



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

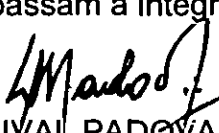
Processo nº. : 10120.000482/00-13
Recurso nº. : 138.087
Matéria : IRPJ - EX.: 1990
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S.A.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 10 DE NOVEMBRO DE 2004
Acórdão nº. : 108-08.053

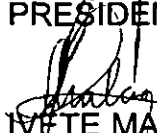
DECADÊNCIA - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - NORMA SUSPENSADA POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - ILL - RESOLUÇÃO 82/96 - Nos casos de declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ocorre a decadência do direito à repetição do indébito, depois de 5 anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida em ação direta, ou da publicação da Resolução do Senado Federal que suspendeu a lei, com base em decisão proferida no controle difuso de constitucionalidade. Somente a partir desses eventos é que o valor recolhido torna-se indevido, gerando direito ao contribuinte de pedir sua restituição. Assim, no caso da ILL do ano de 1989, cuja norma legal foi suspensa pela Resolução 82, de 19/11/1996, o prazo extintivo do direito tem início na data de sua publicação.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S.A.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO
RELATORA

FORMALIZADO EM: 06 DEZ 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) e JOSÉ HENRIQUE LONGO. Ausente, Justificadamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13
Acórdão nº. : 108-08.053
Recurso nº. : 138.087
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S.A.

RELATÓRIO

BANCO DO ESTADO DE GOIÁS S/A - BEG, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado, contra decisão da autoridade de primeiro grau, que julgou improcedente o pedido de restituição/compensação do ILL, indevidamente recolhido no ano de 1989, formulado às fls. 01, em 31/01/2000, às fls. 01, no valor de R\$ 520.151,80. Pedido de compensação de fls. 10, débitos da CSL período de apuração maio de 1999.

Parecer da autoridade preparadora está assim vazado, às fls. 18/19:

"CONCLUSÃO SUMÁRIA: Nos termos do parágrafo 2º. do artigo 7º. da INSRF 93/2001, de 23 de novembro de 2001 e das orientações do Sistema Integrado de Atendimento ao Contribuinte – SISCAC, aprovado pela Portaria SRF 1095 de 06 de julho de 2000, os documentos comprobatórios da existência do crédito pleiteado pela interessada, anexados ao pedido de restituição ou ressarcimento, estão de acordo com a INSRF 21/97, de 10 de março de 1997, com as alterações da INSRF 73/97, de 15/09/1997."

Despacho decisório indefere o pedido, estando assim ementado:

"PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE IRRF S/ LUCRO LÍQUIDO COM DÉBITOS DE TERCEIROS . É legítimo pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, somente aquele que tem relação direta com o fato gerador. O prazo para que o contribuinte possa pleitear a compensação de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário. PEDIDO INDEFERIDO."



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

Manifestação de inconformidade é interposta às fls. 30/37, onde, em breve síntese, reclama dos argumentos usados como base de negativa do pedido. Não poderia a administração pública desconhecer a incorporação realizada na BEG FINANCEIRA, empresa da qual detinha 100% das ações, daí não restar dúvidas quanto a legitimidade do seu direito de pleitear a restituição. Junta documentos comprobatórios da incorporação.

Quanto a contagem do prazo de decadência, invoca jurisprudência administrativa e judicial que vê na declaração de inconstitucionalidade e Resolução do Senado Federal fatos novos, passíveis de reabrir o prazo inicial para sua contagem, quando o dispositivo que serviu para respaldar o lançamento é declarado inconstitucional.

No caso, a Resolução 82, de 19/11/1996, permitiria restituir esse indébito até 19/11/2001. Não seria justo que fosse penalizada por ter cumprido seu dever de pagar o imposto, devido à época, pois a própria Receita desautorizara os lançamentos com base naquele dispositivo declarado inconstitucional (INSRF 63/97) e da PGFN (Parecer PGFN 1021/98).

Decisão de fls. 85/89 indefere a manifestação de inconformidade, sob argumento de que se instalara a decadência do direito da recorrente pleitear a restituição, nos termos do artigo 165 e 168 do CTN, c/c o AD SRF 96/1999, itens I e II, sendo cabível sua interpretação, nos moldes preconizados pelo PN COSIT 5/1994.

A jurisprudência invocada faria lei entre as partes não havendo como se estender seus efeitos, nos termos do Decreto 2346/1997.

Por fim, também, não haveria previsão legal para suspender a fluência do prazo decadencial, consoante pretendido nas razões apresentadas.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13
Acórdão nº. : 108-08.053

Recurso interposto às fls. 94/108 onde repete os argumentos de sua peça inicial, acrescentando vários acórdãos dos Colegiados administrativos e judiciais.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

É matéria do litígio o pedido de compensação das importâncias recolhidas para o imposto sobre o lucro, no ano de 1989 conforme apontado às fls. 01, no valor de R\$ 520.151,80, formalizado em 31/01/2000 (fls. 01).

O lançamento se fez com base no artigo 35 da Lei 7713/88, declarado inconstitucional, conforme Resolução nº82 de 19/11/96. O pedido interposto em 31 de janeiro de 2000 estaria, portanto, dentro do prazo quinquenal, se contado da data da Resolução.

A decisão de primeiro grau entendeu que seriam definitivos os recolhimentos realizados. As datas desses pagamentos se constituiriam no marco inicial para contagem do prazo de restituição, restando prescrito o direito à repetição pretendido pela recorrente.

Este raciocínio não se compagina com vários princípios que regem o processo administrativo fiscal, notadamente da moralidade, isonomia, verdade material e devido processo legal. O prazo decadencial ou prescricional corresponderá sempre a natureza do indébito. Nos casos de pagamentos de impostos, cobrados com base em lei declarada posteriormente inconstitucional, entende este colegiado que a declaração de inconstitucionalidade tem o condão de reabrir o prazo para contagem da decadência e prescrição.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

A norma jurídica não pode ser considerada como dispositivo expresso no plano literal, mas decorrente da estrutura condicional, construída no plano das significações do direito, que obriga uma hipótese da norma a uma consequência. As várias hipóteses normativas para decadência e para prescrição do direito do contribuinte, advêm de norma geral e abstrata específica. A partir do direito tributário positivo foram construídas regras, identificando as hipóteses e os consequentes normativos que, conjugados, orientam a extinção do direito do contribuinte em pleitear a restituição.

Linha na qual se vê jurisprudência nesta Câmara, conforme Ac. 108.06.283, Recurso nº 122.025 de 08 de novembro de 2000, da lavra do Dr. José Henrique Longo, cujos fundamentos transcrevo por bem esclarecer a matéria.

“A questão destes autos foi recentemente apreciada de modo exaustivo pela 7ª Câmara deste Conselho enfrentando as manifestações da Coordenação Geral do Sistema de Tributação (Parecer COSIT 58/98) da Procuradoria da Fazenda Nacional (Parecer PGFN/CAT 1538/99) e da Secretaria da Receita Federal (Ato Declaratório SRF 96/99), bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Embargos de Divergência em REsp. 43995-5/RS, rel. Ministro César Asfor Rocha) e deste Conselho de Contribuintes (Ac. 202-10.883, rel. Maria Teresa Martinez López, e Ac. 108-05.791, rel. José Antonio Minatel). Assim, tomarei nesta decisão o mesmo vetor que as bem traçadas linhas que o Conselheiro Natanael Martins imprimiu em seu brilhante voto (Ac. 107-05.962, sessão de 10/5/2000), que recebeu a seguinte ementa:

Contribuição Social – Exercício de 1989/Período Base de 1988 – Inconstitucionalidade – Restituição – Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99 e AD SRF nº 96/99 – Decadência – Indeferimento – Improcedência – Cabimento da restituição – Em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o termo inicial de contagem da decadência não coincide com o dos pagamentos realizados, devendo-se tomá-lo, no caso concreto, a partir da Resolução nº 11, de 04 de abril de 1995, do Senado Federal, que deu efeitos “erga omnes” à declaração de inconstitucionalidade dada pela Suprema Corte no controle difuso de constitucionalidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

Deixo registrado que os votos dos ilustres Conselheiros Minatel e Maria Teresa foram utilizados como pilstras no voto que pretendo seguir e que merecem destaque.

Luciano Amaro, amparado pelos relevantes princípios constitucionais da certeza e da segurança do direito¹, apresentou com clareza a importância dos institutos da prescrição e da decadência, ao dizer:

A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha reclamá-lo. *Dormientibus non succurrit jus*. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercitar seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito.²

Porém, esse prazo assinalado em lei deve ter início a contar de determinadas situações. O art. 168 do CTN procura abrangê-las:

Art. 168 – O direito de pleitear a restituição extingui-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165 ³, da data da extinção do crédito tributário.

II – na hipótese do inciso III do art. 165 ⁴, da data em que se tornar definitiva a decisão ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

¹ Paulo de Barros Carvalho denomina o princípio da certeza do direito como sobreprincípio, como valor imprescindível do ordenamento, cujo sentido de previsibilidade dá aos destinatários dos comandos jurídicos possibilidade de organizar suas condutas. O sentimento de certeza (previsibilidade) tranquiliza os cidadãos, “abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza” (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 7ª ed., págs. 107/108)

² Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 1997, pág. 370

³ 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;

⁴ III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

Todavia, nos incisos do mencionado dispositivo do CTN (nem no art. 165), não está abrangida a hipótese em testilha. De fato, conforme demonstrado no voto de Natanael, com suporte na doutrina atual ⁵, o CTN não contemplou a hipótese em que o STF declara a inconstitucionalidade de uma determinada norma jurídica; e a essa situação merece ser aplicada analogia de modo que o prazo quinquenal para pleitear a restituição do indébito com fundamento na inconstitucionalidade estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal tem início: (a) nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito “erga omnes”), a contar da publicação da decisão do STF; e (b) nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito “inter pars”), a contar da publicação da resolução do Senado Federal que excluir do ordenamento jurídico a norma declarada inconstitucional pelo STF.

O Código Tributário Nacional estabelece prazo para a restituição do indébito com fundamento em que o pagamento indevido se opera quando alguém, posto na condição de sujeito passivo, recolhe uma suposta dívida tributária, tal qual o art. 964 do Código Civil (*todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir*). Portanto, na restituição de indébito, não se cuida de tributo, mas de valor recolhido indevidamente a esse título. Então, por ocasião do pagamento (indevido), não existia obrigação tributária, e, de igual modo, inexistia sujeito ativo, sujeito passivo, nem tributo devido ⁶; é a “situação fática não litigiosa” mencionada por Minatel como as hipóteses enumeradas nos incisos I e II do art. 165 do CTN, que se voltam para as constatações de erros, para cujas restituições não há qualquer óbice ou entrave, de modo que o prazo para o exercício do direito à restituição flui imediatamente ⁷.

Essa hipótese é diferente da aqui tratada, pois aquela é relativa a caso em que não se discute a validade da norma jurídica que suportou a exigência fiscal. Veja trecho do voto de José Antonio Minatel no mesmo voto do julgamento acima mencionado:

⁵ Alberto Xavier (Do Lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário), José Artur Lima Gonçalves e Marcio Seveio Marques (Repeticão do Indébito e Compensação no Direito Tributário), Ives Gandra da Silva Martins (Repeticão do Indébito e Compensação no Direito Tributário), Antonio Carlos Sampaio Dória (“apud” Aroldo Gomes de Mattos, Repeticão do Indébito e Compensação no Direito Tributário).

⁶ Luciano Amaro, obra citada, pág. 391

⁷ Acórdão 1º CC 108-05.791, sessão de 13/7/99



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito.

Luciano Amaro é feliz na preleção sobre a falta de regulamentação pelo CTN de outras situações de restituibilidade, com crítica de que o Código perde-se em descrever casuisticamente situações de cabimento do pedido de restituição do indébito tributário no seu art. 165⁸.

É uma das hipóteses de falta de regulamentação a situação de declaração de inconstitucionalidade de uma norma jurídica pelo Supremo Tribunal Federal, em que, até então, existiam sujeito ativo, sujeito passivo, relação jurídica e crédito tributário. Somente com a publicação da inconstitucionalidade (por decisão do STF ou por Resolução do Senado Federal), e, por consequência, com o novo *status* de invalidade da norma jurídica que ensejou o recolhimento do valor indevido, é que nasce o direito dos contribuintes que recolheram de pleitear a sua restituição.

E é a partir desse nascimento do direito à repetição é que se inicia o prazo de decadência, pois só pode ser sujeito à decadência o direito que existe. Ricardo Lobo Torres, em sua respeitável obra Restituição de Tributos, aborda o assunto com precisão, entrando inclusive no âmago do termo inicial dos efeitos da decisão do STF:

A regra geral, no direito brasileiro, é a da eficácia *ex tunc* (da declaração de inconstitucionalidade pelo STF), com a nulidade *ab initio* da cobrança de tributos com base na lei maculada de inconstitucionalidade. Se a norma que instituiu o imposto é declarada inconstitucional, por vício da forma ou de fundo, nenhuma validade teve o pagamento, já que nenhum efeito se pode ter produzido no passado que mereça respeito agora; sendo o imposto uma quantia que tem por finalidade fornecer recursos para as atividades gerais do Estado, sem qualquer conotação de natureza contraprestacional, inexistiu benefício no passado do qual se tenha locupletado o cidadão.⁹

Paulo de Barros Carvalho confirma o que aqui se expõe, se considerada a declaração da inconstitucionalidade da norma da

⁸ págs. 394 e 396

⁹ Restituição de Tributos, Forense, 1983, pág. 97



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

qual resultou o recolhimento indevido de tributo como certificação de que o ente tributante não possuía o direito correspondente:

Certificado que o ente tributante não era portador de direito subjetivo à percepção do gravame, há de devolver o valor (...), pois não tem título jurídico que justifique a incorporação daqueles valores ao seu patrimônio.¹⁰

Aliás, convém lembrar que, em ação judicial de repetição de indébito por vício da norma, é condição a prévia declaração de que a norma padece de vício de validade (por ferir - na forma ou no conteúdo - norma hierarquicamente superior) e portanto que o tributo exigido é indevido, para então poder condenar à restituição. Ou seja, a restituição só tem início (execução judicial, restituição administrativa ou compensação) após a declaração da invalidade da norma.

Ricardo Lobo Torres socorre novamente com sua argúcia:

Vimos que a restituição do imposto originariamente devido postula um ato ou procedimento prévio que transforme aquele pagamento devido em ilegal ou injusto. Só a partir da data daquele ato intermediário, conseqüentemente, é que ocorrerá o prazo da decadência. Diz o citado Decreto nº 20910/32 (que regula a prescrição das dívidas passivas da União, Estados e Municípios) que o termo inicial é “a data do ato ou fato do qual se originaram as dívidas.”¹¹

Assim, nos casos de inconstitucionalidade declarada “erga omnes”, somente com a pecha fixada pelo Supremo Tribunal Federal ou a exclusão do ordenamento jurídico pelo Senado Federal de uma determinada norma que exigia tributo, exsurge no cenário jurídico o pagamento indevido¹². É dessa maneira que entende também o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 141.331-0 (rel. Min. Francisco Rezek):

Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.136), surge para o contribuinte o

¹⁰ Obra citada, pág. 308

¹¹ pág. 169

¹² “Na declaração de ineficácia do negócio jurídico o termo inicial da decadência, a nosso ver, será o do trânsito em julgado da decisão judicial. Antes daquela data o contribuinte não poderia exercer o seu direito à restituição, pela inexistência do reconhecimento da ineficácia do ato e pela incompetência da Administração para investigar sobre aqueles pressupostos no bojo do processo de restituição(...).

Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data do trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida *incidenter tantum* pelo STF.” (Ricardo Lobo Torres, obra citada, pág. 169)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido.

¹³

.... Antes disso, em função da presunção de validade da norma, o valor recolhido era considerado como cumprimento da relação jurídico tributária devidamente constituída, e não havia motivo para sua repetição nem prazo estabelecido para tanto no CTN, uma vez que não se subsumia a nenhuma das hipóteses dos arts. 165 e 168.

Neste aspecto, merecem destaque

(a) o trecho do Parecer COSIT 58/98:

Assim, antes de a 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.

(b) a mansa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

REsp. 209.374/BA – rel. Min. Garcia Vieira

REsp. 233.090/RS – rel. Min. Garcia Vieira

REsp. 104.053/SP – rel. Min. José Delgado

REsp. 43.995/RS – rel. Min. Cesar Asfor Rocha

REsp. 209.365/BA – rel. Milton Luiz Pereira

REsp. 216.244/SP – rel. Min. Francisco Peçanha Martins

.. O prazo de 5 anos previsto no “caput” do art. 168 do CTN é válido para a situação analisada e deve ser aplicado. O que não encontra guarida no Código (mais precisamente nos incisos dos arts. 165 e 168) é o termo inicial do prazo para a hipótese aqui tratada, que, como demonstrado acima, extrai-se do sistema jurídico tributário como a publicação da Resolução do Senado ou da declaração “erga omnes” pelo STF de inconstitucionalidade relativa a determinada norma jurídica que embasou o recolhimento indevido. Desse modo, “data vênica”, o parecer PGFN 1538/99 está equivocado ao afirmar que deve ser aplicada uma das hipóteses do art. 165, já que o art. 150, III, “b”, da Constituição Federal, determina que prazo de prescrição e decadência é matéria de lei complementar.

Enfim, concluo que o prazo de decadência ao direito de restituição do valor indevidamente pago a título de tributo, nos casos de declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, tem início com a Resolução do Senado, momento em que se configurou como indevido o valor recolhido.”

¹³ Conforme citação no Ac. 108-05.791 rel. José Antonio Minatel (o grifo não é do original)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10120.000482/00-13

Acórdão nº. : 108-08.053

Por todo o exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso, para afastar a prescrição e restituir os autos à repartição de origem para que a autoridade competente examine o mérito do pedido.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 2004.

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO