



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10070.001564/99-11  
Recurso nº : 102-128101  
Matéria : IRPF - PDV - RESTITUIÇÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo: ADALBERTO RIBEIRO ALVES DE LIMA  
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 2003  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

**DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL**  
– Em caso de conflito quanto à legalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

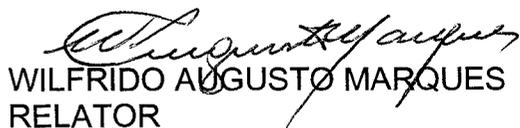
- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

**Recurso conhecido e improvido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por MAIORIA de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Verinaldo Henrique da Silva.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 JUN 2003

Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA; ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; NELSON MALLMANN (Suplente Convocado); REMIS ALMEIDA ESTOL; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; DORIVAL PADOVAN; JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES; MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO.



Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

Recurso nº : RP/102-128101  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Em 23 de agosto de 1999 formulou o contribuinte pedido de restituição relativamente ao Imposto Retido na Fonte no ano-calendário de 1995 sobre verba auferida em decorrência de adesão a Programa de Desligamento Voluntário instituído pela IBM Brasil.

O pleito foi indeferido pela DRF no Rio de Janeiro/RJ (fls. 15), tendo o Requerente interposto Impugnação (fls. 18/25), que não logrou provimento pela DRJ em Fortaleza/CE (fls. 32/35), mantendo-se a decisão recorrida ao fundamento de que da conjugação dos artigos 165, inciso I e 168, *caput* e inciso I do CTN, aliado ao disposto no Ato Declaratório SRF 96/99, extraí-se que o direito de pleitear restituição extingue-se após o prazo de 5 (cinco) anos do pagamento indevido, pelo que, no caso, o prazo findou em 30/07/1998.

Insurgiu-se o contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 36/43, ao qual a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento (fls. 46/51), estando a ementa do acórdão assim gizada:

"DECADÊNCIA – O prazo quinquenal para a restituição do tributo pago indevidamente, somente começa a fluir após a extinção do crédito tributário ou, a partir do ato que concede ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição.

IRPF - PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA – Os valores pagos por pessoa jurídica a seus empregados a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário, não se sujeitam à tributação do imposto de renda, por constituírem-se rendimentos de natureza indenizatória.

Recurso provido".

Inconformada, aviou a Fazenda Nacional Recurso Especial (fls. 52/60) com fundamento em violação ao artigo 168, inciso I, do CTN, tendo alegado que:

- os prazos prescricionais e decadenciais são de exclusiva alçada da lei, não se admitindo interpretação não literal;



- o artigo 168, inciso I, do CTN, não faz menção ao futuro conhecimento do contribuinte de que pagou algo indevido ou a maior para se determinar o dia inicial do prazo, eis que se reporta apenas à extinção do crédito tributário, sendo este considerado extinto a partir do pagamento;
- a decisão que reconhece a inconstitucionalidade do tributo tem efeito repristinatório, ou seja, restabelece o *status quo ante*, sem poder, contudo, atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, ou seja, as situações definitivamente constituídas pela decadência tributária, posto que o direito não socorre aos que dormem;
- "Significa isto que qualquer que seja a decisão de inconstitucionalidade (...), **situações definitivamente constituídas não podem ser afastadas pela decisão.** (...) Em outras palavras: a decisão produz efeitos repristinatórios, no que diz respeito à repetição de tributos, apenas nos cinco anos imediatamente anteriores ao seu proferimento, não atingindo as situações definitivamente constituídas pela decadência tributária. (...)" (grifos do autor)
- "Portanto, pode até ser que, sob o ponto de vista da Moral, não seja correto revoltar o contribuinte por algo que não possa mais obter por conta da decadência, sobretudo, naqueles casos nos quais não sabia que pagou indevidamente. Mas estamos na seara tributária e, como sobejamente sabido de Vós, não há espaços para aquilatar o que é moralmente correto, **senão o que é legalmente determinado**". (grifos do autor)

O recurso foi admitido (fls. 61), tendo a Requerente apresentado contra-razões (fls. 67/75) na qual exalta o acórdão recorrido aduzindo, ainda, não ter decorrido o prazo decadencial em face tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator:

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 32 do Regimento Interno dessa Câmara, tendo sido interposto por parte legítima e preenchidos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Recentemente esta Egrégia Câmara, no acórdão nº CSRF/01-03.329, proferiu entendimento definitivo sobre a matéria, tendo concluído que no caso de existência de controvérsia sobre a legalidade do tributo o prazo tem início a partir da publicação do ato administrativo que reconheceu o caráter indevido do tributo, não merecendo reforma, portanto, o acórdão vergastado.

A despeito do brilhante Recurso interposto pelo Procurador, cabe enfatizar que a morosidade, especialmente nos casos de ADIn, não deriva de culpa do contribuinte, mas sim do Judiciário que, repleto de milhares de processos para julgar, - neste passo evidenciando-se a culpa do próprio Poder Público e mais significativamente do Executivo, que edita normas sem qualquer compromisso com a constitucionalidade e legalidade destas - nem sempre consegue oferecer a prestação jurisdicional da forma ideal, ou seja, com agilidade e segurança jurídica a um só tempo.

É justamente em razão da delonga e da impossibilidade de locupletamento pelo Estado - diante da figura do Estado Democrático de Direito -, que apresenta-se a única solução passível de gerar segurança jurídica para os Administrados, como brilhantemente já decidiu esta Turma.

O tema é bastante polêmico, oferecendo inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, tudo em razão do fato de que o Código Tributário



Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

Nacional, por ser muito antigo, não previu todas as possibilidades de restituição do crédito tributário, dentre estas a atinente à restituição em caso de ser o tributo posteriormente reconhecido como indevido.

O artigo 168 do CTN dispõe que o prazo para pleitear a restituição é sempre de 05 anos, diferenciando-se o termo inicial de contagem de acordo com as regras dispostas no artigo 165 do mesmo *codex*, o qual prevê, *in verbis*, as seguintes hipóteses:

**"Art. 165.** *O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de 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 de natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II – erro na edificação 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"*

Como se vê, tal dispositivo contém lacunas quanto às hipóteses em que pode haver restituição. O legislador não cuidou da tipificação de todas as situações passíveis de ensejar o direito à restituição de indébito, pelo que cabe à doutrina e jurisprudência realizar interpretação analógica. Isto porque, apesar de estarem listadas no CTN apenas três hipóteses de restituição, **certo é que tendo o pagamento do tributo ocorrido a maior, este valor será sempre devido, nos termos do artigo 964 do Código Civil.** O referido dispositivo prevê que:

**" Art. 964.** *Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir".*

Consoante lição de Maria Helena Diniz aposta em sua obra *Código Civil Anotado*:

*"O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de prestação feita, espontaneamente, por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao accipiens, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido*

Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

*que a relação obrigacional não existia, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o solvens ou que o accipiens não era o credor".*

Apesar de não haver disposição legal quanto ao prazo decadencial quando o caráter indevido do tributo é reconhecido pela Administração, certo é que cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante à proibição em nosso ordenamento jurídico do enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não devida, mais razão há para que à Administração Pública, que rege-se pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, seja aplicado tal dispositivo.

No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, págs. 54/55:

***" Convém finalmente reiterar, e agora com maior detença, considerações dantes feitas, para prevenir intelecção equivocada ou desabrida sobre o interesse privado na esfera administrativa. A saber: as prerrogativas que nesta via exprimem tal supremacia que não são manejáveis ao sabor da Administração, porque esta jamais dispõe de "poderes", sic et simpliciter. Na verdade o que nela se encontram são "deveres-poderes", como a seguir se aclara. Isto porque a atividade administrativa é desempenho de "função". Tem-se função apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar poderes, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. (...) Segue-se que tais poderes são instrumentais: servientes do dever de bem cumprir a finalidade a que estão indissoluvelmente atrelados. (...) Ora, a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público —o do corpo social — que tem de agir, fazendo-o na conformidade do intentio legis. "***

A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo reconhecida que a exação não era devida, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado.



Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo indevido, tem o Fisco o dever de devolver o valor àquele, sob pena de enriquecimento indevido, repugnado em nosso ordenamento jurídico, conforme lição extraída da obra *Direito Civil*, Vol. II, de Sílvio Rodrigues:

*"O pagamento indevido constitui no plano teórico, apenas, um capítulo de assunto mais amplo, que é o enriquecimento sem causa. Este representa um gênero, do qual aquele não passe de espécie.(...)  
De fato, além de coibir o enriquecimento injusto quando manifestado através de pagamento indevido (CC, arts. 964 e s.), o Código, em numerosas instâncias, o proíbe, em casos específicos.(...)  
O repúdio ao enriquecimento indevido estriba-se no princípio maior da equidade, **que não permite o ganho de um, em detrimento do outro, sem uma causa que o justifique.**"*

A ânsia de sanar a lacuna legal, como já dito, decorre do disposto no parágrafo único, do artigo 1º, da Constituição Federal que estabelece o dever precípua da Administração de atingir ao bem estar público, estando este interesse acima de qualquer interesse privado.

Premiar o entendimento de que o prazo decadencial de cinco anos deve ter sua contagem iniciada a partir da data de extinção do crédito tributário é pretender que o contribuinte sempre desconfie da regularidade das leis instituidoras de tributo, realizando, desde logo, pedido de restituição. Foi por esta razão que a doutrina e a jurisprudência se ocuparam da tarefa de suprir a lacuna legal do CTN, conforme lição de Ives Gandra da Silva Martins:

**"2.4. Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge ao âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, §6º da CF.**

**Em tais casos, a actio nata ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo"** (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pág. 178)



Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

Este também é o entendimento do Sistema de Tributação, que, por meio do Parecer COSIT nº 58/98, realizou a seguinte abordagem quanto ao tema:

**"25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes da lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.**

**26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos "erga omnes", que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição do ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).**

**26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIN, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF".**

Não se legitima a ausência de prazo para a realização do pedido de restituição, posto que até mesmo para a propositura da ação de *in rem verso*, cabível nos casos de pagamento indevido, estabelece o Código Civil prazo prescricional. Trata-se, porém, de reconhecer que o direito somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida.

Diante da lacuna legal, há que se interpretar a situação fática de acordo com a intenção do legislador. O CTN, embora estabelecendo que o prazo seria sempre de cinco anos, diferencia o início de sua contagem conforme a situação que rege, em clara mensagem de que a circunstância material aplicável a cada situação jurídica de que se tratar é que determina o prazo de restituição, que é sempre de cinco anos. Ora, para situações conflituosas, verifica-se que o legislador, no inciso III, do artigo 165 do CTN, **dispôs que o prazo decadencial somente se inicia a partir da decisão condenatória.**

Em inexistindo ação condenatória, mas havendo, discussão quanto a legalidade/constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, **certamente somente a partir do**

Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

**momento em que tal questão é solucionada com efeito *erga omnes* nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.**

A hipótese, portanto, embora não prevista legalmente, guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, inciso III, do CTN, pelo que, para as situações conflituosas, o prazo do artigo 168 deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado, seja por meio da edição de Resolução pelo Senado Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento do STF exarado em controle difuso; seja por meio de edição de ato administrativo reconhecendo o caráter indevido da cobrança e dispensando-a; seja através de acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado.

Este, inclusive, é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Com efeito, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, **se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

Admitir entendimento contrário ao acima reproduzido é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que à Administração não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, facultando ao contribuinte apenas o socorro perante ao Poder Judiciário.

ANTE O EXPOSTO, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

Processo nº : 10070.001564/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-04.520

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 15 de abril de 2003.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES