



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
QUARTA CÂMARA**

**Processo n°** 11610.016169/2002-90  
**Recurso n°** 154.312 Voluntário  
**Matéria** IRF/ILL  
**Acórdão n°** 104-23.004  
**Sessão de** 24 de janeiro de 2008  
**Recorrente** CIGNA SAÚDE LTDA.  
**Recorrida** 1ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**  
Exercício: 1989

**INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL** - Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo a contagem do prazo para a formulação do pleito de restituição ou compensação tem início na data de publicação do acórdão proferido pelo STF no controle concentrado de constitucionalidade; ou da data de publicação da resolução do Senado Federal que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida no controle difuso de constitucionalidade; ou da data de publicação do ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer período. O ILL das sociedades por quotas de responsabilidade limitada não foi alcançado pela Resolução nº 82 do Senado Federal, tendo o reconhecimento da ilegitimidade da incidência ocorrido com a edição da Instrução Normativa SRF n. 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97. Não tendo transcorrido lapso de tempo superior a cinco anos entre a data de publicação do referido ato e a data do pedido de restituição apresentado, deve ser afastada a decadência do direito de o contribuinte pleitear a restituição ou a compensação do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

**DEMAIS QUESTÕES - PENDÊNCIA DE JULGAMENTO** - Afastada a decadência e sendo esta a única matéria tratada até o momento, imprescindível o retorno dos autos à Primeira Instância, para julgamento das demais questões envolvidas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIGNA SAÚDE LTDA. *de S/*

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para afastar a decadência e determinar o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para enfrentamento do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Antonio Lopo Martinez e Maria Helena Cotta Cardozo, que mantinham a decadência.

*Maria Helena Cotta Cardozo*  
MARIA HELENA COTTA CARDOSO  
Presidente

*Gustavo Lian Haddad*  
GUSTAVO LIAN HADDAD  
Relator

FORMALIZADO EM: 11 MAR 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON MALLMANN, HELOISA GUARITA SOUZA e RENATO COELHO BORELLI (Suplente convocado). Ausente o Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL.

## Relatório

Em 25 de julho de 2002 a contribuinte acima mencionada ingressou com pedido de restituição dos recolhimentos efetuados a título de Imposto de Renda na Fonte sobre Lucro Líquido ("ILL"), de que trata o artigo 35 da Lei nº 7.713 de 1988, dispositivo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 172058/SC em 30 de junho de 1995.

Instruem o pedido da contribuinte o demonstrativo de fls. 65, a guia de recolhimento de fls. 28 e os documentos de fls. 08/27 e 29/64.

Nos termos do despacho decisório de fls. 68/69, a Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu o pedido por entender que ocorreu a decadência do direito do contribuinte de pleitear a restituição do crédito tributário, sob o fundamento de que teria transcorrido período superior a cinco anos entre os pagamentos indevidos e a apresentação do pedido de restituição. Para tanto, fundamentou-se nos artigos 150, §1º, 165, I e 168, I do Código Tributário Nacional, bem como no Ato Declaratório SRF nº 96 de 1999.

Contra referido despacho a requerente apresentou, em 17/01/2003, a impugnação de fls. 74/82, recebida como manifestação de inconformidade, cujas alegações foram assim sintetizadas pela autoridade julgadora de primeira instância:

"3. Irresignado, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 74 a 82, alegando em síntese que já estaria consolidado o entendimento no Conselho de Contribuintes de que o prazo decadencial é de ser contado a partir da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63/1997 - ato administrativo que reconheceu a inconstitucionalidade dessa cobrança.

4. Transcreve ementa de julgado do Egrégio Conselho de Contribuintes que corrobora o seu entendimento.

5. Alega que no contrato social da empresa na data do encerramento do período-base de apuração do ILL havia previsão de que a distribuição de dividendos somente se daria na forma deliberada em reunião de quotistas, não havendo previsão de que a referida distribuição se daria de imediato"

A 1ª Turma da DRJ/SPO I, por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade em decisão assim ementada:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1989

Ementa: ILL. RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida"

*Su*

Cientificada da decisão de primeira instância em 24/05/2006 (AR de fls. 123), e com ela não se conformando, a requerente interpôs, em 23/06/2006, o recurso voluntário de fls. 98/119, embasando sua irresignação, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça de manifestação de inconformidade, com ênfase para o precedentes deste C. Conselho de Contribuintes e do E. Superior Tribunal de Justiça.

É o Relatório.

8211

## Voto

Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD, Relator

O presente voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há arguição de preliminar.

Trata-se de pedido de restituição de ILL recolhido no ano de 1989 pela requerente, pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

Seu pleito foi indeferido pela autoridade *a quo* sob o fundamento da decadência do direito de restituir, uma vez que transcorridos mais de cinco anos entre o recolhimento indevido (30/04/1990) e a apresentação do pedido de restituição, protocolizado em 25 de julho de 2002.

O ILL foi instituído pelo artigo 35 da Lei nº 7.713/88, posteriormente declarado inconstitucional pelo plenário do STF relativamente às sociedades anônimas e às sociedades por quotas de responsabilidade limitada, neste último caso quando, segundo o contrato social, não dependia do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição. O *leading case* foi formado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 172.058/SC, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, em acórdão assim ementado:

**“Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Lucro Líquido. Sócio Quotista. Titular de Empresa Individual. Acionista de Sociedade Anônima. Lei nº 7.713/88, artigo 35.**

I - No tocante ao acionista o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, dado que, em tais sociedades, a distribuição dos lucros depende principalmente da manifestação da assembléia geral. Não há que falar, portanto, em aquisição de disponibilidade jurídica do acionista mediante a simples apuração do lucro líquido. Todavia, no concernente ao sócio-quotista, o citado art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, não é em abstrato, inconstitucional (constitucional formal). Poderá sê-lo, em concreto, dependendo do que estiver disposto no contrato (inconstitucionalidade material)”.

Constou ainda do julgado:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade de votos, em conhecer do recurso extraordinário para, decidindo a questão prejudicial da validade do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, declarar a inconstitucionalidade da alusão à “o acionista”, a constitucionalidade das expressões “o titular de empresa individual” e “o sócio quotista” salvo, no tocante a esta última, quando, segundo o contrato social, não

dependa do assentimento de cada sócio destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição.”

Como se tratava de decisão proferida pelo plenário do STF no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, sem, portanto, efeito *erga omnes*, o Senado Federal, após o recebimento de ofício do STF e no exercício da atribuição prevista no art. 49, X da Constituição Federal de 1988, promulgou a Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, publicada no DOU em 19 de novembro de 1996, suspendendo a execução do artigo 35 da Lei nº 7.713 de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida.

A Secretaria da Receita Federal, com vistas a dar efetividade à decisão do STF e a cumprir a resolução do Senado Federal, e com amparo no Decreto n. 2.194/1997, editou a Instrução Normativa n. 63, de 24 de julho de 1997, publicada no DO de 25 de julho de 1997, que estabeleceu:

“Art. 1º Fica vedada à constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.”

Assim sendo, ficou definitivamente reconhecida a ilegitimidade da incidência do ILL no caso de sociedades anônimas e de sociedades por quotas de responsabilidade limitada nas hipóteses em que o contrato social não previa a disponibilidade imediata dos lucros aos sócios quotistas.

Cinge-se a discussão no presente litígio à determinação de qual seria o marco inicial da contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do ILL, cuja exigência se ampara em lei declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Em regra, o prazo decadencial do direito à restituição de tributos indevidamente recolhidos encerra-se após o decurso do prazo de cinco anos contados da extinção do crédito tributário, a teor do que estabelecem os arts. 165, I e 168, I do CTN. E foi justamente por identificar a data do pagamento indevido como momento em que ocorreu a extinção do crédito tributário que a autoridade julgadora de primeira instância indeferiu o pedido formulado pela recorrente.

*Data máxima vénia*, tratando-se, como no caso dos autos, de direito decorrente de solução de situação conflituosa, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que sua fixação está intimamente ligada ao momento em que o imposto passou a ser indevido.

Até porque antes deste momento os pagamentos efetuados pela requerente decorriam de dispositivo legal colhido pela presunção de legitimidade, que seria afastada apenas com a publicação da Resolução n. 82 do Senado Federal ou da Instrução Normativa n. 63 da Secretaria da Receita Federal, conforme o caso.

Até decisão judicial ou administrativa em contrário, ao contribuinte cabe dobrar-se à exigência legal tributária. Reconhecida, porém, sua inexigibilidade, quer por decisão

judicial com efeito *erga omnes* quer por ato da administração pública, a partir de então estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o artigo 165 do CTN e iniciando a contagem do respectivo prazo decadencial.

Destarte, se por decisão legislativa e entendimento da administração tributária o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo, a reforma dessa decisão por ato do Poder Judiciário ou por reconhecimento da própria administração tem o efeito de deslocar o termo inicial do pleito à restituição do indébito para data de publicação do mesmo ato.

Assim, a regra geral segundo a qual o prazo decadencial do direito à restituição encerra-se após o decurso de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário deve ser afastada nas situações envolvendo conflito quanto à legitimidade da incidência, em que ocorre declaração de inconstitucionalidade pelo STF da lei em que se fundamentou o gravame ou reconhecimento pela administração tributária da não incidência do tributo, sendo que, nestes casos, é permitida a restituição dos valores pagos ou recolhidos indevidamente em qualquer período pretérito.

Em outras palavras, declarada a inconstitucionalidade - com efeito *erga omnes* - da lei que estabelece a exigência do tributo, ou editado ato da administração tributária que reconheça a sua não incidência, deverá este ser o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito à restituição de tributo recolhido em qualquer exercício pretérito.

É de lavra do ex-Conselheiro José Antonio Minatel, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, voto precursor nos Conselhos de Contribuintes a respeito do tema, a seguir parcialmente transrito:

“O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a solução definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a 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). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de solução jurídica com eficácia ‘*erga omnes*’, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.” (Acórdão nº 108-05.791, sessão de 13/07/1999)

Esse posicionamento encontra-se atualmente pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, assim ementado:

“**DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL** - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;

- b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.”

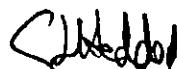
Nos casos em que o Supremo Tribunal Federal julga determinada norma inconstitucional em ação direita de inconstitucionalidade, no âmbito do chamado controle concentrado de constitucionalidade, o termo inicial para a contagem do prazo para restituição dos pagamentos indevidos é a data da publicação do respectivo acórdão, eis que a decisão, nesse caso, tem efeito *erga omnes*.

Por outro lado, quando a norma é declarada inconstitucional pelo STF em sede de recurso extraordinário, com produção de efeitos apenas *inter partes*, é necessária a edição de outro ato que estenda o efeito da decisão do STF a terceiros não envolvidos no processo em que se deu a declaração de inconstitucionalidade, o que no caso do ILL recolhido pelas sociedades por quotas de responsabilidade limitada se deu com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 63 de 1997, ocorrida em 25 de julho de 1997, já que a Resolução nº 82 do Senado Federal alcançou apenas as sociedades anônimas.

No caso em tela, o pedido de restituição foi protocolizado pela recorrente, pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade limitada, em 25 de julho de 2002, dentro, portanto, do prazo decadencial de cinco anos que se iniciou em 25 de julho de 1997, com a publicação Instrução Normativa SRF nº 63.

Em face do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário para AFASTAR a decadência do direito de pleitear da recorrente e, com vistas a evitar a supressão de instância de julgamento, DETERMINAR à autoridade julgadora de primeira instância que enfrente o mérito, e, a partir daí, dê regular andamento ao processo.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2008

  
GUSTAVO LIAN HADDAD