



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo n° 10768.009985/2002-91
Recurso n° 152.257 Voluntário
Matéria IRF/LL - Ex(s): 1989, 1990, 1992
Acórdão n° 106-16.854
Sessão de 24 de abril de 2008
Recorrente PRONTODENTE ODONTOLOGIA INTEGRAL LTDA.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1990, 1991

IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL -
RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES AO IMPOSTO
DE RENDA RETIDO NA FONTE - PRAZO DECADENCIAL -
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: da publicação do acórdão proferido pelo Supremo
Tribunal Federal em ADIN; da Resolução do Senado que confere
efeito *erga omnes* à decisão proferida inter partes em processo
que reconhece inconstitucionalidade de tributo ou da publicação
de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação
tributária (CSRF/01-03.239). Quando o indébito se exterioriza a
partir do reconhecimento da administração tributária deve-se
tomar a data da publicação da norma que veiculou ser indevida a
exação como o *dies a quo* para a contagem do prazo a que estava
submetido o contribuinte para pleitear a restituição do indébito
gerado com o entendimento veiculado por ela. Isto porque, antes
da publicação da norma, não tinha o contribuinte o conhecimento
do que era indevida a exação, e não se reconhecer tal fato seria
penalizá-lo por ato que não praticou quando o seu direito não era
reconhecido. Assim, em se tratando de sociedades por quotas de
responsabilidade limitada, para que não seja atingido pela
decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório
deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da
publicação da IN SRF n° 63, de 25/07/1997.

Decadência afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
PRONTODENTE ODONTOLOGIA INTEGRAL LTDA.

ACORDAM os membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR o retorno dos autos à DRF de origem para exame das demais questões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos (relator) e Ana Maria Ribeiro dos Reis que negaram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA
Redatora Designada

FORMALIZADO EM: 03 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Antonio de Paula, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Janaína Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

O contribuinte Prontodente Odontologia Integral Ltda., já qualificado neste processo, protocolizou o presente pedido de restituição, referente a pretensos recolhimentos indevidos de imposto de renda sobre o lucro líquido - ILL, feitos nos anos-calendário 1989, 1990 e 1992, no valor total de R\$ 7.702,71, através dos DARFs de fls. 73, com planilha de atualização dos valores na folha antecedente.

A DIORT/DERAT-Rio de Janeiro (RJ), pelo despacho de fls. 111 a 113, indeferiu a pretensão, pois o direito de restituição do indébito foi exercido após ter fluído o quinquênio decadencial.

Visando reformar a decisão da DERAT-Rio de Janeiro (RJ), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 115 a 119), dirigida para a Delegacia de Julgamento, argumentando, em síntese, que seu direito de crédito teve início com a publicação da IN SRF nº 63, de 24 de julho de 1997 (publicada em 25/07/1997).

A 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), por unanimidade de votos, indeferiu a restituição pleiteada pela interessada, em decisão de fls. 124 a 128. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 9.472/2006, que foi assim ementado:

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO.

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário, que, à luz da interpretação dada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, coincide com a data do pagamento indevido.

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 02/05/2006 (fls. 131). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 29/06/2006 (fls. 132).

No voluntário, deduz, o recorrente, os seguintes argumentos:

1. que não havendo homologação expressa, o direito de o contribuinte pleitear o indébito dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação cessa após 10 anos do fato gerador;
2. que a Lei Complementar nº 118/2005 não pode ser aplicado ao caso aqui em debate, pois somente entrou em vigor em 09 de junho de 2005;
3. *“... ressalta a Recorrente que o prazo em voga refere-se à compensação dos valores indevidamente recolhidos, ou seja, deve contado da data do recolhimento indevido até a data da efetiva compensação, efetuada dentro do prazo decenal sustentado na presente defesa e não em relação à data de protocolização da Declaração de Compensação, documento que serve apenas para formalizar as compensações levadas a efeito” (fls. 142);*
4. que o prazo decadencial para reaver o ILL pago indevidamente é decenal.

Distribuído o processo a este Conselheiro, veio numerado até às folhas 150 (última).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 02/05/2006 (fls. 131) e interpôs o recurso voluntário em 29/05/2006 (fls. 132), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Na impugnação, o contribuinte, sociedade limitada, pugnou pelo reconhecimento do termo *a quo* do prazo decadencial para repetir o ILL na data da publicação da IN SRF nº 63, de 24 de julho de 1997, esta regulamentadora da pretensa restituição do indébito de ILL de empresas constituídas como sociedade limitada. Já no recurso voluntário, fiou-se, essencialmente, no prazo decenal para repetir os tributos lançados por homologação

J A

pagos indevidamente. Vê-se, portanto, que o recorrente alterou sua argumentação jurídica da impugnação para o recurso voluntário.

Em todo o caso, a discussão nos autos restringe-se à matéria decadencial. As questões de fundo não foram apreciadas pelas instâncias ordinárias. Assim, vamos apreciar, apenas, a questão da decadência do direito de repetição do indébito.

A questão do termo de início do prazo decadencial da restituição de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, quer em controle concentrado, quer em controle difuso, suscitou intenso debate no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Ao final, consolidou-se a tese da *actio nata* [enquanto não nasce a ação, não pode ela prescrever. É o princípio da *actio nata (actione nun nata non praescribitur)*¹], como é exemplo o Acórdão CSRF/04-00.182, assentado em sessão de 13 de dezembro de 2005, relator o conselheiro Wilfrido Augusto Marques, que restou assim ementado:

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) ou, em havendo publicação de ato administrativo, a partir desta data.

(grifei)

Como se percebe da ementa acima, o termo *a quo* do prazo decadencial é móvel, a depender de futura decisão do STF, no controle concentrado, ou da Resolução do Senado Federal, quando a decisão da Suprema Corte ocorrer no controle difuso, ou, ainda, da publicação de ato da administração que reconheça o direito creditório em abstrato. Deve-se ressaltar, por oportuno, que se assentou, também, no âmbito dos Conselhos de Contribuinte, que o prazo decadencial seria quinquenal.

Esse prazo móvel para o início da contagem da decadência do direito de repetição causa profunda estranheza. No extremo, declaração de inconstitucionalidade proferida daqui a 20 ou 30 anos implicará em pedidos de restituição abrangendo dezenas de anos. De outra banda, no caso de lançamento de imposto, a declaração de inconstitucionalidade de legislação mais benéfica implicará, também, na possibilidade de a Fazenda lançar diferenças de múltiplos anos. Se por um lado o ideal da justiça poderia estar mais bem protegido, por outro seria um tiro mortal na segurança jurídica.



¹ MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil. Parte Geral. 32. ed. São Paulo: Savaiva, 1994, v. 1, p. 297.

A tese hoje abraçada no âmbito dos Conselhos de Contribuintes já teve guarida no Superior Tribunal de Justiça - STJ. Entretanto, a perplexidade que a mesma causou, levou esse Tribunal a abandoná-la.

Hodiernamente, o STJ passou a adotar a **tese dos cinco mais cinco**. Colacionamos a ementa do RESP nº 614.110-RS, que demonstra a evolução jurisprudencial da matéria aqui debatida no âmbito desse Superior Tribunal:

Sobre a prescrição dos tributos lançados por homologação, a jurisprudência do STJ oscilou durante algum tempo, assumindo as seguintes posições:

1ª etapa - o Fisco tem até cinco anos para homologar o seu crédito e mais cinco para exigí-lo, na ausência de homologação. Por um raciocínio simplista, inaugurou-se a tese dos "cinco mais cinco", contando-se dez anos a partir do fato gerador (os cinco primeiros anos, prazo decadencial, e os cinco restantes, prazo prescricional). Nesse sentido, dentre outros precedentes, citam-se os seguintes julgados: REsp 75.006/PR, REsp 69.233/RN, EREsp 43.502/RS, REsp 266.889/SP, AgRg/AG 317.687/SP, AgRg/REsp 256.344/DF e REsp 250.753/PE;


2ª etapa - inicia-se o prazo prescricional a partir da declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Esta posição abrigava variantes, no que se refere ao termo a quo: data do julgamento, do trânsito em julgado ou do ajuizamento da ação. Advirta-se que não importa, para os adeptos desta tese, se a declaração de inconstitucionalidade ocorreu em controle difuso ou concentrado. Daí os precedentes, dentre outros, o REsp 220.469/AL, REsp 209.903/AL, EREsp 43.205/RS e AgRg/REsp 252.846/DF;

3ª etapa - no REsp 329.444/DF, a Primeira Seção deliberou que o termo a quo em comento inicia-se da data do trânsito em julgado no qual o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da lei pela primeira vez;

4ª etapa - a Primeira Seção, no EREsp 423.994/MG, realinhou o entendimento para concluir que, quando se tratar de controle difuso, inicia-se a contagem da data da Resolução do Senado e, quando se tratar de controle concentrado, a partir do trânsito em julgado da ADIn.

Finalmente, no julgamento do EREsp 435.835/SC, cujo acórdão será lavrado pelo Ministro José Delgado, consagrou-se definitivamente a tese dos "cinco mais cinco", diante das perplexidades causadas pela a adoção de outras teses. Portanto, considerando-se que o tributo em tela está sujeito ao chamado "autolancamento", o Fisco pode homologá-lo expressa ou tacitamente. Não havendo prazo fixado em lei para a homologação, ela será de até 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). A extinção do crédito tributário ocorrerá com a homologação e não com o pagamento antecipado, quando então deverá fluir o prazo prescricional de 5 (cinco) anos previsto no art. 168, inciso I, do CTN.

(grifos nossos)



Desde então, uniformemente, o STJ vem aplicando a tese dos cinco mais cinco para definir o prazo de decadência do direito à repetição de indébito, mesmo no caso de tributo declarado inconstitucional pelo STF, em controle concentrado ou difuso. São exemplos os seguintes julgados: AgRg no Ag 829.014/SP, data do julgamento 07/08/2007, relatora a ministra Eliana Calmon; Edcl no AgRg no REsp 660.414/PE, data do julgamento 26/06/2007, relator o ministro Humberto Martins; REsp 909.632/SP, data do julgamento 26/06/2007, relator o ministro José Delgado; REsp 576.569-SC, data do julgamento 21/06/2005, relator o ministro Francisco Peçanha Martins; e REsp 502.249/SP, data do julgamento 21/10/2004, relator o ministro Franciulli Netto.

Pelo antes exposto, percebe-se que a tese deste colegiado administrativo, em relação ao termo de início do prazo decadencial do direito à restituição de tributos lançados por homologação, está em confronto com a posição do STJ, tribunal responsável pela integridade e uniformidade do direito federal.

Obviamente, que o Conselho de Contribuintes não está obrigado a seguir a jurisprudência do STJ. Apenas as decisões do STF, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ressaltando, neste último caso, a necessidade da edição da respectiva resolução do Senado Federal, vincula a Administração e os demais juízos do próprio Poder Judiciário. Deve-se evidenciar, entretanto, que o Supremo Tribunal Federal não apreciou a questão do termo de início do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando declarado a inconstitucionalidade do tributo, quer no controle concentrado, quer no difuso, como o ILL aqui em debate, tendo sido tal questão pacificada, apenas, no âmbito do STJ.

Há, ainda, um outro complicador para adotar a tese prevalente hoje no Conselho de Contribuintes e Câmara Superior de Recursos Fiscais, que é a vigência da Lei Complementar nº 118/2005. Transcrevemos os arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, *verbis*:

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.

(grifos nossos)

No caso dos autos, trata-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação e que se amolda aos arts. 3º e 4º da LC 118/2005. Na parte final do art. 4º, antes transcrito, vê-se que o legislador complementar determinou a aplicação retroativa da Lei, acolhendo a possibilidade da interpretação autêntica, o que implica que qualquer pedido de restituição pendente de decisão na administração terá que se submeter às balizas da novel legislação.

Assim, o termo *a quo* do prazo quinquenal da decadência ocorreu no momento dos pagamentos antecipados, ou seja, nos já longínquos 30/04/1990 e 30/04/1991 (fls. 73).

Não desconhecemos que o STJ, por sua Corte Especial, à unanimidade, em 06/06/2007, declarou a inconstitucionalidade da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”, constante do art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar nº 118/2005, quando do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nos EREsp nº 644.736/PE, relator o Min. Teori Albino Zavascki, publicado no DJ de 27/08/2007. Nessa oportunidade, ainda, decidiu-se que a prescrição informada pela LC nº 118/2005 teria início a partir de sua vigência, ou seja, 09/06/2005, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga viesse a se completar em menos tempo.

Ocorre que a decisão da Corte Especial do STJ acima referida não pode ser aproveitada no âmbito do Conselho de Contribuintes. Somente decisão do STF teria o condão de vincular a administração. Na forma do art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007 (DOU de 28 de junho de 2007), no julgamento de recurso voluntário, veda-se que se deixe de aplicar lei sob fundamento de inconstitucionalidade, *verbis*:

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:


a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Pelo antes exposto, falece competência ao Conselho de Contribuintes para afastar a aplicação dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, por vício de inconstitucionalidade. Na espécie, incide o enunciado da Súmula 1ºCC nº 2: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

J A

Por tudo o exposto, reconheço que termo *a quo* do lustro decadencial do direito à restituição do ILL recolhido pelo recorrente no presente processo ocorreu no momento dos pagamentos antecipados (fls. 72 e 73), estando, dessa forma, fulminada pela decadência a pretensão do contribuinte.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008 


Giovanni Christian Nunes Campos

Voto Vencedor

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Redatora Designada

Reporto-me ao relatório de lavra do ilustre Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos.

O dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que os valores recolhidos a título de imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido (ILL), cuja incidência se deu por determinação do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, sejam considerados indevidos, isto para que seja concedida a restituição de tais valores.

O relator originário, brilhantemente, apresenta a tese de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial, para pedidos de restituição de indébitos, em qualquer situação, deverá ser a data do pagamento indevido.

Essa é a controvérsia que permeia a dissidência do Colegiado, o que provoca a divergência de posicionamento, entre o relator originário e a maioria dos membros.

Pois que, o entendimento que tem prevalecido é o de que o dispositivo legal que deu esteio à exação em foco foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, através do RE nº 172.058-1/SC, sendo a referida cobrança suspensa pela Resolução do Senado Federal nº 82, de 19/11/1996, e, posteriormente, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 24/07/1997, vedando a constituição dos créditos relativos ao ILL em relação às sociedades por ações, e, para as demais sociedades que não prevêm em seu contrato social a imediata disponibilidade do lucro líquido.

O dispositivo legal que embasou os recolhimentos aqui discutidos foi o já referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, que tem a seguinte dicção:

Art. 35. O sócio-quotista, o acionista ou titular de empresa individual ficará sujeito ao imposto de renda na fonte, à alíquota de 8% (oito por cento), calculada com base no lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período base.

Entretanto o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 172.058-1/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida. Posteriormente, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996, que suspende a execução do referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida, retirando-o do mundo jurídico.

Entretanto o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 172.058-1/SC, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” ali grafada. Posteriormente, o Senado Federal fez publicar a Resolução nº 82, em 19/11/1996, que suspende a execução do referido artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão “o acionista” nele contida, retirando-o do mundo jurídico. Sendo que, por sua

restrição apenas aos acionistas, tal dispositivo aplicou-se imediatamente apenas para os participantes das sociedades por ação.

Contudo, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 63, de 25/07/1997, que no seu artigo 1º assim preceitua:

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 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. (grifamos)

A determinação emanada da Administração Tributária exara o entendimento de que para as demais sociedades, e não apenas para as sociedades por ações, sujeitando a 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, foi reconhecido a não obrigatoriedade pelo recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte sobre o lucro líquido.

Na espécie, trata-se de empresa por cotas de responsabilidade limitada. Tal fato, somado à expedição do ato administrativo da Secretaria da Receita Federal, reconhecendo a não incidência da exação em tais casos, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, de 1997, é de fundamental importância para a determinação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição do tributo pago indevidamente.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a restituição de possíveis tributos pagos a maior deve obedecer às regras do artigo 168, I, do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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.

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.

Por sua vez, o artigo 165 do mesmo diploma legal determina:

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:

JLS

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 identificação 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.

Da leitura dos dispositivos legais trazidos à colação bem se pode concluir não haver dispositivo específico para tratar da restituição de indébito quando tal fato decorra de reconhecimento da improcedência da exação pela Administração Tributária, superveniente ao pagamento.

Tem se entendido que não se deve ter tal caso como um simples pagamento indevido e se contar o prazo para exercício do direito de reclamar o indébito após cinco anos da data do pagamento. Isto porque, até a expedição da norma reconhecendo que o tributo era indevido, os recolhimentos efetuados eram pertinentes, vez que em cumprimento de exigência legal.

Antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a administração tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato do próprio órgão que o administra, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento da exação, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente.

Diante de tais situações fáticas, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem entendido que, embora o Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo para pleitear a restituição seja sempre de cinco anos, o *dies a quo* da contagem deve ser considerado de acordo com cada situação jurídica.

No caso de reconhecimento da Administração Tributária da impertinência da exação, tem entendido aquele Colegiado Superior que tal posicionamento veio trazer uma nova situação jurídica, o que torna coerente a aplicação da regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir “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. 168, II, do CTN).

Embora não haja no diploma legal a previsão específica para os casos de reconhecimento da improcedência do tributo pela Administração Tributária, tal hipótese guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, I, do Código Tributário Nacional, pelo que, para a cobrança se tornou indevida em face da legislação tributária que passou a ser inaplicável à situação, daí que o prazo do artigo 168 do Código Tributário Nacional deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado.

Isto porque, antes do reconhecimento da improcedência do tributo, tanto a Administração Tributária quanto o sujeito passivo agiram sob a presunção de ser legítima a exação. Entretanto, reconhecida a inexigibilidade do tributo por ato que retira do mundo jurídico a norma que o impõe, surge para o contribuinte o direito ao não recolhimento do

J.S.

tributo, como também a repetição aos valores recolhidos indevidamente. A partir deste momento devem ser considerados os prazos para pleitear a restituição deste indébito.

Esse parece ser o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas nos artigos 168 e 165 do Código Tributário Nacional.

Assim, o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda muito bem se aplica à espécie dos autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de que o prazo decadencial para a repetição do indébito tratado nos autos deve ter seu *dies a quo* como 24/07/1997, vez que apenas a partir de tal data, por meio da Instrução Normativa SRF nº 63, a Administração Tributária reconheceu a improcedência do tributo para as demais empresas que não as sociedades por ação.

Na espécie, o pedido de restituição foi protocolizado aos 27 de junho de 2002, portanto, antes de transcorridos os cinco anos da data da expedição da referida instrução normativa, pelo que entendo não ter ocorrido a decadência do direito à restituição pleiteada.

Diante do entendimento aqui expressado no tocante ao afastamento da decadência do direito de pleitear a restituição aqui tratada, impende observar que a autoridade preparadora não analisou a pertinência do pedido indeferindo-o tendo por caduco o direito à restituição, como também o colegiado julgador de primeira instância resolveu conhecer a impugnação apresentada e julgar improcedente a solicitação, face à decadência do direito de repetição dos indébitos pleiteados, o que implicou em que a matéria de mérito, propriamente dita, não fosse objeto de análise por parte do *decisum a quo*.

Em homenagem ao duplo grau de jurisdição, é defesa a apreciação, pelo julgador de segundo grau, de matéria não enfrentada em instância inferior, pois reverteria o devido processo legal, com a transferência para a fase recursal da instauração do litígio.

Destarte, voto para afastar a decadência do direito de pleitear a restituição pretendida, devendo os autos retornar à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária (Derat) do Rio de Janeiro(RJ), para que sejam examinadas as demais questões.

Sala das Sessões, em 24 de abril de 2008.


Ana Neyla Olímpio Holanda