



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA TURMA

Processo nº : 10930.003650/2001-59
Recurso nº : 104-138970
Matéria : IRF/ILL – Exs.:1990 a 1992
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 4ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : INFIBRA DO PARANÁ – CIMENTO AMIANTO LTDA.
Sessão de : 13 de dezembro de 2005
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

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

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;
- b) da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) ou, em havendo publicação de ato administrativo, a partir desta data.

Recurso especial negado.

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

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 Helena Cotta Cardozo que deu provimento ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR

Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

FORMALIZADO EM: 14 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL e JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA Ausentes momentaneamente os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo e Mário Junqueira Franco Júnior.



Processo nº : 10930.003650/2001-59

Acórdão nº : CSRF/04-00.182

Recurso nº : 104-138970

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : INFIBRA DO PARANÁ – CIMENTO AMIANTO LTDA.

R E L A T Ó R I O

Ajuizou o contribuinte pedido de restituição em 14.11.2000, solicitando o reconhecimento dos créditos tributários relativos ao recolhimento indevido de Imposto sobre o Lucro Líquido referentes ao ano de 1989 a 1991, uma vez que este tributo foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A DRF em São Paulo/SP, às fls. 34/36, indeferiu o pedido de restituição, sob o fundamento de que o direito de o contribuinte pleitear restituição estaria decaído. Contra essa decisão, o contribuinte protocolou a Impugnação de fls. 38/47, tendo a 1ª Turma da DRJ em Curitiba/PR (fls. 49/56), considerando decadente o pleito do Recorrente, porque aviado após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Da decisão interpôs o contribuinte o Recurso Voluntário de fls. 80/86, ao qual a 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento (fls. 100/112). A ementa do julgado está assim gizada:

“IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - RESTITUIÇÃO – DECADÊNCIA – ALCANCE – Com a publicação da Instrução Normativa SRF nº 63/1997, em 24 de julho de 1997, estendendo a suspensão do art. 35, da Lei nº 7.713, de 1988, 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, do lucro líquido apurado, imediatamente ao sócio cotista, inicia-se a contagem do prazo decadencial de cinco anos para a apresentação do requerimento à restituição. Na constância desse prazo, a restituição dos valores pagos deverá alcançar os pagamentos realizados em qualquer data pretérita.
Recurso provido”.

Inconformada, a Fazenda Nacional aviou Recurso Especial (fls. 114/124) 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, mas apenas a partir da extinção do crédito. Afirmou que a interpretação adotada no acórdão recorrida importa em



Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

tornar imprescritível o direito dos contribuintes, colidindo com o entendimento vazado no Parecer PGFN/CAT nº 1538/99 e Ato Declaratório nº 96/99.

De outro lado, argumentou que com a alteração do CTN pela Lei Complementar nº 118/2005, dúvidas não há de que o prazo decadencial tem início a partir do momento do pagamento antecipado. Assim, tendo essa norma natureza interpretativa, deve ser aplicada aos pedidos de restituição ainda em exame.

Admitido o recurso (fls. 126/129), foram apresentadas contra-razões às fls. 132/134 na qual se exaltou o acórdão recorrido, por esta este em conformidade com a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o Relatório.



Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

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;

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;

Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

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 caráter indevido do tributo é reconhecido em controle de constitucionalidade, cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante a proibição em nosso ordenamento jurídico do enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não devida, mais razão há para que à Administração Pública seja aplicado tal dispositivo. No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, págs. 54/55:

"Convém finalmente reiterar, e agora com maior detença, considerações dantes feitas, para prevenir intelecção equivocada ou desabrida sobre o interesse privado na esfera administrativa. A saber: as prerrogativas que nesta via exprimem tal supremacia que não são manejáveis ao sabor da Administração, porque esta jamais dispõe de "poderes", sic et simpliciter. Na verdade o que nela se encontram são

Processo nº : 10930.003650/2001-59

Acórdão nº : CSRF/04-00.182

"deveres-poderes", como a seguir se a clara. 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."**

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:

Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

"2.4. Acredito que, quando o contribuinte é levado, por uma lei inconstitucional, a recolher aos cofres públicos determinados valores a título de tributo, a questão refoge ao âmbito da mera repetição de indébito, prevista no CTN, para assumir os contornos de direito à plena recomposição dos danos que lhe foram causados pelo ato legislativo inválido, nos moldes do que estabelece o art. 37, §6º da CF.

Em tais casos, a actio nata ocorre com o reconhecimento do vício por decisão judicial transitada em julgado, pois até então vale a presunção de legitimidade do ato legislativo" (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pág. 178)

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

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

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



Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

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 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.

No que tange a alteração promovida pela Lei Complementar nº 118/2005, saliento que essa norma somente pode ser aplicada para os pedidos formalizados após sua edição, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça:



Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TESE DOS CINCO MAIS CINCO. LEI COMPLEMENTAR 118, DE 09 DE FEVEREIRO DE 2005. JURISPRUDÊNCIA DA PRIMEIRA SEÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO NÃO GOZADAS. DISPENSA INCENTIVADA.
(...)

18. Consectário desse raciocínio é que a Lei Complementar 118, de 09 de fevereiro de 2005, aplica-se, tão somente, aos fatos geradores pretéritos ainda não submetidos ao crivo judicial, pelo que o novo regramento não é retroativo mercê de interpretativo. É que toda lei interpretativa, como toda lei, não pode retroagir. Outrossim, as lições de outrora coadunam-se com as novas conquistas constitucionais, notadamente a segurança jurídica da qual é corolário a vedação à denominada "surpresa fiscal". Na lúcida percepção dos doutrinadores, "Em todas essas normas, a Constituição Federal dá uma nota de previsibilidade e de proteção de expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal." (Humberto Ávila in Sistema Constitucional Tributário, 2004, pág. 295 a 300).

19. Sob o enfoque jurisprudencial "o Supremo Tribunal Federal, com base em clássico estudo de COUTO E SILVA, decidiu que o princípio da segurança jurídica é subprincípio do Estado de Direito, da seguinte forma: 'Considera-se, hodiernamente, que o tema tem, entre nós, assento constitucional (princípio do Estado de Direito) e está disciplinado, parcialmente, no plano federal, na Lei n. 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (v.g. art. 2o). Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar no sistema jurídico, cabendo-lhe o papel diferenciado na realização da própria idéia de justiça material.'" (ob. cit. pág., 296).

20. Na sua acepção principiológica "A segurança jurídica pode ser representada a partir de duas perspectivas. Em primeiro lugar, os cidadãos devem saber de antemão quais normas são vigentes, o que é possível apenas se elas estão em vigor "antes" que os fatos por elas regulamentados sejam concretizados (irretroatividade), e se os cidadãos dispuserem da possibilidade de conhecer "mais cedo" o conteúdo das leis (anterioridade). A idéia diretiva obtida a partir dessas normas pode ser denominada "dimensão formal-temporal da segurança jurídica", que pode ser descrita sem consideração ao conteúdo da lei. Nesse sentido, a segurança jurídica diz respeito à possibilidade do "cálculo prévio" independentemente do conteúdo da lei. Em segundo lugar, a exigência de determinação demanda uma "certa medida" de compreensibilidade, clareza, calculabilidade e controlabilidade contenedísticas para os destinatários da regulação." (ob. cit., pág. 296-297).



Processo nº : 10930.003650/2001-59
Acórdão nº : CSRF/04-00.182

21. Cumpre esclarecer que a retroatividade vedada na interpretação autêntica tributária é a que permite a retroação na criação de tributos, por isso que, in casu, trata-se de regular prazo para o exercício de ação, matéria estranha do cânone da anterioridade. (ADI MC 605/DF) Ademais, entrar em vigor imediatamente não significa retroagir, máxime porque a prescrição da ação é matéria confluyente ao direito processual e se confina, também, nas regras de processo anteriormente indicadas.

23. Embargos de Divergência conhecidos, porém, improvidos."

(voto-vista proferido por este relator nos autos do EREsp 327043/DF).

(...)"

(AgRG no REsp 673225/CE, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 26.09.2005, p. 212)

Ante o exposto, conheço do recurso e lhe nego provimento.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 13 de dezembro de 2005


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

