



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.000862/2001-29
Recurso nº. : 154.677
Matéria : IRF/ILL - Ex(s): 1990 a 1991
Recorrente : DANONE LTDA
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO – SP I
Sessão de : 07 DE NOVEMBRO DE 2007
Acórdão nº. : 106-16.593

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 141.331-0, 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. Assim, em se tratando de 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.

Decadência afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DANONE S/A.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir do recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à DRJ de origem para exame das demais questões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (relator) e Ana Maria Ribeiro dos Reis que negaram provimento ao recurso para reconhecer a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

decadência do direito de pedir do recorrente. Designada a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda para redigir o voto vencedor.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
PRESIDENTE


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 05 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROBERTA DE AZEREDO FERREIRA PAGETTI, LUMY MIYANO MIZUKAWA e GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Recurso nº : 154.677
Recorrente : DANONE S/A

RELATÓRIO

Nos termos do pedido de restituição e de compensação de fls. 1 a 66, **protocolado em 11/05/2001**, o contribuinte solicita restituição do valor do Imposto na fonte sobre o Lucro Líquido - ILL pago nos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993, no valor total de R\$ 2.243.344,15, atualizado até 05/2001, conforme planilha acostada pelo contribuinte (fls. 65), tendo por base a declaração de inconstitucionalidade do ILL pelo Supremo Tribunal Federal-STF e a Resolução nº 82 do Senado Federal.

O contribuinte acostou pedidos de compensação de fls. 02 (protocolado em 11/05/2001) e 66 (protocolado em 13/06/2001).

No pedido, informa o contribuinte que o ILL foi pago em nome da empresa **Aymoré Produtos Alimentícios S/A**, CNPJ nº 19.791.136/0001-95, hoje sucedida pela **DANONE S/A**.

A DIORT/DERAT-São Paulo (SP) indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações declaradas (fls. 68 a 77), considerando o pedido formulado atingido tanto pelo instituto da prescrição, com termo final em 12/10/2000, cinco anos após a publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal - STF que julgou inconstitucional o ILL no controle difuso (RE nº 172.058-SC), quanto pelo instituto da decadência, esse alicerçado no Ato Declaratório SRF nº 96/99, publicado no DOU de 30/11/99, tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/nº 1538/99, que fixou entendimento no âmbito da Administração Tributária Federal de que o prazo de restituição de tributo extingue-se após o transcurso do prazo de 05 (cinco) anos, contados da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese do pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF em ação declaratória ou em recurso extraordinário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

O contribuinte foi intimado da decisão acima no dia 28/05/2004. Inconformado, no mesmo dia 28/05/2004, apresentou manifestação de inconformidade em face da decisão da DIORT/DERAT-São Paulo (SP). Abaixo, excerto do relatório da decisão de 1ª instância que delimita a controvérsia instaurada na instância a quo:


4. Inconformado com a mencionada decisão, da qual tomou ciência em 28/05/04 (fl. 82) o interessado protocolizou, à mesma data, a manifestação de inconformidade de fls. 84/86, na qual deduz as alegações a seguir sintetizadas:

4.1. Detém titularidade sobre os créditos de ILL oriundos de pagamentos indevidos realizados pela empresa Aymoré Produtos Alimentícios S.A., pois essa foi incorporada pela requerente em 2000.

4.2. Referida exação foi declarada inconstitucional pelo STF em 30 de junho de 1995 e teve sua execução suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de junho de 1996. A própria Receita Federal reconheceu ser indevido o referido tributo, através da Instrução Normativa SRF nº 63/97.

4.3. Afigura-se incorreto o entendimento da autoridade recorrida, no sentido de que o prazo para requerer a compensação do ILL recolhido indevidamente inicia-se com o trânsito em julgado do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, de forma que o direito do contribuinte exauriu-se em 2000. Esse prazo quinquenal começa a fluir com a publicação da resolução do Senado Federal, findando somente em novembro de 2001. Transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça a corroborar essa tese.

4.4. Sendo tempestivo o pedido de compensação formulado, protocolizado em 11 de maio de 2001, requer seja acolhido o pedido de compensação do ILL indevidamente recolhido, com as contribuições devidas ao PIS e à COFINS.

A 5ª TURMA/DRJ – SÃO PAULO (SP), por unanimidade de votos, indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, em decisão de fls. 103 a 109, que restou assim ementada: 



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

ILL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

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

Solicitação Indeferida.

A decisão de acima foi consubstanciada no Acórdão nº 7.059, de 10 de maio de 2005.

O contribuinte foi intimado da decisão da 5ª Turma de julgamento da DRJ-SPO (SP) em 09/03/2006 (fls. 110v) e interpôs o Recurso ao Conselho de Contribuintes em 03/04/2006.

Fez arrolamento de bens (fls. 120).

No Recurso (fls. 111 a 125), o recorrente agitou as seguintes questões de direito:

- que “não resta menor dúvida que o prazo inicial para requerer a compensação do ILLL recolhido indevidamente começa a fluir após a expedição da Resolução do Senado Federal nº 82, o que se deu em 18 de novembro de 1996. Após este prazo, portanto, a Recorrente dispunha de 5 anos para reaver seu crédito tributário, prazo esse que se extinguiria somente em novembro de 2001. Como a Recorrente ingressou com o pedido de compensação em 11 de maio de 2001, verifica-se que o pedido de compensação foi protocolado dentro do prazo de 05 anos, contados da data da expedição Resolução do Senado”;
- juntou ementas de acórdãos prolatados pelo Conselho de Contribuintes e pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ em socorro de sua tese;
- ao final, solicitou que fosse julgado procedente o pedido de compensação com os indébitos de ILL.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

VOTO VENCIDO

Conselheiro GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão da DRJ em 09/03/2006 (fls. 110v) e interpôs o Recurso em 03/04/2006 (fls. 82), dentro do trintídio legal.

Toda a discussão nos autos se restringiu à matéria decadencial. O mérito não foi apreciado pelas instâncias ordinárias.

A questão do termo de início do prazo decadencial da restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF suscitou intenso debate no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, consolidou-se a tese da *actio nata* [enquanto não nasce a ação, não pode ela prescrever. É o princípio da *actio nata (actione nun nata non praescribitur)*¹], como é exemplo o Acórdão CSRF/04-00.182, assentado em sessão de 13 de dezembro de 2005, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, que restou assim ementado:

DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL –

Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;*
- b) da Resolução do Senado que confere efeito erga omnes à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;*
- c) ou, em havendo publicação de ato administrativo, a partir desta data.*

Como se percebe da ementa acima, o termo a quo do prazo decadencial é móvel, a depender de futura decisão do STF, no controle concentrado, ou da Resolução



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

do Senado quando a decisão da Suprema Corte ocorrer no controle difuso, ou, ainda, da publicação de ato da administração que reconheça o direito creditório em abstrato.

Esse prazo móvel para o início da contagem da decadência causa profunda estranheza. No extremo, declarações de inconstitucionalidades proferidas daqui a 20 ou 30 anos culminariam em pedidos de restituição abrangendo dezenas de anos. Se por um lado o ideal da justiça poderia estar mais protegido, por outro seria um tiro mortal na segurança jurídica.

A tese hoje abraçada no âmbito do Conselho de Contribuintes já teve guarida no Superior Tribunal de Justiça - STJ. Ocorre que a perplexidade que a mesma causou, levou o STJ a abandoná-la. Hodiernamente, passou o STJ a adotar a **tese dos cinco mais cinco**. Colacionamos a ementa do RESP nº 614.110-RS, que demonstra a evolução jurisprudencial da matéria aqui debatida no âmbito do STJ:

Sobre a prescrição dos tributos lançados por homologação, a jurisprudência do STJ oscilou durante algum tempo, assumindo as seguintes posições:

1ª etapa - o Fisco tem até cinco anos para homologar o seu crédito e mais cinco para exigí-lo, na ausência de homologação. Por um raciocínio simplista, inaugurou-se a tese dos "cinco mais cinco", contando-se dez anos a partir do fato gerador (os cinco primeiros anos, prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional). Nesse sentido, dentre outros precedentes, citam-se os seguintes julgados: REsp 75.006/PR, REsp 69.233/RN, EREsp 43.502/RS, REsp 266.889/SP, AgRg/AG 317.687/SP, AgRg/REsp 256.344/DF e REsp 250.753/PE;

2ª etapa - inicia-se o prazo prescricional a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Esta posição abrigava variantes, no que se refere ao termo a quo: data do julgamento, do trânsito em julgado ou do ajuizamento da ação. Advirta-se que não importa, para os adeptos desta tese, se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em controle difuso ou concentrado. Daí os precedentes, dentre outros, o REsp 220.469/AL, REsp 209.903/AL, EREsp 43.205/RS e AgRg/REsp 252.846/DF;

3ª etapa - no REsp 329.444/DF, a Primeira Seção deliberou que o termo a quo em comento inicia-se da data do trânsito em julgado no qual o

¹ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. Parte Geral. 32.ed. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 1, p. 297.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei pela primeira vez;

4ª etapa - a Primeira Seção, no EREsp 423.994/MG, realinhou o entendimento para concluir que, quando se tratar de controle difuso, inicia-se a contagem da data da Resolução do Senado e, quando se tratar de controle concentrado, a partir do trânsito em julgado da ADIn.

Finalmente, no julgamento do EREsp 435.835/SC, cujo acórdão será lavrado pelo Ministro José Delgado, consagrou-se definitivamente a tese dos "cinco mais cinco", diante das perplexidades causadas pela adoção de outras teses. Portanto, considerando-se que o tributo em tela está sujeito ao chamado "autolançamento", o Fisco pode homologá-lo expressa ou tacitamente. Não havendo prazo fixado em lei para a homologação, ela será de até 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). A extinção do crédito tributário ocorrerá com a homologação e não com o pagamento antecipado, quando então deverá fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, inciso I, do CTN. (grifos nossos)

Desde então, uniformemente, o STJ vem aplicando a tese dos cinco mais cinco para definir o prazo de decadência do direito à repetição de indébito, mesmo no caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, em controle concentrado ou difuso. São exemplos os seguintes julgados: AgRg no Ag 829.014/SP, data do julgamento 07/08/2007, relatora a min. Eliana Calmon; Edcl no AgRg no REsp 660.414/PE, data do julgamento 26/06/2007, relator o min. Humberto Martins; REsp 909.632/SP, data do julgamento 26/06/2007, relator o min. José Delgado; REsp 576.569-SC, data do julgamento 21/06/2005, relator o min. Francisco Peçanha Martins; e REsp 502.249/SP, data do julgamento 21/10/2004, relator o min. Franciulli Netto.

Pelo antes exposto, percebe-se que a tese deste colegiado administrativo em relação ao termo de início do prazo decadencial do direito à restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo STF está em confronto com a posição do STJ, tribunal este responsável na federação pela integridade e uniformidade do direito federal.

Obviamente, que o Conselho de Contribuintes não está obrigado a seguir a jurisprudência do STJ. Apenas as decisões do STF, em controle de constitucionalidade concentrado, e no caso de controle difuso, naquelas que o Senado Federal baixar a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Resolução respectiva, está a administração vinculada. A matéria em debate, entretanto, não foi apreciada pelo STF, tendo sido pacificada, apenas, no âmbito do STJ.

Há, ainda, um outro complicador para adotar a tese prevalente hoje no Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, que é a vigência da Lei Complementar nº 118/2005. Transcrevemos os artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, *verbis*:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. (grifos nossos)

No caso dos autos, trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e que se amolda aos artigos 3º e 4º da LC 118/2005. Assim, o termo *a quo* do início do prazo quinquenal da decadência ocorreu no momento do pagamento antecipado.

Não desconhecemos que o STJ, por sua Corte Especial, à unanimidade, em 06/06/2007, declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional", constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644.736/PE, relator o Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 27/08/2007. Nessa oportunidade, ainda, decidiu-se que a prescrição informada pela LC nº 118/2005 teria início a partir de sua vigência, ou seja, 09/06/2005, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo.

Ocorre que a decisão da Corte Especial do STJ acima referida não pode ser aproveitada no âmbito do Conselho de Contribuintes. Somente decisão do STF teria o condão de vincular a administração. Na forma do art. 49 do Regimento Interno dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 (DOU de 28 de junho de 2007), no julgamento de recurso voluntário, veda-se que se deixe de aplicar lei sob fundamento de inconstitucionalidade, *verbis*:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Alfim, a declaração de inconstitucionalidade no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes foi pacificada definitivamente com a edição da **Súmula 1ºCC nº 2, que assim reza:** "O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Pelo antes exposto, falece competência ao Conselho de Contribuintes para afastar a aplicação dos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, por vício de inconstitucionalidade.

Dessa forma, o termo final para exercitar o direito à restituição dos valores do ILL pelo recorrente ocorreu cinco anos após cada pagamento acostado ao presente processo, o que nos impede de homologar as compensações acostadas no processo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Em razão de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 7 de novembro de 2007.

GIOVANNI CHRISTIAN LINES CAMPOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA, Redatora Designada

Reporto-me ao relatório de lavra do ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

O dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que os valores recolhidos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido (ILL), cuja incidência se deu por determinação do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, sejam considerados indevidos, isto para que seja concedida a restituição de tais valores.

O relator originário, brilhantemente, apresenta a tese de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, para pedidos de restituição de indébitos, em qualquer situação, deverá ser a data do pagamento indevido.

Essa é a controvérsia que permeia a dissidência do Colegiado, o que provoca a divergência de posicionamento, entre o relator originário e a maioria dos membros.

Pois que, o entendimento que tem prevalecido é o de que o dispositivo legal que deu esteio à exação em foco foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através do RE nº 172.058-1/SC, sendo a referida cobrança suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 19/11/1996, e, posteriormente, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, vedando a constituição dos créditos relativos ao ILL em relação às sociedades por ações, e, para as demais sociedades que não prevêm em seu contrato social a imediata disponibilidade do lucro líquido.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

O dispositivo legal que embasou os recolhimentos aqui discutidos foi o já referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que tem a seguinte dicção:

Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

Entretanto o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 172.058-1/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida. Posteriormente, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996, que suspende a execução do referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista" nele contida, retirando-o do mundo jurídico.

Trata-se a empresa em questão de sociedade por ações, e tal fato, somado ao expurgo da exação em foco, quando se tratar de acionista, pela Resolução do Senado Federal nº 82, em 19/11/1996, é de fundamental importância para a determinação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição do tributo indevido.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição de possíveis tributos pagos a maior deve obedecer às regras do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

II - na hipótese do inciso III do art.165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Por sua vez, o artigo 165 do mesmo diploma legal determina:

Art. 165 - O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento.

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Da leitura dos dispositivos legais trazidos à colação bem se pode concluir não haver dispositivo específico para tratar da restituição de indébito quando tal fato decorra de declaração de inconstitucionalidade de norma superveniente ao pagamento.

Tem se entendido que não se deve ter tal caso como um simples pagamento indevido e se contar o prazo para exercício do direito de reclamar o indébito após cinco anos da data do pagamento. Isto porque, certamente, o pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre a situação da norma frente à Constituição dificilmente se dará em prazo inferior a cinco anos.

Diante de tais situações fáticas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem entendido que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo para pleitear a restituição seja sempre de cinco anos, o *dies a quo* da contagem deve ser considerado de acordo com cada situação jurídica.

Determina o inciso III, do artigo 165 do Código Tributário Nacional que o prazo decadencial somente se inicia a partir da decisão. Na espécie, embora inexistindo decisão condenatória, houve a discussão quanto à constitucionalidade da lei que instituiu o tributo, ou seja, tem-se presente situação jurídica conflituosa quanto ao tributo recolhido. Pois, como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a retirada da norma eivada do vício de inconstitucionalidade produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido.

Embora não haja no diploma legal a previsão específica para os casos de declaração de inconstitucionalidade de lei, tal hipótese guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, III, do Código Tributário Nacional, pelo que, para as situações jurídicas conflituosas, o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado.

Com efeito, no caso que ora se discute, o prazo decadencial deve se iniciar da data da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, de 19/11/1996, quando a declaração de inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei 7.713, de 1988, passou a ter efeito para todas as empresa constituídas sob a forma de sociedade por ações, como é o caso da requerente.

Isto porque, antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a Administração Tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato que retira do mundo jurídico a norma que o impõe, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente. A partir deste momento devem ser considerados os prazos para pleitear a restituição deste indébito.

Esse parece ser o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas nos artigos 168 e 165 do Código Tributário Nacional, sendo esta a mesma linha em que já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 137.689/PE, em que foi relator o Ministro Néri da Silveira (DJ 16/06/1995), em julgado assim ementado:

Recurso Extraordinário. Empréstimo compulsório. Decreto-Lei nº 2288/1986. Incidência na aquisição de veículos automotores. Inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório, na hipótese referida. RE nº 121.336 - CE. 2. Declarada a inconstitucionalidade das normas referentes ao empréstimo compulsório, tem o contribuinte direito a repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido. Precedentes das Turmas. 3. Recurso Extraordinário não conhecido. (grifamos)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13811.000862/2001-29
Acórdão nº : 106-16.593

Assim, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, corroborado pelo pronunciamento do Pretório Excelso, no RE nº 137.689/PE, muito bem se aplica à espécie dos autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de que o prazo decadencial ara a repetição do indébito tratado nos autos deve ter seu *dies a quo* como 19/11/1996, vez que a norma do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, foi retirada do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução nº 82, do Senado Federal, publicada no DOU de 19/11/1996.

In casu, o pedido de restituição foi protocolizado aos 11 de maio de 2001, portanto, antes de transcorridos os cinco anos da data da Resolução do Senado Federal nº 82, pelo que entendo não ter ocorrido a decadência do direito à restituição pleiteada.

Diante do entendimento aqui expressado, observa-se dos autos que a autoridade preparadora não analisou a pertinência do pedido indeferindo-o tendo por caduco o direito à restituição, como também o colegiado julgador de primeira instância resolveu conhecer a impugnação apresentada e 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 *decisum 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.

Destarte, voto para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição pretendida, devendo os autos retornar à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo/SP I (SP), para que se pronuncie quanto ao cabimento do pedido.

Sala das Sessões - DF, em 7 de novembro de 2007. *A.*

Ana Neyle Olímpio Holanda
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA