



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

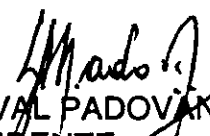
Processo nº. : 10120.003095/97-16
Recurso nº. : 143.189
Matéria : CSL – EXS.: 1990 a 1993
Recorrente : AGROQUIMA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRÁSÍLIA/DF
Sessão de : 07 DE DEZEMBRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.623

DECADÊNCIA - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO – EFEITOS DA SENTENÇA - Nos casos de afastamento da aplicação da Lei, que não foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ocorre a decadência do direito à repetição do indébito, depois de cinco anos da data de trânsito em julgado da decisão proferida. Somente a partir desse momento é que o valor recolhido torna-se indevido, gerando direito ao contribuinte de pedir sua restituição. Assim, os autos devem retornar para autoridade jurisdicionante que analisará o mérito do pedido, no tocante à compensação dos valores da CSLL recolhidos no período abrangido pela sentença.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por AGROQUIMA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

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: 30 JAN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

Recurso nº. : 143.189

Recorrente : AGROQUIMA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.

RELATÓRIO

AGROQUIMA PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, recorre voluntariamente a este Colegiado contra decisão do juízo de 1º grau, que indeferiu, parcialmente, pedido de compensação/Restituição de crédito originário de pagamentos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período de abril/1989 a abril/1999 (fls. 01 a 03).

Parecer da DRF/GOI/Soart nº 276 deferiu parcialmente o pedido e esteve assim ementado:

"ASSUNTO: PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DE CSLL, COM DÉBITO DO PIS E COFINS.

DECADÊNCIA. CRÉDITO DE CSLL – O prazo para que o contribuinte possa pleitear a compensação de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 05(cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Na ação de mandado de segurança, apenas se reconhece o direito do contribuinte à compensação tributária, sendo que tal direito deverá ser exercido na via administrativa no prazo de cinco anos contados a partir da extinção do crédito tributário.

CRÉDITO DO PIS – Deve-se indeferir o pedido de compensação formulado em desacordo e com base em medida judicial ainda não transitada em julgado. Art. 170º do CTN – LC 104/2001.

PEDIDO PARCIALMENTE DEFERIDO."

Segundo a autoridade jurisdicionante no pedido também foram incluídos valores referentes ao saldo do ajuste da DIRPJ//1996, R\$ 124.944,00; do IRPJ/90 e 92, R\$ 66.319,58 e solicitado, após reconhecimento do crédito, a compensação com os débitos da COFINS, listadas às fls. 01/03, no valor original de R\$ 45.568,39 (constantes no conta-corrente , fls. 43, o valor de R\$ 88.297,15).



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

Instruíram os pedidos: cópias /originais das planilhas demonstrativas dos débitos compensados, fls. 03; DARF dos pagamentos a que se referem os indébitos; COFINS de alguns períodos compensados com esse mesmo crédito (fls. 37/43), cópias DIRPJ 96 (fls. 44/61); DIRPJ/1995 retificadora (62/80); DIRPJ 94 – original e retificadora (81/113 e recibo DIRPJ/90, fls. 115). Também foram juntados os extratos do contacorpj e feito o cadastramento dos débitos no profisc (fls. 124/127); cópias das petições referentes às sentenças dos PJ 95.0007028-6 e 96.0006456-3 (fls. 128/156) bem como o levantamento do finsocial de agosto de 1988 a março de 1992 e da COFINS de abril de 1992 a julho de 1997 (fls. 157/179).

Em 04/03/98 a contribuinte foi cientificada da suspensão dos débitos, em obediência à sentença favorável no PJ 95.0007028-6 II, (ainda não definitiva) e informada a opção concedida na INSRF 21/97 (fls. 181), que já autorizava a compensação de tributos de espécies diferentes. (Cópia do trânsito em julgado da sentença que deu origem, inclusive, à AMS 1997.01.00022384-0, doc.fls.186/206).

Houve transferência para este processo do pedido de compensação constante do PAT 10.1203096/97-89, PIS, referente a vários períodos-base, comunicando que juntara cópia do PJ 96.7769-0. (fls. 210/279). Realizado lançamento para prevenir a decadência (fls. 281/304).

Solicitação de Retificação das DIRPJ 1993,4 e respectivos comprovantes de entrega às fls. 308/347. Emissão de Certidão de Débitos às fls. 368/388. Juntada de todo processo judicial às fls. 390/543. Débitos cadastrados no PROFISC (fls. 546/661).

O processo foi apreciado da PFN que emitiu o despacho de fls. 571/589 (PFN-GO 109/01).

A autoridade jurisdicionante informou que a decisão judicial desobrigou a interessada do recolhimento da CSLL e como tal não lhe interessaria a



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

forma como a contribuição fora apurada e sim os valores efetivamente recolhidos, pois a sentença alcançou o recolhimento desse tributo de 1989 a 1999.

Comentando os procedimentos, à luz da legislação de regência, deferiu o valor de R\$ 1.197.832,96; indeferiu os valores referentes a 04 DARFS, código 2372, fls. 7,4,5,6; homologou as compensações constantes das fls. 664/704 exceto aquelas que excederam o valor do crédito reconhecido; pediu a PFN seguimento da Execução Fiscal referente ao PIS. Despacho seguinte discriminou os valores homologados e os indeferidos.

Manifestação de inconformidade apresentada às folhas 930/937, alegou, em síntese, que seu direito seria exequível frente ao trânsito em julgado da ação, ocorrido em 12/08/99.

O direito a restituição, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN, ocorreria após dez anos da antecipação do mesmo. Os relativos ao ano-base de 1992, pagos em 1993, não foram utilizados para compensação, como também não foram relacionados na Listagem de Créditos (fls. 666/667 e 668/691, 719/720 e 721).

A compensação realizada para o PIS deveria ser homologada, vez que obedeceu às normas legais vigentes à época de sua realização, portanto o lançamento específico para exigir tal recolhimento não deveria prosperar.

Decisão de fls.971/976 negou a pretensão da peticionária, alegando a decadência relativa aos recolhimentos da CSSL efetuados no período de abril/1989 a junho/1996, e por consequência estaria decaído o direito de pleitear a restituição.

Conjugando os artigos 165, inciso I, e 168, caput e inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), embora a cobrança de tributo indevido conferisse ao contribuinte direito a sua restituição, esse direito se



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

extinguiria no prazo de 5 (cinco) anos contados "da data da extinção do crédito tributário".

O crédito objeto do pedido, na forma prevista pelo artigo 156, inciso I, extinguiu-se na data do pagamento. Ali o marco inicial do respectivo prazo decadencial. O último pagamento indevido ocorreu em junho/1992 (fls. 04), enquanto a solicitação de restituição/compensação fora formulada em 01/09/1997, (fls. 01), ou seja, além do mencionado quinquênio legal. Por isto o direito se encontrava extinto.

O argumento de que o início da contagem do prazo decadencial, para ingresso do pedido de restituição, ocorreria no afastamento da legislação inconstitucional ou da data do trânsito em julgado da decisão judicial não procederia. Embora fosse inquestionável a unidade de jurisdição das decisões judiciais, estas não teriam o condão de suspender os prazos prescricionais e decadenciais previstos na legislação.

O Parecer COSIT nº. 58/1998 foi superado em seus efeitos pelo Ato Declaratório SRF 96/1999. Porque só será admitida revisão daquilo que, nos moldes da legislação regente, ainda haja possibilidade de modificação, isto é, quando não tenha ocorrido, por exemplo, a prescrição ou a decadência do direito alcançado pelo ato.

A tese do sujeito passivo não prevaleceria por contrariar um dos princípios fundamentais do estado de direito consagrado na Constituição Federal, que é o da segurança jurídica. Permitir rever situações jurídicas consolidadas pela aplicação inadequada da lei ou ato normativo inconstitucional, mesmo depois de decorridos os prazos decadenciais ou prescricionais, estabeleceria uma dicotomia entre o direito do cidadão e do estado.

Prevalecer a pretensão da recorrente implicaria em desconsiderar o princípio da estrita legalidade que rege a Administração Pública (CF, art.37, caput).



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16
Acórdão nº. : 108-08.623

O CTN cuidou expressamente do prazo de extinção do direito de pleitear a restituição tributária. Qualquer solução que não observe o disposto no artigo 165 c/c o artigo 168 do citado Código, constituirá simples criação exegética, desprovida de amparo jurídico ou legal.

O contribuinte confundiu modalidade de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso VII) com direito à restituição parcial ou total do tributo, estabelecido no artigo 165, do mesmo CTN. Por sua vez o artigo 168 diz que o direito de pleitear a restituição se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou seja, reporta-se aos incisos I e II do artigo 165 e não ao inciso VII do art. 156, modalidade de extinção.

O contencioso administrativo não seria competente para conhecimento de legalidade ou constitucionalidade de lei. O Ato Declaratório SRF nº 096/99 e do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99 foram embasados em leis validamente editadas.

No tocante aos créditos do PIS, apesar das alegações da interessada, não se regeriam nos Decretos-Leis 2.445 e 2.449/88, e sim na Lei Complementar 07/70. Igualmente, os valores estão sendo discutidos no processo nº 10120.000548/98-33 (fls.285/304).

Como os lançamentos já foram efetuados tendo por base a Lei Complementar 07/70 (cujos valores apurados são superiores aos pagos pela contribuinte tendo por fundamento os Decretos-Leis declarados inconstitucionais, fls. 272/273 e 286/293) não haveria discordância com o decidido no Acórdão de folhas 953, ou seja, os valores pagos pela empresa são inferiores aos devidos com base na Lei Complementar, não existindo pagamento indevido ou a maior passível de restituição/compensação.



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16
Acórdão nº. : 108-08.623

No tocante aos débitos do processo nº 10120.003096/97-89, a compensação se fez no limite dos créditos de CSLL, conforme folhas 664 a 665. Quanto ao fato de não terem sido aproveitados os recolhimentos de CSLL, ano-base 1992, pagos em 1993 (fls. 626, 938/949), houve fato impeditivo a tal aproveitamento.

À análise dos demonstrativos de folhas 666/691, mostram que tais pagamentos não foram contemplados na apuração levada a efeito pela Delegacia da Receita Federal. O "Demonstrativo da Compensação de Créditos", fls. 03, relacionou saldo de crédito em 31/12/93 no valor de R\$ 316.987,55 que correspondem aos DARFs de folhas 08 a 19, cujo registro consta da declaração de rendimentos (fls. 101/102).

Os Darfs anexados nesta oportunidade, fls. 938 a 940, não fazem parte do pleito inicial e só foram apresentados em 02/04/2003, conforme Anexo III e II, da resposta ao Termo de Intimação nº 038/2003, fls. 612/627. Portanto, o direito de pleitear a restituição relativamente a estes pagamentos também estaria extinto, pois extrapola o prazo de cinco anos previsto na norma, como esclarecido no item "Repetição de Indébito - Prazo Decadencial". Os Darfs em questão têm "código de receita" 2372 - campo 04 do Darf - representando recolhimento de CSLL pelo Lucro Presumido, quando a contribuinte declarou pelo lucro real, de tal sorte que não se pode responsabilizar o órgão da Receita Federal pela não localização dos pagamentos na época oportuna, sendo que os outros recolhimentos arrolados (fls. 08/19 e 666) foram preenchidos no código de receita 2484. E a luz do ADSRF 096/1999, da insuficiência de créditos de CSLL e da inexistência de créditos de PIS, outra conclusão não seria possível.

Ciência da decisão em 13/09/2004, recurso interposto no dia 13/10/2004, fls.981/989 onde repetiu os argumentos expendidos na impugnação, acrescentando que a compensação fora realizada tempestivamente. Os créditos só



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16
Acórdão nº. : 108-08.623

poderiam ser utilizados após a decisão do MS 96.00006456-3, que transitou em julgado em 12/08/1999, e os créditos relativos ao ano-base de 1992 já estavam compensados, pendentes apenas de homologação.

Antes de 12/08/1999 só lhe cabia a expectativa do direito. Realizou os pagamentos para não sofrer consequências, mas, agora, superado o óbice pelo trânsito em julgado acima aludido pedia, apenas, a ratificação do seu procedimento.

A negativa da DRJ se deveu ao fato de que apenas juntara os DARFS em 02/04/2003, (fls. 666/691), portanto fora do quinquênio prescricional. Mas este entendimento não deveria prevalecer porque seu pedido original contemplaria também esse valor.

Pediu que fosse homologada a compensação dos créditos correspondentes aos DARFS de fls. 938 a 940, discriminados às fls. 666/691.

Pleiteou, também, os créditos referentes aos períodos-base 1989 a 1991, porque só se tornaram inexigíveis com o trânsito em julgado do MS 96.0006456-3 em 12/08/1999. Invoca em seu benefício a posição do Conselho através da ementa do acórdão 202-14475, de 05/12/2002.

Haveria tempestividade em seu pedido se fosse aplicada a conclusão das decisões do STJ (10 anos). Pediu acatamento e conseqüente reforma da decisão.

Despacho de fls. 990 deu seguimento ao recurso.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16
Acórdão nº. : 108-08.623

VOTO

Conselheira IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, Relatora

O Recurso preenche os pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Trata-se de pedido de compensação da CSLL, dos anos calendários de 1989 a 1999, decorrente do trânsito em julgado dos PJ 95.0007028-6 e 96.0006456-3, AMS 1997.01.00022384-0. (Doc.fls.186/206), com débitos do PIS e COFINS.

A autoridade jurisdicionante informou que a decisão judicial desobrigara a interessada do recolhimento da CSLL e como tal não lhe interessaria a forma como a contribuição fora apurada e sim os valores efetivamente recolhidos, no período abrangido pela sentença, de 1989 a 1999.

A autoridade jurisdicionante confirmou as compensações realizadas excetos nos valores referentes aos 04 DARFS código 2372, inseridos às fls. 4,5,6,7 por entender que seriam definitivos os recolhimentos ali realizados. As datas desses pagamentos se constituiriam no marco inicial para contagem do prazo de restituição, posto que o pedido só fora interposto em 01/09/1997, restando prescrito o direito à repetição pretendido pela recorrente, conforme fls. 718.

Todavia, no caso dos autos, entendo que o dies a quo não será contado da data do fato gerador e sim da data concessiva do direito da recorrente, ou seja, a data do trânsito em julgado da ação 95.7028-6, cuja data da sentença de primeiro grau é 13/09/1996.



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

Mesmo contando o prazo inicial a partir desta data, o pedido ainda estava tempestivo. A CSLL sob litígio foi recolhida sob código 2372, com base no lucro presumido ou arbitrado e como era indevida sua cobrança, por decisão judicial, independia a forma de apuração dos resultados.

O mérito propriamente dito deste litígio foi resolvido através do Parecer da PGFN, de fls.586/589, que reconheceu o direito da recorrente.

Quanto a contagem do prazo para restituição do indébito assim declarado por sentença judicial, entende este Colegiado que a decisão teria o poder de reabrir o prazo, porque 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.

A jurisprudência nesta Câmara é unânime neste sentido, cujo Ac. 108.06.283, Recurso nº 122.025 de 08 de novembro de 2000, da lavra do Dr. José Henrique Longo, é emblemático. Transcrevo o Voto 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

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.

Deixo registrado que os votos dos ilustres Conselheiros Minatel e Maria Teresa foram utilizados como pilastras 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

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



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16
Acórdão nº. : 108-08.623

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. 165³, da data da extinção do crédito tributário.

II – na hipótese do inciso III do art. 165⁴, 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.

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 atual⁵, 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

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.

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

4 3



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

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:

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. 165 ⁸.

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 direlto 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,

⁶ Luciano Amaro, obra citada, pág. 391

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

⁸ págs. 394 e 396



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

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 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

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

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(...).



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

Processo nº. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

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 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.

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)

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. : 10120.003095/97-16

Acórdão nº. : 108-08.623

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."

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 ratifique a compensação realizada com os valores originados nos DARFS de fls. 4,5,6,7, desde que restem comprovados seus efetivos recolhimentos.

Sala das Sessões - DF, em 07 de dezembro de 2005.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO

