



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Recurso nº : 104-136693
Matéria : IRF
Recorrente : EXPRESSO DE PRATA LTDA.
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 12 de junho de 2006
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

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.

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela EXPRESSO DE PRATA LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame das demais razões de recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo e Remis Almeida Estol que negaram provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM:

06 OUT 2006

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

Recurso nº : 104-136693
Recorrente : EXPRESSO DE PRATA LTDA.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Cuida-se de análise de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do indeferimento de seu recurso voluntário.

Ajuizou o contribuinte pedido de restituição em 22.11.2001, solicitando o reconhecimento dos créditos tributários relativos ao recolhimento indevido de Imposto sobre o Lucro Líquido referentes ao ano de 1989/1990/1991/1992.

A Delegacia da Receita Federal (fls. 86/88) e Delegacia Regional de Julgamento (fls. 119/124) competentes, consideraram decadente o pleito do sujeito passivo, porque aviado após extinto o crédito tributário, o que segundo entendimento perfilhado, ocorre na data do recolhimento indevido, consoante dispõe o Parecer PGFN/CAT n.º 1.538/1999.

Desta última decisão interpôs o contribuinte o Recurso Voluntário de fls. 129/142, ao qual a 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negou provimento, sob o entendimento de que formalizado o pedido após transcorrido o prazo decadencial, considerando-se a data limite de 5 (cinco) anos, contados da publicação da Resolução do Senado Federal nº 82, em 18 de novembro de 1996. A ementa do julgado está assim gizada:

"IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO - PRAZO DECADENCIAL - O
prazo para o contribuinte pleitear a restituição/compensação do
imposto pago indevidamente sobre o lucro líquido - ILL é de
cinco anos contados da data em que seu direito foi legalmente
reconhecido, através da Resolução do Senado Federal nº 82, de
18 de novembro de 1996. Pleito após cinco anos daquela
publicação é considerado decadente.
Recurso negado."

Inconformada, aviou a contribuinte o Recurso Especial de fls. 166/184 no qual apresenta como paradigma acórdão da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cuja ementa esta assim redigida:

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

"DECADÊNCIA – RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO – TERMO INICIAL NO CASA DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL – IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – O prazo decadencial do direito de pleitear a repetição de indébito, no caso de tributo declarado inconstitucional, inicia-se no momento em que a exação é reconhecida como indevida. Tratando-se do ILL de sociedade por cotas, não alcançada pela Resolução nº 82/96, do Senado Federal, o reconhecimento deu-se com a edição da Instrução Normativa SRF n. 63, publicada no DOU de 25/07/97. Recurso provido."

Apresentou, outrossim, ementa de acórdão desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, pretendendo demonstrar que o prazo decadencial deve ser contado a partir da edição da IN SRF nº 63, de 25/07/97, pelo que o pleito de restituição teria sido formulado a tempo.

Admitido o recurso (fls. 250/252), a Fazenda Nacional apresentou contra-razões de fls. 264/267 alegando que "se a tese da contagem do prazo a partir da Resolução do Senado (...) é equivocada, com muito acerto é inadmissível a tese da fixação do termo *a quo* por Instrução Normativa."

É o relatório.



Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

VOTO

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 de ILL. Sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já exarou entendimento definitivo, no sentido de que no caso o prazo decadencial deve ser contado, para as sociedades anônimas, a partir da publicação da Resolução do Senado Federal; e, para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a partir da Instrução Normativa que reconheceu o indébito tributário, ou seja, IN SRF nº 63/97.

Isso porque, como bem anotado no paradigma trazido à baila pela Recorrente, a Resolução nº 82/96 nada dispôs com relação as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, mas apenas quanto as sociedades anônimas. De fato, confira-se o texto do artigo 1º da referida Resolução:

“ 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”.

Em assim sendo, o caráter indébito do tributo para as sociedades por cotas somente foi reconhecido a partir da edição da IN SRF nº 63/97, daí porque somente pode ser contado a partir desta data o prazo decadencial para estar formularem pedido de restituição.

A questão do prazo decadencial nos pedidos de restituição de indébito tributário é um 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.

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

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

"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;

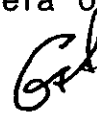
III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória"

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".



Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

Como o CTN é omissivo no que toca ao prazo decadencial quando o caráter indevido do tributo é reconhecido em controle de constitucionalidade, cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante a 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 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 indissolivelmente 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:

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

"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.(...)

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.

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

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).

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, ou seja, no momento em que é instaurada no sistema de Direito Positivo norma que reconhece a inconstitucionalidade de tributo.

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 é que 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

Processo nº : 10825.001888/2001-47
Acórdão nº : CSRF/04-00.325

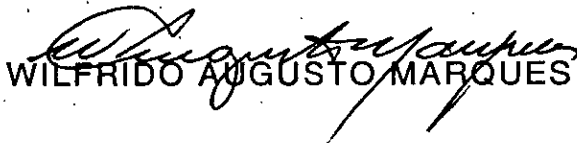
inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento do STF exarado em controle difuso; seja por meio de edição de ato administrativo reconhecendo o caráter indevido da cobrança e dispensando-a; seja através de acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado.

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 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 judicial/administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

Ante o exposto, conheço do recurso e lhe dou provimento para tão somente afastar a decadência do direito de pleitear a restituição, determinando sejam os autos devolvidos à repartição de origem para que seja apreciado o mérito da lide.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 12 de junho de 2006.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

