MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº.	:	13116.001381/2001-88
Recurso nº.	:	146.908
Matéria	:	IRF/ILL - Ex(s): 1989 a 1992
Recorrente	:	LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.
Recorrida	:	4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de	:	23 de março de 2006
Acórdão nº.	:	104-21.501

IMPOSTO DE RENDA SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - Conta-se a partir da data da publicação da Resolução do Senado Federal nº. 82/96, que ocorreu em 19 de novembro de 1996, o prazo para a apresentação de requerimento para restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido (ILL), inclusive para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann (Relator), Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Meigan Sack Rodrigues e Oscar Luiz Mendonça de Aguiar, que afastavam a decadência. Os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo votaram pela conclusão. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Remis Almeida Estol.

MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

Processo nº. : 13116.001381/2001-88
Acórdão nº. : 104-21.501

REMIS ALMEIDA ESTOL
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Processo nº. : 13116.001381/2001-88
Acórdão nº. : 104-21.501

Recurso nº. : 146.908
Recorrente : LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA.

RELATÓRIO

LABORATÓRIO TEUTO BRASILEIRO LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ sob o nº. 17.159.229/0001-76, com domicílio fiscal no município de Anápolis, Estado de Goiás, à VP 7 D – MODULO 11, QUADRA 13 – Bairro DAIA, jurisdicionado a DRF em Anápolis - GO, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 73/83, prolatada pela Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 86/99.

O requerente apresentou, em 23/11/01 pedido de restituição de Imposto sobre o Lucro Liquido - ILL, relativo aos anos-base (períodos de apuração) de 1989 a 1992, cujos valores corrigidos somam a importância de R$ 29.787,54.

De acordo com a Portaria SRF nº. 4.980/94, a DRF em Anápolis - GO, apreciou e concluiu que o presente pedido de restituição é improcedente, com base na argumentação de que o prazo de cinco (cinco) anos para o exercício do pedido de restituição, não foi observado pela contribuinte, haja vista que o seu termo inicial é contado a partir da extinção do crédito tributário, ou seja, do pagamento ou recolhimento indevido, nos termos dos artigos 165, I e 168, I, do Código Tributário Nacional. Entendendo que o direito de pleitear a restituição/compensação está decaído, já que os valores objeto da solicitação foram recolhidos durante o período de 1989 a 1992 e o pedido foi protocolizado em 23/11/01. Desta forma, a autoridade administrativa indeferiu o pedido de restituição.

Irresignado com a decisão da autoridade administrativa singular, o requerente apresenta, tempestivamente, em 04/02/04, a sua manifestação de inconformismo

de fls. 52/61, instruído com os documentos de fls. 62/65, solicitando que seja revisto a decisão para declarar procedente o pedido de restituição, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que o requerente pleiteou, por meio do presente processo administrativo, cuja protocolização se deu junto a DRF/Anápolis/GO em 23 de novembro de 2001, a restituição de valores recolhidos a maior a título de Imposto de Renda Retido na Fonte, calculados com base no Lucro Líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento de cada período-base, relativamente ao período de 1989 a 1992;

- que ditos valores foram pagos em face do disposto no art. 35 da lei nº 7.713/88, que teve sua execução suspensa pela Resolução nº 82/1996, do Senado Federal, em decorrência de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 172.058/SC. Todavia, tal suspensão se deu apenas no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida, alcançando, portanto, somente as sociedades por ações;

- que se esclareça que o reconhecimento e a extensão da inconstitucionalidade, no que alude às demais sociedades, veio pela via administrativa, mais precisamente com a edição da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97, que vedou a constituição de créditos tributários concernente ao ILL no tocante às sociedades anônimas e "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";

- que assim, os valores pagos segundo o art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, declarado inconstitucional, passaram a ter caráter de tributo pago indevidamente, restando, portanto, aos contribuintes o direito às restituições de tais créditos;

- que nestes casos, o correto, aliás, seria a administração por sua própria iniciativa (*ex officio*), devolver o que sabe não lhe pertencer, e não o contribuinte ter que solicitar. Todavia, como não há tecnologia jurídica autorizadora para o mister, restou ao contribuinte a alternativa de requerê-la administrativamente. No entanto, o certo é que este só poderia assim proceder a partir do momento em que adquiriu o direito de pedir a devolução daquilo que pagou indevidamente, o que só ocorreu com a edição da IN SRF nº 63/97. Portanto, é claro que o *dies a quo* para contagem do prazo de decadência do direito restituitório só pode ser o da data em que foi editada tal norma. É, indubitavelmente, somente a partir daí que começa a contagem do qüinqüênio decadencial/prescricional;

- que não pairam dúvidas, pois, que no caso característico do ILL existem duas datas que servem como marco inicial para contagem do prazo qüinqüenal da decadência/prescrição, quais sejam: a) para as sociedades anônimas a da Resolução nº 82 do Senado Federal, de 18/11/96, cujo termo inicial operou-se em 18/11/01; e, para as sociedades limitadas a da IN SRF nº 63, de 25/07/97, onde o *dies a quem* se quedou finalizado em 24 de junho de 2002.

Após resumir os fatos constantes do pedido de restituição e as razões de inconformismo apresentadas pelo requerente, a Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, resolveu julgar improcedente a reclamação apresentada contra a Decisão da DRF em Anápolis - GO, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a decisão de primeira instância indeferiu o pedido da recorrente fundamentada nos artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional e legislação tributária complementar, por entender que o direito de pedir a restituição do suposto indébito, relativo aos valores do ILL recolhidos no período de 1989 a 1992, já havia sido alcançado pelo instituto da decadência;

- que indubitavelmente, o prazo para se pleitear restituição ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido ou com base em lei declarada

inconstitucional pelo STF, inicia-se na data do pagamento, conforme disposição contida no art. 165, inciso I, combinada com o art. 168, *caput*, e inciso I, todos do Código tributário nacional;

- que dentre as três categorias de sujeito passivo apontadas pelo dispositivo legal, o pleno do Supremo tribunal Federal, no julgamento do aludido RE 172.058/SC, reconheceu a inconstitucionalidade da expressão o acionista, a constitucionalidade da expressão titular de empresa individual e quanto ao sócio quotista, que interessa no presente processo, declarou a constitucionalidade, em interpretação conforme a Constituição, "quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelo sócio, do lucro líquido apurado ao final do período-base".

- que em decorrência da decisão da Corte Constitucional, o Senado Federal houve por bem suspender a execução do citado art. 35, da Lei nº 7.713, de 1988, ao editar a Resolução nº 82 de 18/11/96, apenas no que diz respeito à expressão o acionista, pois, no tocante ao sócio quotista, a interpretação dada conforme a Constituição, sem redução de texto, efetivada pelo STF, leva a análise para o caso concreto, observando-se a especificidade do contrato social de cada sociedade;

- que visando a dar efetividade a tais comandos, e tendo como suporte de validade o Decreto 2.194, de 07/04/97, que se fundava no art. 77 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 63, de 24/07/97, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativos e judiciais, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal;

- que assim, a aludida IN SRF nº 63/97 não pode ser interpretada de forma a que reste ampliada à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF. Nesse sentir, o alcance da norma legal contida no parágrafo único do art. 1º da IN SRF 63/97 – que veda a constituição de crédito tributário relativo ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, quando o contrato social não previa a sua disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata

ao sócio – deve ser buscado na própria jurisprudência do STF, a qual, desde a apreciação do RE 172.058/SC, é uníssona acerca de tal ponto;

- que toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que somente será inconstitucional a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido quando o contrato social for omisso sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-á o Código tributário Comercial, e por decorrência a solução adotada para a expressão os acionistas, ou quando o contrato preveja, destinação dos lucros, independentemente da manifestação dos sócios, outra que não a sua distribuição.

A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1989, 1990, 1991, 1992

Ementa: Restituição - ILL.Decadência.

O prazo para pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, pelo pagamento.

Solicitação Indeferida."

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/01/05, conforme Termo constante às fls. 84/85, e, com ela não se conformando, o requerente interpôs, em tempo hábil (16/02/05), o recurso voluntário de fls. 86/99, instruído pelos documentos de fls. 100/130, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça de manifestação de inconformidade.

É o Relatório.

Processo nº. : 13116.001381/2001-88
Acórdão nº. : 104-21.501

VOTO VENCIDO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

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

Como se vê do relatório, cinge-se a discussão do presente litígio em torno de restituição de imposto sobre o lucro liquido, que o 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, bem como quando a própria administração tributária reconhece a não incidência de determinado tributo.

Da análise do processo, nota-se que o suplicante entende que os pagamentos do Imposto Sobre o Lucro Líquido 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, no que diz respeito à expressão "o

acionista", foi suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82/96, em 18/11/96, entende o suplicante que está enquadrado numa das situações em que a lei foi declarada inconstitucional, já que a sua sociedade está estruturada em sociedade por quotas de responsabilidade limitada e não houve a efetiva distribuição do lucro líquido auferido no período aos sócios quotistas, razão pela qual o início do prazo decadencial deve ser contado a partir da data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97.

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 ou reconhecidos como indevidos pela própria administração tributária.

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.

Diz o Código Tributário Nacional:

"Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

(...).

165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for à 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;"

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

"Art. 900. O direito de pleitear a restituição do imposto extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

I – da data do pagamento ou recolhimento indevido;"

Entretanto, no caso dos autos, se faz necessário um exame mais detalhado da matéria, ou seja, se faz necessário verificar de forma específica se em casos de declaração de inconstitucionalidade de lei pelo supremo tribunal ou quando a administração tributária reconhece a não incidência de determinado tributo, o prazo decadencial, para pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, seguiriam a regra geral acima mencionada.

Assim, com todo o respeito aos que pensam de forma diversa, entendo, que neste caso específico, 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 pelo requerente eram pertinentes, já que em cumprimento de ordem legal. Em outras palavras quer dizer que,

antes do reconhecimento da improcedência do imposto, o suplicante agiu 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 da própria administração, tem o efeito de tornar o termo inicial do pleito à restituição do indébito a data de publicação do mesmo ato.

Não há dúvidas, que 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 à 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.

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* á 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.

A regra básica é a administração tributária devolver o que sabe que não lhe pertence, a exceção é o contribuinte ter que requerê-la e, neste caso, só poderia fazê-la a partir do momento que adquiriu o direito de pedir a devolução.

No caso específico questionado nos autos, qual seja, ILL de sociedade por quotas, não alcançada pela Resolução nº 82/96, do Senado Federal, a contagem do termo inicial da decadência do direito de pleitear restituição ou compensação deve ser a data da publicação da IN SRF nº 63, de 24/07/97.

Assim, é de se dar razão ao pleito do recorrente, no aspecto da decadência do direito de pleitear restituição de indébito tributário, pelas razões abaixo.

Após sucessivos questionamentos judiciais, por parte de um sem número de contribuintes, acerca da incidência do aludido imposto, junto às várias esferas do Poder Judiciário, a questão finalmente chegou ao Excelso Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº 172.058-SC, que, em sessão de julgamento pelo Tribunal Pleno, na data de 30 de junho de 1995, houve por bem declarar a inconstitucionalidade, em certas situações, do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988.

É conclusivo, 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 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)".

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 7.713788, 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".

Observa-se, que toda a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que somente será inconstitucional a exigência do imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido quando o contrato social for omisso sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-á o Código Comercial, e por decorrência a solução adotada para a expressão os acionistas, ou quando o contrato preveja, destinação dos lucros, independentemente da manifestação dos sócios, outra que não a sua 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 n.º 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.

Por outro lado, em decorrência de tal decisão, o Senado Federal, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 52, inciso X, da Constituição Federal editou a Resolução

nº 82, de 18/11/96, que suspendeu a execução do artigo 35 da referida Lei Federal nº 7.713, de 1988, nos seguintes precisos termos:

> "O Senado Federal resolve:
>
> Art. 1º É suspensa à 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. 2 º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.
>
> Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário."

Não há dúvidas, nos autos, que os valores foram pagos em face do disposto no art. 35 da lei nº 7.713/88, que teve sua execução suspensa pela Resolução nº 82/1996, do Senado Federal, em decorrência de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, tal suspensão se deu apenas no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contido, alcançando, portanto, somente as sociedades por ações.

Entretanto, não tenho dúvidas de que o reconhecimento e a extensão da inconstitucionalidade, no que alude às demais sociedades, veio pela via administrativa, mais precisamente com a edição da Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97, publicada no DOU de 25/07/97, que vedou a constituição de créditos tributários concernente ao ILL no tocante às sociedades anônimas e "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", ou seja, a administração da Secretaria da Receita Federal preocupada e visando dar efetividade à decisão do Supremo Tribunal, bem como cumprir a decisão do Senado Federal, e tendo como suporte de validade o Decreto nº 2.194, de 07/04/97, o qual dispõe em seu artigo 1º que "Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada

originalmente ou mediante recurso extraordinário.", o Secretário da Receita Federal editou, em consonância com o julgado do Supremo Tribunal Federal, a Instrução Normativa nº 63, de 24/07/97, com a finalidade de evitar litígios em processos administrativos, sobre as matérias tidas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, que diz:

> "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."

Desta forma, no caso em análise, não tenho dúvidas em afirmar que somente a partir da publicação da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº. 63, de 24 de julho de 1997 (DOU de 25 de julho de 1997) surgiria o direito do requerente em pleitear a restituição do imposto sobre o lucro líquido, porque esta Instrução Normativa estampa o reconhecimento da Autoridade Tributária pela não-incidência 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, situação não abrangida pela Resolução do Senado Federal nº 82/96.

É cristalino, que a Resolução do Senado Federal nº 82/96, abrangeu, somente, as sociedades anônimas (expressão acionistas), não afetando as demais sociedades, fato este, somente, reconhecido pela IN SRF 63/97.

Ora, o prazo decadencial do direito de pleitear a repetição do indébito, no caso de tributo declarado inconstitucional, inicia-se no momento em que a exação é reconhecida como indevida.

Em conclusão entendo que 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 de ato da administração tributária que reconheça a não incidência do tributo. Permitida, nesta hipótese, a restituição ou compensação de valores recolhidos indevidamente em qualquer exercício pretérito. Tratando-se do ILL de sociedade por quotas, não alcançada pela Resolução nº 82/96, do Senado Federal, o reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF nº 63, publicada no DOU de 25/07/97.

Assim sendo, entendo que não ocorreria à decadência do direito de pleitear a restituição, se fosse o caso, em discussão, já que a publicação do ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária ocorreu em 25 de julho de 1997 e o pretenso pedido foi protocolado em 23 de novembro de 2001.

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 retorno a DRJ de origem para enfrentamento do mérito.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006

NELSON MALLMANN

Processo nº. : 13116.001381/2001-88
Acórdão nº. : 104-21.501

VOTO VENCEDOR

Conselheiro REMIS ALMEIDA ESTOL, Redator-designado

Em que pese o respeito e admiração que dedico ao ilustre relator, vou me permitir discordar de seu posicionamento quanto ao termo inicial da decadência, envolvendo pedido de restituição do ILL das sociedades por quotas de responsabilidade por ele tida, como sendo a data da Instrução Normativa n. 63/1997.

De antemão, deixo consignado que as decisões do STF traduzidas no controle da constitucionalidade de leis somente se aplicam a todos os contribuintes se decididas em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade. É que neste caso, o controle concentrado, como o próprio nome diz, tem por objetivo evitar diversas decisões conflitantes sobre uma mesma norma.

Mas, por outro lado, não se pode esquecer que nos casos de controle difuso, desde que haja superveniente Resolução do Senado Federal suspendendo a execução de lei declarada inconstitucional, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (art. 52, X, da Constituição Federal), também passa a ter eficácia *erga omnes*.

É o que ocorreu no caso do art. 35, da Lei n. 7.713/88 quando, após o julgamento do STF, o Senado Federal expediu a Resolução n. 82, de 18 de novembro de 1996, suspendendo parcialmente a execução do dispositivo enfocado.

Por essa razão, tenho que somente a partir da publicação da aludida Resolução, em 19 de novembro de 1996, é que ficaram caracterizados como indevidos os pagamentos relativos ao ILL, o que é corroborado por farta jurisprudência deste Conselho.

Devo esclarecer aderi a essa jurisprudência após muita reflexão e, principalmente, pela gravidade do motivo (inconstitucionalidade), apesar de convencida de que os pilares de sustentação dos prazos decadenciais é que não se suspendem, não se interrompem e, muito menos, que recomecem.

Salvo essa hipótese, mantenho firme minha posição na linha da regra geral, ou seja, que o prazo decadencial para repetir indébito se inicia com a extinção do crédito tributário, que corresponde à data do pagamento, nos exatos termos do art. 168 combinado com art. 165, ambos do Código Tributário Nacional.

Basicamente é por esses motivos que não vejo como deslocar o termo inicial da decadência do direito de pleitear a restituição do ILL, recolhido nos termos do art. 35 da Lei n. 7.713/88, para a data da edição da IN n. 63/97, mesmo em relação ás sociedades constituídas por quotas de responsabilidade limitada.

Mas não é só, o fato é que o voto do relator Ministro Marco Aurélio, no Recurso Extraordinário nº. 172.058, julgado pelo Supremo Tribunal Federal e que ensejou a edição da Resolução do Senado, também enfrentou o tema em relação com enfoque nas sociedades limitadas, nas mesmas condições trazidas na Instrução Normativa n. 63/97 (indisponibilidade imediata do lucro líquido aos sócios), vejamos:

> **"Instrução Normativa SRF, n.º 63, de 24 de julho de 1997.**
> **DOU de 25/07/1997, pág. 16041**
>
> Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica.
>
> O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado n.º 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto n.º 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:

> 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 n.º 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.
>
> Art. 2º Ficam os Delegados e Inspetores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.
>
> Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.
>
> Art. 4º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.
>
> Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.
>
> Art. 6º Revoga-se as disposições em contrário."

Uma simples leitura da Instrução Normativa faz concluir que seus termos não passam de mero comando dirigido à própria administração, com o único propósito de instrumentalizar a conduta dos Auditores Fiscais que atuam em atividade vinculada, jamais se podendo estender seu alcance e/ou grandeza suficientes para marcar um novo marco inicial para contagem de decadência.

A natureza não constitutiva da IN nº. 63/97 é confirmada logo no comando primeiro (não constituição de crédito tributário), dirigido ás sociedades por ações e, logo em

seguida, estendendo a conduta, meramente administrativa, para as sociedades limitadas, nada mais do que isso.

Portanto, e até por uma questão de isonomia, tenho que o prazo decadencial para a restituição do ILL teve início na data da publicação da Resolução do Senado Federal nº. 82/1996, em 19/11/1996, inclusive para as empresas constituídas sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

Assim, com as presentes considerações e, novamente pedindo vênia ao ilustre relator, encaminho meu encaminho voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 23 de março de 2006

REMIS ALMEIDA ESTOL