



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 11831.002747/2001-25  
**Recurso nº** 154.740 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-00.916 – 2ª Turma  
**Sessão de** 16 de agosto de 2010  
**Matéria** ILL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SPAL INDÚSTRIA BRÁSILEIRA DE BEBIDAS S/A.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 1990

**IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL.**

Nos casos de reconhecimento da não incidência de tributo, a contagem do prazo decadencial do direito à restituição ou compensação tem início na data da publicação do Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da data de publicação da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; ou da data da publicação de ato da administração tributária que reconhece caráter indevido de exação tributária. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito.

Assim, não tendo transcorrido entre a data da publicação da Resolução nº 82 do Senado Federal e a do pedido de restituição, lapso de tempo superior a cinco anos, é de se considerar que não ocorreu a decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido.

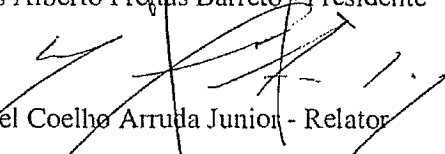
Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Francisco Assis de Oliveira Junior, Elias Sampaio Freire e Carlos Alberto Freitas Barreto que aplicavam os arts. 165 e 168 do CTN.

  
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

  
Manoel Coelho Arruda Junior - Relator

EDITADO EM: 07 DEZ 2010

Participaram, do presente julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Caio Marcos Candido, Gonçalo Bonet Allage, Julio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

## Relatório

Em 18 de Outubro de 2007, a então Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu acórdão de nº 106-16.560 [fls. 87 – 95] que, por maioria de votos, afastou a decadência do direito de pleitear a restituição pretendida pelo contribuinte e devolvendo os autos à DRJ de origem, para que se pronuncie quanto ao cabimento do pedido, tendo em vista que, nem autoridade de primeira instância nem a autoridade ora recorrida, analisaram o pedido do contribuinte por entenderem caduco o direito à restituição.

*IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – 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) Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido (Entendimento baseado no RE nº 141.231-0, Rel. Min. Francisco Rezek). Na espécie, trata-se de direito creditório decorrente da retirada do dispositivo do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista", do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução nº 82, do Senado Federal, publicada no DOU de 19/11/1996. Quando se trata de recolhimentos efetuados por sociedades por ação, 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 referida Resolução do Senado Federal. Tratando-se 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 nº 63, de 25/07/1997.*

*Decadência afastada*

Irresignada com tal decisão, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial [fls. 100 – 105], com fulcro no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais à época.

A r. PGFN argumenta que ao proferir a decisão supracitada, a então Sexta Câmara, teria contrariado os arts. 165, I, e 168, I, do CTN ao determinar a contagem do prazo decadencial para pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido, a partir da data de publicação da Instrução Normativa SRF nº 63/97.

Segundo a PGFN, o direito de o sujeito passivo pleitear a restituição total ou parcial de tributo pago indevidamente, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do Crédito Tributário.

Requer a Fazenda Nacional, o provimento do presente recurso, para reformar integralmente a decisão recorrida e restaurar o inteiro teor da decisão de primeira instância.

Em 10 de abril de 2008, o então Presidente da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em exame de admissibilidade, proferiu Despacho de nº 106154740-107 [fls. 106- 107], dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional por entender preenchidos os pressupostos de admissibilidade.

Ciente do acórdão e do Recurso Especial, o Contribuinte protocolizou, tempestivamente, contra-razões [fls. 111 - 124], que pugna pela manutenção da decisão ora recorrida, por entender que não existe controvérsias quanto aos fatos comprovados diante dos documentos acostados, assim como indubitável a não aplicação dos efeitos prescricionais e decadenciais, restando certo o direito à restituição do crédito em questão.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Foi interposto por parte legítima e está devidamente fundamentado. Quanto à divergência necessária à admissibilidade do recurso, passo a confrontar a decisão recorrida e o acórdão paradigma prolatado pelo Terceiro Conselho de Contribuintes [fls. 399, parágrafo 13].

Não obstante os argumentos utilizados pela d. Fazenda Nacional, entendo que o acórdão *a quo* provimento não merece quaisquer ressalvas. Para fundamentar o voto que aqui será proferido, colaciono os argumentos dispostos no recurso 156.944, prolatado pela então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

*Com a devida vênia do nobre relator da matéria, Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, permito-me divergir quanto a contagem do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de tributos e contribuições quando se trata de leis declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Entende, o Conselheiro Relator, que termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito de os contribuintes pleitearem a restituição de indébitos tributários é a data da extinção do crédito tributário que, no caso, o último, ocorreu no ano-calendário de 1990, extinguindo-se o direito no ano-calendário de 1995. Como o pedido só foi formalizado em 11/11/2001, encontrava-se o direito de pedir fulminado pela decadência*

*Com a devida vênia, não posso compartilhar com tal entendimento, pelos motivos abaixo expostos:*

*Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de restituição de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, nos termos do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, referentes ao período de apuração de 1989, cujo pagamento se deu em 1990, que a requerente entende ter recolhido indevidamente, bem como, qual seria o marco inicial da contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do imposto indevidamente pago nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Da análise do processo, nota-se que a suplicante entende que os pagamentos do Imposto Sobre o Lucro Líquido - ILL, que foram realizados com o fulcro no disposto no art 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no seu caso são indevidos, já que o artigo 35, anteriormente citado, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal para as sociedades anônimas e para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, cujo contrato social não contiver cláusulas específicas de distribuição de lucros no encerramento do exercício social, ou seja, quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento*

*(concordância) de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não seja a de distribuição.*

*Diante da declaração de inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja eficácia, em certas situações, foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº82/96, em 18/11/96, entende a suplicante que está enquadrado numa das situações em que a lei foi declarada inconstitucional, já que a sua sociedade está estruturada em sociedade anônima, razão pela qual o início do prazo decadencial deve ser contado a partir da data da publicação da Resolução do Senado nº82, qual seja 18/11/96.*

*É sabido, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal ao se manifestar no julgamento do RE nº 172.058/SC, tendo como Relator o Ministro Marco Aurélio, declarou que em certas situações o artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/88 é inconstitucional, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:*

*"EMENTA Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Lucro Líquido. Sócio Quotista. Titular de Empresa Individual. Acionista de Sociedade Anônima. Lei nº7.713/88, artigo 35.*

*I - No tocante ao acionista o art. 35 da Lei nº7.713, 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)"*

*Diz ainda o 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".*

*Assim, é líquido e certo, que o Supremo Tribunal Federal, 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, bem como para as sociedades por quotas*



*de responsabilidade limitada, quando não há, no contrato social, cláusula para a destinação e distribuição do lucro apurado.*

*Desta forma, neste processo cabe, inicialmente, a análise do termo inicial para a contagem do prazo decadencial para requerer a restituição de tributos e contribuições declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Em regra geral o prazo decadencial do direito à restituição de tributos e contribuições encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, ou seja, data do pagamento ou recolhimento indevido*

*Observando-se de forma ampla e geral é líquido é certo que já havia ocorrido à decadência do direito de pleitear a restituição, já que segundo o art 168, I, c/c o art 165 I e II, ambos do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição, nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo do tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, extingue-se com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da data de extinção do crédito tributário.*

*Nessa linha de pensamento, a autoridade administrativa da Receita Federal competente para analisar o pedido houve por bem indeferi-lo, por entender ter transcorrido o prazo legalmente previsto para a requerente pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente, operando-se, assim, a decadência;*

*Não há dúvidas, que o nosso sistema constitucional pátrio comporta duas formas de controle de constitucionalidade por parte do STF, quais sejam, (a) controle concentrado ou direto, por meio do julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade ou de constitucionalidade (ADIN e ADC), e (b) controle difuso ou indireto, por meio do julgamento dos casos específicos das partes litigantes, quando pode ser declarada incidentalmente a inconstitucionalidade da norma, inclusive em sede, por exemplo, de Recurso Extraordinário.*

*Na primeira situação, ou seja, no controle concentrado, a declaração de inconstitucionalidade atinge a todos, dando à decisão o chamado efeito erga omnes. Já no controle difuso, a declaração de inconstitucionalidade atinge apenas as partes envolvidas no caso.*

*Todavia, em se tratando de controle difuso (indireto), tem o Senado Federal à prerrogativa de estender a todos os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, atribuindo à decisão efeito erga omnes, tendo em vista que compete àquela casa, mediante a promulgação de Resolução, suspender total ou parcialmente a execução da norma declarada inconstitucional pelo STF (CF/88, art. 52, inc X).*

*O Plenário do STF, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 172 058-1/SC, declarou a inconstitucionalidade da cobrança do imposto nos termos do artigo 35 da Lei nº 7.713/88 em relação aos acionistas, tendo o Senado Federal, por meio da Resolução nº 82/96, publicada em 19/11/96 e republicada em 22/11/96,*

levado a efeito a suspensão da execução da expressão "o acionista" contida na referida lei.

Ora, a Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei. Por outro lado, sendo esta Lei considerada inconstitucional. Ou seja, reconhecida que a exação não era devida, nada mais justo que haja a restituição do pagamento indevido.

Esta é a matéria dos autos, razão pela qual se faz necessário um exame mais detalhado sobre a decadência do direito de pedir quando se retira do mundo jurídico determinada lei. Nesta linha de pensamento, com todo o respeito aos que pensam de forma diversa, entendo, que neste caso específico, que o termo inicial não poderá ser o momento da extinção do crédito tributário pelo pagamento, já que a fixação do termo inicial para a apresentação do pedido de restituição está estritamente vinculada ao momento em que o imposto passou a ser indevido. Até porque, antes deste momento os pagamentos efetuados pela requerente eram pertinentes, já que em cumprimento de ordem legal. Em outras palavras quer dizer que, antes do reconhecimento da improcedência do imposto, tanto a fonte pagadora quanto o beneficiário agiram dentro da presunção de legalidade e constitucionalidade da lei.

Isto é, até a decisão judicial ou administrativa em contrário, ao contribuinte cabe dobrar-se à exigência legal tributária. Reconhecida, porém, sua inexigibilidade, quer por decisão judicial transitada em julgado, quer por ato da administração pública, sem sombra de dúvidas, somente a partir deste ato estará caracterizado o indébito tributário, gerando o direito a que se reporta o artigo 165 do C.T.N.

Porquanto, se por decisão do Estado, pólo ativo das relações tributárias, o contribuinte se via obrigado ao pagamento de tributo até então, ou sofrer-lhe as sanções, a reforma dessa decisão condenatória por ato do Poder Judiciário ou da própria administração, tem o efeito de tomar o termo inicial do pleito à restituição do indébito à data de publicação do mesmo ato.

Portanto, na regra geral o prazo decadencial do direito à restituição encerra-se após o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento ou recolhimento indevido. Sendo exceção a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal 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 legal 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.

Nesta linha de raciocínio, a solução mais adequada nestes casos é a do reconhecimento do prazo de cinco anos da data da



*publicação da Resolução do Senado Federal que concede efeito erga omnes e ex tunc à declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, já que a publicação da decisão do STF a proclamaria a inconstitucionalidade do art. 35, da Lei nº 7.713, de 1988, teve, apenas, o condão de gerar efeitos imediatos inter partes.*

*Por outro lado, também não tenho dúvida, 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, a princípio, será o termo inicial para o início da contagem do prazo decadencial do direito à restituição de tributo ou contribuição, porque até este momento não havia razão para o descumprimento da norma, conforme jurisprudência desta Câmara*

*Ora, se para as situações conflituosas o próprio CTN no seu artigo 168 entende que deve ser contado do momento em que o conflito é sanado, seja por meio de acórdão proferido em ADIN, seja por meio de edição de Resolução do Senado Federal dando efeito erga omnes a decisão proferida em controle difuso; ou por ato administrativo que reconheça o caráter indevido da cobrança.*

*Este é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes e na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se constata no Acórdão CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, cuja ementa se transcreve abaixo:*

**"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."*

*Admitir entendimento contrário é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que à Administração Tributária não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, determinando-se ao contribuinte socorrer-se perante o Poder Judiciário. O enriquecimento do Estado é ilícito porque é feito às custas de lei inconstitucional.*

*Desta forma, no caso em litígio, não tenho dúvidas em afirmar que somente a partir da publicação da Resolução do Senado nº 82 (18/11/96) surgiu o direito da requerente em pleitear a restituição do imposto pago indevidamente, porque esta*

*Resolução estampa a inconstitucionalidade da lei e o reconhecimento pela não-incidência do Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL.*

*Definitivamente, o imposto sobre o lucro líquido - art. 35 da Lei n.º 7.713/88 - foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal na Sessão Plenária de 30/06/95, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 13/10/95 e a Resolução do Senado n.º 82, foi publicada em 18/11/96. Como se vê o pedido de restituição, datado de 11/11/2001, 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 Resolução do Senado que declarou a inaplicabilidade da lei na cobrança do imposto.*

*Assim sendo, entendo que não ocorreu a decadência do direito de pleitear a restituição já que o ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária ocorreu em 18 de novembro de 1996 e o pedido de restituição / compensação foi protocolado em 11 de novembro de 2001.*

*Entretanto, diante do entendimento aqui expressado, observa-se dos autos que a autoridade preparadora não analisou a pertinência do pedido, principalmente no tocante aos valores pleiteados, indeferindo-o tendo por caduco o direito à restituição, como também o colegiado julgador de primeira instância resolveu julgar improcedente a solicitação, face à decadência do direito de repetição dos indébitos pleiteados, o que implicou em que a matéria de mérito não fosse objeto de análise por parte do decisor a quo.*

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

*Diante do conteúdo dos autos, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça voto no sentido de DAR provimento ao recurso para afastar a decadência do direito de pleitear restituição e determinar o retomo dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para enfrentamento do mérito.*

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional.

É o voto.

Manoel Coelho Arruda Junior