



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10880.015601/00-59
Recurso nº : 102-134939
Matéria : IRF – Exs.:1989 a 1991
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : RULLI STANDARD IND. e COM.de MÁQUINAS LTDA.
Sessão de : 22 de setembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

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 conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela RULLI STANDARD INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MÁQUINAS LTDA..

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

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 03 FEV 2006

Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

Recurso nº : 102-134939
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : RULLI STANDARD IND. e COM.de MÁQUINAS LTDA.

RELATÓRIO

Ajuizou o contribuinte pedido de restituição em 13.10.2000, solicitando o reconhecimento dos créditos tributários relativos ao recolhimento indevido de Imposto sobre o Lucro Líquido referentes ao ano de 1989 a 1992, uma vez que este tributo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A DRF em São Paulo/SP, às fls. 73/74, indeferiu o pedido de restituição, sob o fundamento de que o direito de o contribuinte pleitear restituição estaria decaído.

O contribuinte protocolou a Impugnação de fls. 77/89, a qual foi indeferida pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo-SP (fls. 198/209), considerando decadente o pleito do Recorrente, porque aviado após extinto o crédito tributário, o que ocorre na data do recolhimento indevido, consoante dispõe o Parecer PGFN/CAT n.º 678/1999.

Da decisão interpôs o contribuinte o Recurso Voluntário de fls. 212/233, ao qual a 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento. A ementa do julgado está assim gizada:

“IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - ILL – PEDIDO DE RESTITUIÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA MEDIANTE RESOLUÇÃO Nº 82, DE 1996 – O termo inicial, no caso de declaração de inconstitucionalidade, é a data da publicação da Resolução do Senado, por conferir efeito *erga omne*.

SUPOSTA DISTRIBUIÇÃO AUTOMÁTICA DE LUCRO NO ANO-CALENDÁRIO – APLICABILIDADE DO ART. 35 DA LEI Nº 7.713/88 – Necessidade de se verificar, caso a caso, se à época do recolhimento do ILL, o contrato social previa ou não a distribuição automática de lucros no encerramento do ano-calendário”.

(fls. 237/252)




Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

Inconformada, a Fazenda Nacional aviou Recurso Especial (fls. 253/260) suscitando violação ao disposto no art. 168 do CTN. Neste sentido, aduziu que não há previsão no CTN de início da contagem do prazo decadencial a partir da declaração de inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo. Afirma que a interpretação adotada no acórdão recorrida importa em tornar imprescritível o direito dos contribuintes, colidindo com o entendimento vazado no Parecer PGFN/CAT nº 1538/99 e Ato Declaratório nº 96/99.

Admitido o recurso (fls. 262/263), foram apresentadas contra-razões às fls. 274/290 na qual se exaltou o acórdão recorrido, por esta este em conformidade com a jurisprudência pacífica desta Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme ementas que transcreveu.

É o Relatório.



Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

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.

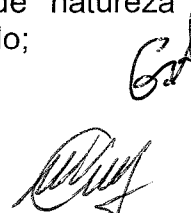
O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição de ILL. Sobre o tema a Câmara Superior de Recursos Fiscais já exarou entendimento definitivo no sentido de que no caso o prazo decadencial deve ser contado a partir da publicação da Resolução do Senado Federal ou da Instrução Normativa que reconheceu o indébito tributário.

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

O artigo 168 do CTN dispõe que o prazo para pleitear a restituição é sempre de 05 anos, diferenciando 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;



Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

- II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória"

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



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

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

Anotado:

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

Como o CTN é omissivo no que toca ao prazo decadencial quando o carácter 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:



Processo nº : 10880.015601/00-59

Acórdão nº : CSRF/04-00.101

"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 indissolúvelmente atrelados. (...)

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

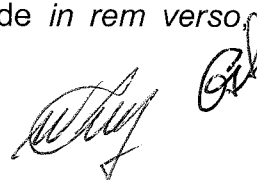
A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo reconhecida que a exação não era devida, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado. Se não há causa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

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

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

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."**

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*,



Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

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 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




Processo nº : 10880.015601/00-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.101

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 nego 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 22 de setembro de 2005


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES 