



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Recurso nº : 142.088
Matéria : IRF/ILL - ANO.:1992 a 1998
Recorrente : ABC – ARTEFATOS DE BORRACHA COELHO LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 20 de outubro de 2005
Acórdão nº : 102-47.144

IRF – DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – O prazo decadencial para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição e/ou compensação de valor pago indevidamente somente começa a fluir após a Resolução do Senado que reconhece e dá efeito *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade de lei ou, a partir do ato da autoridade administrativa que concede à contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição, eis que somente a partir dessa data é que exsurge o direito à repetição do respectivo indébito.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO – Afastada a decadência, procede o julgamento de mérito em primeira instância, em obediência ao Decreto nº 70.235, de 1972.

Decadência afastada.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ABC – ARTEFATOS DE BORRACHA COELHO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, para AFASTAR a decadência e determinar o retorno dos autos à 1ª Turma da DRJ/JUIZ DE FORA/MG para o enfrentamento do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz (Relator) que acolhe a decadência do direito de pedir. Designado o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira para redigir o voto vencedor.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

LEONARDO HENRIQUE M. OLIVEIRA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 08 FEVER 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, LUIZA HELENA GALANTE DE MORAES (SUPLENTE CONVOCADA), SILVANA MANCINI KARAM e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Recurso nº : 142.088
Recorrente : ABC – ARTEFATOS DE BORRACHA COELHO LTDA.

RELATÓRIO

O contribuinte apresentou, em 14/11/2001, pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL (fl. 01), no montante atualizado de R\$ 124.777,54 (fl. 86), em virtude de o Supremo Tribunal Federal, mediante a Resolução nº 82, de 19/11/1996, ter declarado inconstitucional o art. 35, da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, no que diz respeito a expressão “acionista” nele contido, bem assim por ter a Receita Federal editado a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/09/1997 (DOU de 25/07/1997), dispondo que ficava vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente ao imposto sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da retrocitada lei e que essa determinação se aplicava às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base da apuração, não previa a disponibilidade econômica ou jurídica, imediata ao sócio, do lucro líquido apurado.

A autoridade local, com o Despacho Decisório (fls. 107/111), indeferiu o pedido de restituição com base nas informações prestadas pela Seção de Orientação e Análise Tributária /Saort (fls. 107/110), da qual transcreve-se os trechos abaixo:

“7. Os pagamentos de ILL envolvidos no presente pedido de restituição foram confirmados através dos sistemas SINCOR e SIPADE, fls. 88, 89 e 91 a 98, e da Papeleta de Comprovação de Pagamento de fls. 90.”

“10. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. Mas muito foi discutido em relação às exigências fundamentadas em leis posteriormente declaradas inconstitucionais, como alega o interessado. Recentemente, a edição do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, orientou qual o procedimento jurídico que deveria ser adotado pela Administração Pública em relação à matéria.

Q /m



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

11. Segundo o Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99, aprovado em 18 de outubro de 1999, a cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito a restituição e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados "da data da extinção do crédito tributário", que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse código, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo legal para a revisão."

"13. Portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN (cuja recepção pela Carta de 1988 com status de lei complementar é pacífica na doutrina e na jurisprudência), que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu o pagamento..

14. Com a edição do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999, a orientação a seguir foi pacificada na Secretaria da Receita Federal:"

"15. Esse ato normativo tem caráter vinculante para a administração tributária, a partir de sua publicação, conforme os artigos 100, I, e 103, I do CTN, sob pena de responsabilidade funcional.

16. Dessa forma, considerando que o presente pedido de restituição foi formalizado em 14/11/2001, (ver carimbo de recepção de fl. 01), concluir-se-á, em obediência aos dispositivos normativos mencionados, estar extinto o direito de pleitear a restituição por decurso de prazo referente aos pagamentos efetuados anteriormente a 14/11/1996, não cabendo apreciação de seu mérito.

17. Quanto aos recolhimentos ocorridos a partir de 14/11/1996, todos são referentes ao parcelamento de débitos relativos ao exercício de 1992 – ano-base 1999, conforme fls. 29 a 38.

18. Esclarecido isto, passaremos a analisar a procedência do pedido de restituição desses pagamentos a luz da legislação pertinente, em especial o Decreto Nº 2.194, de 07 de abril de 1997, e a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24 de julho de 1997."

"23. Portanto, diferentemente do que afirma a interessada, o Contrato Social da empresa prevê a distribuição dos lucros aos sócios e a Consolidação deste mesmo Contrato Social, realizada através da 20ª Alteração, é mais taxativa, prevê que os lucros ou prejuízos serão distribuídos ou suportados pelos sócios. Além disso, também de forma diversa do que afirma a interessada, o que fica condicionado à deliberação



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

dos sócios é a capitalização dos lucros apurados (exceção), não a sua distribuição (previas como sendo automática), conforme acima transcrevemos.

24. Finalmente, na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do exercício de 1992 – ano-base de 1991 – DIRPJ/92, cuja cópia foi juntada às fls. 100 a 106, apresentada pela empresa em 13/05/1992, verifica-se no Anexo “A” – Quadro 05 – item 13, que a interessada efetivamente promoveu a distribuição de lucros no ano-base 1991 (fls. 106 verso).

25. Desta forma, não resta dúvidas quanto à procedência da exação relativa ao ILL do exercício de 1992, visto que ocorreu a distribuição de lucros em 1991.

26. Assim, com base em tudo que acima está exposto, relativamente ao Pedido de Restituição formulado pelo interessado, PROPONHO:

a) seja INDEFERIDO, sem apreciação do mérito, o crédito relativo aos recolhimentos de ILL efetuados até 14/11/1996, por estar extinto o direito de pleitear a sua restituição; e

b) seja INDEFERIDO, por inexistirem indêbitos tributários, o crédito relativo aos recolhimentos de ILL efetuados após 14/11/1996.”

Dessa decisão a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade (fls. 114/116) dizendo que se trata de pedido de restituição de importâncias pagas a título de ILL no período de abril de 1990 a maio de 1993, conforme DARFs em anexo, e que a decisão não encontra amparo na jurisprudência do STF e do Conselho de Contribuintes.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora-MG, mediante o Acórdão DRJ/JFA nº 7.661, de 06/07/2004 (fls. 118/120), por unanimidade de votos, não reconheceu o direito creditório da contribuinte, tendo o voto condutor do acórdão registrado:

“Ressalto também que os acórdãos do Conselho de Contribuintes, embora de inestimável valor como fonte de consulta, não constituem normas complementares da legislação tributária (PN CST nº 390/71) nem expressam o entendimento da SRF (Port. SRF nº 01/2001).

Dado assim o âmbito em que se dá este julgado, não há que se reparar o Despacho Decisório contestado. No caso, embora os efeitos da inconstitucionalidade declarada pelo STF já tenham sido regulamentados na esfera administrativa (IN SRF 63/97), a questão da decadência/prescrição não pode ser ultrapassada, em face da legislação



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

tributária abaixo citada, que é de aplicação obrigatória no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF).

O Ato Declaratório SRF nº 96/90, emanado **com fulcro no Parecer PGFN/CAT nº 1538**, de 18 de outubro de 1999, revogou tacitamente o entendimento sobre o termo inicial para contagem de decadência contido no Parecer Cosit nº 58/98 ao estabelecer em seu item I que "o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, **inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional** pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de **5 (cinco) anos**, contado da **data da extinção do crédito tributário** – art. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)." (Grifos não originais)

Saliento, então, que o CTN define **expressamente** que o pagamento antecipado extingue o crédito tributário, conforme art. 150, § 1º, ("o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento) e art. 156, VII ("Extinguem o crédito tributário: o pagamento antecipado e a homologação do lançamento, nos termos do disposto no art. 150, e seus parágrafos 1º e 4º"). Tal entendimento encontra-se também consubstanciado nos Pareceres PGFN/CAT nº 550 – itens 16 e 17, de 12 de maio de 1999, n 678 – item 5.3, de 7 de junho de 1999, e **nº 1538 (utilizado como base do AD SRF nº 96/1999)** – item 7, de 18 de outubro de 1999.

Destarte, com relação aos pagamentos objeto de litígio, à luz da legislação supracitada, à época do protocolo do pedido da requerente, em 14/11/2001, o direito de pleitear a restituição já se encontrava extinto."

Inconformado com o julgamento de primeira instância o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 123/126), repetindo as alegações constantes da manifestação de inconformidade com a decisão da autoridade local que indeferiu o pedido de restituição, citando a doutrina do Professor Marçal Justen Filho, a decisão do STF de que somente será devido o ILL se estiver expresso no contrato social a plena disponibilidade do lucro por parte dos sócios, bem assim decisão da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que conta o prazo decadencial a partir da IN SRF nº 63/97.

É o Relatório.  



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

VOTO VENCIDO

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

O recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele se conhece.

A matéria objeto do recurso versa inicialmente sobre a decadência do direito de pleitear restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente ou maior que o devido, no caso de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e por Resolução do Senado Federal.

No caso, o pedido de restituição refere-se ao Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL, cuja base legal que autorizava sua exigência, o art. 35, da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, teve sua execução suspensa em parte pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de novembro de 1996, publicada no DOU de 19/11/1996 e republicada no DOU de 22/11/1996, cujo inteiro teor é a seguir transcrito:

“Faço saber que o Senado Federal aprovou, e eu, José Sarney, Presidente, nos termos do art. 48, item 28 do Regimento Interno, promulgo a seguinte

RESOLUÇÃO Nº 82, DE 1996

Suspende, em parte, a execução da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” contida no seu art. 35.

O Senado Federal resolve:

Art. 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei nº 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário

Senado Federal, em 18 de novembro de 1996

SENADOR JOSÉ SARNEY
Presidente do Senado Federal”



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

O *caput* do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, objeto da Resolução do Senado Federal dispunha:

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

O Decreto nº 2.194, de 07/04/1997, com base no art. 77 da Lei nº 9.430, de 1996, dispôs sobre a adoção de providências a fim de que órgãos do Ministério da Fazenda se abstivessem de cobrar créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos termos dos dispositivos abaixo transcritos:

“Art. 1º Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação processada e julgada originariamente ou mediante recurso extraordinário.

Art. 2º Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no art. 1º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

Art. 3º Caso os créditos tributários constituídos estejam pendentes de julgamento, compete aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, subtraírem a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional.

Parágrafo único. A não-aplicabilidade da norma pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal fica condicionada à determinação de que trata o art. 1º.”

Fundamentado no Decreto nº 2.194/97 e na Resolução do Senado Federal, o Secretário da Receita Federal baixou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, publicada no Diário Oficial da União – DOU de 25/07/1997, adiante transcrita:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e em vista do que ficou decidido pela Resolução do Senado nº 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 7 de abril de 1997, resolve:



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único. O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Art. 2º Ficam os Delegados e Inspectores da Receita Federal autorizados a rever de ofício os lançamentos referentes à matéria de que trata o artigo anterior, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional.

Art. 3º Caso os créditos de natureza tributária, oriundos de lançamentos efetuados em desacordo com o disposto no art. 1º, estejam pendentes de julgamento, os Delegados de Julgamento da Receita Federal subtrairão a aplicação da lei declarada inconstitucional.

Art. 4º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica às empresas individuais.

Art. 5º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 6º Revoga-se as disposições em contrário.”

A Instrução Normativa supra estendeu os efeitos da Resolução do Senado Federal às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.

Visto os atos que tratam da declaração de inconstitucionalidade do art. 35 da Lei nº 7.713/88 que asseguram o direito de pleitear a restituição dos pagamentos considerados indevidos, deve-se verificar no ordenamento jurídico nacional as normas que regem essa restituição, em especial, a decadência, que, de acordo com a letra “b”, do inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal, é estabelecida por Lei Complementar.

Em observância ao referido dispositivo constitucional, o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, erigido à categoria de Lei Complementar ao ser recepcionado pela Constituição



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Federal de 1988, estabelece em seus 165, inc. I, e 168, inc. I, a seguir transcritos, que a decadência do direito de pleitear restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário:

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

I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;" (g.n.).

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

A extinção do crédito tributário, de acordo com os arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, abaixo transcritos, ocorre no momento do pagamento antecipado e essa interpretação aplica-se, por expressa disposição no referido art. 4º, aos atos ou fatos pretéritos (CTN, art. 106, inc. I):

"Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional."

Esses dispositivos legais, pela sua literalidade e clareza, não comportam controvérsias e interpretações. A decadência do direito de pleitear restituição extingue-se em 5 (cinco) anos a contar da data da extinção do crédito tributário. O comando legal abrange todos os tipos de pagamentos indevidos. O legislador, para fins de restituição de indébito, não fez qualquer distinção entre o indébito pago indevidamente por erro do contribuinte ou do Fisco na aplicação inadequada da lei ou em decorrência de lei posteriormente declarada



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

inconstitucional, não cabendo, portanto, ao intérprete distinguir onde a lei não distingue.

A lei (CTN) refere-se expressa e objetivamente sobre cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável à época e que, no caso, posteriormente deixou de ser aplicável, por ter sido declarada inconstitucional. Não se trata, portanto, de revogação, pois se assim fosse, não haveria o direito à restituição, pois a lei teria vigência plena até a data de sua revogação.

O prazo de 5 (cinco) anos, a contar da extinção do crédito tributário estabelecido pelo art. 168 do CTN, é, portanto, aplicável também nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei, não comportando essa norma a integração legislativa, em face de sua clareza e objetividade.

Saliente-se que a aplicação inadequada da lei, pelo contribuinte ou pelo Fisco gera um crédito tributário que, a exemplo daquele decorrente de lei declarada inconstitucional, também não era exigível pelo ordenamento jurídico. Na hipótese de erro do contribuinte ou do Fisco reconhece-se o prazo decadencial estabelecido pelo CTN, de 5 (cinco) anos contados da extinção do crédito tributário. Na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de lei, entretanto, pretende-se alterar o termo inicial da contagem do prazo decadencial, passando-o da data da extinção do crédito tributário, para a data da declaração de inconstitucionalidade.

No caso das empresas que não sejam sociedades anônimas, pretende-se que o termo inicial do prazo decadencial seja o dia 25/07/1997, data da publicação da IN SRF nº 63, de 24/07/1997, em desacordo com o estabelecido pelo art. 168 do CTN, sem que haja autorização legal para tanto, conforme exige o princípio da legalidade insculpido no art. 37 da Constituição Federal.

O ato que declara a inconstitucionalidade de lei reconhece o direito à restituição, mas não interfere no prazo decadencial estabelecido por lei complementar (CTN), que continua sendo de 5 (cinco) anos contados da extinção,



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

do crédito tributário. Não procede, portanto, o pleito do recorrente de alteração do marco inicial da contagem do prazo decadencial estabelecido pelo CTN, por falta de amparo legal e por consistir numa distorção do instituto da decadência, cujo objetivo é limitar no tempo o desfazimento dos atos jurídicos, consolidando-os definitivamente, de modo a estabelecer a segurança jurídica indispensável ao Estado de Direito.

Se assim não fosse, poder-se-ia ter pleitos de restituição de pagamentos efetuados a qualquer tempo, inclusive relativos a períodos em que a Administração Tributária, em decorrência do instituto da decadência, não mais é obrigada a ter em seus arquivos registros ou documentos que permitam conferir os dados oferecidos pelo contribuinte, gerando incerteza jurídica que o direito não pode permitir.

Para que o pleito da recorrente pudesse ser acatado, deveria ter lei estabelecendo a obrigação da Administração Fazendária de arquivar por tempo indeterminado os registros fiscais e documentos de todos os contribuintes, com imensuráveis ônus para a sociedade, pelos custos que isso implicaria.

Consigna-se ainda que, em qualquer hipótese, o contribuinte poderia ter recorrido ao Poder Judiciário, pois ninguém está impedido de alegar judicialmente exigência ou pagamento indevido em virtude de inconstitucionalidade de lei, quando então, se seu direito fosse reconhecido, receberia sua restituição, ainda que a ação durasse mais que os 5 (cinco) anos do prazo decadencial.

Não prospera, portanto, a interpretação de que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data em que se declarou ou se reconheceu que o pagamento era indevido, sendo irrelevante se esse reconhecimento decorra de decisão de autoridade administrativa nos autos de um processo, de Instrução Normativa, de Portaria Ministerial, de Decreto Presidencial ou de Resolução do Senado Federal, por falta de amparo legal, pois esses atos não alteram o Código Tributário Nacional, erigido à categoria de Lei Complementar ao ser recepcionado



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

pela atual Constituição Federal, e que estabelece as normas gerais sobre decadência.

Admitir o contrário seria negar vigência e eficácia ao art. 168 do CTN, com inobservância dos princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, indispensável à estabilização das relações do Estado com os seus cidadãos, sobre o qual se assenta o instituto da decadência, pois se hoje se acata uma interpretação que viola esse princípio em benefício do contribuinte, amanhã se pode, com arguição semelhante, exigir ou agravar exações, na hipótese, por exemplo, em que uma lei declarada inconstitucional tivesse revogado lei antiga mais gravosa para o contribuinte.

Salienta-se que não se está negando o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade de lei, mas apenas verificando a eficácia desse ato no tempo sobre as situações já consolidadas pelo decurso do prazo decadencial estabelecido pelo ordenamento jurídico.

O art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10/12/1997, abaixo transcrito, ao regulamentar a eficácia de lei ou ato normativo declarado inconstitucional, estabelece que a decisão produzirá efeitos desde a entrada em vigor da lei declarada inconstitucional (*ex tunc*), salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial:

Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997

"Art 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.” (g.n.).

No caso, os pagamentos reconhecidos como indevidos com a publicação Resolução do Senado Federal e da IN SRF nº 63/97, por força do art. 168, I, do CTN, não são mais passíveis de revisão, por já ter decorrido mais de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Instada a se manifestar sobre o assunto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN exarou o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, de 28/10/1999, que corrobora o exposto, conforme se constata das partes abaixo transcritas (nem todos os grifos são do original):

“PARECER PGFN/CAT/Nº 1538/99

Prazo decadencial para pleitear a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário. Pedido de reexame do Parecer PGFN/CAT/Nº 678/99, sob alegação de entendimento diverso do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Insustentabilidade do pedido. Inobservância dos princípios da estrita legalidade tributária e da segurança jurídica. Conveniência de suscitar a questão perante o Supremo Tribunal Federal.

“9. Por primeiro, abre-se um parêntese, para observar, como já o fizera o PARECER PGFN/CAT/Nº 550/99, que o Decreto nº 2.346, de 10.10.97, cujas regras vinculam toda a Administração Pública Federal, determina que decisões da espécie, proferidas pelo STF, só alcançam os atos que ainda sejam passíveis de revisão:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial".

10. Esse mandamento aplica-se, inclusive, aos casos em que a inconstitucionalidade da lei seja proferida, incidenter tantum, pelo STF e haja suspensão de sua execução por ato do Senado Federal, por força do que dispõe o § 2º do mesmo art. 1º. Destarte, ainda que não se concorde com a linha doutrinária adotada pelo ato do Chefe do Poder Executivo, não há como afastar-se de duas assertivas inexoráveis: uma, que, para a administração pública federal, a decisão do STF declaratória de inconstitucionalidade é dotada de efeito *ex tunc*; outra, **que tal efeito só será pleno se o ato praticado pela Administração Pública ou pelo administrado, com base nessa norma, ainda for suscetível de revisão administrativa ou judicial.**

11. Representa isto dizer que, na esfera administrativa, o Decreto só admite revisão daquilo que, nos termos da legislação regente, ainda seja passível de modificação, isto é, quando não tenha ocorrido, por exemplo, a prescrição ou a decadência do direito alcançado pelo ato ou mesmo quando seja impossível, por qualquer razão fática ou jurídica, a reversão da situação ao status quo ante. Não obstante tal conclusão, é de se examinar a questão sob a ótica das retrocitadas decisões judiciais."

"14. Em princípio, não haveria razão para questionamentos, dada a clareza dos dispositivos legais. A cobrança ou o pagamento de tributo indevido confere ao contribuinte direito à restituição, e esse direito extingue-se no prazo de cinco anos, contados **"da data da extinção do crédito tributário"**, que se verifica por uma das hipóteses do art. 156 do CTN. Como esse Código, norma com status de lei complementar, não prevê tratamento diferente em virtude dessa ou daquela hipótese, é de se concluir que a decadência opera-se, peremptoriamente, com o término do prazo retrocitado, independentemente da situação jurídica que envolveu a extinção. Não importa se lei que serviu de amparo à exigência foi posteriormente declarada inconstitucional, porque as relações que se concretizaram sob a sua égide só poderão ser desfeitas se não houver expirado o prazo para a revisão."

"21. Essa interpretação exagerada, que conduz a mandamentos que não se comportam na lei, efetivamente afasta desta o julgador. **CARLOS MAXIMILIANO**, em seu insuperável *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, a propósito da postura hermenêutica do juiz, ensina, in verbis:

"Em geral, a função do juiz, quanto aos textos, é dilatar, completar e compreender, porém não alterar, corrigir, substituir. Pode melhorar o dispositivo, graças à interpretação larga e hábil; porém, não negar a lei, decidir o contrário do que a mesma estabelece. A jurisprudência desenvolve e aperfeiçoa o Direito, porém como que inconscientemente, com o intuito de o compreender e bem aplicar. Não cria, reconhece o que existe; não formula, descobre e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

revela o preceito em vigor e adaptável à espécie. Examina o Código, perquirindo das circunstâncias culturais e psicológicas em que ele surgiu e se desenvolveu o seu espírito; faz a crítica dos dispositivos em face da ética e das ciências sociais; interpreta a regra com a preocupação de fazer prevalecer a justiça ideal (richtiges Recht); porém tudo procura achar e resolver com a lei; jamais com a intenção descoberta de agir por conta própria, proeter ou contra legem".

22. A nosso ver, é equivocada a afirmativa de que "Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional", pois isto representa, indubitavelmente, negar vigência ao CTN, que cuidou expressamente da matéria no art. 168 c/c art. 165. Com efeito, a leitura conjugada desses dispositivos conduz à conclusão única de que o direito do contribuinte de pleitear a restituição de tributo extingue-se após cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses referidas nos incisos I a III do art. 165.

23. A Constituição, em seu art. 146, III, "b", estabelece que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre "prescrição e decadência" tributárias; portanto, a norma legal a ser observada nesta matéria é o CTN - cuja recepção pela Carta de 1988, com status de lei complementar, é pacífica na doutrina e na jurisprudência -, que fixou, indistintamente, o prazo de cinco anos para a decadência do direito de pedir restituição de tributo indevido, independentemente da razão ou da situação em que se deu pagamento. Se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma impositiva ou por inconstitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica.

24. **ALIOMAR BALEIRO**, do alto de sua sapiência, já consignara que a restituição do tributo rege-se pelo CTN, independentemente da razão pela qual o pagamento se tornou indevido, **"seja inconstitucionalidade, seja ilegalidade do tributo"**, e que **"Os tributos resultantes de inconstitucionalidade, ou de ato ilegal e arbitrário, são os casos mais freqüentes de aplicação do inciso I, do art. 165"** (in Dir. Trib. Bras. 10ª ed., rev. e atual., 1991, Forense, pag. 563)."

29. Também inexistente, no direito positivo brasileiro, disposição expressa que atribua às decisões do STF, proferidas em ADIn, ou às resoluções do Senado, o efeito de desfazer situações jurídicas ou fáticas que se realizaram, inteiramente, sob a égide da lei inconstitucional, cujos direitos de pleitear ou de ação tenham seus prazos, decadenciais ou prescricionais, já extintos, nos termos da legislação aplicável. Existe apenas, como já se disse nos itens 5 a 8, o Decreto nº 2.346/97, que, pelo menos no âmbito da administração pública federal, atenua o efeito **ex tunc**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

de tais decisões ou resolução, ao impor a preservação de atos insuscetíveis de revisão administrativa ou judicial."

"31. Outra situação absurda, ocorreria quando uma lei que concedesse isenção fosse declarada inconstitucional. Neste caso, ainda que decorrido um século do fato gerador, a Administração poderá formalizar o crédito tributário e exigir do contribuinte o correspondente pagamento. Isto, indubitavelmente, jogaria por terra o princípio da segurança jurídica e submeteria o contribuinte isento à inadmissível situação de nunca saber se aquele benefício é definitivo ou se, a qualquer tempo, poderá a Administração vir em seu encalço, para exigir o tributo, se a lei que lhe exonerou do ônus for declarada inconstitucional.

32. Conseqüência não menos desastrosa da não contemporização do efeito **ex tunc** ocorreria quando a lei declarada inconstitucional tivesse revogado lei antiga, mais onerosa para o contribuinte. Como esta última estaria revigorada (a declaração alcança a lei ab initio), o Fisco poderia exigir o pagamento da diferença eventualmente existente, independentemente do tempo decorrido, pois restariam afastadas a decadência e a prescrição. Sim, porque o raciocínio que se aplica em relação ao direito do contribuinte de pedir restituição deve, por uma questão de coerência, aplicar-se ao direito da Fazenda Pública. Se os arts. 165 e 168 do CTN não se aplicam à restituição decorrente da inconstitucionalidade da lei, por que dela não cuidaram expressamente, também os arts. 173 e 174 não se aplicariam, pela mesma razão, ao crédito tributário.

33. Essa irretroatividade absoluta dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, contraria, inclusive, o entendimento adotado pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no Recurso Extraordinário nº 57.310-PB, de 1964, que já antecipara a moderação do efeito **ex tunc** da decisão que declara inconstitucional a lei, quando ressaltou as situações já alcançadas pelo prazo prescricional, in verbis:

"Recurso extraordinário não conhecido - A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra - Declarada inválida um lei tributária, a conseqüência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas por prescrição". (destacamos).

34. É preciso salientar, a esta altura, que não se nega o efeito **ex tunc** da declaração de inconstitucionalidade, tese hoje defendida pela maioria dos doutrinadores. O que se argumenta é em torno da eficácia temporal dessa espécie de decisão sobre situações já consolidadas. No campo da abstração jurídica, esse efeito é absoluto, já que ataca a lei ab initio, e restaura a ordem jurídica, em sua plenitude, ao status quo ante. Todavia, quando aplicado ao exame do caso concreto, razões relevantes ao Direito, vinculadas notadamente ao princípio da segurança jurídica e ao próprio interesse público, impõem um abrandamento da eficácia desse efeito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

35. Oportuno é reproduzir novamente texto do Prof. Gilmar Ferreira Mendes, já invocado no PARECER PGFN/CAT/Nº 550/99, porque o ilustre constitucionalista, invocando pronunciamento do STF, demonstra, com a precisão de sempre, que o efeito *ex tunc* da decisão declaratória de inconstitucionalidade não pode ser absoluto, *ipsis litteris*:

"Vale observar que exigências de ordem prática provocam a atenuação da doutrina da nulidade *ex tunc*. Assim, o Supremo Tribunal Federal não infirma, em regra, a validade do ato praticado por agente investido em função pública, com fundamento em lei inconstitucional. É o que se depreende do RE 78.594 (Rel. Min. Bilac Pinto), no qual se assentou, invocando a teoria do funcionário de fato, que, "apesar de proclamada a ilegalidade da investidura do funcionário público na função de Oficial de Justiça, em razão da declaração de inconstitucionalidade da lei estadual que autorizou tal designação, o ato por ele praticado é válido" (in Controle de Constitucionalidade, Aspectos Jurídicos e Políticos, pg. 279, 1990, Ed. Saraiva).

36. Vale transcrever, outrossim, trechos colhidos na obra da Professora REGINA MARIA MACEDO NERY FERRARI, **Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade** (Rev. Trib., 4ª ed., 1999, pags. 208 a 210), onde encontram-se sintetizadas opiniões de renomados juristas acerca da atenuação do efeito da nulidade *ex tunc*:

"Chama a atenção Gilmar Ferreira Mendes para o fato de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabelecer diferença entre o plano concreto, para deste excluir, como forma de proteção à segurança jurídica, a possibilidade de anulação do ato normativo que lhe dá respaldo, Registrando que nossa Suprema Corte, após declarar a inconstitucionalidade de lei concessiva de vantagens e benefícios a segmento do funcionalismo público e, em especial, aos magistrados, afirmou que "a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados garante, sobretudo, o direito que já nasceu e que não pode ser suprimido sem que sejam diminuídas as prerrogativas que suportam o seu cargo", e, mais recentemente, "retribuição declarada inconstitucional não é de ser devolvida no período de validade inquestionada da lei declarada inconstitucional - mas tampouco paga após a declaração de inconstitucionalidade".

.....
Clèmerson Merlin Clève, ao analisar os efeitos da decisão que reconhece a inconstitucionalidade da lei em abstrato, considera que hoje está superada a discussão no sentido de saber se estes se fazem sentir *ex nunc* ou *ex tunc*, posto que a inconstitucionalidade implica nulidade absoluta da lei ou ato normativo.

.....  



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

*Mesmo aceitando a nulidade ipso jure e ab initio da lei declarada inconstitucional, observa Clémerson que isso pode ocasionar sérios problemas, decorrentes da inexistência de prazo determinado para a pronúncia da nulidade, quando a lei, antes de assim ser considerada, vigorou durante longo lapso de tempo, tendo, durante este período, oportunizado a consolidação de um sem-números de situações jurídicas, concluindo que **"é indubitoso que nesses casos o dogma da nulidade absoluta deve sofrer certa dose de temperamento, sob pena de dar lugar à injustiça e à violação do princípio da segurança jurídica"**.*

*Propugna, então uma diferenciação entre efeitos que se operam no plano abstrato, em nível normativo, e os que se produzem no seio das relações jurídicas concretas, ponderando que, **"se é verdade que a declaração de inconstitucionalidade importa na pronúncia da nulidade da norma impugnada, se é certo, ademais, que a declaração de inconstitucionalidade torna, em princípio, ilegítimos todos os atos praticados sob o manto da lei inconstitucional, não é menos certo que há outros valores e preceitos constitucionais, aliás residentes na mesma posição hierárquica que o princípio constitucional implícito da nulidade das normas inconstitucionais, que exigem cumprimento e observância no juízo concreto. É dizer, não é possível aplicar-se um princípio constitucional a qualquer custo. Muito pelo contrário, é necessário desenvolver certo juízo de ponderação a respeito das situações concretas nascidas sob a égide da lei inconstitucional, inclusive para efeito de se verificar que, em determinados casos, razões de equidade e justiça recomendam a manutenção de certos efeitos produzidos pelo ato normativo inconstitucional"**.*

*Neste sentido também argumentou Carmem Lúcia Antunes Rocha: **"É certo que, abstratamente posto o problema da declaração de inconstitucionalidade, não se pode deixar de considerar a impossibilidade de alegação correta sobre direitos nascidos em ato que não é de direito. Na prática, sabe-se bem, a questão é mais difícil e penosa em alguns casos. Nem sempre o simples e fulminante reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei significa que o igual e violento resultado de sua declaração, com a subsequente declaração de invalidade de seus efeitos, configura a melhor solução de justiça. A lei, que não nasceu - como hoje normalmente não nasce - da fonte direta do povo, incide sobre este, que age em perfeita consonância com ela. Depois de sua ação e quando já consolidados os efeitos dela nascidos, mesmo que não de direito, podem encontrar-se situações cujo desfazimento seja mais injusto que a própria manutenção dela, ainda que desconforme aos parâmetros a serem seguidos"** (destacamos).*

37. E, finalizando, afirma a ilustre jurista:



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

"Assim, a admissão da retroatividade ex tunc da sentença deve ser feita com reservas, pois não podemos esquecer que uma lei inconstitucional foi eficaz até consideração nesse sentido, e que ele pode ter tido conseqüências que não seria prudente ignorar, e isto principalmente em nosso sistema jurídico, que não determina um prazo para a arguição de tal invalidade, podendo a mesma ocorrer dez, vinte ou trinta anos após sua entrada em vigor" (in ob. Cit. pag. 212).

38. No direito comparado, encontra-se também a lição de um dos mais ilustre publicistas deste século, o italiano MAURO CAPPELLETTI, que, após comparar o sistema austríaco, onde a decisão declaratória de inconstitucionalidade tem efeito *ex nunc*, sendo a retroatividade, quando admitida, limitada pelo próprio órgão judiciário que proferiu o decisum, com o sistema americano, também adotado pela Itália e Alemanha, onde opera o efeito *ex tunc*, informa que, mesmo nesse País, onde tal efeito consiste em verdadeiro dogma e a lei inconstitucional é considerada absolutamente nula ("*null and void*"), há uma nítida tendência em amenizar a eficácia retroativa para resguardar situações em que a alteração provocaria danos absurdos e inadmissíveis ao Direito.

39. Assim, observa o eminente Professor da Universidade de Florença:

"... nos Estados Unidos da América, como já foi aludido, e, igualmente na Alemanha e na Itália, as exigências práticas induziram a atenuar notavelmente a contraproposta doutrina da eficácia *ex tunc*, ou seja da retroatividade. Esta doutrina parte, como foi dito, do pressuposto de que a lei inconstitucional seja, *ab origine*, nula e ineficaz. Isto significa que todo ato - privado, como por exemplo um contrato, ou público, como, por exemplo, um ato administrativo ou uma sentença - que tenha se fundado nessa lei (que, repito, é uma lei nula e ineficaz), está destituído de uma válida base legal. Pode acontecer, porém, que uma lei tenha sido, por muito tempo, pacificamente aplicada por todos, órgãos públicos e sujeitos privados: por exemplo, pode acontecer que um funcionário, eleito ou nomeado com base em uma lei muito tempo depois declarada inconstitucional, tenha longamente atuado em sua função; ou que o Estado, por muito anos tenha arrecadado um certo tributo ou, também, que uma pessoa tenha recebido um pensão ou celebrado determinados contratos, sempre com base em uma lei posteriormente declarada inconstitucional, e assim por diante. Quid, então, se, em um certo momento, uma lei, por muitos anos pacificamente aplicada, vem a ser, depois, considerada e declarada inconstitucional, com pronunciamento que tenha, segundo a doutrina aqui pressuposta, efeitos retroativos? Poderão ser destruídos, também todos os efeitos que foram produzidos, sem um válida base legal, por aqueles atos públicos ou privados que se fundaram na referida lei?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

A resposta a esta pergunta tem sido, especialmente na recente jurisprudência das Cortes norte-americanas - também pelo eficaz estímulo crítico do realismo jurídico que demonstrou que a Constituição é um "living document" sujeito a evoluções de significado, pelo que aquilo que em um certo momento de tal evolução pode ser conforme ou contrário à Constituição, pode não sê-lo ainda ou não sê-lo mais em fase diversa da própria evolução - inspirada em critérios de grande e, a meu ver, em geral, oportuno pragmatismo e elasticidade; e critérios praticamente não muito dessemelhantes, pelo menos em parte, têm sido seguidos, agora, pela lei ou pela jurisprudência, quer na Itália, quer na Alemanha. Basta dizer aqui, particularmente, que em matéria penal, as Cortes Americanas têm sempre considerado - e agora a lei alemã e a italiana expressamente dispõem - que, sem embargos do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ninguém deve ser obrigado a cumprir uma pena que tenha sido imposta com fundamento em uma lei posteriormente declarada inconstitucional. Em matéria civil, ao invés, e às vezes, também, em matéria administrativa, se tem preferido respeitar certos "efeitos consolidados" (entre os quais emerge, de modo particular, a autoridade da coisa julgada), produzidos por atos fundos em leis depois declaradas contrárias à Constituição: e isto em consideração ao fato de que, de outra maneira, se teriam mais graves repercussões sobre a paz social, ou seja, sobre a exigência de uma mínimo de certeza e de estabilidade das relações e situações jurídicas" (in O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado, trad. De Aroldo Plínio Gonçalves, pag. 122 a 124).

40. Interessante, também, é trazer a lume decisão proferida pela Suprema Corte americana, colhida pelo eminente mestre da Itália, na mesma obra: "The past cannot always be erased by a new judicial declaration ... These questions are among the most difficult of those which have engaged the attention of court, state and federal, and it is manifest from numerous decisions that an all-inclusive statement of a principle of absolute retroactive invalidity cannot be justified", o que, em uma tradução livre seria: **"O passado nem sempre pode ser apagado por uma nova decisão judicial ... Estas questões encontram-se entre as mais difíceis das que têm prendido a atenção dos tribunais, estaduais e federais, e é manifesto em inúmeras decisões que uma afirmação abrangente do princípio da invalidade retroativa absoluta não pode ser justificada"**.

41. Dessume-se, pois, que a eficácia do efeito **ex tunc** das decisões que declaram leis inconstitucionais deve ser temperada, de forma a não causar transtornos pelo desfazimento de situações jurídicas já consolidadas e, algumas vezes, irreversíveis ou de reversibilidade extremamente danosa ao Estado e à sociedade. Não se trata de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

questionar-se a nulidade ab initio da norma inconstitucional, no campo abstrato da ciência jurídica, questão aceita pela grande maioria da doutrina; mas simplesmente de reconhecer que, examinado à luz de fatos concretos, torna-se imperioso o abrandamento do efeito retroativo, para que não se provoque lesão maior do que a causada pela norma inconstitucional."

"43. Ainda que se admitisse, ad argumentandum tantum, a inexistência de norma expressa dispondo sobre a restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, o correto seria buscar na própria legislação tributária, até mesmo em homenagem ao princípio da estrita legalidade, a solução para o problema. Assim, dever-se-ia atentar para o disposto no art. 108, I, do CTN, que autoriza, na ausência de disposição expressa, a aplicação da analogia. Ou seja, a regra aplicável deveria ser a contida nos art. 165 e 168 do CTN, afinal, o pagamento feito por conta de um erro do legislador, na formulação da norma inconstitucional, possui o mesmo defeito do pagamento exigido por conta da aplicação errada da lei, ambos são ilegais, um por ofensa à lei maior, outro por ofensa a lei impositiva."

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

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

II - os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, "b" da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;

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

O Secretário da Receita Federal, com base no supracitado parecer da PGFN baixou o Ato Declaratório Normativo nº 96, de 26/11/1999, abaixo transcrito, onde, harmonicamente com os princípios constitucionais, entre os quais o



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

da legalidade e da segurança jurídica, que devem reger os atos da Administração Pública, e com a legislação que disciplina a matéria, declarou expressamente que o prazo para que se possa pleitear a restituição de indébitos tributários é o estabelecido pelos arts. 165, I, e 168, I do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário:

*"Ato Declaratório SRF nº 096, de 26 de novembro de 1999
DOU de 30/11/1999, pág. 2*

Dispõe sobre o prazo para a repetição de indébito relativa a tributo ou contribuição pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no exercício dos controles difuso e concentrado

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, declara:

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

II - o prazo referido no item anterior aplica-se também à restituição do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos recebidos como verbas indenizatórias a título de incentivo à adesão a Programas de Desligamento Voluntário - PDV."

A disposição contida no art. 168 do CTN não implica na rejeição dos efeitos *ex tunc* da Resolução do Senado e do ato administrativo do Secretário da Receita Federal, pois apenas limita o tempo em que esse direito pode ser exercido, sob pena de decadência.



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Em face do exposto e tudo o mais que dos autos consta, NEGOU
PROVIMENTO recurso.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.


JOSE OLESKOVICZ



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

VOTO VENCEDOR

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

A questão posta a nossa apreciação deu-se em razão de divergência na determinação do marco inicial da contagem do prazo decadencial para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição e/ou compensação de tributos e contribuições pagos indevidamente ou maior que o devido, no caso de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e por Resolução do Senado Federal.

No presente caso, o eminente relator Conselheiro José Oleskovicz, para não reconhecer o direito do contribuinte ao indébito diante da ocorrência da decadência, parte da premissa seguinte:

"(...) A decadência do direito de pleitear restituição extingue-se em 5 (cinco) anos a contar da data da extinção do crédito tributário. O comando legal abrange todos os tipos de pagamentos indevidos. O legislador, para fins de restituição de indébito, não fez qualquer distinção entre o indébito pago indevidamente por erro do contribuinte ou do Fisco na aplicação inadequada da lei ou em decorrência de lei posteriormente declarada inconstitucional, não cabendo, portanto, ao intérprete distinguir onde a lei não distingue. A lei (CTN) refere-se expressa e objetivamente sobre cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável à época e que, no caso, posteriormente deixou de ser aplicável, por ter sido declarada inconstitucional. Não se trata, portanto, de revogação, pois se assim fosse, não haveria o direito à restituição, pois a lei teria vigência plena até a data de sua revogação. O prazo de 5 (cinco) anos, a contar da extinção do crédito tributário estabelecido pelo art. 168 do CTN, é, portanto, aplicável também nas hipóteses de declaração de inconstitucionalidade de lei, não comportando essa norma a integração legislativa, em face de sua clareza e objetividade." (fls. 10/11 do voto).

Data vênua, do consignado pelo digno relator, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as formas de repetição do indébito (artigos 165 e 168, do CTN), se apresentam, no mínimo, equivocadas.

LM



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Para o deslinde da questão faz-se necessário referir-nos ao julgamento, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, do RE 172.058-1/SC (D. J. de 13/10/1995, rel. Min. Marco Aurélio), no qual ficou decidido pela inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, uma vez determinar esse dispositivo incidência do Imposto sobre a Renda sem que houvesse a imprescindível disponibilidade econômica e jurídica prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional e albergada pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Com esse julgamento adveio a Resolução do Senado Federal nº 82, de 18/11/1996, publicada em **19/11/1996**, que conferiu efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em ação que julgou a inconstitucionalidade de tributo, *verbis*:

"Art. 1º É suspensa a execução do art. 35 da Lei 7.713, de 29 de dezembro de 1988, no que diz respeito à expressão 'o acionista' nele contida.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Senado Federal, em 18 de novembro de 1996."

O texto da Lei nº 7.713/1988, excluído do ordenamento jurídico, em face da Resolução, mantinha a seguinte redação:

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

Por sua vez, em se tratando de quotas de responsabilidade limitada, a Secretaria da Receita Federal, *"em vista do que ficou decidido pela Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, e com base no que dispõe o Decreto nº 2.194, de 07 de abril de 1997"*, editou a Instrução Normativa SRF, n.º 63, de 24 de julho de 1997 (D.O.U. de 25/07/1997), *verbis*:

"Art. 1º Fica vedada à constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao Imposto de Renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei 7.713, de 2 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

fn



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

*Parágrafo único – O disposto neste artigo se aplica às demais sociedades nos casos em que o contrato social, na data do encerramento do período-base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.**
(g. n.).

No caso dos autos, a ora Recorrente, dentro do prazo decadencial de cinco anos, 14/11/2001 (fl. 01), protocolizou o Pedido de Restituição do pagamento indevido na unidade da Secretaria da Receita Federal.

O indeferimento do pedido apoiou-se no artigo 168, inciso I, combinado com o artigo 165, ambos do Código Tributário Nacional, cuja redação é a que segue, *verbis*:

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

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

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

(...)

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

II – erro na edificação¹ 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.**

Com efeito, é de ser restituído ao sujeito passivo o valor de tributo indevido, cobrado ou recolhido espontaneamente, em face da legislação tributária aplicável.

No presente caso, a legislação aplicável foi a redação original do artigo 35 da Lei nº 7.713/1988, que determinava a exação tributária. Contudo, a ADIN que julgou inconstitucional esse dispositivo legal provocou a edição da

¹ Vocábulo “edificação” empregado equivocadamente. O correto seria “identificação”.

LM



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

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

Resolução do Senado Federal, na qual determinou-se a suspensão (retirada) do dispositivo supra-referido do ordenamento jurídico. Aplica-se à espécie, ainda, o artigo 168 do CTN, que determina prazo para que a devolução dos valores pagos indevidamente, além da IN/SRF n.º 63, de 24/07/1997, que estabeleceu procedimentos a serem observados pelas **sociedades por quota de responsabilidade limitada**, inclusive delimitando prazo decadencial.

Nesse sentido, é robusta a doutrina, bem como a jurisprudência deste Egrégio Conselho, senão vejamos:

"DECADÊNCIA - RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - NORMA SUSPensa POR RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL - ILL - 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 do ILL, cuja norma legal foi suspensa pela Resolução nº 82/96, o prazo extintivo do direito tem início na data de sua publicação." (acórdão 108-06.808, sessão de 22/01/2002, rel. Cons. José Henrique Longo).

ILL - ART. 35, DA LEI Nº 7713/88 - INCONSTITUCIONALIDADE - RESTITUIÇÃO - DECADÊNCIA - 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 toma-lo, no caso concreto, a partir da Resolução nº 82, de 18 de novembro de 1996, do Senado Federal, que suspendeu a execução do citado artigo a expressão "o acionista", conferindo afeitos "erga omnes" à decisão proferida pela Suprema Corte." (acórdão 107-06.568, sessão de 19/03/2002, rel. Cons. José Clóvis Alves).

"DECADÊNCIA - PEDIDO DE RSTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade 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." (acórdão 106-12.786, sessão de 11/07/2002, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques).

"DECADÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. TERMO INICIAL - O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição ou compensação de tributo pago indevidamente, inicia-se na data da publicação de ato administrativo que reconhece indevida a exação tributária." (acórdão 106-14.316, sessão de 11/11/2004, rel. Cons. Pres. José Ribamar Barros Penha).

fm



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº : 10630.001081/2001-91
Acórdão nº : 102-47.144

"DECADÊNCIA – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – TERMO INICIAL – Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade 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." (acórdão CSRF 01-03.239).*

Cumprе ter presente, na espécie, a sedimentação jurisprudencial, que, firmada por este Egrégio Tribunal Administrativo, consagra a possibilidade jurídico-constitucional de repetição de recursos indevidamente recolhidos ao Fisco, quando presentes os princípios gerais de Direito Tributário, mormente o da estrita legalidade e o da verdade material.

Impõe-se observar, ainda, que o termo inicial para pleitear restituição de tributos arrecadados indevidamente por **sociedades por quotas de responsabilidade limitadas** extingue-se com o decurso do prazo decadencial de cinco anos contados da data da vigência da Instrução Normativa SRF n.º 63/1997, ou seja, **25/07/1997**, data de sua publicação.

Ademais, para que não restem dúvidas sobre o direito à restituição, imprescindível a intimação da empresa para acostar novos documentos, que entender necessários, para o exame do seu pedido.

Em face do exposto, observada a competência regimental deste Colegiado, voto no sentido de afastar a decadência do direito de pleitear a restituição e determinar o retorno dos autos à Colenda 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora - MG para que seja enfrentado o mérito.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA