



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº.: 11020.000253/99-10
RECURSO Nº. : 145.972
MATÉRIA : CSLL – Exercício de 1989
RECORRENTE: COMERCIAL GALIOTTO LTDA.
RECORRIDA: 5ª. TURMA/DRJ em PORTO ALEGRE – RS.
SESSÃO DE : 17 de agosto de 2006
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.706

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXERCÍCIO DE
1989/PERÍODO BASE DE 1988 -
INCONSTITUCIONALIDADE - RESTITUIÇÃO -
DECADÊNCIA - CABIMENTO DA RESTITUIÇÃO - O
termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito
de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente, em
caso de declaração de inconstitucionalidade, não coincide
com o dos pagamentos realizados, devendo-se tomá-lo, no
caso concreto, a partir da Resolução nº 11, de 04 de abril
de 1995, do Senado Federal, que suspendeu a execução
do citado artigo, conferindo efeitos "*erga omnes*" à decisão
proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso
voluntário interposto por COMERCIAL GALIOTTO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro
Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso,
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

VALMIR SANDRI
RELATOR

PROCESSO Nº. : 11020.000253/99-10
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.706

FORMALIZADO EM: 02 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



PROCESSO Nº. : 11020.000253/99-10
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.706

RECURSO Nº. : 145.972
RECORRENTE: COMERCIAL GALIOTTO LTDA.

RELATÓRIO

COMERCIAL GALIOTTO LTDA., já qualificada nos presentes autos, inconformada com a decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília – DF (fls. 140/145), que julgou improcedente o pedido de restituição de contribuição sobre o lucro apurado no período base de 1988, recolhida nos termos do disposto no artigo 8º da Lei nº 7.689/88 declarado inconstitucional, interpôs o recurso de fls. 147/160, visando a sua reforma.

O pleito inicial foi instruído com PEDIDO DE RESTITUIÇÃO (fls. 01), acompanhado dos documentos de fls. 02/107, aí incluídas planilhas de cálculo, os DARFs de recolhimento dos tributos em questão, cópias de Declarações de IRPJ, do Contrato Social e da Sentença e do Inteiro Teor do Processo Judicial.

Esta solicitação foi indeferida pela DRF em Caxias do Sul - RS, nos termos do Despacho Decisório de fls. 115/117, sob fundamento de tratar-se de valores recolhidos em 1989 e pedido de restituição protocolizado em 1999, ou seja, após decorrido o prazo legal de 5 (cinco) anos.

Irresignada com a referida decisão a contribuinte apresentou tempestiva manifestação de inconformidade (fls. 119/131), procurando demonstrar não ter sido esgotado o prazo de restituição, e que somente após a decisão do Supremo Tribunal Federal poderia ingressar com pedido de restituição.

Ao apreciar o feito, a 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, manteve a negativa de

PROCESSO Nº. : 11020.000253/99-10
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.706

restituição nos termos do Acórdão DRJ/POA nº 5.511, de 14/04/2005, assim ementado:

“Normas Gerais de Direito Tributário

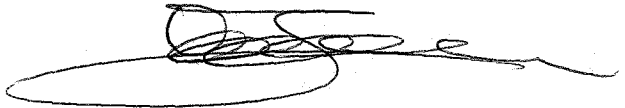
Período de Apuração: 01/01/1988 a 31q/12/1989

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO. O prazo para que o contribuinte pleiteie 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 com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida”

Ciente da decisão de primeira instância em 26/04/2005 (fls. 146), a contribuinte interpôs, em 11/05/2005, a petição de fls. 147/160, reiterando em suas razões de recorrer, os argumentos de fato e de direito expendidos na fase inicial, requerendo, ao final, o direito à restituição, na forma pleiteada na sua peça vestibular.

É o Relatório.



VOTO

CONSELHEIRO VALMIR SANDRI, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de restituição de crédito originário de pagamentos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, cujos recolhimentos se realizaram conforme DARFs carreados aos autos, incidente sobre lucros do ano base de 1988. A controvérsia levantada envolve a fixação do momento em que se inicia a contagem do prazo decadencial para a formalização do pedido de restituição de tributo declarado inconstitucional, cuja lei teve sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal.

A matéria em discussão – “Decadência/Prescrição - Termo Inicial de contagem de prazo para restituição de tributos” - vem sendo reiteradamente submetida à apreciação dos integrantes deste Conselho de Contribuintes considerando-se pacificado o entendimento do Colegiado, nos termos do Acórdão nº CSRF/01-03.239, de 19/03/2001, cuja ementa se transcreve a seguir:

“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) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.”*

Em Sessão realizada em 10 de maio de 2000, a 7ª Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes se pronunciou sobre pleito análogo, e, conforme faz certo o Acórdão nº 107-05.962, por unanimidade aprovou o relato do ilustre Conselheiro Natanael Martins, cujo Voto adoto, e me permito transcrever parcialmente, como se segue:

"A matéria em debate – prazo de que dispõe o contribuinte para a restituição de tributos – há longos anos vem sendo debatida em todas as instâncias e Tribunais, na doutrina e em órgãos da Receita Federal, merecendo pois, neste processo, sua intensa abordagem.

O Prazo de Restituição – Decadência ou Prescrição

.....
.....

O Prazo Para Exercício do Direito À Restituição no CTN

O CTN, no artigo 168, procurou tratar do prazo para o exercício do direito à restituição, fazendo-o nos seguintes termos:

**"Art. 168 – O direito de pleitear a restituição extingui-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".

A seu turno, dispõem os referidos incisos do art. 165 do 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 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"

Vê-se, contudo, das regras do CTN, que o legislador não cuidou da tipificação de todas as situações passíveis de ensejar o direito à restituição do indébito, sobretudo na situação de tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte.

A Restituição de Tributos Declarados Inconstitucionais

(i) A Doutrina

A doutrina, que no passado pouco se preocupava com a questão do prazo para o exercício do direito à restituição de tributos declarados inconstitucionais, à vista de inúmeros tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, sobretudo a partir da Constituição Federal de 1988, debruçou-se sobre a questão.

Com efeito, 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 tema, preleciona:

"Discutiu-se, preliminarmente, como se deveria contar o prazo para pedidos de restituição nos casos em que posteriormente o tributo tenha sido declarado inconstitucional: se a contar da data daquela declaração ou se dentro dos limites traçados pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional que, por ser lei complementar, seria a única fonte de regulamentação possível dos institutos da decadência e da prescrição, como decorre do artigo 146, III, b, da Constituição. Mas a discussão foi abandonada por ser reconhecido que a declaração de inconstitucionalidade tinha afetado apenas o empréstimo compulsório sobre veículos e não sobre combustíveis.

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 invalidade, 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 da 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 infraconstitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade".

.....
.....
Antonio Carlos Sampaio Doria, sustentando que em matéria de tributos declarados inconstitucionais são inaplicáveis as regras do CTN, enfaticamente conclui:

"Ora, se de tributo não se cuida, qual a natureza daquela contribuição compulsória? A de confisco ou requisição forçada, sem indenização, ambos vedados pelo texto constitucional. Desse pressuposto, uma consequência dupla: a) inaplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito fiscal; b) aplicável o prazo prescricional reservado para a restituição do indébito em geral contra a Fazenda Pública, de 5 anos, contados do "ato ou fato do qual se originar a ação". Ora, o fato do qual se origina, que legitima e sustenta, a ação de repetição de indébito é o da decretação de sua inconstitucionalidade pelo Judiciário, passada em julgado e não o do pagamento de um pretense tributo, a que subsequente se negou tal natureza"(apud, Aroldo Gomes de Mattos, Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, ob. cit., pg. 59)

(ii) O Parecer COSIT nº 58/98

.....
.....
(iii) O Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99

A Procuradoria da Fazenda Nacional, não concordando com o posicionamento da COSIT a propósito do prazo para restituição de tributos declarados inconstitucionais, exarou o Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99 onde em síntese concluiu:

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 extunc, 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;

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".

(iv) O Ato Declaratório SRF nº 96/99

.....
.....

(v) A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça, em jurisprudência mansa e pacífica, vem decidindo que em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o prazo para repetição do indébito se inicia a partir da declaração de inconstitucionalidade, como se pode ver dos julgados abaixo:

Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995 - 5 RS, relator o Ministro César Asfor Rocha:

"Ementa - TRIBUTÁRIO, EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO LEI N º 2.288/86.RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

**Consoante o entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começará a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame
Embargos de divergência rejeitados"**

Do voto do Relator, por pertinente e por se tratar de julgado que pacificava a jurisprudência da Primeira Seção do STJ, que justamente decide sobre matéria tributária, vale a pena transcrever os seguintes excertos, extraídos de decisão anteriormente proferida pelo Ministro Humberto Gomes de Barros:

"Ademais, é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, em tal caso, a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação. A propósito, argumentou, com pertinência, o ilustre magistrado e conceituado tributarista, Dr. Hugo de Brito Machado, em voto que proferiu na Apelação Cível nº 44.403-PE, na Primeira Turma do TFR-5ª Região, na assentada de 14-4-94:

"O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. RICARDO LOBO TORRES, ensina:

"Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data de trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF." (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).

Tinha, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.288/86, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.

No caso de que se cuida, portanto, não se extinguiu o direito à repetição do indébito.

Poder-se-á argumentar que as ações em geral, contra a Fazenda Pública, prescrevem em cinco anos, por força do disposto no Decreto-lei nº 4.597 de 19.08.1942.

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."

A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da restituição da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito independente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883-RJ, Relator o eminente Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936).

"Empréstimo compulsório (Decreto-lei nº 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):

"Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Pacificada a jurisprudência, o STJ, em dezenas e dezenas de acórdãos, reiterou que em matéria de tributos declarados inconstitucionais o prazo para sua restituição começa a fluir a partir da declaração de inconstitucionalidade dada pelo Supremo Tribunal Federal. Tanto isso é verdade que os Ministros do STJ, em despachos monocráticos, dados 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

mansa e pacífica a propósito do tema, vem negando seguimento a recursos da União, como se pode ver no julgado abaixo:

**"Recurso Especial nº 233.090 - Rio Grande do Sul
Relator: Ministro Garcia Vieira**

...

Cuida-se de recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra acórdão proferido pelo Colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que reconheceu o direito do autor à compensação dos valores indevidamente recolhidos sobre a remuneração paga aos autônomos, administradores e avulsos com tributos de mesma espécie incidentes sobre a folha de salários.

...

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 das expressões "autônomos, administradores e avulsos". Precedentes jurisprudenciais: Resps. nºs 202.176-PR e 205.232-SP.

...

Pelo exposto, com fulcro no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, com nova redação dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, nego seguimento ao recurso." (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 53, pg. 189)

(vi) Os Conselhos de Contribuintes

Por sua vez, as decisões dos Conselhos de Contribuintes vem se pronunciando no mesmo sentido do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar no trecho do voto da lavra da douta Conselheira Maria Teresa Martinez López, no acórdão nº 202-10.883:

"De outro lado, também nos casos de declaração de inconstitucionalidade operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se a 'regra especial', pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e erga omnes), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal, cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF,



nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito inter partes)."

Nesse diapasão, também foi o entendimento exarado pelo ilustre professor da Pontifícia Universidade Católica de Campinas, José Antonio Minatel, então Conselheiro da 8ª Câmara do 1º C.C., em voto proferido no acórdão nº 108-05.791, in verbis:

"O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "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. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

A DECISÃO

Postas essas considerações, não tenho dúvidas quanto ao cabimento do pleito da recorrente.

Com efeito, como visto nas lições doutrinárias e jurisprudenciais judicial e administrativa, o CTN, no trato da matéria, não versou especificamente quanto ao prazo de que dispõe o contribuinte para a repetição de tributos declarados inconstitucionais, devendo e podendo o interprete e aplicador do direito e, sobretudo, o órgão judicante, suprir essa omissão à luz do direito aplicável e dos princípios vetores instituídos na Carta Magna.

Ora, sem embargo do respeito às opiniões contrárias, sobretudo a da douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, não vejo como se querer aplicar as regras de prazo para restituição insertas no CTN - todas elas, na feliz lição de José Antonio Minatel, típicas de relações não conflituosas - à situação que ora se apresenta em que o contribuinte, no pressuposto da constitucionalidade da norma instituidora do tributo já para o ano base de 1998, pagou o tributo exigido.

Veja-se que o CTN, embora estabelecendo que o prazo seria sempre de cinco anos (em consonância, alias, com a regra genérica de prazo estabelecida no Decreto 20.910/32, ainda hoje vigente segundo a jurisprudência), diferencia o início de sua contagem conforma a situação que

rege, em clara mensagem de que a circunstância material aplicável a cada situação jurídica de que se tratar é que determinara o prazo de restituição que, é certo, é sempre de cinco anos.

Nesse contexto, tem razão o Professor Jose Antonio Minatel ao dizer que quando se tratar de **solução jurídica conflituosa "o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercita-lo"**

Daí porque, com absoluta pertinência, conclui Minatel: **"Aqui esta coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir "da data em que se tornar definitiva a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória"(art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida"**

Realmente, dentre as regras insertas no CTN, a que se mostra mais aplicável ao caso em questão é a do art. 168, II. Assim, à mingua de disposição expressa a propósito, a analogia possível e cabível deve ser feita pela aplicação dessa regra e não a do inciso I do referido artigo, que pressupõe desde logo a **"cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido"**, circunstância que não se verifica no pagamento realizado no pressuposto da constitucionalidade do tributo exigido.

Com razão, pois, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação quando na NOTA MF/COSIT nº 312, de 16 de julho de 1999, editada pouco antes do Ato Declaratório SRF 96/99, feita em resposta ao Parecer PGFN/CAT nº 678/1999 e com o intuito de **"trazer a lume as razões que permearam o entendimento fixado no Parecer Cosit nº 58/1998"**, asseverou:

"7. Veja-se a referência, no art. 165, inciso I, a "pagamento indevido em face da legislação tributária aplicável". Parece razoável se supor que o real alcance que o legislador pretendeu dar à citada expressão à época se restringiria àqueles casos em que o contribuinte, em face da legislação em vigor, devesse recolher "x" unidades monetárias, mas, por qualquer razão, acaba por recolher "x + y". Teria ele, nessa situação, direito a solicitar a restituição do quantum indevidamente recolhido junto à Administração...

7.1 Aqui cuida-se de situação em que o pleito do contribuinte é, de fato, analisado quanto as razões de mérito no âmbito da Administração.

8. Passando à situação em exame, soa, no mínimo, estranho considerar-se como indevido um pagamento

realizado nos exatos ditames da lei. Esta a razão pela qual uma interpretação literal dos citados dispositivos daquele diploma complementar parece inadequada. Afinal, toda lei, por presunção, é constitucional e, por mais que se admita que a inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal tenha caráter declaratório, referido raciocínio parece ter lugar exclusivamente em teoria....

...

9. O entendimento aqui defendido, em resumo, toma por premissa o fato de que o prazo para o contribuinte pleitear a restituição somente se iniciaria quando ele tivesse o efetivo direito de pleiteá-la.... Afinal, a partir do momento em que a SRF, por exemplo, faz publicar no DOU ato normativo nesse sentido, parece claro que a Administração Tributária - e, em última análise, a Administração Pública - reconhece que o tributo ou a contribuição foi exigida com base em lei inconstitucional; e, se assim o é, nesse momento nasce para o contribuinte o direito de, administrativamente, pleitear a restituição do que pagou à luz da lei tida por inconstitucional.

...

10. Não parece sensato, e tampouco ético, que "efeitos danosos" da declaração de inconstitucionalidade recaiam exatamente sobre os contribuintes que cumprem, regularmente, com suas obrigações para com o Fisco. ...

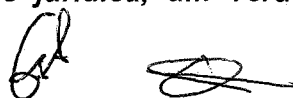
...

13.2 Trata-se, como dito, de previsão legal calcada certamente nos princípios que regem a Administração Pública (legalidade, moralidade, etc) previstos no art. 37 da Constituição Federal"

Nesse contexto, a afirmação feita pela PGFN no Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/99 de que interpretação da espécie contrariaria o princípio da segurança jurídica e que criaria situações terrivelmente danosas ao Estado, embora à primeira vista impressione, não subsiste ante o fato de que os direitos e garantias fundamentais são conferidos aos tutelados pelo Estado, contra os possíveis desmandos por ele praticado. Vale dizer, o destinatário dos direitos e garantias fundamentais e dos demais princípios específicos aplicáveis ao direito tributário são os indivíduos, os contribuintes, jamais o Estado.

O Ministro Celso de Mello, no despacho proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 712-2-DF, a propósito da impossibilidade de avocação dos direitos e garantias fundamentais em defesa do Estado, teceu lição inesquecível, cujo teor merece ser transcrita:

"A Lei Fundamental delineia, pois, revestindo-o do mais elevado grau de positividade jurídica, um verdadeiro



estatuto do contribuinte, que compreende um complexo de direitos cujo reconhecimento fixa e impõe, no que concerne à tributação, limites intransponíveis pelos Poderes do Estado.

Por isso mesmo, assinala Roque Carrazza ('Curso de Direito Constitucional Tributário', p. 206, 2ª ed., 1991, RT), 'O estatuto do contribuinte (...) impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atrabiliária, até espoliar as pessoas... .

O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação.

Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado.

É preciso ter presente que, a partir de razões de ordem histórica e política, foram instituídos, em nosso sistema de direito positivo, mecanismos de proteção jurídica destinados a tutelar os direitos subjetivos do contribuinte em face da atividade tributante do Poder Público.

Esses direitos, fundados em princípios de extração constitucional, somente pelo contribuinte podem ser reclamados sendo, em consequência, defeso ao Estado invoca-los em desfavor do sujeito passivo da obrigação tributária.

Não foi por outra razão que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes a titularidade subjetiva desses direitos e os destinatários das correspondentes limitações, reconheceu a possibilidade de imediata incidência da lei tributária benéfica, até mesmo, de sua aplicação retroativa (RT 459/234). Nesse pronunciamento, esta Corte reafirmou, na esteira da doutrina (Roque Antônio Carrazza, 'Curso de Direito Constitucional Tributário', p. 174/175, 2ª ed., 1991, RT; Paulo de Barros Carvalho, 'Curso de Direito Tributário', p. 99/100, 4ª ed., 1991, Saraiva; Sacha Calmon Navarro Coelho, 'Comentário à Constituição de 1988 – Sistema Tributário', 321/325, item nº 170, 1990, Forense), que esses princípios limitadores da atividade tributária constituem garantias individuais outorgadas aos contribuintes, e não instrumentos de tutela das pretensões estatais manifestadas pelo Fisco.

Os princípios constitucionais tributários, desse modo, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”.

Por derradeiro, se das dobras do CTN não fosse possível extrair a interpretação de que em matéria de tributos inconstitucionais o prazo para sua restituição começaria a fluir da declaração de sua inconstitucionalidade dada pelo Supremo Tribunal Federal no controle concentrado, ou da Resolução do Senado Federal estendendo a todos os efeitos de decisão dada no controle difuso ou, ainda, do ato da administração tributária estendendo a todos os efeitos da decisão, com Antonio Carlos Sampaio Doria, Jose Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques seríamos forçados a concluir que a regra aplicável seria a do Decreto nº 20.910/32, tendo como marco inicial da contagem do prazo (o ato ou fato do qual se originaram as dividas a que o Decreto alude), justamente a inovação na ordem jurídica provocada pelo julgamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal, somada ao caso concreto a Resolução do Senado Federal dando efeitos a todos da decisão dada no controle difuso.”

Não fosse a fundamentação do Voto parcialmente transcrito acima que por si só já é suficiente para acolher o pleito da Recorrente, é de se observa da certidão naratória de fl. 87, que o Mandado de Segurança n. 91.8688-6 impetrado pela contribuinte, que declarou a inconstitucionalidade do art. 8º. da Lei n. 7.689/88, para declarar inexigível a Contribuição Social sobre o Lucro no período encerrado em 31.12.88, só transitou em julgado na data de 27 de outubro de 1997, iniciando, portanto, a partir daí o prazo decadencial do direito da contribuinte requerer a restituição/compensação.

Sendo assim, considerando que o pedido de restituição foi adequadamente interposto em 10 de fevereiro de 1999, e atestada o efetivo recolhimento dos valores indicados, e tudo o que mais dos autos consta.

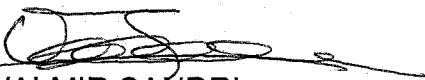


PROCESSO Nº. : 11020.000253/99-10
ACÓRDÃO Nº. : 101-95.706

Voto no sentido de ser acatado o pedido da ora Recorrente, reconhecendo o direito à restituição pleiteada, devidamente corrigida pelos índices estabelecidos na vigente legislação.

É como voto.

Sala das Sessões, DF, em 17 de agosto de 2006.


VALMIR SANDRI
