



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11610.016030/2002-46
ACÓRDÃO	1401-007.493 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	YKK DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993

ILL. TRIBUTOS SUJEITOS À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DA DECADÊNCIA DO DIREITO À RESTITUIÇÃO. SUMULA CARF nº 91

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. Súmula CARF nº 91

In casu, tendo o contribuinte apresentado pedido de restituição de ILL em 23/07/2002, de valores referente a fato gerador ocorrido entre 01/1989 e 12/1993, deve-se reconhecer que não houve transcurso do prazo decadencial para pleitear a devolução de pagamentos após 24/07/1992 até 31/12/1993

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a decadência em relação aos pagamentos efetuados no período 24/07/1992 até 31/12/1993, e determinar que os autos sejam devolvidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil competente para exame do mérito do pedido de restituição referente aos respectivos valores alegadamente pagos indevidamente.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Claudio de Andrade Camerano, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição referente a pagamento de ILL (Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido), relativo aos anos-base de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993, indeferido pelo NÃO CONHECIMENTO exarado no Despacho Decisório (fls. 139/144), sob a alegação de que o direito de pleitear a restituição do indébito deve ser exercitado até o fim do prazo de cinco anos:

Tendo em vista que os valores objeto da presente solicitação foram recolhidos durante os anos de 1990 a 1993 e que o presente processo foi protocolado em 23/07/2002, a referida solicitação ficou prejudicada (ocorrência de decadência do direito à restituição do indébito para os pagamentos efetuados anteriormente a 24/07/1997).

Assim, tendo em vista as razões apresentadas, proponho **QUE NÃO SE TOME CONHECIMENTO do Pedido de Restituição** constante do presente processo, em obediência e dentro dos limites da legislação que o fundamentou.

Esta exação foi declarada inconstitucional pelo STF em controle difuso e suspensa pela Resolução do Senado nº 82 de 18 de novembro de 1996.

No mais, adoto o relatório do acórdão de primeira instância, por bem descrever a controvérsia, mantendo os grifos do original:

Relatório

Trata-se de Manifestação de Inconformidade em face do indeferimento do Pedido de Restituição, no valor total de R\$3.297.171,75, protocolado em 23/07/2002 (fl. 01), a título de Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido - ILL, relativo aos anos-base de 1989, 1990, 1991, 1992 e 1993.

2. O Despacho Decisório (fls. 60 a 65) indeferiu o pedido de restituição - sob a alegação de que o direito de pleitear a restituição do indébito deve ser exercitado até o fim do prazo de cinco anos, contado da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - nos seguintes termos, resumidamente.

2.1. O Contribuinte acima identificado, por meio do Pedido de Restituição de f1.1, protocolizado em 23/07/2002, solicita restituição dos valores pagos a título de ILL de R\$3.297.171,75, alegando inconstitucionalidade (Lei nº 7.713/88) referente aos anos-base de 1990, 1991, 1992 e 1993. Às fls. 05 a 07 o contribuinte apresenta demonstrativo dos valores pagos, atualizados até 07/2002, a serem restituídos.

2.2. Com a finalidade de subsidiar o pleito, foram juntados aos autos cópias xerográficas devidamente autenticadas dos DARFs objeto do pedido de restituição (fls. 08/23).

Alega o contribuinte ter direito A restituição de pagamento indevido, realizado nos anos de 1990 a 1993, reivindicando que:

- a) a requerente é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, tendo recolhido o ILL na forma da Lei n. 0 7.713/88;
- b) que o STF declarou inconstitucional o ILL em relação às S/A, suspendendo a referida cobrança pelo Senado Federal através da Resolução 82/96;
- c) tal decisão foi estendida às demais sociedades através da IN do Secretário da Receita Federal nº 63/97;
- d) portanto, as empresas que recolheram tal tributo possuem créditos perante a União Federal, e na forma da IN 21/97 teriam o direito de ter restituído o referido crédito; e) alegam ainda, que o direito de pleitear a devolução do tributo não está prescrito, pois segundo o contribuinte, ele tem o prazo de 05 anos para pleitear a devolução do ILL após a publicação do ato administrativo que reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança do ILL, ou seja, a IN 63/97.

2.3. Assim sendo, a interessada pretende ver assegurado seu direito a restituição do ILL .

2.4. Entretanto, o art. 166 do CTN estabelece que *“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.”*

2.5. Analisando-se o art. 35 da Lei no 7.713/88, que instituiu o ILL, verifica-se que ele estabeleceu como contribuinte do imposto o sócio quotista, o acionista ou o titular de empresa individual. À fonte pagadora que apurasse o lucro passível de distribuição caberia a condição de mero responsável pela retenção e recolhimento do imposto.

2.6. Com base no art. 165 do CTN, o sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento de determinado tributo só encontrar-se-ia na condição de contribuinte se, revestido daquela sujeição, recolhesse tributo de forma indevida ou em valor maior que o devido.

2.7. Reforça esse entendimento, o estabelecido no art. 36 da referida lei ao dispor que, quando tributados na forma do art. 35, os lucros ao serem distribuídos não estariam sujeitos a incidência na fonte. Ou seja, o ônus do imposto era o de quem recebesse o lucro e não o de quem o distribuísse.

2.8. Assim sendo, os sócios cotistas, que são os que efetivamente suportam o ônus do imposto, teriam que, de alguma forma legalmente admitida, autorizar a interessada a requerer a restituição do imposto retido e pago indevidamente.

2.9. Entretanto, ao se analisar a procuração juntada ao presente (fls. 24 e 25), que atribui poderes ao procurador ali nominado, em especial, para formular e protocolar pedido administrativo junto a repartição pública federal foi outorgada pela interessada, e não em nome de cada um dos cotistas beneficiários do imposto retido, deixando assim de se consumir o direito da autora à repetição do indébito.

2.10. No que tange à ponderação a ser feita sobre o direito de a interessada pleitear a devolução do tributo, pontifica o inciso I do art. 168, combinado com o inciso I do art. 165, ambos da Lei nº 5.172/66 - CTN, que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados, no caso de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido, da data da extinção do crédito tributário.

2.11. Em 26/11/99, o Sr. Secretário da Receita Federal, através do ato Declaratório SRF nº 96/99, publicado no DOU de 30/11/99, mantém o prazo estabelecido no art. 168 do CTN: (...).

2.12. E dessa maneira, em conformidade com o artigo 37 da Constituição Federal, devemos observar preferencialmente em nossos julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, onde a liberdade de convicção está restrita à exegese regularmente expendida pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda e pelo Secretário da Receita Federal, através dos respectivos atos administrativos.

2.13. Posto isso, no tocante à afirmação de que a contagem do prazo decadencial em apreço iniciar-se-ia a partir da publicação da declaração de inconstitucionalidade, ou da Resolução do Senado nº 82/96, ou ainda, a partir da data em que foi publicada a IN SRF nº 63/97, é bem de ver que o AD SRF nº 96/99 funda-se expressamente no teor do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, cuja elaboração foi solicitada pela Secretaria da Receita Federal, para precisamente esclarecer a controvérsia existente entre a interpretação do STJ e do TRF da 1ª Região, acerca da contagem do prazo decadencial para a repetição do indébito, nos casos de valores recolhidos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, tendo em vista a exegese da PGFN, exarada no Parecer PGFN/CAT nº 678/99, no sentido de que o referido prazo decadencial inicia-se na data do pagamento indevido (CTN, art. 165, I, c/c art. 168, caput e I) e não da publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, ou da Resolução do Senado, no controle difuso.

2.14. Tendo em vista que os valores objeto da presente solicitação foram recolhidos durante os anos de 1990 a 1993 e que o presente processo foi protocolado em 23/07/2002, a referida solicitação ficou prejudicada (ocorrência de decadência do direito à restituição do indébito para os pagamentos efetuados anteriormente a 24/07/1997).

2.15. Assim, tendo em vista as razões apresentadas, DECIDO NÃO TOMAR CONHECIMENTO do Pedido de Restituição constante do presente processo, em obediência e dentro dos limites da legislação que o fundamentou.

3. Cientificado da decisão em 03/01/2011 (fl. 66-v), o contribuinte manifestou, em 31/01/2011 (fls. 67 a 108), seu inconformismo com o Despacho Decisório, por meio de procuradores (fls. 109 a 121), alegando, em síntese, que:

DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

DO DESPACHO DECISÓRIO

3.1. Em 23/07/2002 a recorrente protocolou pedido de restituição requerendo que fosse restituído o crédito decorrente dos valores de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL recolhidos indevidamente, demonstrados na planilha anexada nestes autos, de conformidade com as Instruções Normativas (IN) nº 21/97 e 63/97 (DOU 25/07/1997), da Secretaria da Receita Federal (RFB) (docs. 21/22).

3.2. Em que pese o entendimento pacífico no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Conselho de Contribuintes acerca da matéria, notadamente em relação a contagem do prazo decadencial que se inicia com a publicação do ato administrativo que reconhece como indevido o pagamento do tributo, a recorrente foi surpreendida com o recebimento em 03/01/2011 da intimação do despacho decisório exarado nestes autos, que deixou de tomar conhecimento do pedido de restituição, conforme ementa abaixo transcrita (docs. 23/31): (...).

3.3. Por não concordar com o decisório supra, a recorrente passará a expor suas razões de manifestação de inconformidade, nos termos dos §§ 7º, 9º e 11 do artigo 74 da Lei nº 9430/96, a saber:

DAS RAZÕES

3.4. Trata-se a recorrente de pessoa jurídica, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, conforme demonstram as cópias dos atos constitutivos da mesma (docs. 05/12 e 32/108), tendo no período de 1989 a 1993 recolhido o ILL, instituído pelo artigo 35 da Lei 7.713/88 (darf's já anexadas aos autos — docs. 109/124), abaixo transcrito: (...).

3.5. Ocorre que, o Plenário do C. Supremo Tribunal Federal (STF) ao julgar o RE nº 172.058/SC, declarou parcialmente inconstitucional o dispositivo legal em tela, sob a seguinte ementa: (...).

3.6. Assim, é líquido e certo, que o STF, 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.

3.7. Tal declaração de inconstitucionalidade foi objeto da Resolução do Senado Federal nº 82 de 18/11/196, publicada no DOU de 19/11/1996 e republicada em 22/11/1996, que suspendeu, em parte, a execução do artigo 35 da Lei nº 7.713 de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida.

3.8. Somente com o advento da IN SRF nº 63, de 24/07/1997 as disposições contidas na citada Resolução se estenderam às demais sociedades, verbis: (...).

3.9. Partindo-se das premissas legais acima, notadamente pela abrangência conferida pela IN SRF nº 63/97 em relação às sociedades de responsabilidade limitada, 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 (docs. 32/108) e, em razão da recorrente ter recolhido o citado imposto sobre o Lucro Líquido, foi que a mesma requereu em 23/07/2002 a restituição dos valores pagos indevidamente na forma da IN SRF nº 21, de 10 de março de 1997 (DOU de 11/03/97).

3.10. Assim, o despacho decisório exarado nestes autos que deixou de tomar conhecimento do pedido de restituição efetuado pela recorrente não merece prosperar, pois partiu de premissas equivocadas, ao declarar ter ocorrido a decadência e ser a pessoa jurídica parte ilegítima para pleitear tal restituição. Vejamos.

DA NÃO OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA

3.11. O despacho decisório deixou de tomar conhecimento do pedido de restituição sob o principal fundamento de que teria ocorrido a decadência do direito da interessada pleitear a devolução do tributo, nos termos do inciso I do art. 168 c/c com o inciso I do art. 165, ambos do CTN, ante o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados, da data da extinção do crédito tributário, ou seja, da data do pagamento indevido. Tal posição baseou-se em Ato Declaratório SRF nº 96/99 pautado no Parecer da PGFN/CAT nº 1538/99. Porém, este não é o entendimento correto.

3.12. A matéria em discussão prende-se à definição do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de se pleitear a restituição de pagamentos de tributos a maior, ou feitos indevidamente. Sua fixação está estritamente vinculada ao momento em que o imposto passou a ser indevido, que na espécie dos autos - **sociedade de responsabilidade limitada, 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 - adveio com a publicação no DOU em 25/07/1997 da IN SRF nº 63/97 (docs. 32/108).**

3.13. A regra geral diz que o prazo decadencial do direito a restituição encerrase após o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento ou recolhimento indevido. Sendo exceção a declaração de inconstitucionalidade pelo STF 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 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.**

3.14. Assim não restam dúvidas que 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 será o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito restituição de tributo ou contribuição, porque até este momento não havia razão para o descumprimento da norma, conforme ampla e pacífica jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme julgados abaixo transcritos: (...).**

3.15. Como se vê o pedido de restituição, datado de 23/07/2002, está dentro do prazo legal de solicitação, já que não houve o transcurso de tempo superior a cinco anos entre a protocolização do Pedido de Restituição e a publicação da IN SRF nº 63/97 ocorrida aos 25/07/1997, que estendeu a declaração de inaplicabilidade da lei na cobrança do imposto as sociedades por cotas de responsabilidade limitada.

3.16. Superada a questão do termo inicial da contagem do prazo decadencial no caso em tela, que evidentemente iniciou-se com a publicação da IN SRF nº 63 de 24/07/1997, ocorrida aos 25/07/1997, cumpre a recorrente trazer à consideração questões relevantes no que tange a contagem do prazo decadencial nos chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

3.17. Assim, *ad argumentandum*, uma vez assentado ser de decadência o prazo de 5 anos para o pedido de restituição de tributos indevidos, há de ser estabelecida, com precisão, a data em que se dá a extinção do crédito tributário, notadamente nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

3.18. Os lançamentos por homologação, são regidos pelo art. 150 do CTN, que assim estabelece: (...). Nesse tipo de lançamento tributário, praticamente todo o trabalho de apuração e recolhimento de tributo ou contribuição social é deixado a cargo do sujeito passivo da obrigação tributária, limitando-se a autoridade administrativa lançadora a homologar os atos por ele praticados.

3.19. De maneira que, no lançamento por homologação, é o contribuinte quem calcula o tributo ou contribuição a ser recolhido, sem qualquer ingerência prévia da autoridade administrativa lançadora nesses procedimentos de apuração do

quantum debeatur, ressalvada àquela o direito de verificar, dentro do prazo decadencial, se a obrigação foi bem adimplida. Traz doutrina e jurisprudência em socorro de sua tese.

3.20. De concluir-se, por conseguinte, que, em se tratando de tributos enquadráveis na modalidade de lançamento por homologação, o prazo para o exercício do direito à repetição do que foi pago indevidamente, ou a maior que o devido, conta-se, não a partir da data do pagamento indevido, mas da data em que expirou, para a autoridade administrativa lançadora, o prazo de 5 anos de que esta dispôs para formalizar o ato homologatório, sem o fazer.

3.21. Mesmo com o advento do artigo 3º da Lei Complementar 118 de 10/02/2005, o C. STJ manteve a tese dos cinco mais cinco, para os créditos recolhidos indevidamente antes da LC 118/2005, conforme julgado abaixo transcrito: (...).

3.22. Por todas as razões expostas, o despacho decisório merece ser revisto e reformado, afastando-se o fundamento de que teria ocorrido a decadência e por conseqüência seja deferido o pedido de restituição efetuado pela recorrente dentro do quinquênio, considerando-se a data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63 de 24/07/1997, ocorrida em 25/07/1997 e o pedido de restituição protocolado em 23/07/2002.

DA LEGITIMIDADE DA RECORRENTE PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO

3.29. Não obstante o despacho decisório não ter tomado conhecimento do pedido de restituição, sob o fundamento de que teria ocorrido a decadência, o mesmo trouxe considerações acerca da ilegitimidade da recorrente pleitear a restituição do tributo, na qualidade de fonte pagadora, o que caberia aos sócios quotistas, que seriam aqueles que efetivamente teriam suportado o ônus do imposto.

3.30. Melhor sorte não assiste à autoridade julgadora no que diz respeito à ilegitimidade da recorrente.

3.31. O sujeito passivo de qualquer tributo é aquele que realiza a previsão da hipótese de incidência. É aquele que realiza o fato previsto, o fato gerador. Pela verificação do núcleo da hipótese de incidência já se vislumbra o sujeito passivo.

3.32. Traz doutrina no sentido de que, via de regra, a qualidade de contribuinte acumula-se com a de devedor de imposto. Tal só não ocorre nos casos de responsabilidade (ou transferência, conforme o autor) e substituição.

3.33. Discorre sobre a distinção entre contribuinte e responsável. Afirma que a pessoa jurídica, como no caso da recorrente, tem legitimidade ativa para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente relativo ao imposto de renda sobre o lucro líquido, quando comprovar que este não foi distribuído aos acionistas ou sócios quotistas.

3.34. Tal fato merece ser valorado, pois a recorrente no período de 1989 a 2002 não efetuou distribuição de dividendos ou lucros, conforme comprovam as declarações de imposto de Renda e o Balanço de 2002, que traz a individualização dos lucros dos anos de 1989 a 2002 (docs. 125/1022), com o que efetivamente suportou o ônus de tal tributo pago indevidamente.

3.35. As fontes do Direito tributário, ou Legislação Tributária, são constituídas das leis, dos tratados e convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares que dizem, no todo ou em parte, sobre os tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (CTN, art. 96).

3.36. Além das fontes ditas principais, existem as fontes complementares ou secundárias, assim consideradas exatamente porque de eficácia normativa bem menor que as das leis, dos decretos e dos tratados internacionais sobre a matéria. O artigo 100 do CTN reuniu sob o título de normas complementares os vários atos e fatos administrativos que ocorrem na aplicação prática da legalidade tributária.

3.37. O primeiro grupo de normas complementares é constituído pelos atos administrativos normativos (CTN, art. 100, I), que abrangem as normas expedidas pelas autoridades administrativas superiores, necessárias à perfeita execução das leis, inclusive para o bom funcionamento da Administração e da conduta funcional de seus agentes. Tais atos são fundamentados no poder de direção, inerente aos dirigentes, para harmonia e unidade dos serviços públicos, integrando-se nas normas secundárias.

3.38. Os atos administrativos normativos constituem, pois, fontes do direito tributário, embora limitada e relativa. Assim, dispõe o CTN (art. 100, inciso I): Possuem eficácia perante os administrados e **impõem-se perante os servidores públicos**. Farta doutrina esclarece que os atos administrativos normativos **são de observância obrigatória**, desde que compatíveis com a legislação a que se destinem a complementar. Traz doutrina a embasar seu entendimento de que os atos administrativos se submetem ao princípio da legalidade:

3.39. De mais a mais, o direito à restituição e/ou compensação do indébito tributário tem assento constitucional implícito, sendo um consectário lógico-natural que emerge das dobras: a) do princípio da segurança jurídica; b) da estrita legalidade tributária; c)

da moralidade pública; d) do direito à propriedade; e) da vedação do confisco, e; f) da responsabilidade objetiva do Estado pelo dano causado pela aplicação de lei declarada inconstitucional.

3.40. O Princípio da Segurança Jurídica se encontra intensamente relacionado ao Estado Democrático de Direito, podendo ser considerado inerente e essencial ao mesmo, sendo um de seus princípios basilares que lhe dão sustentação.

3.41. Portanto, partindo-se da declaração de inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7713/88 pelo STF em relação às sociedades anônimas, objeto de Resolução do Senado Federal nº 82/96, posteriormente estendida às demais sociedades,

através de IN SRF nº 63/97, o direito a restituição dos valores pagos indevidamente a título de ILL não pode sofrer restrição por ato da autoridade administrativa, ante a vinculação dos seus atos e a imposição de obediência aos atos normativos.

DO PEDIDO

3.42. Diante do exposto, considerando que: (i) o pedido de restituição efetuado pela recorrente foi efetuado em 23/07/2002, antes de transcorridos cinco anos contados da publicação da IN SRF nº 63/97, ocorrida aos 25/07/2002; (ii) que o contrato social da recorrente e posteriores alterações **não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado; e (iii) que a recorrente no período de 1989 a 2002 não efetuou distribuição de dividendos ou lucros, conforme comprovam as declarações de imposto de Renda e o Balanço de 2002, que traz a individualização dos lucros dos anos de 1989 a 2002**, com o que efetivamente suportou o ônus de tal tributo pago indevidamente, requer-se seja reformado o despacho decisório, afastando-se os fundamentos utilizados em relação a decadência, acolhendo-se a presente manifestação de inconformidade e por consequência deferindo-se o pedido de restituição dos valores pagos indevidamente a título de **ILL**, como medida de JUSTIÇA!

3.43. Protesta-se provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive perícias, diligências, vistorias, aditamentos, juntada de documentos e, as que mais se fizerem necessárias.

A DRJ, contudo, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992, 1993

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PARA EXERCÍCIO DO DIREITO. EXTINÇÃO. O direito de pleitear o reconhecimento do indébito tributário extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento indevido.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Nas razões de decidir, o órgão de primeira instância esclarece que a tese dos “10 anos – cinco mais cinco” só encontrava apoio na esfera judicial, pois na seara administrativa já vigorava o entendimento de que o prazo para repetição de indébito tributário terminava ao fim de 5 anos ocorridos entre o pagamento indevido (ou a maior) e o seu pedido.

Reforça que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do CARF, em julgamento realizado em 02/02/2010, julgou 120 processos (recurso repetitivo) mantendo o entendimento de que o prazo de que o prazo para pedir a restituição vence em cinco anos após o recolhimento indevido

Dessa forma, foi ratificado o entendimento do Despacho Decisório de que o direito de pleitear a restituição de indébito ocorrido entre 1989 e 1993 já estava extinto em 23/07/2002, data da solicitação.

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 1221/1284), a recorrente reitera os argumentos de primeira instância, em especial de que a contagem do prazo para se pleitear restituição, em casos de declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora da cobrança, começa da decisão do STF ou, neste caso, da Resolução do Senado que suspendeu a aplicação da norma legal.

Ao final requer:

DO PEDIDO

Diante do exposto, considerando que: (i) o pedido de restituição efetuado pela recorrente (sociedade por quotas de responsabilidade limitada) foi efetuado em 23/07/2002, antes de transcorridos cinco anos contados da publicação da IN SRF nº 63 de 24/07/1997, ocorrida aos 25/07/2002 (ato normativo que estendeu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7713/88 As demais sociedades); (ii) que o contrato social da recorrente e posteriores alterações não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado e (iii) que a recorrente no período de 1989 a 2002 não efetuou distribuição de dividendos ou lucros, conforme comprovam as declarações de imposto de Renda e o Balanço de 2002, que traz a individualização dos lucros dos anos de 1989 a 2002, com o que efetivamente suportou o ônus de tal tributo pago indevidamente, requer-se seja reformado o Acórdão recorrido, afastando-se os fundamentos utilizados em relação a decadência, acolhendo-se o presente recurso e por consequência deferindo-se o pedido de restituição dos valores pagos indevidamente a título de ILL, como medida de JUSTIÇA!

Em 07/04/2025, juntou aos autos Memorial pugnando pela aplicação da Súmula nº 91 do CARF, nos seguintes termos:

DO PEDIDO

Ante o exposto, requer-se a esta Egrégia 1ª Turma, 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF/MF/DF, em que foi designado Relator FERNANDO AUGUSTO CARVALHO DE SOUZA, que seja provido o recurso voluntário interposto pela recorrente, reconhecendo-se o direito à restituição de ILL - Imposto sobre Lucro Líquido, recolhidos indevidamente nos períodos de 23/07/1992 a 31/07/1992, agosto/1992, setembro/1992, outubro/1992, novembro/1992, dezembro/1992, janeiro/1993, fevereiro/1993, março/1993 e maio/1993, por estarem dentro do prazo decenal, consoante julgado trazido à colação e de conformidade com a Súmula 91 do CARF, para os devidos fins de direito.

É o relatório do essencial

VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão por que dele conheço.

MÉRITO

Basicamente, a tese do recurso apresentado pela Recorrente está pautado em um suposto equívoco da decisão de primeira instância que ratificou o Despacho Decisório que considerou decaído o direito creditório solicitado em pedido apresentado em 23/07/2002.

Sua alegação é de que o marco inicial do prazo decadencial de cinco anos para os pedidos de restituição do ILL pago indevidamente pelas sociedades limitadas é a data da publicação da IN nº 63, de 24 de julho de 1997.

Tanto a autoridade fiscal como a DRJ entendem que o prazo se esvai após 5 anos contados da data do fato gerador, ou seja, como o recolhimento se deu em 1989 e 1993, o direito da recorrente pleitear a restituição dos pagamentos indevidos a título de ILL extinguiu-se no máximo em 1998, com base nos artigos 165 e 168 do CTN.

O Pedido de Restituição (fls. 3/5) reivindicando o direito creditório corresponde ao pagamento de ILL, considerado inconstitucional pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058.

Em face dessa decisão do STF, o Senado Federal publicou a Resolução nº 82, em 18 de novembro de 1996.

Para a Recorrente o direito de pleitear a devolução de tributo pago indevidamente inicia-se a partir do momento em que o direito de pleitear passa a ser exercitável, conforme trecho de seu pedido de restituição:

6. Ressalte-se que o direito da requerente de pleitear a devolução do tributo pago indevidamente não está prescrito. entendimento do próprio Fisco quanto a matéria é o seguinte: - a contagem da prescrição/ decadência inicia-se a partir do momento em que o direito de pleitear a devolução do tributo passa a ser

exercitável. Melhor explicando, o contribuinte poderá pleitear a devolução do tributo a partir do momento em que o mesmo passou a ser considerado indevido. Conforme entendimento do Fisco, o termo inicial da prescrição ou decadência se dá nos seguintes casos:

- a) da publicação do acórdão em ADIN que declarou a inconstitucionalidade do tributo pelo STF; ou
- b) da publicação da Resolução do Senado Federal que atribui efeito "erga omnes" (direito estendido a todos) de decisão proferida entre as partes do processo pelo STF; ou
- c) da publicação de ato administrativo fiscal que reconhece como indevido o pagamento do tributo.

Posteriormente as cortes superiores analisaram a matéria sendo objeto de decisão pelo STF no julgamento do Re 566.621 (Rel. Min. Ellen Grecie), bem como pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, no julgamento do REsp nº 1.269.570, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques.

O entendimento firmado consagrou a tese do **“cinco mais cinco”**.

O prazo para o contribuinte pleitear/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, para os pedidos protocolados antes da vigência da Lei Complementar 118, de 2005, ou seja, de 09/06/2005, como no caso, é de cinco anos, conforme o artigo 150, §4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, previsto no artigo 168, I do mesmo CTN.

O acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) foi ementado da seguinte forma:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO –VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a *vacatio legis*, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de *vacatio legis* de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, a LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, §3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.

A mesma tese dos **“cinco mais cinco”**, acabou por ser sumulada na Súmula CARF nº 91, *verbis*:

Súmula CARF nº 91

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Dessa forma, por se tratar de pagamentos indevido de ILL, e sendo o pedido formulado pela recorrente ocorrido em 23/07/2002, ou seja, antes de 09/06/2005, aplicar-se o prazo decenal contados a partir do fato gerador.

No Pedido de Restituição, a Recorrente requer R\$ 3.297.171,75 (valor atualizado até 07/2002), conforme demonstrativo acostado ao processo, bem como junta cópias autenticadas dos DARFs objeto do pedido (fls. 08/23).

Assim, deve ser revista a contagem aplicada pela DRJ, aplicando-se em seu lugar a tese acima especificada, sumulada pelo CARF, dos “**cinco mais cinco**”.

Dessa forma deve-se conhecer que não houve decadência do Pedido de Restituição para os pagamentos efetuados entre 24/07/1992 até 31/12/1993.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, **DAR PROVIMENTO PARCIAL**, afastando a decadência para os pagamentos efetuados no período 24/07/1992 até 31/12/1993, determinando que os Autos sejam remetidos à Delegacia da Receita Federal do Brasil competente para exame do mérito do pedido de restituição, bem como dos valores envolvidos.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Fernando Augusto Carvalho de Souza