



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11610.016065/2002-85  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-003.750 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de fevereiro de 2019  
**Matéria** DECADÊNCIA. TESE CINCO MAIS CINCO. STJ. ILL  
**Recorrente** MARBOR MÁQUINAS DE COSTURA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 1991

ILL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. DECADÊNCIA. PRAZO DECENAL. JURISPRUDÊNCIA STJ E STF

Diante da interpretação da da pela Corte Especial do STJ, forçoso reconhecer a pacificação da questão no STJ, no sentido de que os pagamentos indevidos apresentados antes de 9 de junho de 2005, o prazo para o direito à repetição é de cinco mais cinco anos, contados da data do fato gerador.

*In casu*, tendo o contribuinte apresentado pedido de restituição de ILL em 24/07/2002, de valores referente a fato gerador ocorrido em março de 1991 (recolhimento efetuado em 30/04/1991), deve-se reconhecer o transcurso do prazo para pleitear essa devolução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário em razão da decadência. Vencida a Conselheira Bianca Felícia Rothschild que votou por afastar a ocorrência de decadência e manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte acima identificado contra o acórdão 16-16.572, proferido pela 2ª Turma da DRJ/SPO1, que, ao apreciar a manifestação apresentada, por unanimidade de votos, julgou-a improcedente.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

*Trata o presente processo de Pedido de Restituição (fl. 01) de valores do Imposto sobre o Lucro Líquido — ILL.*

*2. Por meio de Despacho Decisório (fls. 26 a 28) a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo decidiu não tomar conhecimento do Pedido de Restituição de fl. 01 por estar decaído o direito à restituição dos respectivos valores.*

*3. Cientificada do Despacho Decisório em 06/01/2003 (fl. 29 — verso), a contribuinte apresentou, em 28/01/2003, por seu procurador, manifestação de inconformidade (fls. 32 a 37), alegando, em síntese:*

*3.1 que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7.713/1988, reconhecendo como indevido todos os pagamentos efetuados a título de ILL pelas sociedades anônimas e, posteriormente, o Senado Federal publicou a Resolução nº 82/96 que suspendeu do ordenamento jurídico pátrio o referido artigo 35;*

*3.2 que, diante desse contexto, todos os pagamentos efetuados a título de ILL pelas sociedades anônimas foram considerados inconstitucionais gerando o direito a restituição daqueles valores;*

*3.3 que a Instrução Normativa SRF nº 63 de 24/07/1997 reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988 para as sociedades anônimas e estendeu, ainda, os efeitos da inconstitucionalidade para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, conforme é o caso da recorrente;*

3.4 que a publicação da IN SRF nº 63/1997 é fundamental, para o deslinde da questão, pois ela reconhece como indevido o pagamento de ILL pelas sociedades quotistas, assim sendo, é a partir da sua publicação que se inicia a contagem da prescrição;

3.5 que a SRF, a partir da publicação da IN nº 63/1997, passou a admitir como indevidos os pagamentos de ILL efetuados, inclusive para as sociedades de responsabilidade limitada, desta forma, o termo inicial para se contar a prescrição de 5 anos se iniciou da publicação da IN/SRF nº 63/1997, conforme entendimento já pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;

3.6 que segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e Parecer Cosit nº 04/1999, a contagem da prescrição inicia-se a partir do momento em que é reconhecido como indevido o tributo pago;

3.7 que o início da contagem da prescrição do pedido de restituição da requerente (sociedade quotista) se dá a partir da publicação de ato administrativo que reconheça caráter indevido da exação tributária, tendo em vista que não há julgamento do STF que declarou a inconstitucionalidade do ILL para as sociedades de responsabilidade limitada;

3.8 que o prazo prescricional para fins de restituição do ILL, recolhido indevidamente pela recorrente, conforme reconhecido pela IN/SRF nº 63/97, teve seu início em 25/07/1997, data em que foi publicada no Diário Oficial da União a mencionada IN nº 63/97, tendo como termo final o dia 24/07/2002 e que o requerimento de restituição foi protocolado no dia 24/07/2002, não estando, portanto, prescrito o direito da empresa recorrente de reaver os valores pagos indevidamente a título de ILL.

Na seqüência, foi proferido o acórdão recorrido, que julgou improcedente a manifestação apresentada, com o seguinte ementário:

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*

*Ano-calendário: 1991*

*ILL - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA.*

*O prazo para o contribuinte pleitear a restituição de tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal extingue-se após o decurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário.*

Ciente do acórdão recorrido em 11/04/2008 (fls. 90), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 28/04/2008 (fls. 91), tempestivamente, recurso voluntário, através de patrono legitimamente constituído, pugnando por provimento, onde apresenta seus argumentos.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Da Análise do Recurso Voluntário

O contribuinte recorre a este Conselho, suscitando, entre outras alegações, o equívoco da decisão que considerou decaído/prescrito o direito creditório por ele reivindicado em pedido apresentado em 24/07/2002, aduzindo 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, que reconheceu o direito à restituição em tela.

Defende que, de acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuinte e Parecer COSIT nº 4/99, a contagem do prazo inicia-se a partir do momento em que é reconhecido como indevido o tributo pago, o que só ocorreu com a publicação da referida IN 63, tendo em vista inexistir julgamento do Supremo Tribunal Federal e Resolução do Senado, no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do ILL para as sociedades de responsabilidade limitada.

Pois bem.

O direito creditório pleiteado no referido pedido de fls. 03 e ss., corresponde à pagamento indevido de ILL, em razão de declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058:

*"Ementa omissis*

*IMPOSTO DE RENDA RETENÇÃO NA FONTE ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76."*

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

*"Art. 1º. É suspensa a 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."*

Em que pese os argumentos do contribuinte, a matéria foi objeto de decisão do STF quando do julgamento do RE 566.621 - de relatoria da Ministra Ellen Gracie, bem como do STJ, em sede de recursos repetitivos, na apreciação do REsp nº 1.269.570, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques,;

O entendimento exarado por estas Cortes Superiores é no sentido de que 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 desse mesmo diploma. Consagrou-se assim, a tese dos 5 + 5.

O acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) restou assim ementado:

*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.*

Nesse sentido, a Súmula CARF 91 assim se expressou:

*“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.”*

Assim, em se tratando de pagamento indevido de ILL, e que o pedido formulado pela recorrente ocorreu em 24/07/2002, ou seja, antes de 9.6.05, deve-se aplicar o prazo decenal contados a partir do fato gerador.

No caso, sendo o pagamento efetuado em 30/04/1991, correspondente a fato gerador de março de 1991 (recolhimento efetuado em 30/04/1991), deve-se reconhecer que se encontra decaído o pedido por ele formulado em 24/07/2002.

### **Conclusão**

Com esses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso do contribuinte, em razão da decadência.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

## Declaração de Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild

### Preliminar - Decadência

Em relação à preliminar de decadência, o ilustre relator assim se posicionou em seu voto:

O direito creditório pleiteado no referido pedido de fls. 03 e ss., corresponde à pagamento indevido de ILL, em razão de declaração de inconstitucionalidade realizada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058:

"Ementa omissis

IMPOSTO DE RENDA RETENÇÃO NA FONTE ACIONISTA. O artigo 35 da Lei nº 7.713/88 é inconstitucional, ao revelar como fato gerador do imposto de renda na modalidade "desconto na fonte", relativamente aos acionistas, a simples apuração, pela sociedade e na data do encerramento do período-base, do lucro líquido, já que o fenômeno não implica qualquer das espécies de disponibilidade versadas no artigo 43 do Código Tributário Nacional, isto diante da Lei nº 6.404/76."

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

"Art. 1º. É suspensa a 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."

Em que pese os argumentos do contribuinte, a matéria foi objeto de decisão do STF quando do julgamento do RE 566.621 - de relatoria da Ministra Ellen Gracie, bem como do STJ, em sede de recursos repetitivos, na apreciação do REsp nº 1.269.570, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques,;

O entendimento exarado por estas Cortes Superiores é no sentido de que 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 desse mesmo diploma. Consagrou-se assim, a tese dos 5 + 5.

O acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) restou assim ementado:

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.

Nesse sentido, a Súmula CARF 91 assim se expressou:

“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.”

Assim, em se tratando de pagamento indevido de ILL, e que o pedido formulado pela recorrente ocorreu em 24/07/2002, ou seja, antes de 9.6.05, deve-se aplicar o prazo decenal contados a partir do fato gerador.

No caso, sendo o pagamento efetuado em 30/04/1991, correspondente a fato gerador de março de 1991 (recolhimento efetuado em 30/04/1991), deve-se reconhecer que se encontra decaído o pedido por ele formulado em 24/07/2002.

### **Divergência**

A posição adotada pelo ilustre relator é posição majoritária e uniforme nesta Turma, tendo meus votos, inclusive, endossado este posicionamento em outras oportunidades.

No entanto, amadurecendo a questão, ousou, com *data maxima venia*, em oferecer algumas reflexões sobre o assunto que me fizeram alterar minhas conclusões sobre o tema para casos específicos, como o ora em julgamento.

A questão que reclama solução reside em saber se o contribuinte decaiu ou não do direito de requerer a restituição/compensação do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro Líquido (IRRF/ILL), cujos pagamentos se deram em 30 de novembro de 1989, 30 de abril de 1990 e 30 de abril de 1991, considerando que tal pedido foi efetuado em 18 de Julho de 2002.

Entendo que a decadência não atingiu o direito da recorrente, merecendo ser reformado o acórdão recorrido.

O IRRF/ILL, previsto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, era tributo sujeito ao regime do lançamento por homologação, pois cabia ao contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, calcular e recolher o tributo devido, independentemente de qualquer iniciativa da autoridade administrativa, que apenas homologaria, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo obrigado.

A regra geral relativa ao prazo decadência para pedido de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação resulta da interpretação dos artigos 150, § 4º, 165, inciso I e 168, inciso I, todos do CTN, os quais estão assim dispostos:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...) §4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

"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;"

"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.

Da conjugação desses dispositivos legais conclui-se que, como regra, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte tem 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para requerer a restituição de exação indevidamente recolhida.

Ocorre, que para algumas hipóteses excepcionais, a jurisprudência, inclusive advinda da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem admitido um novo início de prazo decadencial, que não se confunde com o fato gerador da obrigação tributária.

Dentre as exceções consignadas pela jurisprudência, relevante destacar a declaração de inconstitucionalidade de norma tributária proferida pelo Supremo Tribunal Federal - STF, a expedição de Resolução do Senado Federal, prevista no artigo 52, inciso X, da Carta Fundamental ou, ainda, o reconhecimento, por parte do poder tributante, de que uma exigência tributária é indevida.

Pelo entendimento que sigo, a data em que ocorrer alguma dessas situações é o *dies a quo* do prazo para que o contribuinte peça a restituição de tributo indevidamente recolhido.

A título ilustrativo, cumpre destacar o acórdão CSRF/01-04.950, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, o qual está assim ementado:

DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à legalidade 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 a inconstitucionalidade de tributo;
- c) **da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.**

Recurso conhecido e improvido."

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Acórdão CSRF/01-04.950, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, julgado em 13/04/04)

A restituição pretendida no caso concreto está relacionada ao IRRF/ILL, previsto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88, nos seguintes termos:

"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.'

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Egrégio STF reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, especificamente no que se refere à expressão "o acionista".

Para conferir efeito *erga omnes* à decisão do STF, suspendendo a execução artigo 35 da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito à expressão "o acionista", o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996.

Assim, restou reconhecida a inconstitucionalidade da exigência do ILL para as sociedades por ações.

Para as demais empresas, que não as sociedades por ações, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 63, em 24/07/1997, em cujo artigo 1º está expresso que:

"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."

Portanto, a Instrução Normativa nº 63/97 reconheceu o caráter indevido da exigência do ILL para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, entre outras, desde que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previsse a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Perfilhando o posicionamento já defendido diversas vezes no âmbito deste Colegiado e diante do fato de que o pleito da recorrente está relacionado com recolhimentos efetuados por sociedade por cotas de responsabilidade limitada, entendo que o dia 25/07/97 - data de publicação da IN SRF nº 63 - marca o início do prazo decadencial para a busca da devolução dos valores recolhidos a título de IRRF/ILL pois é nesse momento que a Administração Tributária reconhece o caráter indevido do tributo para as demais empresas, que não as sociedades por ações.

### **Princípio da confiança na lei fiscal**

O professor Alberto Xavier traça preciosas lições de direito acerca da questão relativa ao termo inicial do prazo decadencial aplicável aos casos de reconhecimento de inconstitucionalidade de imposições fiscais, no seu *Do Lançamento — Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, 1998, página 97*. Confira-se o teor de seus ensinamentos, totalmente aplicáveis à hipótese dos autos:

***"Devemos, no entanto, deixar aqui consignada a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de***

***inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por in validade uma norma que até então nela vigorava com força de lei.***

*Precisamente porque gozava de presunção de validade e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos 'devidos'. O caráter 'indevido' dos pagamentos efetuados só foi revelado 'a posteriori', com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou o seu direito restituição. A contagem do prazo a partir da data a declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia 'erga omnes' não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas da própria Constituição, posto se tratar de consequência lógica da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade."*

Dessa forma, tendo em conta que a inconstitucionalidade da exigência de IRRF/ILL das sociedades por cotas de responsabilidade limitada somente foi expressamente reconhecida, pela União Federal (Fazenda Nacional), na data de publicação da Instrução Normativa nº 63/88, ou seja, dia 25/07/1997, dúvidas não devem restar que, naquele momento, começou a correr o prazo quinquenal de decadência para os contribuintes pleitearem a devolução dos valores indevidamente pagos por força do disposto no artigo 35 da Lei nº 7.713/88.

Em análise ao caso concreto, a recorrente protocolizou pedido de restituição em 18/07/2002, relativamente a recolhimentos efetuados no decorrer dos anos de 1989, 1990, 1991, portanto, ao meu ver, não há aferição de decadência.

Reconheço, no entanto, inclusive por vinculação obrigatória ao artigo 45 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (Portaria MF Nº 34 de 09 de junho de 2015) que, a partir da alteração de posicionamento do STJ relativo a esta matéria e, posterior, posicionamento do STF no RE 566.621, do STF, sob a sistemática do art. 543-B, §3º do CPC, houve alteração da jurisprudência deste colegiado, inclusive do CSRF que gerou, uma vez que pacificada a matéria, edição de Sumula CARF 91:

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.*

Entendo, no entanto, que no caso concreto, não seria caso de aplicação da Sumula 91 pelas especificidades que passo a detalhar abaixo.

### **Princípio da Segurança Jurídica- Jurisprudência recente do STF**

Recentemente, em junho de 2018, o Supremo Tribunal Federal, considerou a tese acima em ação protocolada antes da alteração de entendimento do STJ em 2004, por força do princípio da Segurança Jurídica, em voto do Ministro Dias Toffoli no ARE 951533. Vejamos:

No agravo regimental, defende-se, em síntese, que: 1) “o termo inicial do prazo prescricional da ação de repetição de indébito de tributo declarado inconstitucional deve ser a data da decisão desse Eg. STF”; 2) “a modificação na jurisprudência do STJ e dos TRF’s em matéria de prescrição não pode retroagir para considerar prescrita pretensão que não o era à época do ajuizamento da demanda”; 3) “o Poder Judiciário não pode se recusar a apreciar e aplicar lei superveniente ao julgamento nas instâncias ordinárias, reconhecadora do direito do contribuinte”.

(...)

Com a devida vênia, entendo que a tese de número 2 acima identificada merece ser acolhida, com base diretamente no princípio da segurança jurídica. Vejamos. Conforme consta dos autos, até o julgamento do EREsp nº 435.835/SC, acórdão publicado em 4/6/07, o STJ entendia que o prazo prescricional relativo à pretensão de restituição de tributo declarado inconstitucional tinha início a partir da data da declaração de inconstitucionalidade da exação pelo Supremo Tribunal Federal ou da resolução do Senado Federal. Com o julgamento daqueles embargos de divergência, a Corte Superior mudou sua jurisprudência, passando a consignar que, independentemente de declaração de inconstitucionalidade, deveria prevalecer, para efeito de fixação do prazo prescricional, a tese conhecida como “cinco mais cinco”, isto é, no caso de tributos sujeitos a homologação, cinco anos contados a partir do fato gerador mais cinco anos contados da data da homologação tácita.

Em face disso, interpôs-se o recurso extraordinário sob a alegação de afronta ao princípio da segurança jurídica, uma vez que a mudança jurisprudencial não teria sido acompanhada de qualquer espécie de regra de adaptação, passando a ser aplicada, de imediato, não só às ações movidas após o referido julgamento, mas também àquelas que já haviam sido ajuizadas, respeitando-se o prazo prescricional anteriormente consolidado. Desse modo, por força unicamente daquela guinada jurisprudencial, diversos contribuintes que já haviam ingressado em juízo e contavam com decisões favoráveis nas instâncias ordinárias – observando-se o prazo prescricional anterior – teriam visto suas pretensões ser automaticamente fulminadas, apesar de nunca terem ficado inertes. A parte ora recorrente é um desses contribuintes.

Resta saber se seria possível a Corte, em sede de recurso extraordinário, conceder, com base diretamente no princípio da segurança jurídica (confiança no tráfego jurídico e acesso à Justiça), espécie de provimento que, ao cabo, resulte em modulação temporal dos efeitos da decisão proferida pelo STJ no julgamento dos embargos de divergência.

É importante ter em mente que não se pleiteia, por meio da tese ora em discussão, a manutenção ad eternum do entendimento prevalecente na Corte

Superior anteriormente ao julgamento daquele caso paradigmático (EREsp nº 435.835/SC). O que se requer é que, com base diretamente no princípio da segurança jurídica, a mudança brusca da jurisprudência acerca do prazo prescricional não alcance a presente ação, a qual estava em curso na data do julgamento ou da publicação do acórdão (4/6/07), questão constitucional passível de análise em sede de recurso extraordinário.

(...)

Merece ser destacado que, de acordo com aquela orientação anteriormente prevalecente no STJ, o prazo prescricional da ação de repetição de indébito em que se discutia inconstitucionalidade de exação se iniciava com a declaração da inconstitucionalidade do tributo pelo Tribunal Pleno desta Corte, não só em sede de controle abstrato, mas também em sede de controle difuso.

(...)

Como bem salientou o Ministro Relator Gilmar Mendes, os marcos jurídicos para a contagem do prazo prescricional do direito do contribuinte estão dispostos no Código Tributário Nacional. Todavia, acertadamente ou não, o Superior Tribunal de Justiça, na interpretação dessas normas, criou um marco inicial de prazo prescricional diverso, qual seja, a data da declaração de inconstitucionalidade do tributo pelo STF em controle concentrado ou difuso. Nesse cenário, a aplicação imediata da nova jurisprudência do STJ fixando novos marcos prescricionais a partir de 2004 significou aplicar-se retroativamente a nova regra de contagem do prazo prescricional às pretensões já ajuizadas em curso, com ofensa, em meu entender, ao primado da segurança jurídica.

Por todo o acima, entendo que não há decadência no caso concreto.

Enfim, o contribuinte não tem culpa na demora do julgamento. Se tivesse sido julgado até 2004, data em que a jurisprudência foi radicalmente alterada pelos tribunais superiores, não haveria Sumula CARF 91 e o presente julgamento seguiria a jurisprudência da época.

Ressalto que este entendimento deve ser aplicado somente para processos em que a empresa constituída sob a forma de sociedade limitada possua contrato social em que não se preveja imediata disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros e cujo protocolo do pedido de restituição/compensação do ILL retido tenha se dado no prazo de cinco anos a contar da publicação da IN 63 de dia 25/07/1997, ou seja, pedidos protocolados até 25/07/2002.

Em resumo:

1. **Para as sociedades por ações:** 5 anos a contar de 19/11/1996 (data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82)

2. **Para as sociedades limitadas** cujo contrato social não prevê imediata da disponibilidade jurídica ou econômica dos lucros: 5 anos a contar de 25/07/1997 (data de publicação da IN SRF 63)

Desta forma, entendo que a tese a ser aplicada tem que ser a mais favorável ao contribuinte.

Processo nº 11610.016065/2002-85  
Acórdão n.º **1301-003.750**

**S1-C3T1**  
Fl. 162

---

Reforço, que o que se pretende, não seria a manutenção do entendimento do STJ anterior ao julgamento do EREsp nº 435.835/SC, mas apenas, que, em nome do princípio da segurança jurídica e da confiança na lei fiscal, que a alteração brusca da jurisprudência não alcance processos que já estavam em curso na data do julgamento do processo que alterou o entendimento já anteriormente pacificado.

(assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild