



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10945.003726/2002-68  
Recurso nº. : 138.128  
Matéria : IRF/ILL - Ex(s): 1989, 1990  
Recorrente : VIAÇÃO ITAIPU LTDA.  
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ em CURITIBA - PR  
Sessão de : 13 DE AGOSTO DE 2004  
Acórdão nº. : 106-14.162

**IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL - RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PRAZO DECADENCIAL** - 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: da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo ou da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária (CSRF/01-03.239). Quando o indébito se exterioriza a partir do reconhecimento da administração tributária deve-se tomar a data da publicação da norma que veiculou ser indevida a exação como o *dies a quo* para a contagem do prazo a que estava submetido o contribuinte para pleitear a restituição do indébito gerado com o entendimento veiculado por ela. Isto porque, antes da publicação da norma, não tinha o contribuinte o conhecimento do que era indevida a exação, e não se reconhecer tal fato seria penalizá-lo por ato que não praticou quando o seu direito não era reconhecido. Assim, em se tratando de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, para que não seja atingido pela decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da publicação da IN SRF nº 63, de 24/07/1997.

Decadência afastada.

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

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência do direito de pedir do recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à Repartição de origem para análise do direito e, se for o caso, o restabelecimento do contraditório, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 20 SET 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, GONÇALO BONET ALLAGE, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162  
  
Recurso nº : 138.128  
Recorrente : VIAÇÃO ITAIPU LTDA.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de pedido de restituição, apresentado em 14 de junho de 2002, referente ao imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido (ILL), dos anos de 1989 e 1990.

Com o pedido foram trazidos os documentos de fls. 02 a 73.

A autoridade fiscal observa que, pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 18/11/1996, foi suspensa a execução de parte do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, e sob este fundamento a interessada ingressou com pedido de restituição de todos os valores pagos, alegando que os mesmos tornaram-se indevidos desde o início da vigência da malsinada lei. Afirma que, analisando os documentos juntados e os fatos apresentados, foi verificado que a inconstitucionalidade da norma invocada se deu pela via difusa ou incidental, na qual a interessada não figurou como parte ativa da lide. No entanto, a inconstitucionalidade passou a ter seus efeitos estendidos *erga omnes* a partir da promulgação da Resolução do Senado nº 82, que fulminou a parte da lei considerada inconstitucional desde o seu nascimento. Observa, entretanto, que somente foi considerada inconstitucional o termo "o acionista", permanecendo os efeitos para o sócio quotista e o titular da empresa individual. Desta forma, para a interessada, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, os recolhimentos a título de ILL eram devidos. Complementa ressaltando que, ainda que a Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996, tivesse o condão de contemplar a interessada, seu direito de pleitear a restituição, na data em que protocolizou o seu pedido, já houvera decaído, de acordo com o Parecer COSIT nº 58, de 27/10/1998, que determina que o prazo decadencial é de cinco anos contados da data Resolução do Senado Federal nº 82.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

A requerente foi cientificada da decisão em 13/09/2002, e, apresentou sua manifestação de inconformidade ao despacho decisório, em 10/10/2003, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

1) o imposto sobre a renda tem como fato gerador e é devido apenas quando houver a disponibilidade jurídica dos lucros, consoante o que dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, e não como pretendia o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, quando a empresa somente os apura no final do exercício;

2) o fato gerador do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade, de modo que o sócio não está sujeito a pagar o tributo pelo lucro da sociedade antes da ocorrência da distribuição;

3) ao se modificar o momento da incidência do imposto sobre a renda para antes da distribuição dos lucros aos sócios, para o momento da apuração, foram violadas as regras do Código Tributário Nacional, criando nova hipótese de incidência;

4) não obstante a suspensão da execução do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, tenha se dado tão somente com relação ao termo "o acionista", no tocante às sociedades por quotas de responsabilidade limitada a única questão que se poderia perquirir, e que restara superada, seria relacionada ao disciplinamento do contrato social quanto á distribuição do lucro líquido, pois, quando não existir a previsão expressa da distribuição automática de tais lucros, por ocasião da sua apuração, a tributação será ilegítima;

5) por outro lado, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, reconhece a inconstitucionalidade do tributo em relação às sociedades cujo contrato social não previa a distribuição automática e imediata do lucro apurado;

J



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

6) rebatendo a consideração acerca da decadência do direito de pleitear a restituição, argumenta que o prazo quinquenal deve ser contado apenas a partir da edição Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, invocando manifestações do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda neste sentido.

7) conclui defendendo que seja acolhida a impugnação, determinando-se a reforma do despacho decisório, a fim de se dar por procedente o pedido.

Os membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR acordaram por indeferir a solicitação do contribuinte por entenderem ter ocorrido a decadência do direito de requerer a restituição dos valores pagos a título de imposto sobre o lucro líquido, no período de 1989 a 1992, vez que, segundo as determinações dos artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional, o prazo para pleitear a restituição de pagamentos indevidos é de cinco anos, contados das datas dos recolhimentos. O pedido de restituição somente foi protocolizado em 14/07/2002, o que denota a fluência de prazo superior a cinco anos entre os recolhimentos indevidos e a data da formalização do pedido.

Ressalta o acórdão de primeira instância que não se poderia considerar a data da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, como *dies a quo* para o cálculo do prazo decadencial dada a existência da Resolução do Senado Federal nº 82, suspendendo a aplicação do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, pois tal instrução normativa somente veio para adequar os atos praticados pelos servidores da Secretaria da Receita Federal à referida resolução do Senado Federal.

Intimado, o sujeito passivo, irresignado, interpôs, tempestivamente, recurso voluntário, onde tece as seguintes considerações em defesa do seu pleito:

1) preliminarmente, ressalta que, do acórdão *a quo*, restou evidenciada a legitimidade da compensação efetuada, restando apenas a controvérsia acerca do



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

prazo para recuperação dos indébitos relativo ao ILL que geraram o crédito em seu favor;

2) assim, restou homologada a compensação efetuada, deixando, então, de traçar maiores arrazoados quanto ao crédito e a compensação efetuada, o que se confirma frente à inconstitucionalidade manifestada pelo Supremo Tribunal Federal e a Resolução do Senado Federal;

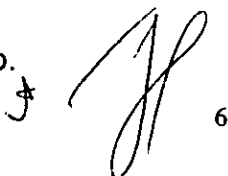
3) o fisco intenta tornar decaídas todas as parcelas recolhidas anteriormente a cinco anos contados do fato gerador, embora o Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, diga expressamente que a contagem do prazo se inicia da data da extinção do crédito tributário, o que levaria ao entendimento de que o prazo para a restituição é de dez anos contados da data do fato gerador;

4) é pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que o prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário, e se a lei não fixar prazo para a homologação será ele de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, findo este prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e extinto definitivamente o crédito tributário;

- no que tange à menção pelo acórdão de primeira instância ao Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, e ao Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, insta destacar que a Constituição Federal delegou para a lei complementar, consoante determinação do artigo 146, III, b, as questões sobre prescrição e decadência, assim outras normas não são competentes para regular matéria de prazo, seja prescricional ou decadencial;

- conclui requerendo que seja reconhecido o seu direito ao crédito corrigido monetariamente, advindo dos indevidos pagamentos de ILL, por não terem sido alcançados pelos efeitos da decadência.

É o Relatório.

 6

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

**VOTO**

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Relatora


O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que os valores recolhidos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido – ILL, cuja incidência se deu por determinação do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, sejam considerados indevidos, isto para que seja concedida a restituição de tais valores.

Fundamenta-se a peticionante no argumento de que o dispositivo legal que deu esteio à exação em foco foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através do RE nº 172.058-1/SC, sendo posteriormente retirado do mundo jurídico pela Resolução do Senado Federal nº 82, em 19/11/1996, o que implicaria no direito à restituição dos valores pagos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido.

Entretanto, o colegiado julgador de primeira instância refutou o pedido dizendo estar decaído o direito à restituição perpetrada, vez que decorridos mais que cinco anos entre a data do recolhimento do tributo e da protocolização do pedido de restituição.

O dispositivo legal que embasou os recolhimentos aqui discutidos foi o já referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que tem a seguinte dicção:

7 

J

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

“Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.”

Entretanto o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 172.058-1/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” ali grafada. Posteriormente, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996, que suspende a execução do referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida, retirando-o do mundo jurídico. Sendo que, por sua restrição apenas aos acionistas, tal dispositivo aplicou-se imediatamente apenas para os participantes das sociedades por ação.

Contudo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, que no seu artigo 1º assim preceitua:

“Art. 1º. Fica vedada a 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 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.”*** (grifamos)

A determinação emanada da Administração Tributária exara o entendimento de que para as demais sociedades, e não apenas para as sociedades por ações, foi reconhecido a não obrigatoriedade pelo recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido, sujeitando a que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

Na espécie, trata-se de empresa por cotas de responsabilidade limitada. Tal fato, somado à expedição do ato administrativo da Secretaria da Receita Federal, reconhecendo a não incidência da exação em tais casos, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997, é de fundamental importância para a determinação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição do tributo pago indevidamente.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição de possíveis tributos pagos a maior deve obedecer às regras do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“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.

II - na hipótese do inciso III do art.165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”

Por sua vez, o artigo 165 do mesmo diploma legal determina:

“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 maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação 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.”



→

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

Da leitura dos dispositivos legais trazidos à colação bem se pode concluir não haver dispositivo específico para tratar da restituição de indébito quando tal fato decorra de reconhecimento da improcedência da exação pela Administração Tributária, superveniente ao pagamento.

Tem se entendido que não se deve ter tal caso como um simples pagamento indevido e se contar o prazo para exercício do direito de reclamar o indébito após cinco anos da data do pagamento. Isto porque, até a expedição da norma reconhecendo que o tributo era indevido, os recolhimentos efetuados eram pertinentes, vez que em cumprimento de exigência legal.

Diante de tais situações fáticas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem entendido que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo para pleitear a restituição seja sempre de cinco anos, o *dies a quo* da contagem deve ser considerado de acordo com cada situação jurídica.

No caso de reconhecimento da Administração Tributária da impertinência da exação, tem entendido aquele Colegiado Superior que tal posicionamento veio trazer uma nova situação jurídica, o que torna coerente a aplicação da regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória" (art. 168, II, do CTN).

Embora não haja no diploma legal a previsão específica para os casos de reconhecimento da improcedência do tributo pela Administração Tributária, tal hipótese guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, I, do Código Tributário Nacional, pelo que, para a cobrança se tornou indevida em face da legislação tributária que passou a ser inaplicável à situação, daí que o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

Isto porque, antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a Administração Tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato que retira do mundo jurídico a norma que o impõe, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente. A partir deste momento devem ser considerados os prazos para pleitear a restituição deste indébito.

Esse parece ser o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas nos artigos 168 e 165 do Código Tributário Nacional.

Assim, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda muito bem se aplica à espécie dos autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de que o prazo decadencial ara a repetição do indébito tratado nos autos deve ter seu *dies a quo* como 24/07/1997, vez que apenas a partir de tal data, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, a Administração Tributária reconheceu a improcedência do tributo para as demais empresas que não as sociedades por ação.

Na espécie, o pedido de restituição foi protocolizado em 14 de junho de 2002, portanto, antes de transcorridos os cinco anos da data da expedição da referida instrução normativa, pelo que entendo não ter ocorrido a decadência do direito à restituição pleiteada.

Diante do entendimento aqui expressado no tocante ao afastamento da decadência do direito de pleitear a restituição aqui tratada, impende observar que a autoridade preparadora não analisou a pertinência do pedido indeferindo-o tendo por caduco o direito à restituição, como também o colegiado julgador de primeira instância resolveu conhecer a impugnação apresentada e julgar improcedente a solicitação, face à decadência do direito de repetição dos indébitos pleiteados, o que implicou em que a

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 10945.003726/2002-68  
Acórdão nº : 106-14.162

matéria de mérito, propriamente dita, não fosse objeto de análise por parte do *decisum a quo*.

Em homenagem ao duplo grau de jurisdição, é defesa a apreciação, pelo julgador de segundo grau, de matéria não enfrentada em instância inferior, pois reverteria o devido processo legal, com a transferência para a fase recursal da instauração do litígio.

Aqui cabe ressaltar que não compartilhamos com o entendimento da recorrente de que em o acórdão de primeira instância ter refutado a restituição frente à análise do prazo do pedido não teria restado controvérsia quanto à legitimidade dos créditos pleiteados.

Certo que é defeso à Fazenda Nacional a apropriação de valores que não sejam devidos pelo sujeito passivo, estando o direito à restituição dos montantes pagos indevidamente determinada pelo artigo 165 do Código Tributário Nacional. Entretanto, a restituição se sujeita à averiguação da impropriedade do pagamento efetuado, frente às normas aplicáveis. E, na espécie, há que ser averiguado se o sujeito passivo enquadra-se nas exigências veiculadas pelas normas que reconheceram ser indevida a exação em questão, principalmente no sentido de verificar se não houve a disponibilidade, econômica ou jurídica, aos sócios cotistas, do lucro líquido apurado sobre o qual recaiu o tributo pleiteado.

Destarte, voto para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição pretendida, devendo os autos retornar à Delegacia da Receita Federal em Foz do Iguaçu - PR, para que se pronuncie quanto ao cabimento do pedido, adotando-se, a partir de então, as determinações legais para observância das fases processuais.

Sala das Sessões - DF, em 13 de agosto de 2004.

  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA