



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13820.000833/2001-58
ACÓRDÃO	1301-007.521 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANTANDER S.A. - SERVIÇOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS E
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

IMPOSTO SOBRE LUCRO LÍQUIDO (ILL). LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RESTITUIÇÃO. PEDIDO ANTERIOR À LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. TERMO INICIAL E PRAZO. SUMULA CARF Nº 91.

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

ILL. RESTITUIÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O imposto de renda previsto no art. 35, da Lei nº 7.713, de 1998, é tributo direto, não lhe sendo aplicável a regra prevista no art. 166 do CTN. A empresa que tenha recolhido indevidamente valores a título de ILL tem legitimidade para pleitear a restituição do respectivo indébito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para (i) afastar a decadência em relação aos anos-calendário de 1991 e 1992 e (ii) reconhecer a legitimidade da Recorrente para requerer a restituição do ILL, determinando o retorno dos autos à Unidade de origem para apreciação do mérito do pedido, oportunizando-lhe a complementação de provas do fato constitutivo do seu direito, reiniciando-se, a partir daí, o rito processual ordinário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Manifestação de Inconformidade Improcedente”, tendo por resultado “Direito Creditório Não Reconhecido”.

2. Foi lavrado Despacho Decisório (DD), de e-fls. 37/39, que analisou Pedido de Restituição (PER) protocolado em **14/11/2001** (e-fls. 2) referente a pagamentos indevidos de ILL dos anos-calendário de **1990, 1991 e 1992**, recolhidos em 30/04/1992, 29/05/1992 e 30/06/1992, sob o argumento de que o tributo instituído pelo art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em julgamento do RE 172.058-1-SC e teve sua execução suspensa por força da Resolução do Senado Federal nº 82, de 18/11/1996, publicada em **19/11/1996**. O pleito foi indeferido pela Autoridade Fiscal sob a alegação de que o direito de pleitear a restituição do indébito deve ser exercitado até o fim do prazo de 5 anos, contados do pagamento indevidamente efetuado, conforme arts. 165 e 168 do Código Tributário Nacional (CTN), o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/1999 e o Ato Declaratório nº 096/1999 (AD). O Contribuinte foi cientificado em 1º/04/2010 (e-fls. 41).

3. Irresignado, em 30/04/2010, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 48/63), em que alegou, em síntese, que a contagem do prazo para pleitear a restituição do ILL tem como dies a quo o dia da publicação da citada Resolução para as sociedades anônimas e a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997 (IN), para as sociedades de responsabilidade limitada. Na hipótese, infere-se que a Manifestante observou o quinquênio legal, contado a partir da publicação da Resolução, requerendo o enfrentamento do mérito.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 16-32.649 – 4ª Turma da DRJ/SP1, proferido em sessão realizada em 14/07/2011 (e-fls. 82/94), de que se deu ciência ao Contribuinte em 02/09/2011 (e-fls. 186), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1990, 1991, 1992

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PARA EXERCÍCIO DO DIREITO. EXTINÇÃO.

O direito de pleitear o reconhecimento do indébito tributário, para fins de fundamentação do direito à restituição, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento indevido.

ILL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ENCARGO FINANCEIRO. TRANSFERÊNCIA DO ÔNUS.

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

No caso do ILL, a transferência do ônus se opera por força de Lei, na medida em que, os contribuintes, que devem arcar com o encargo financeiro, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos, são os sócios quotistas, acionistas ou titulares das empresas individuais. O tributo somente é devido pela pessoa jurídica na qualidade de responsável pela retenção.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

5. Irresignado, em 21/09/2011, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 96/109), em que reitera suas razões quanto ao afastamento da decadência e agrega, quanto ao mérito, que “[...] sendo a declaração de inconstitucionalidade, em relação aos acionistas, proferida de forma ampla e integral, não cabe à DRJ restringir o direito da Recorrente” e que, “[a]lém disso, é importante ter em mente que o ILL não é tributo que comporta transferência do seu ônus financeiro”.

VOTO

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 186 e 96), pelo que dele se conhece.

PRELIMINAR DE MÉRITO: DECADÊNCIA

7. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“7.3. Sobre o prazo decadencial, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional se manifestou, por intermédio do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 28 de outubro de 1999, do qual transcrevo parte das conclusões:

‘46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

*I - o entendimento de que termo *a quo* do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito *ex tunc*, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;*

II - os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 146, III, 'h' da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

III - o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;

7.4. Objetivando resolver a controvérsia, o Secretário da Receita Federal expediu o AD SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, que, seguindo a linha do Parecer PGFN/CAT/nº 1.538/1999, assim dispôs:

'I- o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário — arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)...

7.5. Como exposto acima, o direito de pleitear a restituição ou compensação via reconhecimento de direito creditório, no caso de pagamento a maior ou indevido, extingue-se após o prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário. A questão é saber em que momento considera-se o referido crédito extinto.

(...)

7.5.2. Conforme prescrito no art. 150, § 1º, do CTN, o crédito tributário referente aos tributos lançados por homologação, como o caso presente, é extinto pelo pagamento antecipado; contudo, pode surgir a dúvida quanto ao termo 'sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento'. [...]

7.5.3. Assim, depreende-se que, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo; logo, a extinção do crédito pelo pagamento independe do implemento de qualquer condição para adquirir eficácia; pelo contrário, somente o implemento de condição futura, incerta e no prazo estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, qual seja, a não homologação, poderá alterar o que foi previamente apurado pelo sujeito passivo e, dessa forma, infirmar a extinção do crédito tributário. [...]

(...)

7.11. Assim, resta prestigiar o Despacho Decisório recorrido, ratificando que estava extinto, em 14/11/2001, o direito da Recorrente pleitear a restituição de indébito ocorrido no período de 30/04/1992 a 30/06/1992” (grifou-se).

8. Prevalecia no âmbito deste Conselho jurisprudência na direção apontada pela Interessada, que militava em seu favor, conforme menciona em sua Impugnação:

“ILL – RESTITUIÇÃO DE VALORES PAGOS POR SOCIEDADE ANÔNIMA – DECADÊNCIA.

O marco inicial do prazo decadencial de cinco anos para os pedidos de restituição do imposto de renda retido na fonte sobre o lucro líquido, pago por sociedades anônimas, se dá em 19.11.1996, data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82” (Ac. nº CSRF/04-00.566, s. 21/03/2007, p. m., Rel. Cons. Gonçalo Bonet Allage).

9. O quadro se alterou quando do julgamento do RE nº 566.621/RS, a que se deu repercussão geral, com trânsito em 17/11/2011, portanto de observância compulsória pelos conselheiros do CARF, que levou, ainda, à edição de seu enunciado sumular de nº 91. Assim, adotam-se como razões de decidir as expostas, por exemplo, no Ac. nº 9202-007.258, de 22/10/2018, Rel. Consa. Maria Helena Cotta Cardozo, que, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, nos termos de seu “relatório” e “voto” no que ora interessa:

“Relatório

Trata o presente processo, de Pedido de Restituição de Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido - ILL, protocolado em 16/11/2001, cumulado com Pedido de Compensação, relativamente a recolhimentos supostamente indevidos, relativos ao ano-calendário de 1992.

(...)

Em sessão plenária de 05/02/2009, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 104-23.731 (fls. 286 a 296), assim ementado:

‘ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1992

DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição ou compensação de tributo pago indevidamente, inicia-se na data da publicação de ato legal ou administrativo que reconhece indevida a exação tributária.

ILL - DECADÊNCIA- PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - SOCIEDADES POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido (Art. 35, da Lei nº 7.713, de 1988), pago indevidamente pelas sociedades limitadas, é a data da publicação da IN nº 63, 24 de julho de 1997, que reconheceu o direito à restituição. No caso concreto, mesmo que se adote como

‘dies a quo’, a data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, em 19 de novembro de 1996, é tempestivo o pedido de restituição, protocolado em 16.11.2001.

Recurso provido.’

(...)

Voto

(...)

*Ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional foi dado seguimento, admitindo-se a **rediscussão do termo inicial do prazo decadencial** do direito de pleitear restituição de ILL.*

A respeito dessa matéria, houve pronunciamento do STF em sede de repercussão geral no RE nº 566.621, e do STJ sob o rito de recurso repetitivo nos REsp nºs 1.002.932/SP e 1.269.570/MG, julgados que vinculam o CARF, tendo em vista o disposto no art. 62, § 1º, II, ‘b’, do Anexo II, do RICARF.

O entendimento exarado por esses tribunais superiores é no sentido de que o prazo para o Contribuinte pleitear restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do ILL, para os pedidos protocolados antes da vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005, ou seja, antes de 09/06/2005, é de cinco anos, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, previsto no artigo 168, I, desse mesmo código.

*Em outros termos, nessas situações os Contribuintes dispõem do **prazo total de dez anos, a partir do fato gerador**, para pleitear restituição do tributo indevidamente recolhido.*

Ademais, em sessão de 09/12/2013, a questão foi sumulada, conforme a seguir: [transcreve Súmula CARF nº 91]

Assim, no caso em apreço, como a Contribuinte protocolou o pedido em 16/11/2001, e os pagamentos referem-se a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1992, conclui-se que, sendo cabível a postulação da restituição dos pagamentos relativos aos fatos geradores a partir de 16/11/1991, nenhum dos recolhimentos foi alcançado pela decadência” (grifou-se; negritou-se).

10. No caso em julgamento, os pagamentos se referem a fatos geradores ocorridos em 31/12/1990, 31/12/1991 e 31/12/1992 (datas dos finais dos períodos em que os lucros foram apurados, ainda que os recolhimentos tenham se dado em 1992) e o PER foi protocolado em 14/11/2001 (anterior, portanto, à vigência da Lei Complementar nº 118, de 2005). Nesse passo, encontra-se decaído o direito à restituição em relação ao ano-calendário de 1990 (uma vez que o pleito poderia ter se dado até 31/12/2000); por outro lado, afasta-se a decadência em relação aos

anos-calendário de 1991 e 1992, uma vez que tais pleitos poderiam se dar, respectivamente, até 31/12/2001 e 31/12/2002, o que ocorreu.

MÉRITO: LEGITIMIDADE PARA REQUERER O DIREITO CREDITÓRIO

11. Quanto à matéria a Autoridade Julgadora se manifestou nestes termos:

“9. Examina-se ainda, por economia processual, a hipótese de incidência da exação, qual seja o art. 35 da Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988, in verbis:

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

9.1. Compulsando as disposições do caput do art. 35, verifica-se a clara definição dos contribuintes (sócios quotistas, acionistas ou titulares de empresas individuais), pessoas que têm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, Parágrafo único, I do CTN) e dos responsáveis (pessoas jurídicas que apurarem lucro no encerramento dos períodos-base), aqueles que cuja obrigação decorre de disposição expressa de Lei (art. 121, Parágrafo único, II do CTN).

9.2. Trata-se, em verdade, de imposto incidente sobre a distribuição de lucros, por antecipação, na medida em que, incide na data da apuração do lucro. Todavia, a sistemática adotada pela legislação não deixou de ser a de retenção, porque a pessoa jurídica que apura o lucro foi erigida à condição de responsável pelo recolhimento, sem prejuízo da possibilidade de ressarcimento do imposto pago, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos.

9.3. Evidencia-se, pois, a inserção do ILL no grupo dos tributos que comportam, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, quais sejam, aqueles subordinados ao princípio da não-cumulatividade e aqueles que admitem a sistemática das retenções. O critério definidor é que a transferência do ônus deve se operar por força de Lei, mediante a criação de relações jurídicas que especificamente autorizem o responsável a transferir o ônus financeiro do tributo ao contribuinte.

9.4. No caso do ILL, a transferência do ônus se opera por força de Lei, porque o tributo é devido pela pessoa jurídica apenas na qualidade de responsável. Os contribuintes, definidos em Lei, são os sócios quotistas, acionistas ou titulares das empresas individuais, que devem arcar com o encargo financeiro, por ocasião da efetiva distribuição dos lucros e dividendos.

*9.5. Imprescindível, nesse tópico, verificar o disposto no **art. 166 do CTN**: [...]*

9.6. Conseqüentemente, para que a pessoa jurídica responsável pelo recolhimento do ILL adquira o direito a pleitear a restituição do indébito tributário, torna-se necessária a prova de ter assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, de estar por este expressamente autorizada a recebê-lo.

9.7. Configurariam provas hábeis da assunção do ônus, a prova da ausência de distribuição ou a prova da distribuição sem a devida retenção do imposto pago, ou ainda, a autorização dos beneficiários para a formulação do pedido pela pessoa jurídica distribuidora dos lucros e rendimentos.

9.8. Assim, ainda que superada a extinção do direito da Recorrente em pleitear a restituição do pretendo indébito, diante da ausência das necessárias provas nos autos de ter a Recorrente assumido o ônus financeiro no recolhimento do indébito ora pleiteado, ou de estar expressamente autorizada pelo beneficiário a recebê-lo em seu nome, impõe-se o indeferimento do pedido” (negritou-se; grifou-se).

12. Discorda-se da posição da DRJ. A jurisprudência do CARF, antiga, a que se anui, vai no sentido de que, no caso do ILL, imposto direto, não há transferência do encargo financeiro a terceiros porque o tributo incidia sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas apurado na data de encerramento do período. Ou seja, seu fato gerador ocorria antes da distribuição, não sobre valores recebidos pelos sócios, tanto que os DARFs foram pagos pela Interessada. Assim, ela tem legitimidade para requerer a restituição do imposto eventualmente recolhido de modo indevido.

13. Ultrapassada a questão, é de se saber se há o referido direito creditório. A Fiscalização, como se vê do DD, não adentrou este mérito, limitando sua manifestação a atestar a “ocorrência do instituto da decadência”.

CONCLUSÃO

14. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário e lhe dou parcial provimento para (i) afastar a decadência em relação aos anos-calendário de 1991 e 1992 e (ii) reconhecer a legitimidade da Recorrente para requerer a restituição do ILL, determinando o retorno dos autos à Unidade de origem para apreciação do mérito do pedido, oportunizando-lhe a complementação de provas do fato constitutivo do seu direito, reiniciando-se, a partir daí, o rito processual ordinário.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros