



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Recurso nº. : 134.063  
Matéria : ILL – EXS.: 1989 a 1992  
Recorrente : MESQUITA LOCAÇÕES LTDA.  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO I - SP  
Sessão de : 03 DE DEZEMBRO DE 2003  
Acórdão nº. : 102-46.198

ILL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PRAZO - DECADÊNCIA - O prazo para que as empresas por quotas de responsabilidade limitada exerçam o direito de pleitear a restituição do Imposto de Renda pago sob a égide da lei n.º 7713, de 1988, artigo 35, deve ter marco inicial de contagem na data em que a elas estendidos *erga omnes* os efeitos da Resolução n.º 82, do Senado Federal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MESQUITA LOCAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz (Relator) que considerava decadente o pedido. Designado o Conselheiro Naury Fragoso Tanaka para redigir o voto vencedor. Ausente, momentaneamente, a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

  
ANTONIO DE FREITAS DUTRA  
PRESIDENTE

  
NAURY FRAGOSO TANAKA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 14 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS e GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ.



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

Processo nº : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº : 102-46.198  
Recurso nº : 134.063  
Recorrente : MESQUITA LOCAÇÕES LTDA.

**RELATÓRIO**

O contribuinte apresentou, em 22/11/2001, pedido de restituição do Imposto sobre o Lucro Líquido – ILL (fl. 01), no montante de R\$ 257.585,49, valor esse atualizado até 12/11/2001, pago nos anos de 1989 a 1992, nas datas discriminadas na planilha de cálculos (fl. 17), 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, e a Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa nº 63, de 24/07/1997, art. 1º, parágrafo único, ter estendido o efeito da referida Resolução 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 aos sócios cotistas, do lucro líquido apurado.

Sobre a decadência, assim se manifesta o contribuinte:

***“Não havendo homologação expressa tem-se de considerar que somente pelo decurso de cinco anos, contados da data da publicação da Resolução do Senado, ocorre a homologação tácita e, assim, dá-se a extinção do crédito, após este prazo, começa a ocorrer o prazo decadencial e extinto do (sic) direito à restituição”.*** (fl. 13).

A autoridade local, com o Despacho Decisório nº 205/2002, de 12/09/2002 (fls. 62/69), indeferiu o pedido de restituição com fundamento no inc. I, do art. 168, do CTN (Lei nº 5.172/66), combinado com o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999 (fl. 69), em virtude de o pedido se referir a valores recolhidos há mais de 5 (cinco) anos.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

Dessa decisão o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 73/91), argüindo que não teria ocorrido a decadência do direito de pleitear restituição, nos seguintes termos:

*“Tal entendimento deve ser reformado, pois não se aplica no caso em exame. O pagamento, de fato, extingue o crédito tributário, porém, se o tributo em questão é posteriormente declarado inconstitucional, não pode o Fisco alegar que os pagamentos indevidos não podem ser repetidos ou compensado, em razão de já estarem fulminados pela prescrição. A norma jurídica que os retirou do ordenamento, tal seja a Resolução do Senado nº 82, cuja republicação ocorreu em 22 de novembro de 1996, posteriormente ratificada pela própria Administração Fazendária, na forma da IN SRF 63 de 25 de julho de 1997, estabelece novo prazo para os contribuintes se ressarcirem dos indébitos experimentados.*

*Até a declaração de inconstitucionalidade do ILL pelo Senado, a norma que o instituíra era revestida de validade e eficácia, pois pertencia ao conjunto de normas do Direito Positivo. A inconstitucionalidade da norma era discutida pelos contribuintes que se socorriam do Poder Judiciário e as decisões que ali declararam a inconstitucionalidade do ILL em casos semelhantes, produziam apenas efeitos inter partes, pois o controle difuso de constitucionalidade não produz efeitos para aqueles que não participam das ações ajuizadas.*

*Este cenário foi alterado quando o Senado retirou o art. 35 da Lei 7.713/88 do ordenamento, exercendo o controle concentrado de constitucionalidade, fato que produziu efeitos erga omnes, ou seja, atingindo todos os contribuintes de ILL, especialmente aqueles que não ajuizaram ações judiciais questionando a constitucionalidade da indigitada Lei 7.713/88. Assim o prazo do art. 168 deve ser contado a partir do momento que o controle concentrado de constitucionalidade, neste caso exercido pelo Senado através da RSF 82 de 22 de novembro de 1996, pois antes deste evento, o art. 35 da Lei 7.713 ainda pertencia ao ordenamento positivo, e portanto, ainda era revestido de validade e eficácia.*

*Então não pode a Administração falar em prescrição ou decadência, vez que com a retirada da validade do art. 35 da Lei nº*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*7.713/88 pelo Senado Federal em 22 de novembro de 1996, a Interessada tem prazo até a data de 22 de novembro de 2001 para pleitear a restituição dos indébitos experimentados, ou se admitida a tese articulada a seguir, de que o prazo do art. 168 se aplica a partir a edição da IN SRF 63/97, a Interessada poderia ter exercido seu direito de pleitear a restituição dos indébitos sofridos até 25 de julho de 2002.*

*Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal ratificou tal entendimento, ao editar a Instrução Normativa nº 63, datada de 24 de julho de 1997, reconhecendo a cobrança irregular do ILL, nos moldes das reiteradas decisões administrativas e judiciais, bem como declaração de inconstitucionalidade pelo STF. Entretanto, a IN 63/97 não foi editada apenas para repetir os termos da Resolução do Senado. De forma interpretativa, a IN 63/97 ampliou os efeitos da indigitada RSF 82/96 ao incluir as sociedades instituídas por quotas de responsabilidade limitada nas quais os lucros não são distribuídos aos sócios quotistas, ou seja, até a edição da IN 63/97, apenas as sociedade anônimas poderiam se beneficiar dos efeitos erga omnes da RSF 82/96. Para as sociedades por quotas de responsabilidade limitada, o prazo previsto no art. 168 do CTN inicia-se a partir da edição da IN 63/97.*

*Desta maneira, em casos semelhantes ao presente, a própria Administração Tributária, através de seus **CONSELHOS DE CONTRIBUINTES TEM DECIDIDO** que o prazo para requerimento de restituição de recolhimento de ILL, nos casos de sociedade por cotas de responsabilidade, inicia-se a partir da IN/SRF nº 63/97, tendo em vista que a citada Resolução nº 82/96 só menciona a suspensão da expressão "o acionista", claramente dirigida para as empresas com sociedades por ação, aqui sim, o marco inicial é a data da publicação da Resolução. É de se frisar que o art. 1º da IN 63/97 veio ratificar a Resolução do Senado Federal, sendo que o parágrafo único estendeu os efeitos para as demais sociedades (...)" (fls. 77/79).*

Após citar jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, o contribuinte pede que seja reformado o despacho decisório da autoridade local (fl. 91).



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

Processo nº : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº : 102-46.198

A 5ª Turma da Delegacia de Julgamento em São Paulo – DRJ/SP I, mediante o Acórdão DRJ/SPOI nº 2.164, de 25/11/2002 (fls. 151/162), por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de reconhecimento de direito creditório, por entender já estar atingido pela decadência (CTN, art. 168 e AD SRF nº 96/99).

No voto condutor do acórdão é assinalado:

*“(…) que esta DRJ/SPO, como órgão julgador de 1ª instância no âmbito administrativo, deve observar preferencialmente em seus julgados o entendimento da Administração da Secretaria da Receita Federal, conforme preceitua o item IV da Portaria SRF nº 3.608, de 6 de julho de 1994, bem assim, o item I da Portaria MF nº 609, de 27 de julho de 1979, de vez que, por força do princípio da hierarquia, a autoridade julgadora de primeira instância no processo administrativo fiscal tem sua liberdade de convicção restrita à exegese regularmente expendida pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda e pelo Sr. Secretário da Receita Federal, através dos respectivos atos administrativos”. (fl. 157).*

*“22. A questão em análise cuida da extinção do prazo para pleitear a restituição de indébito e antecede, inclusive, ao eventual mérito quanto ao exame do pleito sob o aspecto da constitucionalidade, ou não, da norma que amparava a exação hostilizada. Outrossim, o AD SRF nº 96/1999, a teor do Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999, é cristalino ao dispor que, 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 recursos extraordinário, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido extingue-se após o transcurso de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.” (fl. 159).*

*“25. Dito de outro modo, as decisões do Supremo Tribunal Federal e, ainda, as resoluções senatoriais, como não poderia deixar de ser, não têm o condão de elidir a aplicação das normas positiva que fixem prazos decadenciais, corolários que são, essas regras, do princípio constitucional da segurança jurídica, não tendo*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*sido outro o fundamento que, inclusive, inspirou a edição do Decreto nº 2.346/1997,(...)." (fl. 160).*

*"31. Faz-se mister acrescentar que os prazos relativos à decadência, bem assim a sua forma de contagem, já estão legalmente estatuídos e não cogitam, necessariamente, de quando o direito pleiteado torna-se conhecido. Corolário do princípio constitucional da segurança jurídica, o termo inicial de contagem do prazo, findo o qual operam-se os efeitos decorrentes do instituto da decadência, já se encontra fixado na própria lei e, portanto, prescinde de hermenêutica integradora, sobretudo, quando tal prática colide com o dispositivo legal já existente e em plena vigência, como é o caso do art. 168, inciso I, do CTN, plenamente aplicável à espécie." (fl. 161).*

Do julgamento de primeira instância o contribuinte recorre ao Conselho de Contribuintes (fls. 164/184), praticamente repetindo suas alegações de defesa constantes da manifestação de inconformidade com a decisão da autoridade local que indeferiu o pedido de restituição a respeito do seu entendimento a respeito da decadência nos casos em que se é declarada a inconstitucionalidade de lei para, ao final, pedir que seja reformada decisão da DRJ.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro JOSÉ OLESKOVICZ, Relator

Preliminarmente registra-se que não consta dos autos o Aviso de Recebimento ou qualquer documento que indique a data em que o contribuinte tomou conhecimento da decisão de primeira instância. Consta do processo apenas a comunicação remetida ao contribuinte, datada de 18/12/2002 (fl. 163), e o recebimento do recurso, em 23/01/2003 (fl. 164). A autoridade local, contudo, atesta que o recurso é tempestivo (fl. 187), razão pela qual assim o considero e dele tomo conhecimento.

A matéria objeto do recurso versa exclusivamente 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**



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

*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"*

O *caput* do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, objeto da Resolução Senatoria 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."*

Tendo a Resolução do Senado Federal nº 82/96 referido-se apenas ao acionista, ou seja, às sociedades anônimas, o Secretário da Receita Federal, em 24 de julho de 1997, para disciplinar a sua aplicação 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, baixou a Instrução Normativa nº 63/97, na qual, sem tratar da decadência do direito de pleitear restituição, dispõe sobre:



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

Processo nº : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº : 102-46.198

a) a vedação de constituição de crédito tributário decorrente do ILL e autoriza as autoridades locais e julgadoras reverem de ofício os lançamentos e os créditos pendentes de julgamento referentes à matéria, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito da Fazenda Nacional; e

b) que os efeitos da Resolução do Senado Federal nº 82/96 se aplicam 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, bem assim que a referida resolução não se aplica às empresas individuais.

A Instrução Normativa SRF nº 63, de 24 de julho de 1997, publicada no Diário Oficial da União – DOU de 25 de julho de 1997, está assim redigida:

**“Instrução Normativa SRF nº 63, de 24 de julho de 1997**

**DOU de 25/07/1997, pág. 16041**

Determina a dispensa da constituição de créditos da Fazenda Nacional e o cancelamento do lançamento nos casos que especifica

*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:*

*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.*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

*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 Inspetores 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.”*

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, então 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 Federal de 1988, estabelece em seus 165, inc. I, e 168, inc. I, a seguir transcritos,



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

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, no 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.).*

Como se constata, esses dispositivos legais, pela sua literalidade e clareza, não deixam dúvidas e nem 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 inconstitucional, não cabendo, portanto, ao intérprete distinguir onde a lei não distinguiu.

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, por óbvio, posteriormente deixou de ser aplicável, por ter sido declarada inconstitucional. Não se trata de revogação, pois



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

Processo nº : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº : 102-46.198

se assim fosse, não haveria o direito à restituição, pois a lei teria vigência plena até então. 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 outra hipótese (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.

Mais ainda, no caso da demais empresas, que não sejam sociedades anônimas, pretende-se que o termo inicial do prazo decadencial seja o dia 25/07/97, data da publicação da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 63, do dia anterior, em desacordo com o estabelecido pelo art. 168 do CTN, sem que haja autorização legal para tanto, conforme exige o princípio da legalidade, que deve reger todos os atos da Administração Pública, conforme determina o 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 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



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

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, por exemplo, 15 ou 20 ou mais anos após a sua realização, períodos em que a Administração Tributária, em decorrência do questionado 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 a tese da recorrente pudesse prevalecer, deveria ter lei estabelecendo a obrigação da Administração Fazendária arquivar por tempo indeterminado os registros fiscais e documentos de todos os contribuintes, com imensuráveis ônus para a sociedade, pelos custos que isso implicaria.

Consigne-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 têm o condão de alterar o Código Tributário Nacional, erigido à categoria de Lei Complementar ao ser



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

recepcionado 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, além de violar os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, indispensável à estabilização das relações do Estado com os seus cidadãos, sobre o qual assenta-se o instituto da decadência, pois se hoje se acata uma interpretação que viola esse princípio em benefício do contribuinte, amanhã se pode, com argüição semelhante, exigir ou agravar exações, na hipótese, por exemplo, em que uma lei declarada inconstitucional tivesse revogado lei antiga mais gravosa para o contribuinte.

Consigne-se não se está negando o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade de leis, mas apenas abordando 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 de outubro de 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. 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 administrativa ou judicial, por já ter decorrido mais de 5 (cinco) anos, contados da data da **extinção do crédito tributário**:

Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*“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.***

*§ 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.).*

O Secretário da Receita Federal, diante do arcabouço legal que rege a matéria, baixou o Ato Declaratório Normativo nº 96, de 26/11/1999, abaixo transcrito, onde, harmonicamente com os princípios constitucionais, entre os quais o da legalidade e da segurança jurídica, que devem reger todos 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*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

**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.”*

O CTN, em seu art. 156, estabelece as modalidades de extinção do crédito tributário, entre elas, o **pagamento** (inc. I) e o **pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º** (inc VII).

O referido Ato Declaratório Normativo SRF nº 96/99 foi baixado após prévia audiência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, que exarou o Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538/99, de 28/10/1999, do qual transcrevem-se as partes que se seguem, tendo em vista a clareza e juridicidade com que aborda e esclarece sobre a matéria:

**“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 a legação de entendimento diverso do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Insustentabilidade do pedido.*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*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 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*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*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 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."***



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

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 BALEEIRO**, 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



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*pública federal, atenua o efeito **ex tunc** 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).*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

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.*

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*



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

Processo nº : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº : 102-46.198

*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.*

.....

*Mesmo aceitando a nulidade ipso jure e ab initio da lei declarada inconstitucional, observa Clèmerson 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***



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

***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:***

***"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***



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

*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. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

***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***



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

***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 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;



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

*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;"*

Por último, ressalta-se que a Resolução do Senado nº 82, de 18 de novembro de 1996, a exemplo da Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 165, de 31 de dezembro de 1998, que declarou a não incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias referentes a programas de demissão voluntária – PDV, não têm o condão de alterar ou revogar as disposições do Código Tributário Nacional – CTN que dispõem sobre a decadência do direito de pleitear restituição, de modo a considerar como termo inicial para contagem do prazo decadencial a data da publicação desses atos declaratórios e não o estabelecido no art. 168 do CTN, abaixo transcritos na íntegra:

*"Art. 168. O direito de pleitear 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.*

*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, no seguintes casos:*



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

*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 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.”*

Essa interpretação, reprise-se, não significa rejeitar os efeitos *ex tunc* da Resolução do Senado e do ato administrativo do Secretário da Receita Federal, mas tão-somente demonstrar que, apesar desse efeito dos referidos atos, em função dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, o exercício desse direito está limitado no tempo pelo Código Tributário Nacional, limite esse que somente pode ser alterado por legislação de igual hierarquia.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 2003.

  
JOSÉ OLESKOVICZ



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Redator Designado

Conforme Relatório, fl. 2, o contribuinte solicitou a restituição do tributo – Imposto de Renda sobre o lucro líquido – pago nos anos de 1989 a 1992, em 22 de novembro de 2001, com suporte legal centrado na Resolução do Senado Federal n.º 82, de 1996, que estendeu *erga omnes* os efeitos do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF contido no RE STF n.º 172058-1-SC, de 30 de junho de 1995, no qual foi Relator o Min. Marco Aurélio, a respeito da norma do artigo 35, da lei n.º 7713, de 1988.

De longa data conhecido por todos que a Constituição Federal expressa a vontade do povo deste País, e constitui norma geral posta pelo Legislativo mediante atuação dos seus legítimos representantes. Da mesma forma, a obediência das normas componentes dos diversos ordenamentos jurídicos a essa vontade e a delimitação, obrigatória, de seus objetos aos princípios constitucionais.

Assim, um povo não pode permitir que seja elaborada uma norma contrária a sua vontade, ou seja, conceber submissão a regras de conduta que não se encontram inseridas no contexto do conjunto de diretivas que determinam o seu rumo e foram estabelecidas por seus representantes. Em contrário, é como se este povo estivesse dominado por um outro, situação em que a divergência de objetos é normal. No entanto, o País não vive esta última situação, mas se encontra em regime de absoluta democracia, regime que tem por um de seus fundamentos o respeito aos direitos dos cidadãos.

Feitas estas breves considerações, passo às argumentações expendidas pelo nobre Conselheiro Relator.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

Verifica-se que sua posição encontra-se fundamentada no princípio da segurança jurídica, e no prazo estabelecido pelo CTN, no artigo 168, I, do CTN, no qual o marco inicial de contagem está centrado na data da extinção do crédito tributário. Segundo seu entendimento não há empecilhos à retroatividade *ex tunc* dos efeitos da inconstitucionalidade.

O princípio da segurança jurídica representa o conjunto de todos os demais contidos na Constituição Federal, pois é aquele que tem por finalidade a ordem e estabilidade das relações estabelecidas no seio da sociedade. E estas características somente serão alcançadas se a vontade desse povo for respeitada por aqueles que se encontram no governo – entenda-se os representantes dos três poderes. Então falar em segurança jurídica significa respeitar as normas e princípios gerais contidos na Constituição Federal do Brasil, de 1988<sup>(1)</sup>.

Considerando que a norma tida como inconstitucional significa falta de respeito à Lei Maior, admiti-la e manter seus efeitos constitui atitude que estremece as relações entre Estado e administrados. Ou seja, situação semelhante ao ditado popular “Devo, não nego, pago quando puder (ou seja, nunca)”. Da mesma forma, “Errei, não nego, mas fico com o seu dinheiro (somente devolvo aqueles pagamentos até 5 (cinco) anos do momento em que conhecida a inconstitucionalidade)”.

Erigir uma norma ofensiva à Constituição constitui um desvio de conduta da Administração Pública porque atitude contrária à própria vontade daqueles que representa.

---

<sup>1</sup> “A segurança jurídica consiste no conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das conseqüências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida.” Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”. SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 431 e 432.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

A segurança jurídica existe quando um governo corrige os desvios de sua conduta perante os administrados, porque ele, enfim, os representa. Pensar de modo diverso implica em falta de expectativa quanto à manutenção desse objeto.

Quanto ao prazo para restituição, verifica-se que, realmente, o CTN contém norma que estabelece o *direito* do sujeito passivo à restituição do tributo pago indevidamente, independentemente de prévio protesto<sup>2</sup>. Significa que o *direito* ao tributo indevido não necessita ser requerido, mas existe independentemente de qualquer ação do prejudicado. Sob outro referencial, traduz obrigação à Administração Pública de devolver aquilo que foi pago, mas não era devido<sup>3</sup>.

No entanto, referida norma geral, também, fixa prazo de 5 (cinco) anos para que o prejudicado solicite a devolução daquilo que, indevidamente, pagou<sup>4</sup>.

Esse prazo tem natureza de decadência porque a sua não observação implica em perda do correspondente direito. A decadência ou caducidade traduz a perda de um prazo estabelecido em lei para que se exerça

<sup>2</sup> Lei n.º 5.172, de 1966 – CTN – 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 artigo 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 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.

<sup>3</sup> Lei n.º 3071 de 1º/01 / 16 – Código Civil - Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir. A mesma obrigação incumbe ao que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

<sup>4</sup> CTN - 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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 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.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

determinado direito<sup>5</sup>. Essa figura não se extingue, mas é ela que traduz a extinção de um direito.

Assim, estaria extinto o direito de o contribuinte pedir a devolução dos valores pagos, que na época dos recolhimentos foram exigidos por lei em vigor na qualidade de tributo, quando decorridos 5 (cinco) anos da data em que recebidos pela rede arrecadadora. Esse raciocínio traduz a posição do ilustre Conselheiro Relator.

Um detalhe de vital importância nesta questão deve ser levantado: na época em que efetuados os ditos pagamentos, todos correspondiam à obrigação tributária, aspecto quantitativo do conseqüente da norma em vigor.

Conveniente lembrar, nesta oportunidade, que a norma tributária tem por característica principal a *imperatividade*, ou seja, impõe juridicidade aos fatos a ela subsumidos e torna obrigatória a conduta nela prevista sob pena de cumprimento mediante ação coercitiva do sujeito ativo.

Então, os cidadãos brasileiros pagaram valores *devidos* em decorrência da prática de atos e fatos econômicos dos quais participaram, subsumidos à hipótese de incidência contida na norma tributária. E, se pagaram o que era devido por lei, não poderiam pedir restituição no momento seguinte ao pagamento, pois seguiram a norma posta.

Ou seja, um cidadão brasileiro somente pode ingressar com um pedido de restituição quando tem certeza de que o objeto do pedido constituiu pagamento indevido. Assim, conferidas as determinações contidas no antecedente

---

<sup>5</sup> Decadência – Perecimento, perda ou extinção, de um direito material em razão do decurso de tempo, por não ter o seu titular exercido durante o prazo que a lei estipula. Também se diz *caducidade*. GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. Dicionário Técnico Jurídico, 2.<sup>a</sup> Ed. Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p. 237.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

e conseqüente da norma e concluído pelo erro na entrega da moeda, habilita-se a adentrar com pedido de restituição ou compensação, seguindo as regras estabelecidas para esse fim.

Sob esse enfoque, uma pequena digressão.

Poderia ser argumentado, como fez o nobre Conselheiro Relator, que a Justiça se encontra aberta à contestação da norma contida na lei posta, e essa alternativa, possibilitaria o não cumprimento da determinação legal, entendida como ofensiva à Constituição.

Essa idéia, no entanto, não combina com o desenrolar das relações entre sujeito ativo e sujeito passivo, ou em outras palavras, entre poder público e administrados.

Ao contrário, o processo legislativo contém análises diversas do texto que implicará em novas condutas aos cidadãos brasileiros, inclusive aquela que é desenvolvida por um conjunto de parlamentares, de conhecimento profundo das normas constitucionais, que compõem a Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal. Assim, antes de ser promulgado, o texto legal é severamente criticado para que não proporcione prejuízos incalculáveis à Nação e ao seu povo, como esta situação em que ofensiva à Constituição.

Esse crivo prévio, acompanhado dos princípios constitucionais a que se subsumem os controladores da execução das condutas contidas nas normas, faz com que a lei seja revestida de credibilidade pelos administrados, seja quanto à constitucionalidade, seja quanto aos benefícios que o seu cumprimento significará ao País.

Dessa forma, regra geral, os cidadãos comuns não imaginam que as leis ordinárias contenham ofensas à Constituição.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

Já as grandes empresas, bem assim aqueles profissionais que militam na área jurídica, em muitas oportunidades, questionam a constitucionalidade das normas. Porém, para que se obtenha uma declaração de inconstitucionalidade muito tempo transcorre a partir da data da sua promulgação, pois em consideração aos custos econômicos que uma demanda judicial exige, diversos estudos são feitos, para que a correspondente ação seja deflagrada.

Ingressando no Poder Judiciário, os trâmites burocráticos exigem tempo para o andamento processual que se soma àquele imposto pelas dificuldades normais da Administração Pública para atender a demanda econômica e social.

Exemplo típico, constitui esta situação, em que a lei instituidora da obrigação foi publicada em 1988, e somente em 1996, cerca de 8 (oito) anos depois, houve uma decisão a respeito da inconstitucionalidade de uma pequena parte de suas normas.

Fechando o parêntese, considerando as condições indicadas e o marco inicial de contagem das formas extintivas previstas no artigo 156, do CTN, o prazo para a restituição deveria ser maior, superior ao tempo médio de tramitação de uma ação judicial.

Retornando, então à lide, verifica-se que somente foi possível aos contribuintes conhecerem da inconstitucionalidade da norma a partir do momento em que publicada a Resolução do Senado Federal n.º 82, de 1996. Então o prazo para que exerçam o direito de pedir a restituição do que indevidamente pagaram, é o previsto no artigo 168, I, do CTN, mas tem marco inicial de contagem na data de publicação do referido ato.

A sua abrangência tem amplitude que alberga todos os fatos ocorridos desde o início da vigência da norma até a data em que reconhecida pelo Poder Legislativo como ofensiva à Constituição.



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

Processo nº. : 10845.003513/2001-83

Acórdão nº. : 102-46.198

A referida Resolução foi publicada em 18 de novembro de 1996 e republicada em 22 de novembro de 1996, logo este último deve ser considerado referência para contagem de prazos com suporte nesse ato legal<sup>6</sup>.

No entanto, convém lembrar que a dita Resolução suspendeu os efeitos do artigo 35, da lei n.º 7713, de 1988, apenas para a palavra "o acionista", deixando de albergar os sócios quotistas de empresas por quotas de responsabilidade limitada, nas situações em que o lucro não fosse automaticamente distribuído.

Para estas, o marco inicial de contagem deve ser tomado como a data de publicação da Instrução Normativa SRF n.º 63, de 24 de julho de 1997, que ocorreu em 25 de julho do mesmo ano. Esse ato normativo estendeu os efeitos da citada Resolução àquelas empresas por quotas de responsabilidade limitada nas situações em que o contrato social não previa distribuição automática dos lucros<sup>7</sup>.

Então, o prazo para o exercício do direito expirou em 25 de julho de 2002; e sendo o pedido efetuado em 22 de novembro de 2001, conforme Relatório, fl. 2, verifica-se que tem eficácia pois recepcionado antes da conclusão do prazo para esse fim.

<sup>6</sup> Decreto- Lei n.º 4657 / 42 – L I Código Civil - Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

(....)

§ 3º Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

<sup>7</sup> IN SRF n.º 63, de 1997 - 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 2 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.



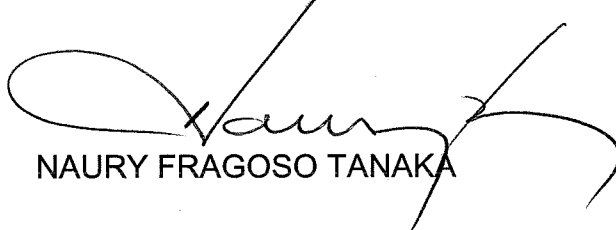
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 10845.003513/2001-83  
Acórdão nº. : 102-46.198

Dessarte, com a devida vênua do nobre Conselheiro Relator, a razão se encontra com o contribuinte e o pedido conformado aos moldes da norma geral contida no CTN.

Isto posto, voto no sentido de afastar a caducidade do pedido e dar provimento ao recurso, bem assim, para determinar o retorno dos autos à unidade de origem a fim de que seja analisado quanto aos demais dados não conhecidos no julgamento anterior.

Sala das Sessões - DF, em 03 de dezembro de 2003.



NAURY FRAGOSO TANAKA