



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Recurso nº. : 138.286  
Matéria : IRF – Ano(s): 1989 a 1993  
Recorrente : DÂNICA TERMOINDUSTRIAL LTDA.  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em FLORIANÓPOLIS - SC  
Sessão de : 17 DE SETEMBRO DE 2004  
Acórdão nº. : 106-14.223

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

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

Decadência afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DÂNICA TERMOINDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à DRF de origem para análise do pedido, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

FORMALIZADO EM: 25 OUT 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÉNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA e JOSÉ CARLOS DA MATTÀ RIVITTI.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Sueli Efigênia Mendes de Britto'.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Romeu Bueno de Camargo'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42

Acórdão nº. : 106-14.223

Recurso nº. : 138.286

Recorrente : DÂNICA TERMOINDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Restituição de ILL incidente sobre lucro não distribuído referente aos períodos-base de 1989 a 1993, o qual foi formulado em 24.07.2002. O pedido tem como fundamento a Resolução do Senado Federal nº 82, de 22 de novembro de 1996, que conferiu efeito erga omnes a declaração de constitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso.

O pleito foi indeferido pela DRF em Joinville/SC (fls. 102/103), mantida esta decisão pela 3ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC (fls. 121/128), ambas as instâncias entendendo já ultrapassado o prazo decadencial, conforme revela a ementa abaixo transcrita, extraída do julgado ora sob recurso:

“Imposto sobre o Lucro Líquido. Restituição. Decadência.

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou a maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada constitucional 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). Se o pedido foi protocolizado após esse prazo, ocorreu a decadência.  
Solicitação Indeferida”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

No Recurso Voluntário de fls. 130/151 a contribuinte vindicou que o prazo fosse contado tendo como termo inicial a data da publicação da Instrução Normativa nº 63, de 25.07.1997, de forma que seu pedido estaria tempestivo, já que protocolizado em 24.07.2002.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. P." or "J. P. P." followed by a surname.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "M. D. S." followed by initials.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

V O T O

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que 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:

A handwritten signature in black ink, appearing to read "WILFRIDO AUGUSTO MARQUES".

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Relator".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

"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 apostila 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".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

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 persistsse 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 indissoluvelmente 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42

Acórdão nº. : 106-14.223

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 eqüidade, 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

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

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

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

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解决ada com efeito erga omnes nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.

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

Este entendimento foi brilhantemente anotado por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, quando o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exurge 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 administrativa conflituosa, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J. M. G. de Oliveira".

A handwritten signature in black ink, appearing to read "M. C. M. de Oliveira".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10920.001849/2002-42  
Acórdão nº. : 106-14.223

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

Pois bem, no caso do ILL a Instrução Normativa que reconheceu o indébito tributário administrativamente somente foi publicada no DO de 25.07.1997 (IN nº 63), de forma que o prazo de cinco anos deve ser contado a partir desta data.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe 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 17 de setembro de 2004.

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Wilfrido Augusto Marques".  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

A handwritten signature in black ink, appearing to read "J.P." or "J. P.".