



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Recurso nº. : 146.418
Matéria : ILL - Ano(s): 1990 a 1992
Recorrente : TURI - TRANSPORTE URBANO RODOVIÁRIO E INTERMUNICIPAL
LTDA. (DEN. DE TRANSETE -TRANSPORTE COLETIVO SETE
LAGOS LTDA.)
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 26 de abril de 2006
Acórdão nº. : 104-21.532

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 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, de 1996, do Senado Federal, o
reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF nº. 63,
publicada no DOU de 25/07/97. Assim, não tendo transcorrido entre a data
do ato da administração tributária 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.

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ART. 35 DA LEI Nº. 7.713, DE
1988 - SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA -
DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO STF - O art. 43 do
CTN estabelece que o fato gerador do imposto é a disponibilidade
econômica ou jurídica da renda. Assim, à falta de previsibilidade nos
contratos sociais das empresas, da imediata disponibilidade econômica ou
jurídica, pelos sócios, do lucro líquido apurado na data do encerramento dos
períodos-base, configura a inexistência do fato gerador do imposto sobre o
lucro líquido previsto no art. 35 da Lei nº. 7.713, de 1988.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - LEGITIMIDADE - O contribuinte na qualidade
de sujeito passivo responsável pela retenção e recolhimento do Imposto
Sobre o Lucro Líquido (ILL), tem legitimidade para formalizar pedido de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

restituição, desde que comprove que o respectivo imposto foi recolhido indevidamente.

Preliminares afastadas.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TURI - TRANSPORTE URBANO RODOVIÁRIO E INTERMUNICIPAL LTDA. (DEN. DE TRANSETE - TRANSPORTE COLETIVO SETE LAGOS LTDA.)

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a preliminar de ilegitimidade ativa e, por maioria de votos, a de decadência, vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maria Beatriz Andrade de Carvalho e Maria Helena Cotta Cardozo. No mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA
DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA 
ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

Recurso nº. : 146.418
Recorrente : TURI - TRANSPORTE URBANO RODOVIÁRIO E INTERMUNICIPAL
LTDA. (DEN. DE TRANSETE - TRANSPORTE COLETIVO SETE
LAGOS LTDA.)

RELATÓRIO

TURI - TRANSPORTE URBANO RODOVIÁRIO E INTERMUNICIPAL LTDA. (DEN. DE TRANSETE - TRANSPORTE COLETIVO SETE LAGOS LTDA.), contribuinte inscrita no CNPJ sob o nº. 24.996.746/0001-65, com domicílio fiscal na cidade de Sete Lagoas, Estado de Minas Gerais, à Rua Olavo Bilac, nº. 165 - Bairro Nossa Senhora da Piedade, jurisdicionada a DRF em Sete Lagoas - MG, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 127/132, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 152/167.

A requerente apresentou, em 24/01/00, pedido de restituição / compensação de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, correspondente aos anos-base (período de apuração) de 1990, 1991 e 1992, recolhidos via parcelamento entre abril de 1994 e fevereiro de 1999, cujos valores do pedido somam a importância de R\$ 138.484,55.

De acordo com a Portaria SRF nº. 4.980/94, a DRF em Sete Lagoas - MG, apreciou e concluiu que o presente pedido de restituição é improcedente, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que somente o sujeito passivo tem legitimidade para pleitear a restituição de imposto que lhe foi indevidamente retido;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

- que, no presente caso, o imposto de renda retido pela fonte pagadora incidu sobre o lucro distribuído aos sócios da empresa. De acordo com o § 4º, alínea "a", do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o imposto é considerado devido exclusivamente na fonte;

- que assim, quem sofreu o ônus do tributo foi à pessoa física, sendo a fonte pagadora responsável apenas pelo recolhimento do IRRF;

- que a contribuinte não é parte legítima para pleitear a restituição de IRRF, pois figura como responsável pela retenção e recolhimento por disposição legal, não tendo suportado o encargo. Caso o recolhimento tenha sido indevido, a parte legítima para requerer a restituição é a pessoa física;

- que mesmo que assim não fosse, outra questão que deve ser analisada é a legalidade da tributação prevista no art. 35 da Lei nº 7.713/88;

- que é preciso lembrar que a Instrução Normativa SRF nº 63/97 não trata de restituição, ou sequer de pagamento, indevido ou não, de tributo, mas tão-somente de lançamento, que, colimando a constituição de crédito tributário com fulcro na citada norma eivada de inconstitucionalidade, tenha sido efetuada ou esteja pendente de julgamento. Mais precisamente, a citada IN, relativamente à hipótese contemplada no *caput* de seu art. 1º, veda a constituição de créditos tributários, autoriza a revisão de ofício de lançamentos já efetuados e determina que, nos casos em que tais lançamentos tenham sido contestados administrativamente pelo contribuinte e ainda estejam pendentes de julgamento, as aplicações da lei declarada inconstitucional seja subtraída;

- 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

líquido quando o contrato social for omissivo 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;

- que, contudo, quando o contrato social preveja que a destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios a respeito, dá-se à situação configuradora da disponibilidade jurídica dos rendimentos, como bem apontou o Ministro Celso de Mello. Esse é exatamente o caso da recorrente, conforme cláusula XI da vigésima terceira alteração contratual (fl. 31), "in fine" dispunha que os resultados serão atribuídos aos sócios na proporção das quotas de capital que possuírem, podendo também os lucros, conforme decisão dos sócios, serem distribuídos aos quotistas ou ficarem em reserva na sociedade. Ou seja, possuía eles a disponibilidade jurídica sobre os lucros da empresa;

- que, portanto, sendo, no presente caso, constitucional a exigência do ILL, devido pela sociedade por quotas de responsabilidade limitada, torna-se indevido, também por esse motivo, o pedido de restituição dos recolhimentos, em virtude da ausência de indébito.

Irresignada com a decisão da autoridade administrativa singular, a requerente apresenta, tempestivamente, em 19/10/04, a sua Manifestação de Inconformismo de fls. 118/121, solicitando que seja revisto a decisão para que seja declarado procedente o pedido de restituição / compensação, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a Instrução Normativa 63 de 24/07/97 em seu art. 1º veda a constituição de créditos pela Fazenda Nacional relativo ao ILL, de que trata o Art. 35 da Lei nº. 7.713 em relação às sociedades por ações e o parágrafo único deste artigo estende a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

aplicação deste 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, e no Art. 2º. Autoriza os Delegados e Inspectores da Receita Federal a rever de ofício os lançamentos referente à matéria, alterando-os total ou parcialmente;

- que o contrato social da empresa previa que os resultados seriam, conforme decisão dos sócios, distribuídos aos sócios na proporção do capital social ou ficarem em reserva na sociedade. E, neste período não houve distribuição de lucros aos sócios;

- que como não houve a distribuição de lucros no período não ocorreu o fato gerador do tributo e muito menos o encargo do recolhimento foi suportado pelo sócio pessoa física que nunca se beneficiou dos lucros.

Após resumir os fatos constantes do pedido de restituição/compensação e as razões de inconformismo apresentadas pela requerente, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte - MG, resolveu julgar improcedente a reclamação apresentada contra a Decisão da DRF em Sete Lagoas - MG, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de início, cumpre esclarecer que se equivocou a interessada quanto ao alcance da Resolução do Senado Federal nº 82, de 1996. O referido ato apenas "Suspende, em parte, a execução da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão 'o acionista' contida no seu art. 35". Assim sendo, ela alcança apenas as sociedades anônimas, o que não é absolutamente o caso da interessada;

- que quanto à IN SRF nº 63, de 1997, que tem por base legal a Resolução

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

do Senado nº 82, de 1996, de fato ela não trata de direito creditório e sim de dispensa de constituição de crédito tributário;

- que mesmo que se abstraia do fato de que este processo trata de direito creditório, nem assim a requerente poderia se beneficiar de suas disposições. Para a dispensa de constituição do crédito tributário, em relação à sociedade não-anônima, o parágrafo único do art. 1º daquela IN exige a prova de que o contrato em vigor na data da ocorrência do fato gerador não preveja a imediata disponibilidade econômica ou jurídica ao sócio quotista. O despacho decisório, na fl. 113, esclarece que a disponibilidade jurídica dos rendimentos fica caracterizada, quando há previsão, no contrato social, de que a destinação do lucro líquido depende de disposição dos sócios a respeito. Tendo em vista a cláusula XI do contrato social da reclamante, considerou-se presente à hipótese de disponibilidade jurídica, razão pela qual não haveria afronta à IN SRF nº 63;

- que no julgamento do RE 172.058/SC, o relator, Ministro Marco Aurélio de Mello, deixou expresso que somente seria inconstitucional a exigência do tributo, quando o contrato social fosse omissivo sobre a distribuição dos lucros, ou quando o contrato previsse, independentemente da manifestação dos sócios, destinação dos lucros outra que não a sua distribuição;

- que a cláusula XI do contrato social da reclamante (fl. 31), ao dizer que “os resultados serão atribuídos aos sócios”, define, como regra geral, sua disponibilidade jurídica imediata. A cláusula diz, ainda, que tais lucros podem vir a ficar em reserva na sociedade, conforme decisão dos sócios. Portanto, de acordo com o contrato social da reclamante, a destinação diversa, que é exceção à regra geral, exige manifestação da vontade dos sócios. Essa situação, consoante voto do Ministro Marco Aurélio, caracteriza o fato gerador do imposto;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

- que quanto à legitimidade para receber a restituição do ILL retido dos sócios, a requerente, de fato, não a tem. A impugnante não ofereceu contra-razões para esse fundamento;

- que o art. 36 da Lei nº. 7.713, de 1988, estabeleceu que os lucros, tributados na forma do art. 35, não estariam sujeitos à incidência na fonte, quando da distribuição, ficando a ela sujeitos em caso de não-tributação na forma do art. 35. Em face dessa tributação, por serem os quotistas os contribuintes do imposto, a parte relativa ao ILL já deveria ter sido excluída dos lucros e dividendos, quando da efetiva distribuição, ou quando da sua incorporação ao capital social, por deliberação dos sócios, na qualidade de titulares da disponibilidade econômica ou jurídica;

- que pelo que dispõe o art. 165 do CTN, a interessada, na qualidade de sujeito passivo, responsável pela retenção e recolhimento do imposto, é parte legítima para postular a restituição do ILL, em caso de pagamento indevido ou maior que o devido. Entretanto, não sendo ela a contribuinte do referido imposto, e sim os quotistas, não lhe assiste, automaticamente, o direito à restituição ou compensação. Por força das disposições do art. 166 é indispensável à prova de haver a interessada assumido o ônus do imposto relativo a cada quotista, ou de estar por eles expressamente autorizada a pedir a restituição.

A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. LEGITIMIDADE. TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS FINANCEIRO.

A fonte pagadora, na qualidade de sujeito passivo responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto, tem legitimidade para formalizar pedido de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

restituição de ILL, devido exclusivamente na fonte, mas deve comprovar haver assumido o ônus tributário ou estar autorizada pelos que o suportaram.

Solicitação Indeferida.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 06/05/05, conforme Termo constante às fls. 136/137, com ela não se conformando, a requerente interpôs, em tempo hábil (07/07/05), o recurso voluntário de fls. 152/167, instruído com os documentos de fls. 168/187, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na peça de manifestação de inconformidade, reforçado, em síntese, pelas seguintes considerações:

- que por uma análise perfunctória da Cláusula XI da 23ª alteração contratual que vigia à época dos fatos geradores do ILL recolhido indevidamente pela recorrente, percebe-se que não obstante haver a possibilidade de distribuição de lucros aos seus sócios, há também a opção de que tais resultados possam permanecer em reserva da sociedade;

- que daí que, a fundamentação dos ilustres julgadores para desconsiderar a vedação prevista na IN/SRF nº. 63 quanto à constituição de crédito tributário referente ao ILL está equivocada, visto que nada impede que venha a recorrente destinar seus lucros para outros fins, como potenciais investimentos ou aumento do Capital Sócia.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

VOTO

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 líquido, 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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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 a 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, conforme o previsto na Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/97.

Inicialmente cabe esclarecer, que o pedido de restituição / compensação de Imposto sobre o Lucro Líquido - ILL, corresponde aos anos-base (período de apuração) de 1990, 1991 e 1992, recolhidos via parcelamento entre abril de 1994 e fevereiro de 1999, 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.

Na 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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 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;”

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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* à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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 da 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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 7.713/88, 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”.

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 omissivo sobre a distribuição dos lucros, pois no caso aplicar-se-á o Código Comercial, e por decorrência a solução adotada para a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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. 2º 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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 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.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

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, não tendo transcorrido entre a data do ato da administração tributária

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

(25/07/97) e a do pedido de restituição (26/01/00), 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.

No mérito, como mencionado anteriormente, as empresas que não se enquadram como sociedade anônima, deixarão de pagar o ILL, quando o contrato social vigente na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido, ao sócio cotista.

Da análise dos autos, não há dúvidas que o contribuinte é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, portanto, cabe o exame de seu enquadramento no disposto no parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 63, de 1997.

Ora, no caso em tela, é cristalino que o instrumento contratual vigente á época dos fatos, juntado aos autos às fls. 28/32, datado de 15/05/90, previa a possibilidade de distribuição de lucros aos seus sócios, porém, da mesma forma, previa a opção de que os lucros poderiam permanecer em reserva na sociedade, ou seja, não previa a distribuição imediata dos lucros, anualmente, quando da elaboração das demonstrações contábeis, em 31 de dezembro, conforme transcrição da cláusula abaixo:

“CLÁUSULA DÉCIMA PRIMEIRA - EXERCÍCIO FINANCEIRO

O ano social coincidirá com o ano civil ao fim do qual a 31 de Dezembro de cada ano, será levantado um balanço geral da sociedade obedecendo-se às prescrições técnicas e legais, ficando também facultado a qualquer tempo o levantamento de balanços intermediários. Os resultados serão atribuídos aos sócios na proporção de quotas de capital que possuírem, podendo também os lucros, conforme decisão dos sócios, serem distribuídos aos quotistas ou ficarem em reserva na sociedade.”

Portanto, conforme disposto no contrato social da empresa, de fato, não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13609.000039/00-94
Acórdão nº. : 104-21.532

possuíam os sócios quotistas a disponibilidade econômica ou jurídica imediata do lucro líquido da empresa, porque a sua distribuição era opcional.

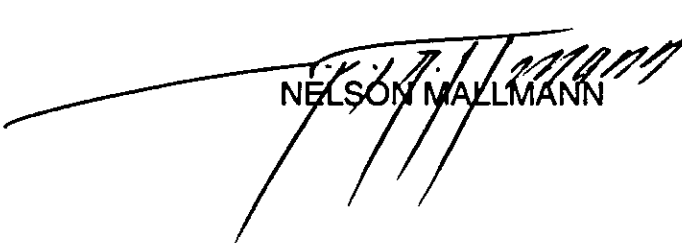
Ademais, no caso dos autos, a suplicante comprova através da Declarações de Imposto de Renda (fls. 182/187) que não houve nenhuma distribuição de lucros aos seus sócios durante o período questionado.

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.

Quanto a ilegitimidade ativa, ou seja, a legitimidade para receber a restituição do ILL, entendo que a razão está com a suplicante, já que o respectivo imposto não era imposto de fonte suportado pelos sócios, mas da própria pessoa jurídica que auferiu o lucro. Assim, não sendo o encargo / despesa suportado pelos sócios não vejo razão para a autorização para a repetição.

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 AFASTAR a decadência do direito de pleitear restituição e, no mérito, DAR provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à restituição / compensação do ILL pleiteado, cujo cálculo do valor a ser restituído/compensado será realizado pela autoridade executora do presente Acórdão.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006


NELSON MALLMANN