



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10730.002986/2002-31
Recurso nº : 104-137013
Matéria : IRPF - PDV - RESTITUIÇÃO
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : JOSÉ FERREIRA DE SÁ FILHO
Sessão de : 14 de março de 2006
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

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

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

Recurso conhecido e improvido.

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

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM:

23 JUN 2006

Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente momentaneamente o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo.



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

Recurso nº : 104-137013
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : JOSÉ FERREIRA DE SÁ FILHO

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em razão de acórdão proferido pela 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdão 104-19.893), no qual deu-se provimento à unanimidade ao Recurso Voluntário apresentando pelo sujeito passivo. A ementa do julgado está assim gizada:

"ADESÃO A PLANO DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA – PDV – RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO – PRAZO- DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – PARECER COSIT Nº 4, DE 1999 – O Parecer COSIT nº 4, de 1999, estabelece o prazo de cinco anos pra restituição do tributo pago indevidamente, contado a partir do ato administrativo que reconhece, no âmbito administrativo fiscal, o indébito tributário, *in casu*, a Instrução Normativa nº 165, de 31 de dezembro de 1998. Recurso Provido".

O Recurso Especial foi interposto com fundamento em divergência jurisprudencial lastreada em acórdão proferido pela 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa, na parte em que interessa, tem o seguinte conteúdo:

"DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do Código Tributário Nacional).

NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA".

As alegações no Recurso são as seguintes.

- o artigo 168, inciso I, do CTN estabelece prazo decadencial a contar da extinção do pagamento. Entendimento em sentido contrário, implica acabar com a segurança jurídica, o que pode implicar em comprometimento para gerações futuras;
- compete ao julgador aplicar o que está na lei, não inovando nem lhe negando vigência por considerá-la injusta;
- ademais, há que ser aplicada a interpretação trazida pela LC 118/2005, que dispõe que o prazo deve ser contado a partir do pagamento antecipado. Referida norma é retroativa e deve ser aplicada aos processos que se encontram em andamento.

Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

O Recurso foi admitido (fls. 84/86), tendo o sujeito passivo, em suas contra-razões, alegou que a matéria já estava pacificada nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o Relatório.



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

V O T O

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

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

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Esta Egrégia Câmara, no acórdão nº CSRF/01-03.329, pacificou as divergências existentes acerca da matéria, sufragando o entendimento de que no caso de existência de controvérsia sobre a legalidade do tributo o prazo tem início a partir da publicação do ato administrativo que reconheceu o caráter indevido do tributo, não merecendo reforma, portanto, o acórdão vergastado.

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

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

O tema é bastante polêmico, oferecendo inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, tudo em razão do fato de que o Código Tributário Nacional, por ser muito antigo, não previu todas as possibilidades de restituição do crédito tributário, dentre estas a atinente à restituição em caso de ser o tributo posteriormente reconhecido como indevido.

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



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória"

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

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

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

"O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de prestação feita, espontaneamente, por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao accipiens, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existia, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o solvens ou que o accipiens não era o credor".

Como o CTN é omissivo no que toca ao prazo decadencial quando o caráter indevido do tributo é reconhecido pela Administração, cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante à proibição em nosso ordenamento jurídico do enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não devida, mais razão há para que à Administração Pública seja aplicado tal dispositivo. No dizer de



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, págs. 54/55:

"Convém finalmente reiterar, e agora com maior detença, considerações dantes feitas, para prevenir intelecção equivocada ou desabrida sobre o interesse privado na esfera administrativa. A saber: as prerrogativas que nesta via exprimem tal supremacia que não são manejáveis ao sabor da Administração, porque esta jamais dispõe de "poderes", sic et simpliciter. Na verdade o que nela se encontram são "deveres-poderes", como a seguir se aclara. Isto porque a atividade administrativa é desempenho de "função".

Tem-se função apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar poderes, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. (...)

Segue-se que tais poderes são instrumentais: servientes do dever de bem cumprir a finalidade a que estão indissolavelmente atrelados. (...)

Ora, a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público --o do corpo social -- que tem de agir, fazendo-o na conformidade do intentio legis. "

A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo reconhecida que a exação não era devida, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado. Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo indevido, tem o Fisco o dever de devolver o valor àquele, sob pena de enriquecimento indevido, repugnado em nosso ordenamento jurídico, conforme lição extraída da obra *Direito Civil*, Vol. II, de Sílvio Rodrigues:

"O pagamento indevido constitui no plano teórico, apenas, um capítulo de assunto mais amplo, que é o enriquecimento sem causa. Este representa um gênero, do qual aquele não passe de espécie. (...)

De fato, além de coibir o enriquecimento injusto quando manifestado através de pagamento indevido (CC, arts. 964 e s.), o Código, em numerosas instâncias, o proíbe, em casos específicos. (...)



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

O repúdio ao enriquecimento indevido estriba-se no princípio maior da equidade, que não permite o ganho de um, em detrimento do outro, sem uma causa que o justifique."

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

"2.4. Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge ao âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, §6º da CF. Em tais casos, a actio nata ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo" (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pág. 178)

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

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

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



Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

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

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

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

Em inexistindo ação condenatória, mas havendo discussão quanto à legalidade/constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, **certamente somente a partir do momento em que tal questão é solucionada com efeito *erga omnes* nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.**

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

Este entendimento foi brilhantemente anotado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, quando o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o

Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, **se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

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

No que tange a alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/2005, saliento que essa norma somente pode ser aplicada para os pedidos formalizados após sua edição, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADAS. DISPENSA INCENTIVADA.

(...)

18. Consectário desse raciocínio é que a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada "surpresa fiscal". Na lúcida percepção dos doutrinadores, "Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal." (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300).

19. Sob o enfoque jurisprudencial "o Supremo Tribunal Federal, com base em clássico estudo de COUTO E SILVA, decidiu que o princípio da segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito, da seguinte forma: 'Considera-se, hodiernamente, que o tema tem, entre nós, assento constitucional (princípio do Estado de Direito) e está disciplinado, parcialmente, no plano federal, na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (v.g. art. 2o). Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.'" (ob. cit. pág., 296).

20. Na sua acepção principiológica "A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor "antes" que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os

Processo nº : 10730.002986/2002-31
Acórdão nº : CSRF/04-00.253

cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer "mais cedo" o conteúdo das leis (anterioridade). A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada "dimensão formal-temporal da segurança jurídica", que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do "cálculo prévio" independentemente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma "certa medida" de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade conteudísticas para os destinatários da regulação." (ob. cit., pág. 296-297).

21. Cumpre esclarecer que a retroatividade vedada na interpretação autêntica tributária é a que permite a retroação na criação de tributos, por isso que, in casu, trata-se de regular prazo para o exercício de ação, matéria estranha do cânone da anterioridade. (ADI MC 605/DF) Ademais, entrar em vigor imediatamente não significa retroagir, máxime porque a prescrição da ação é matéria confluyente ao direito processual e se confina, também, nas regras de processo anteriormente indicadas.

23. Embargos de Divergência conhecidos, porém, improvidos."

(voto-vista proferido por este relator nos autos do EREsp 327043/DF).

(...)"

(AgRG no REsp 673225/CE, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 26.09.2005, p. 212)

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

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 14 de março de 2006


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES