embora estabelecendo que o prazo seria sempre de cinco anos, diferencia o início de sua contagem conforme a situação que rege, em clara mensagem de que a circunstância material aplicável a cada situação jurídica de que se tratar é que determina o prazo de restituição, que é sempre de cinco anos. Ora, para situações conflituosas, verifica-se que o legislador, no inciso III, do artigo 165 do CTN, **dispôs que o prazo decadencial somente se inicia a partir da decisão condenatória.**

Em inexistindo ação condenatória, mas havendo discussão quanto à legalidade/constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, **certamente somente a partir do momento em que tal questão é solucionada com efeito erga omnes** nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

A hipótese, portanto, embora não prevista legalmente, guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, inciso III, do CTN, pelo que, para as situações conflituosas, o prazo do artigo 168 deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado, seja por meio da edição de Resolução pelo Senado Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento do STF exarado em controle difuso; seja por meio de edição de ato administrativo reconhecendo o caráter indevido da cobrança e dispensando-a; seja através de acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado.

Este entendimento foi brilhantemente anotado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, quando o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, **se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

Admitir entendimento contrário é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que à Administração não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, facultando ao contribuinte apenas o socorro perante ao Poder Judiciário.

No que tange a questão da legitimidade ativa para pleitear restituição, o tributo em questão foi regulamentado pelo art. 35 da Lei 7.713/88, cujo conteúdo é o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

Art. 35. O sócio quotista, o acionista ou titular da empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de oito por cento, calculado com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base. (Vide RSF nº 82, de 1996)

§ 1º Para efeito da incidência de que trata este artigo, o lucro líquido do período-base apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

a) adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto a provisão para o imposto de renda;

b) adição do valor da reserva de reavaliação, baixado no curso do período-base, que não tenha sido computado no lucro líquido;

c) exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas, na forma da alínea a, que tenham sido baixadas no curso do período-base, utilizando-se a variação do BTN Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 7.799, de 1989)

d) compensação de prejuízos contábeis apurados em balanço de encerramento de período-base anterior, desde que tenham sido compensados contabilmente, ressalvado do disposto no § 2º deste artigo.

e) exclusão do resultado positivo de avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)

f) exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)

g) adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido. (Incluída pela Lei nº 7.959, de 1989)

§ 2º Não poderão ser compensados os prejuízos:

a) que absorverem lucros ou reservas que não tenham sido tributados na forma deste artigo;

b) absorvidos na redução de capital que tenha sido aumentado com os benefícios do art. 63 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 3º O disposto nas alíneas a e c do § 1º não se aplica em relação às provisões admitidas pela Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil e Superintendência de Seguros Privados, quando contribuídas por pessoas jurídicas submetidas à orientação normativa dessas entidades.

§ 4º O imposto de que trata este artigo:

a) será considerado devido exclusivamente na fonte, quando o beneficiário do lucro for pessoa física;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

c) poderá ser compensado com o imposto incidente na fonte sobre a parcela dos lucros apurados pelas pessoas jurídicas, que corresponder à participação de beneficiário, pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliado no exterior.

§ 5º É dispensada a retenção na fonte do imposto a que se refere este artigo sobre a parcela do lucro líquido que corresponder à participação de pessoa jurídica imune ou isenta do imposto de renda. (Redação dada pela Lei 7.730, de 1989)

§ 6º O disposto neste artigo se aplica em relação ao lucro líquido apurado nos períodos-base encerrados a partir da data da vigência desta Lei."

Da transcrição acima verifica-se que o pagamento do ILL era de responsabilidade única e exclusiva da fonte pagadora (art. 35, §4º, alínea "a" da Lei 7.713/88). Nos casos de retenção exclusiva na fonte, o responsável tributário assume a condição de sujeito passivo (art. 121, parágrafo 1º do CTN), de modo que é sua a legitimidade para pleitear a restituição, na forma do disposto no art. 165 do CTN.

Assim, por se tratar de tributo retido exclusivamente pela fonte e, ademais, de recolhimento de um tributo não devido, pacificou-se no âmbito judicial e administrativo o entendimento de que tem legitimidade para pedir restituição a fonte pagadora que promoveu a retenção. Neste sentido, confira-se:

ILL - SOCIEDADE ANÔNIMA - RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS - DECADÊNCIA - O marco inicial do prazo decadencial de cinco anos para os pedidos de restituição do imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, pago por sociedades anônimas, se dá a partir da data de publicação Resolução do Senado nº 82/96, em 18.11.1996.

LEGITIMIDADE DA SOCIEDADE ANÔNIMA - Nas sociedades anônimas, os acionistas somente adquirem disponibilidade financeira ou jurídica, em relação ao lucro da empresa, após a deliberação de assembléia geral ordinária. Como o imposto foi apurado sobre os lucros apurados, mas não distribuídos, o ônus econômico do imposto foi suportado pela recorrente, que era sociedade anônima à época do fato gerador e recolhimento do imposto, possuindo, conseqüentemente, legitimidade para pleitear a restituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 10930.003826/2002-53
Acórdão nº : 106-15.123

Recurso provido".

(Acórdão 102-46.965, Julgamento em 08/07/2005)

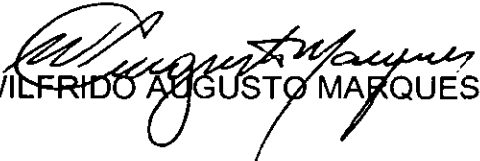
LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - Relevante para a espécie que o tributo tenha sido recolhido pela requerente e que a cobrança da exação tenha sido dada por indevida, pelo STF, com a confirmação do Senado Federal. Comprovado que o pagamento do tributo se deu em nome da empresa, o que denota ter esta arcado com o ônus do seu recolhimento, e que incidiu sobre o lucro líquido total apurado em 31/12/1989. Legitimidade reconhecida.

Decadência afastada.

Acórdão 106-14.325, Julgamento em 11/11/2004

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição e reconhecer a legitimidade ativa da Requerente para tal pleito, determinando sejam os autos devolvidos à repartição de origem para que seja apreciado o mérito da lide.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

