



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10510.001771/97-60  
Recurso nº : 122.025  
Matéria : CSL – Ex.: 1989  
Recorrente : DISTRIBUIDORA SILVESTRE LTDA.  
Recorrida : DRJ – SALVADOR/BA  
Sessão de : 08 de novembro de 2000  
Acórdão nº : 108-06.283

DECADÊNCIA – RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO – NORMA SUSPensa POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL – CSL DO ANO DE 1988 – RESOLUÇÃO 11/95 – 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 CSL do ano de 1988, cuja norma legal foi suspensa pela Resolução nº 11/95, o prazo extintivo do direito tem início na data de sua publicação, 4 de abril de 1995.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DISTRIBUIDORA SILVESTRE 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.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSÉ HENRIQUE LONGO  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 DEZ 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NELSON LÓSSO FILHO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, MARCIA MARIA LORIA MEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283  
  
Recurso nº : 122.025  
Recorrente : DISTRIBUIDORA SILVESTRE LTDA.

## RELATÓRIO

A ora recorrente pleiteia neste processo restituição da 6ª quota da Contribuição Social sobre o Lucro do ano-base de 1988, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e objeto das Resoluções do Senado Federal nº 11/95 e 49/95. Protocolo do pedido de restituição é de 6/8/97.

A Delegacia da Receita Federal de Aracaju indeferiu o pedido porque o § 2º do art. 18 da Medida Provisória 1542/97 estabelecia que o disposto no artigo (dispensa de constituição do crédito tributário da CSL do ano de 1988) não implicaria restituição das quantias pagas.

Diante da manifestação de inconformidade, a DRJ de Salvador indeferiu a solicitação por outro argumento, pois reconheceu a proibição prevista no dispositivo legal citado referia-se apenas à restituição de ofício. O fundamento do indeferimento foi o transcurso do prazo de 5 anos da data da extinção do crédito tributário, prazo prescricional para repetição do indébito.

Às fls. 21/22, a empresa apresentou recurso manifestando estar de acordo com o art. 168 do CTN.

É o Relatório.



Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

## VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Diante do pedido de restituição da CSL de 1988 (6ª parcela), o julgador “a quo” indeferiu por ter ultrapassado o prazo de 5 anos a contar do recolhimento, independentemente da Resolução 11/95 do Senado Federal.

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.**



Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

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 direito<sup>1</sup>, 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.**<sup>2</sup>

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<sup>3</sup>, da data da extinção do crédito tributário.

<sup>1</sup> 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)

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 1997, pág. 370

<sup>3</sup> 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;

Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

II – na hipótese do inciso III do art. 165<sup>4</sup>, 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 atual<sup>5</sup>, 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<sup>6</sup>; é a “situação fática não litigiosa” mencionada por

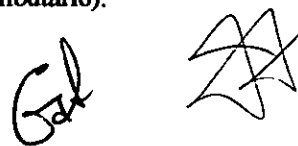
---

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;

<sup>4</sup> III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

<sup>5</sup> 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).

<sup>6</sup> Luciano Amaro, obra citada, pág. 391

Handwritten signatures and initials in the bottom right corner of the page. One signature appears to be 'Gal' and the other is a more complex scribble.

Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

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 <sup>7</sup>.

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 <sup>8</sup>.

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.

---

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

<sup>8</sup> págs. 394 e 396



Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

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.<sup>9</sup>**

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

<sup>9</sup> Restituição de Tributos, Forense, 1983, pág. 97

<sup>10</sup> Obra citada, pág. 308



Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

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, consequentemente, 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.”<sup>11</sup>**

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 exija tributo, exsurge no cenário jurídico o pagamento indevido<sup>12</sup>. 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**

---

<sup>11</sup> pág. 169

<sup>12</sup> “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 exercitar 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)

Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

**contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido.** <sup>13</sup>

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 venia”, o parecer PGFN 1538/99 está equivocado ao afirmar que deve ser aplicada uma das hipóteses do art. 165, já que o

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

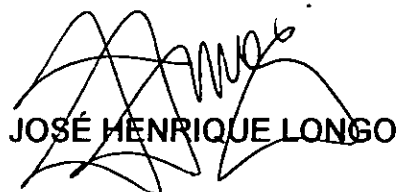
Processo nº : 10510.001771/97-60  
Acórdão nº : 108-06.283

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.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para reconhecer o direito da recorrente à restituição do indébito, devendo a autoridade administrativa competente observar os procedimentos aplicáveis, inclusive a conferência do recolhimento e a aplicação da atualização monetária.

Sala das Sessões - DF, em 08 de novembro de 2000



JOSE HENRIQUE LONGO