



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10930.001866/98-13
Recurso nº : RP/104-0.346 e RD/104-1.074
Matéria : IRF – Exs.: 1991 e 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : JABUR PNEUS S/A
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

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 insconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Recurso conhecido e improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira 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. Vencidos os Conselheiros Iacy Nogueira Martins Moraes (Relatora), Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão e Verinaldo Henrique da Silva. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto Marques.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR- DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 12 JUL 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, VALMIR SANDRI (SUPLENTE CONVOCADO), VICTOR

Processo nº : 10930.001866/98-13
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

LUIS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Mário', located on the right side of the page.

Processo nº : 10930.001866/98-13
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

Recurso nº : RP/104-0.346 e RD/104-1.074
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional inconformada com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-17.468 da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferida na Sessão de 23/01/2001, interpôs, tempestivamente, com fulcro no art. 32, incisos I e II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, os Recursos Especiais de fls. 97 a 114, devidamente admitido pela Sra Presidente daquela Câmara conforme o Despacho nº 104-0.253, de 18/12/2000 às fls. 124/126.

Tratam os autos de pedido de restituição do Imposto de Renda na Fonte sobre o Lucro líquido pagos nos anos-calendário de 1991 e 1992 em face da declaração de inconstitucionalidade da legislação de regência, art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, por força da Resolução do Senado Federal nº 82, de 18 de novembro de 1996.

O Acórdão recorrido está assim ementado:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – NORMAS GERAIS – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de tributo pelo STF torna inexistente o fundamento legal de sua compulsória exigibilidade desde sua promulgação; esse efeito “ex tunc” não pode ser coibido, em sua plenitude, por atos administrativos.

DIREITO TRIBUTÁRIO – NORMAS GERAIS - RESTITUIÇÃO – PRAZO – Em face da natureza compulsória do tributo, ante a declaração de sua inconstitucionalidade formal ou material pelo STF, o termo “a quo” do prazo decadencial para pleitear a restituição será de cinco anos contados da data da publicação do respectivo Acórdão

ou da Resolução do Senado, sendo irrelevante a data do pagamento do indébito.”

A recorrente aduz que o decidido pela Câmara recorrida contraria a lei, especificamente, os arts 165 e 168 do Código Tributário Nacional - CTN, defendendo a tese de que, a luz dos dispositivos citados, o direito do contribuinte à restituição de tributo pago indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Suscita, também, divergência de julgados, trazendo como paradigma o Acórdão nº 105-13.285, de 13 de setembro de 2000, o qual foi analisado pela Sra Presidente da Câmara Recorrida, confirmando, aquela autoridade, a divergência argüida.

Adite-se que, o paradigma referido considerou que o prazo de decadência para repetição de indébito tributário é de cinco anos contados da data do pagamento, estando assim ementado:

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – TRD – RESTITUIÇÃO – Incabível a restituição de débitos relativos a TRD paga no período-base de 1991 após o decurso do prazo decadencial de cinco anos contados a partir da data do pagamento, nos termos do art. 168, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (CTN).”

Devidamente cientificado dos recursos interpostos, bem assim, do seu acolhimento o contribuinte apresentou as contra-razões de fls. 130/143, reiterando as alegações trazidas quando do recurso voluntário, defendendo o juízo firmado pela Câmara recorrida.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheira IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS, Relatora.

Os recursos especiais atendem aos pressupostos legais de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

A presente análise se restringirá ao sumo da discussão, qual seja: a definição do termo inicial do prazo decadencial do direito de requerer a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior.

Visando melhor elucidar a questão aventada, necessário é discorrer sobre os institutos jurídicos envolvidos, ou seja, o da decadência e o da prescrição no direito tributário.

Fábio Fanucchi, em sua obra intitulada "A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário" - 3ª edição, Editora Resenha Tributária - esclarece: "*Os dois institutos possuem em comum o princípio em que se assentam: a perecibilidade do direito pela inércia do seu titular*", sendo que suas conseqüências e sua temporalidade são distintas.

A decadência, como sanção à negligência do titular do direito, ou melhor, da pretensão, extingue o próprio direito, enquanto que a prescrição exclui a defesa de um direito já reconhecido, por meio de ação para assegurá-lo, extinguindo, assim, o direito de forma indireta.

No concernente ao prazo inicial destes institutos, temos que, no caso da decadência, esse começa a fluir no momento em que o direito nasce, e o da prescrição tem sua contagem iniciada a partir do reconhecimento do direito.

Os prazos para extinção de direito, previstos em todo ordenamento jurídico pátrio, decorrem da necessidade de se salvaguardar a segurança jurídica, devendo alcançar todas as partes envolvidas, sendo incompatível com esse princípio a interpretação segundo a qual o prazo de extinção do direito somente operará para uma das partes, não fluindo em relação à outra.

Saliente-se que a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estatui normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal, determina no art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da segurança jurídica.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) assim dispõe nos arts. 165 e 168:

“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;*

(...)

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição **extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos**, contados:*

*I - nas hipótese 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.” (Grifei)

Da análise dos dispositivos supra-transcritos - arts. 165, I, e 168, *caput* e inciso I, tem-se que, conquanto a cobrança de tributo indevido confira ao contribuinte direito à sua restituição, esse direito extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados "*da data da extinção do crédito tributário*".

Sobre esse tema, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional expediu o Parecer PGFN/CAT/N.º 1538/1999, do qual, são transcritas, abaixo, as partes mais relevantes à presente análise:

PARECER PGFN/CAT/N.º 1538, aprovado pelo Procurador Geral da Fazenda Nacional em 28/10/1999:

.....

'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.

.....

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 pública federal, atenua o efeito **ex tunc** de tais decisões ou resoluções, 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 ressalvou 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 consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, **salvo naturalmente as atingidas por prescrição**".*

.....

*43. Ainda que se admitisse, **ad argumentandum tantum**, a inexistência de norma expressa dispendo 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 imponível.*

.....

46. Por todo o exposto, são estas as conclusões do presente trabalho:

I- o entendimento de que o 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, extinto sem atenuar a sua eficiência, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;

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;...'

No caso em tela, quando da formulação do pedido de restituição em 17/08/1998, o suposto direito do contribuinte à repetição do indébito já se encontrava extinto, haja vista alcançado pelo instituto da decadência, á luz das disposições contidas no Código Tributário Nacional, o qual estabelece que o direito de pleitear restituição de tributo pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário (arts. 165 e 168 do CTN), sendo que na hipótese dos autos a extinção ocorreu com o pagamento do imposto (art. 156 do CTN) em 30/04/1991; 30/04/1992; 29/05/1992 e 30/06/1992.

Processo nº : 10930.001866/98-13
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

Do exposto, voto por Dar provimento aos recursos
especiais interpostos

Sala das Sessões – DF, em 18 de fevereiro de 2002


IACY NOGUEIRA MARTINS MORAIS

Processo nº : 10930.001866/98-13
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

Recurso nº : RP/104-0.346 e RD/104-1.074
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

VOTO VENCEDOR

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. Trata-se de tema que ainda hoje oferece inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudências, 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 declarado inconstitucional pelo STF.

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

"Art. 165. *O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:*

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou de natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;



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

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

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

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

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

Apesar de não haver disposição legal quanto às hipóteses em que se faz necessária a restituição do tributo pago em função de declaração de inconstitucionalidade da Lei, certo é que cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante à 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, que rege-se pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, 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 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 tal Lei considerada inconstitucional, 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. Repita-se, se nas relações particulares o que foi pago indevidamente deve ser restituído, mais razão há para que o Estado, que age em benefício da coletividade, o faça, demonstrando que não lhe interessa a expropriação, mas apenas o interesse público.

Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo instituído por Lei declarada inconstitucional, 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.**"*

A ânsia de sanar a lacuna legal, como já dito, decorre do parágrafo único do artigo 1º da Constituição Federal que estabelece o dever precípua da Administração de atingir ao bem estar público, estando este interesse acima de qualquer interesse privado. Outrossim, pressuposto da ordem social estável, constituída através do Estado Democrático de Direito, é o de que todos possam sentir-se garantidos e resguardados, sendo esta a finalidade da criação do Estado.

Corolário do Estado de Direito, portanto, é o direito de segurança jurídica quanto aos atos praticados pelo Estado. Assim, o contribuinte tem a garantia de que somente pagará tributos realmente devidos segundo a prescrição legal e constitucional. Em consequência desta garantia é que a ninguém é dado deixar de pagar tributo pelo simples entendimento de que este é inconstitucional. Presume-se que as leis validamente editadas pelo Poder Legislativo estejam sempre de acordo com a Lei Magna do país e exigir-se posicionamento diverso é contrariar fundamentalmente a própria regra de aplicabilidade das normas legais. É pretender que uma lei vigente não seja aplicável a casos concretos e individuais segundo o alvedrio do cidadão.

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, uma vez que ante a morosidade do Poder Judiciário certamente a declaração de inconstitucionalidade não virá até o término desse prazo.



Foi por esta razão que a doutrina e a jurisprudência se ocuparam da tarefa de suprir a lacuna legal do CTN. Assim sendo, Alberto Xavier, em sua monumental obra *Do lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário* (Ed. Forense, 2ª ed., 1997, pgs. 96/97), a propósito do prazo para o pedido de restituição em caso de tributo declarado inconstitucional, preleciona:

"Devemos, no entanto, deixar aqui consignada a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidez, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos "devidos". O caráter "indevido" dos pagamentos efetuados só foi revelado "a posteriori", com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia "erga omnes" não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade".

Não divergindo sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques, trouxeram à baila novas e importantes considerações:

"Verifica-se que o prazo de cinco anos previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código. Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do

CTN, razão porque a doutrina mais moderna e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição. E o mesmo raciocínio tem sido aplicado às hipóteses de compensação, cujo prazo de decadência também não foi disciplinado pela legislação complementar.

É que antes do reconhecimento jurisdicional da inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte que de boa-fé tenha optado por não impugnar judicialmente a exação (inclusive por conservadorismo e cautela), sujeitando-se à lei presumidamente válida (até o reconhecimento dessa inconstitucionalidade), poderia estar sendo mais onerado do que aquele que ingressou em juízo em momento anterior ao da declaração de inconstitucionalidade daquela lei pelo STF." (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra coletiva, coordenador Hugo de Brito Machado, co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Direito Tributário, págs. 220/222)

Outra não é a opinião de Ives Gandra da Silva Martins, que acrescenta, ainda, que não se trata de simples restituição do pagamento indevido, mas de recomposição dos danos causados pelo ato legislativo inválido :

"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)

Com efeito, é inconstitucional, por ofensa ao Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF) e ao princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, da CF), permitir que leis inconstitucionais, assim reconhecidas pelo STF, produzam algum tipo de efeito em algum momento do tempo. Norma inconstitucional é nula, consoante lição de Gilmar Ferreira Mendes, *in Direito Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*, pág. 406 e seguintes:



"O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual 'the unconstitutional statute is not law at all', significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição.

(...)

A lei declarada inconstitucional é considerada independentemente de qualquer outro ato, nula ipso jure e ex tunc.

(...)

Consoante essa orientação, admite-se que todos os atos praticados com base na lei inconstitucional estão igualmente eivados de ilicitude."

Neste sentido, já decidiu o STF, conforme ementa proferida nas ADI 1434-0, Relator Ministro Celso de Mello:

"(...) A declaração de inconstitucionalidade, no entanto, que se reveste de caráter definitivo, sempre retroage ao momento em que surgiu, no sistema de direito positivo, o ato estatal atingido pelo pronunciamento judicial (nulidade ab initio). É que atos inconstitucionais são nulos e desprovidos de qualquer carga de eficácia jurídica". (RTJ 146/161)

Outro não 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".

Veja-se que não se pretende que não seja estabelecido 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 a ação somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida. Assim sendo, existem três hipóteses para a contagem do prazo decadencial, quais sejam:

- a) no caso de tributo reconhecido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade - o prazo decadencial deve ser contado a partir da publicação do acórdão;
- b) tributo reconhecido inconstitucional em decisão *inter partes*, ou seja, em controle difuso - o prazo somente começa a contar a partir da publicação de Resolução pelo Senado Federal conferindo efeito *erga omnes* a tal decisão;
- c) exação tributária reconhecida como indevida pela própria Administração Tributária - o prazo para restituição começa a fluir a partir da publicação de tal ato.

Diante da lacuna legal há que se interpretar a situação fática de acordo com a intenção do legislador. Veja-se que 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 a constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, **certamente somente a partir do**



momento em que tal decisão tem efeito *erga omnes*, nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.

A situação, 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 de acórdão proferido em ADIN; seja por meio de edição de Resolução pelo Senado Federal dando efeito *erga omnes* a decisão proferida em controle difuso; ou por ato administrativo que reconheça o caráter indevido da cobrança, dispensando-a.

Este, inclusive, é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Com efeito, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. **Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

Neste sentido também os acórdãos 106-11221, 106-11261, 202-10.882 e tantos outros.

Assim também já se pronunciou a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995/RS, conforme atesta o trecho abaixo extraído do voto do Ilustre Ministro Relator César Asfor Rocha:

"Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.



É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida. Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta. Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção"

O posicionamento acima transcrito vem sendo reproduzido em inúmeros acórdãos. Tanto isso é verdade que os Ministros do STJ, em despachos monocráticos proferidos com fulcro nos artigos 120, § único, c.c. 557, do Código de Processo Civil, na redação da Lei nº 9.756/98, que pressupõe a existência de jurisprudência remansosa sobre o tema, vem negando seguimento a recursos da União, como se vê da decisão abaixo:

"A jurisprudência desta Corte de Justiça uniformizou-se no sentido de que o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito correspondente à contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de pró-labore só começa a fluir da data das decisões do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.102-2-DF e no Recurso Extraordinário nº 166.722-9-RS, que declararam a inconstitucionalidade da expressão "autônomos, administradores e avulsos". Precedentes jurisprudenciais: Resps nºs 202.176-PR e 205-232-SP."(RESP 22.090-RS, Relator Ministro Garcia Vieira)

Admitir entendimento contrário ao acima reproduzido 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, determinando-se ao contribuinte socorrer-se perante o Poder Judiciário. O enriquecimento do Estado é ilícito porque é feito às custas de lei inconstitucional e do empobrecimento dos cidadãos a quem representa, em flagrante contrariedade às normas constitucionais e à sua própria finalidade.

Processo nº : 10930.001866/98-13
Acórdão nº : CSRF/01-03.754

Como bem salientado nas transcrições doutrinárias acima, tendo a Constituição consagrado o efeito *erga omnes* da declaração de inconstitucionalidade, a lacuna do CTN deve ser preenchida, sob pena de fazer-se letra morta à disposição suprema.

Quanto ao mérito, tendo o Senado suspenso a executibilidade do dispositivo legal supramencionado, reconhecendo sua inconstitucionalidade, há que se deferir o pedido de restituição formalizado, para que sejam devolvidos os valores indevidamente recolhidos.

ANTE O EXPOSTO, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 18 de fevereiro de 2002


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES