



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11543.002173/2009-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-003.081 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de maio de 2016  
**Matéria** REPETIÇÃO DE INDÉBITO - COFINS  
**Recorrente** COMPANHIA IMP E EXPORTADORA - COIMEX  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/09/1999 a 30/11/2003

PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TERMO INICIAL. Não se tratando de indébito lastreado em decisão judicial apropriada, o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de contribuição paga indevidamente ou em valor maior que o devido, mesmo que o pagamento tenha sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, extingue-se após cinco anos contados da data de seu pagamento.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Valdete Aparecida Marinheiro, Thais de Laurentiis Galcowicz, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. A Conselheira Thais de Laurentiis Galcowicz apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Renato Silveira, OAB/SP 222.047.

*(assinado digitalmente)*

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Restituição de importâncias pagas a título de COFINS, cujo pagamento indevido ou a maior da contribuição, segundo entendimento do contribuinte, possibilitou a apresentação das Declarações de Compensação 29518.53717.301009.1.7.040006 (fls. 385/388, vol. 2), com débitos do IRPJ – R\$ 7.690.287,44, e CSLL – R\$ 2.842.483,00, e 13597.58807.301009.1.3.049842 (fls. 475/478, vol. 3), igualmente com débitos do IRPJ – R\$ 667.113,22 e CSLL – R\$ 246.804,05.

O pleito, formalizado em 25/09/2009, segundo a recorrente (Vol. 1 - fls. 02/12), teve por fundamento o mandado de segurança preventivo nº 99.0005745-7 (cópia da inicial às fls. 281/304 do vol. 2), transitado em julgado em 12/8/2008 (fl. 320), "que declarou a inconstitucionalidade de ampliação da base de cálculo do PIS e da COIFNS, prevista pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98", e pediu, em resumo, a restituição de "todos os valores recolhidos a partir de agosto de 1999, com base na sistemática estabelecida pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, realizados indevidamente", aduzindo que o prazo para a restituição "se inicia com o trânsito em julgado da ação".

Formulou o pedido em formulário papel (fl. 13/105), alegando que "o § 2º do art. 3º da IN SRF 900/2008 admite a utilização dos formulários nas hipóteses, como a presente, em que a restituição de crédito não possa ser requerida ou declarada eletronicamente à RFB mediante a utilização do programa PER/DCOMP". Anexou ao seu pedido planilha demonstrativa dos valores "que pretende restituir" (R\$ 15.069.403,65), mas consignou que "o presente pedido de restituição tem por objeto exclusivamente os valores indevidamente quitados por DARFs" (fl. 371), incluindo nos cálculos "os juros e multa eventualmente recolhidos em conjunto com o valor das contribuições a serem restituídas".

Por meio do Despacho Decisório de fl. 488, a Delegada da DRF Vitória, em 17/03/2010, considerou não formulado o pedido de restituição e não homologou as compensações devido à prescrição que alcançou os pagamentos em que se baseia o crédito (CTN, art. 168, I), com base no Parecer SEORT/DRF/VIT nº 714 (fls. 479/488), de 05 de março de 2010, onde concluiu em resumo que:

*"1) Não se trata de pedido de restituição de créditos reconhecidos judicialmente, pelos motivos abaixo listados:*

- Não há qualquer direito creditório reconhecido na citada ação judicial;*
- Não existe pedido de habilitação de créditos reconhecidos judicialmente;*

• *O próprio contribuinte informa não se tratar de crédito reconhecido por decisão judicial.*

2) *Inexiste qualquer direito creditório relativo aos pagamentos informados, pois todos os pagamentos encontram-se prescritos pois foram efetuados em prazo superior a 5 anos da data de apresentação do pedido de restituição;*

3) *É indevido o meio de apresentação do pedido de restituição em formulário papel, pois a restrição ao pedido de pagamentos prescritos (prazo superior a 5 anos – art.168 CTN) não é considerada como impossibilidade para utilização do programa PER/DCOMP que justifique a apresentação em formulário papel.”*

Contra esse despacho decisório, o contribuinte manejou recurso hierárquico (fls. 498/515), em 20/05/2010, e manifestação de inconformidade (fls. 569/609), em 09/06/2010. A DRJ/RJ1, em 12/04/2012, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 671/680).

Não resignada com o r. acórdão, a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 690/743), no qual, em síntese, articula:

- em preliminar pede a nulidade da decisão recorrida por preterição ao seu direito de defesa, pois entende que o julgamento do recurso hierárquico interposto é prejudicial, uma vez que eventualmente venha a ser acolhido, novo despacho decisório deve ser proferido. Igualmente, entende nula a r. decisão por falta de apreciação do argumento de defesa no sentido específico de sua postulação que o prazo decadencial deve ter como *dies a quo* o "trânsito em julgado da ação própria", e não simplesmente com o pagamento;

- no mérito, reproduz o já manifestado, ou seja, que a interpretação das decisões anteriores interpretaram equivocadamente os arts. 165 e 168 do CTN, desconsiderando no caso concreto a existência do mandado de segurança e, principalmente, os efeitos do trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF naquele, pois entende que "o prazo de cinco anos para pleitear a restituição tem início com o trânsito em julgado da ação própria, e não o mero pagamento";

- aduz que a decisão transitada em julgado naquele *mandamus* reconheceu incidentalmente a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, lhe garantiu o direito de apurar a base de cálculo da COFINS no período compreendido entre 09/1999 e 01/2004 nos termos da Lei Complementar 70/91 e que, "por decorrência, automaticamente, tornaram-se indevidos os pagamentos de COFINS com base de cálculo ampliada". Em decorrência dessa assertiva, alega que o Fisco "não tem direito de exigir o crédito tributário" com a base de cálculo ampliada e que deve devolver os pagamentos efetuados com fundamento na norma declarada inconstitucional na ação mandamental, os quais só se tornaram indevidos com o trânsito em julgado do MS. Acresce que esse posicionamento já foi chancelado pela jurisprudência e positivado pela Lei 11.941/2009, que acresceu a alínea f ao § 12 do art. 74 da Lei 9.430/96, que reproduz, além de julgados deste tribunal;

- afirma que "antes do trânsito em julgado do *mandamus* não era possível pleitear administrativamente a restituição/compensação", pois incidiria a concomitância a que alude a Súmula 01 do CARF;

- igualmente, alega que antes do trânsito em julgado também não poderia pleitear judicialmente a restituição/compensação, transcrevendo ementa de julgado do STJ no sentido "de que a impetração do mandado de segurança interrompe o prazo para a propositura da ação de repetição do indébito";

- averba que o §1º do art. 3º da Lei 9.718/98 foi revogado pelo art. 79 da Lei 11.941/2009, "praticamente atribuindo eficácia *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade";

- postula que, eventualmente superados os argumentos anteriores, se aplique a tese dos cinco mais cinco, nos termos da jurisprudência do STJ;

- e, por fim, não sendo reconhecido o direito creditório da recorrente, em relação aos débitos compensados, pugna que não pode a administração exigir "estimativas" de IRPJ e CSLL que foram compensadas porque entende que as tais estimativas de IRPJ e CSLL, após o encerramento do ano-calendário, deixa de existir, passando a ter lugar a apuração do tributo com base no critério anual. Para a recorrente, os recolhimentos das antecipações são exauridos por ocasião do ano-calendário, ocasião em que o valor total recolhido será utilizado no encontro de contas com o IRPJ e da CSLL devidos segundo o critério anual, balizando-se a cobrança pelo IRPJ e pela CSLL apurados em 31 de dezembro.

Em 11/12/2014, por meio da Resolução 3202-000.310, a então 2ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção (fls. 904/906), converteu o julgamento em diligência para que fosse juntado aos autos "cópia da decisão administrativa definitiva que apreciou o recurso hierárquico apresentado pela recorrente". De fls. 912/920, cópia do Despacho Decisório 91, da SRRF07/DISIT, de 14/05/2015, o qual não proveu o recurso hierárquico. Cientificado do mesmo, a recorrente não se manifestou.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

Primeiramente afasta-se qualquer nulidade das r. decisões, pois não houve o mínimo prejuízo à defesa, o que se dessume das peças de insurgência. Ademais, este Colegiado, atendendo o pleito da recorrente em grau recursal, resolvendo aguardar a decisão do recurso hierárquico. Da mesma forma, não há que se falar em nulidade em relação à decadência, pois a r. decisão entendeu que o termo inicial de sua contagem é a data de pagamento, portanto fundamentando a decisão. Assim, descabida decretação de nulidade, pois não houve cerceio algum ao seu direito de defesa.

Emerge do relatado que o contribuinte ajuizou mandado de segurança preventivo (cópia da inicial às fls. 281/304 do vol. 2) contra a ampliação da base imponible da COFINS (§ 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98), cujo pedido foi:

a) conceder-lhe medida liminar, “inaudita altera pars”, nos termos do artigo 7º, II, da Lei nº 1.533/51, dando-se a esta os efeitos do artigo 151, IV do Código Tributário Nacional, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários decorrentes da aplicação dos artigos 3º, e parágrafo primeiro, e art. 8º (alíquota de 2% para 3% da COFINS) da Lei nº 9.718/98, autorizando, assim, a impetrante a utilizar, a partir dos pagamentos efetuados em agosto de 1999, relativamente ao PIS, e à COFINS em diante, – tendo em vista que aqueles efetuados anteriormente, relativos ao PIS e à COFINS, já foram recolhidos a maior e serão objeto de pedido de repetição do indébito em ação própria, conforme se denota da anexa planilha (doc. \_\_\_\_\_), bem como das anexas guias de recolhimento DARF’s (docs. \_\_\_\_\_) -, as regras definidas na Lei nº 9.715/98, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição para o PIS, e na Lei Complementar nº 70/91, no que se refere ao recolhimento da COFINS;

b) determinar à autoridade impetrada, mediante expedição de ofício, que se abstenha de exigir os créditos tributários relativos ao PIS e à COFINS na forma em que determinado pelos artigos 3º, e parágrafo 1º, e 8º da Lei nº 9.718/98;

c) determinar a expedição de ofício à D. autoridade impetrada, notificando-a a prestar as informações que julgar necessárias, no prazo legal;

d) determinar a intimação do I. representante do Ministério Público para o oferecimento de seu parecer; tudo para a final;

e) conceder em definitivo a segurança pleiteada, assegurando o direito líquido e certo da impetrante de utilizar-se das regras definidas na Lei nº 9.715/98, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição para o PIS, e na Lei Complementar nº 70/91, no que se refere ao recolhimento da COFINS, reconhecendo-se “incidenter tantum” a ilegalidade e a inconstitucionalidade dos artigos 3º, e parágrafo primeiro, e 8º da Lei nº 9.718/98;

f) Requer, por fim, sejam todas as intimações referentes ao presente processo, efetuadas em nome dos advogados: **Enrique de Goeye Neto e Gilberto Souza de Toledo.**

Foi deferida liminar (fl. 399) em 17/08/1999, nos seguintes termos:

Por todo o exposto, **DEFIRO A LIMINAR REQUERIDA EM PARTE**, nos termos do art. 151, inciso IV, do CTN, para suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente da alteração da base de cálculo da COFINS e do PIS, sobre as receitas da impetrante, não decorrentes da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, bem como da majoração de um ponto percentual (dois para três por cento) da alíquota da COFINS, tal como previsto na Lei nº 9.718/98, devendo a autora recolher os valores das contribuições em questão com base na sistemática anterior ( Lei Complementar nº. 70/91 e Lei 9.715/98 ), até ulterior deliberação deste Juízo.

Sobreveio sentença (fls. 402/413), em 03/03/2000, com o seguinte dispositivo:

#### **DISPOSITIVO**

Pelo exposto, **CONCEDO EM PARTE A SEGURANÇA**, ratificando a liminar a seu tempo deferida, para determinar à autoridade impetrada que se abstenha de exigir da impetrante qualquer crédito tributário decorrente da alteração da base de cálculo da COFINS e do PIS, bem como da elevação da alíquota da COFINS, tal como previsto na lei nº 9.718/98, devendo aplicar-se à impetrante a sistemática anterior (Lei complementar nº 70/91 e Lei nº 9.715/98, respectivamente).

Da fundamentação dessa sentença (fl. 411), saliento o seguinte ponto:

Ora, é consabido que o mandado de segurança não se presta para fazer as vezes de ação declaratória, nos termos pretendidos pela impetrante.

A ação mandamental deve ter sempre por objeto a emissão, pelo magistrado, de uma ordem dirigida à autoridade apontada coatora. Pode ser uma ordem de não fazer, determinando a abstenção da prática de qualquer ato que se repute lesivo ao direito líquido e certo do autor, ou pode consistir numa ordem de fazer, determinando a prática de qualquer ato, quando lesiva seja a omissão.

O mero pedido de declaração de inexistência de relação jurídica tributária e de inconstitucionalidade de normas legais é, pois, inadequado e incompatível com a via especialíssima do "mandamus".

Aí reside o cerne da *quaestio*, e a partir do qual decido.

A empresa ao formular seu pedido de repetição (R\$ 15.069.403,65), e já saindo a compensar fração desse vultoso valor, parte de uma premissa jurídica equivocada. Como asseverado pelo próprio magistrado que concedeu a segurança, o objeto da ação mandamental é a emissão (um mandado) de uma ordem dirigida a uma autoridade coatora, não se prestando essa "via especialíssima" à declaração de inexistência de relação jurídica tributária e de inconstitucionalidade de normas legais. E a ordem foi dada, nos termos retrotranscritos.

Portanto, o que a empresa obteve com a decisão que veio a transitar em julgado foi apenas uma decisão judicial de natureza mandamental sem qualquer efeito sobre a relação jurídica tributária propriamente dita. Mesmo com a ordem judicial para recolher a COFINS nos termos dos termos da LC 70/91 e Lei 9.715/98, respectivamente, a empresa, apesar de mover a máquina judiciária (embora tivesse sucumbido na apelação e remessa oficial), continuou a recolher nos moldes da Lei 9.718/98.

Assim, não há falar-se que o direito à repetição teria nascido com o trânsito do *mandamus*, pois este não tem natureza declaratória ou condenatória. Aliás, as citações que a recorrente faz de julgados deste colegiado, em especial a que fez menção a julgado do Presidente desta 3ª Seção, restou claro que o início do prazo decadencial tem como *dies a quo* o trânsito em julgado em ação declaratória, pois é esta que pode constituir ou desconstituir uma relação jurídica. Portanto, aqui já se afasta o pugnado no sentido de que o prazo decadencial começa a fluir do trânsito em julgado em qualquer espécie de ação judicial. No caso do *writ of mandamus*, não.

Assim, sem reparos ao despacho decisório vestibular que entendeu que o pedido em questão não se trata de direito creditório reconhecido em ação judicial. Gize-se que no formulário das PERDCOMP enviadas quando das compensações, no campo "Crédito Oriundo de Ação Judicial", a recorrente respondeu que "NÃO".

O que deveria ter feito a recorrente, com base nessa decisão no MS, é ter ajuizado uma ação de repetição de indébito, de natureza condenatória, mas não o fez. Preferiu a recorrente, mais de um ano após a definitividade daquele julgado, buscar diretamente a via administrativa, sem a mínima liquidez de um crédito postulado de R\$ 15.069.403,65. E mais, o que ela busca neste processo é a restituição do valor integralmente pago, e não o crédito sobre a diferença entre o supostamente pago com base na Lei 9.718/98 com aquele que em tese deveria ser feito com arrimo no que o STF veio a decidir, ou seja, tomando como base impositivo as receitas decorrentes das vendas de mercadoria, de mercadoria e serviços e de serviços de qualquer natureza. Tudo em tese, pois como dito, os valores são ilíquidos.

E caso se tratasse de crédito oriundo de decisão judicial, deveria o contribuinte, anteriormente ao pedido em questão, submeter-se à prévia habilitação do crédito, o que igualmente não foi feito.

Assim, correto o entendimento das r. decisões que tomaram como termo inicial para a repetição, *in casu*, como sendo a data do eventual pagamento, incidindo, portanto, na hipótese, o art. 168, I, do CTN, pois não se trata de valor oriundo de decisão judicial em ação declaratória/condenatória (repetição de indébito).

Nesse sentido, Parecer PGFN/CAT nº 1.538/1999, concluiu o seguinte sentido:

...

*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*

Nesses mesmos termos foi o entendimento vazado pela RFB no Ato Declaratório 96, de 26/11/1999.

E nem se fale na tese dos 5 + 5 porque na data do protocolo do pedido judicial e administrativo já vigia a LC 118/2005, de acordo com a jurisprudência que veio a cristalizar-se. Em resumo, sua incidência teve como marco inicial a data de 09/06/2005, ou seja 120 dias da publicação da LC 118 (EREsp 327.043/DF). Por isso, despropositado arguir tal tese.

Nada obstante, ao fazê-lo da forma que o fez, talvez buscando quitar, sob o manto da compensação, débitos milionários de pronto, a empresa deve se submeter a normatização da via administrativa. Como dito, a empresa não utilizou o programa PERDCOMP porque este limitava o pleito de repetição em cinco anos da data da quitação do débito (CTN 168), mas deveria tê-lo feito consoante determinava à época do protocolo do pedido administrativo a IN RFB 900/2008.

O contribuinte alegou impossibilidade da utilização do programa PERDCOMP, para protocolar o feito em formulário-papel. O art. 3º, § 1º, daquela IN determinava que o pedido de restituição deveria ser feito mediante o referido programa. O § 2º, excepcionava a utilização do mesmo. A impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, prevista no § 2º do artigo 3º da IN RFB nº 900 é caracterizada como a comprovada ausência de previsão da hipótese de restituição no aludido programa, ou a falha que impeça a geração do pedido eletrônico de restituição, conforme dispõe o artigo 98 da mesma IN.

O parágrafo 5º do art. 98 da referida IN prescreve que não se considera como impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP, a restrição nele incorporada em cumprimento ao disposto na legislação tributária, como é o caso. Assim, considerando que o "suposto" indébito ultrapassava os cinco anos do pagamento, o programa "travava" sua utilização. Dessa forma, injustificada a utilização do formulário papel. Foi por esse motivo que o despacho decisório local entendeu considerar o pedido em formulário papel como não formulado. Nesse sentido, determinava o §1º do art. 39 da IN RFB 900:

*Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no § 3º do art. 34.*

*§ 1º Também será considerada não declarada a compensação ou não formulado o pedido de restituição, de ressarcimento ou reembolso quando o sujeito passivo, em inobservância ao disposto nos §§ 2º a 5º do art. 98, não tenha utilizado o programa PER/DCOMP para declarar a compensação ou formular o pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso.*

Dessarte, sem reparos às vergastadas decisões.

Por fim, descabe discussão acerca dos eventuais débitos compensados, por estranho ao objeto destes autos. Se assim entender a recorrente, deve fazê-lo em procedimento próprio.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire

## Declaração de Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz

Com a devida vênia, ousou discordar do Ilustre Relator sobre a solução a ser dada ao presente processo, pelas razões a seguir expostas.

Como consta do relatório, a Recorrente formalizou pedido de restituição de tributo pago indevidamente em 25/09/2009, com fundamento no Mandado de Segurança Preventivo nº 99.0005745-7, cujo trânsito em julgado ocorrera em 12/8/2008. Por tal ação mandamental, o Poder Judiciário declarou, concreta e individualmente em relação à impetrante da ação, a inconstitucionalidade de ampliação da base de cálculo do PIS e da COIFNS, prevista pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Dessarte, a Contribuinte efetuou administrativamente seu pedido restituição de "todos os valores recolhidos a partir de agosto de 1999, com base na sistemática estabelecida pelo art. 3º da Lei nº 9.718/98, realizados indevidamente", aduzindo que o prazo para a restituição "se inicia com o trânsito em julgado da ação".

Pois bem. Inicialmente, cumpre pontuar que tanto a edição de leis inconstitucionais como a cobrança de tributos com base em tais leis tributárias inconstitucionais são atos ilícitos praticados pelo Poder Público. O primeiro constitui ilícito constitucional (edição de lei contrária aos dizeres da Constituição), enquanto o segundo caracteriza ilícito tributário (cobrança pelo Estado e consequente pagamento pelo contribuinte de tributo inválido). Aos citados atos ilícitos o ordenamento jurídico atrela as respectivas sanções: a declaração de inconstitucionalidade, com o objetivo de preservar a integralidade e coerência da ordem jurídica; e a restituição de tributos inconstitucionais, cuja função é conferir segurança jurídica e isonomia aos administrados.<sup>1</sup>

O direito dos contribuintes a reaver tributos indevidamente levados aos cofres públicos, porque inconstitucionais, tem fundamento na própria Constituição, especialmente no princípio da legalidade, uma vez que a aplicação equivocada do ordenamento jurídico é suficiente para justificar a restituição de tributos.<sup>2</sup> Em nível infraconstitucional, os artigos 165 a 169 do Código Tributário Nacional fundamentam tal direito, sendo ainda editados atos normativo infralegais pela Receita Federal para viabilizá-lo. Porém, é certo que estes dispositivos de *status* infraconstitucional não podem restringir a garantia dada pela Carta Suprema aos contribuintes, de serem ressarcidos em caso de pagamento indevido de tributo.

<sup>1</sup> LAURENTIIS, Thais de. Restituição de Tributo Inconstitucional. São Paulo: Noeses, 2015, fls. 36. 54 e 55.

<sup>2</sup> Ademais, os postulados da propriedade, igualdade, capacidade contributiva, equidade, justiça, segurança jurídica, moralidade, não confisco e responsabilidade civil do Estado por atos legislativos também lapidam o direito dos contribuintes a só serem tributados nos termos da Constituição.

Como qualquer relação jurídica, a restituição de tributos inconstitucionais se baseia em uma norma geral e abstrata, a qual determina que, na hipótese de serem cobrados e pagos tributos com base em leis incompatíveis com os ditames da Constituição, os valores recolhidos ao Erário deverão ser devolvidos ao contribuinte lesado. Contudo, antes que efetivamente nasça o direito à devolução, um procedimento intermediário de reconhecimento da invalidade da lei tributária deverá ocorrer, qual seja, o controle de constitucionalidade da lei (seja o controle de constitucionalidade principal - concentrado e abstrato -,<sup>3</sup> seja o controle incidental - difuso e concreto).<sup>4</sup> Uma vez concluído esse procedimento instrumental, restará devidamente declarada pela autoridade competente a inconstitucionalidade do ato normativo. Com isso, os pagamentos antes qualificados pelo direito como devidos passam a ser indevidos, concedendo aos contribuintes a possibilidade de acionar a máquina estatal para requerer a expedição de normas individuais e concretas determinando que, em face dos recolhimentos indevidos, o Estado deve, agora, efetuar a devolução desses montantes.

Munido de manifestação judicial reconhecendo a invalidade do ato normativo, bem como que os pagamentos efetuados no passado foram indevidos, o contribuinte deverá manejar uma das vias postas à sua disposição pelo sistema jurídico para a efetivação da restituição de tributos indevidamente pagos: o processo administrativo ou o judicial. Por quaisquer dos dois caminhos o sujeito passivo da obrigação tributária poderá requerer a compensação ou repetição dos montantes inconstitucionalmente recolhidos ao Erário, tendo sempre o ônus de provar o recolhimento das quantias indevidas.

Estabelecidas tais premissas, põe-se a primeira questão litigiosa do presente processo: seria o mandado de segurança em questão apto à declaração de inexistência de relação jurídica tributária e de inconstitucionalidade de normas legais (controle incidental – difuso e concreto - de constitucionalidade), de modo a constituir-se como título executivo extrajudicial para a restituição de tributos pelo contribuinte impetrante do *mandamus*?

A meu ver, não há dúvidas que sim.

A sentença proferida em sede de mandado de segurança tem cunho declaratório, cujo conteúdo não pode ser amesquinhado, sob pena de ilegitimamente diminuir-se os efeitos da tutela jurisdicional proferida mediante instrumento tão caro ao ordenamento jurídico pátrio, alçado dentre as garantias fundamentais do artigo 5º da Constituição Federal.

É, portanto, legítima a utilização da sentença do mandado de segurança que reconhece a inexistência de determinada relação jurídica/tributária em razão de inconstitucionalidade da norma instituidora da exação, como título judicial para requerer a restituição dos valores anteriores à sua impetração.

<sup>3</sup> As principais características dessa espécie de fiscalização de validade dos atos normativos são a eficácia erga omnes, o efeito ex tunc e vinculante da decisão alcançada pelo STF em ação direta. Como consequência desses elementos, a declaração de inconstitucionalidade faz com que a lei sancionada saia do conjunto de normas válidas. Mas não é só. Em razão destes mesmos efeitos jurídicos, retro-operantes e gerais, é que se torna possível que qualquer contribuinte, pagador da obrigação imposta pela lei contrária à Constituição, possa se beneficiar da declaração de inconstitucionalidade para o pleito da restituição do que foi indevidamente recolhido a título de tributo.

<sup>4</sup> Como regra, a decisão proferida por intermédio desse instrumento de averiguação de constitucionalidade dos atos normativos só atinge as partes envolvidas na causa, ou seja, a eficácia da norma para o caso concreto.

Assim, se o contribuinte possui uma sentença mandamental declarando que o recolhimento de determinado tributo é inconstitucional, lógica e automaticamente<sup>5</sup> está decidido que valores indevidamente recolhidos no passado a título desse mesmo tributo são “pagamentos indevidos”, ou quais devem necessariamente serem restituídos pelo Poder Público (artigo 165, inciso I do CTN).

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional evoluiu seu entendimento a este respeito, como se depreende do PARECER PGFN/CRJ n. 1177/2013, cuja ementa é a seguinte:

*Revisão do Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011. Sentença de mandado de segurança, que reconhece a inexistência de relação jurídico-tributária. Compensação de parcelas anteriores à propositura do writ. Possibilidade. Revogação do item 60 do Parecer ora referido. (grifei)*

Destaco os seguintes excertos do citado Parecer:

*“Após detido exame da doutrina e da jurisprudência atinente à matéria, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011 concluiu, em síntese, que a força executiva de uma sentença provém da natureza e do conteúdo da decisão, independentemente da denominação a ela atribuída, de tal maneira que gozará de eficácia executiva toda sentença tributária que, ao reconhecer a inexistência de relação jurídico-tributária, contiver, mesmo que implicitamente, os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade.*

*4. Nesse sentido, asseverou que, no campo tributário, além das ações condenatórias, gozam também de eficácia executiva as sentenças de procedência das ações de cunho declaratório ajuizadas após ocorrida a violação ao direito (no caso, o recolhimento indevido da exação pelo contribuinte), ainda que o objeto da demanda se limite a impedir a constituição de determinado crédito tributário futuro, na medida em que o direito à satisfação do crédito (restituição via precatório ou compensação) figura como consectário lógico das ações de tal natureza, não necessitando vir expreso na sentença ou no pedido da ação.*

(...)

*13. Entretanto, em que pese todos os argumentos expostos nos itens 51 a 60 do Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011 acerca da impossibilidade de compensação imediata dos créditos pretéritos à propositura do writ e, em*

<sup>5</sup> Haja vista que não há nesse caso quaisquer discussões sobre os efeitos da sentença (efeito era omnes ou vinculante), pois se trata de ação individual promovida pelo próprio contribuinte e, por óbvio, tampouco há qualquer questão relativa à modulação de efeitos da decisão, que no controle concentrado poderia impedir a qualificação dos pagamentos passados como indevidos.

*consequência, da necessidade de ajuizamento de nova ação para a satisfação de tais créditos, esta Coordenação-Geral evoluiu o seu entendimento, outrora conservador, pelas razões adiante delineadas.*

*14. É cediço que a atual postura da PGFN, quando da defesa da União em juízo, visa prestigiar, conjuntamente com os princípios da legalidade, do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também os princípios constitucionais da **efetividade, economia, razoabilidade, segurança jurídica e celeridade processual.***

*18. Com efeito, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 19/2011 sustentou ter eficácia executiva as sentenças declaratórias (tanto de ação declaratória como de ação mandamental) de demandas que contenham todos os elementos identificadores da obrigação devida, como sujeitos, prestação e exigibilidade.*

*19. Quando o writ trazer definição de certeza a respeito não apenas da existência da relação jurídica, mas também da exigibilidade da prestação devida, estará apto a reconhecer também direito creditório do contribuinte, independente de conter, na demanda, tal pleito expresso.*

*20. Logo, declarada judicialmente a inexistência da relação jurídico-tributária e identificados todos os elementos da obrigação devida, sob o viés literal da legislação que rege o instituto da compensação (Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, e CTN), deixa de existir óbice para o deferimento da compensação pela Administração Pública Tributária, já que o contribuinte estará amparado por decisão judicial transitada em julgado que reconheceu a inexigibilidade do tributo. (grifei)*

Aliás, não fosse assim, estar-se-ia indo na contramão da função do direito processual em si.

Com efeito, devemos lembrar que o processo é instrumento, e “como tal, é meio; e todo meio só é tal e se legitima, em função dos fins a que se destina”, de acordo com o ensinamento de Cândido Rangel Dinamarco.<sup>6</sup> E, como bem se sabe, a composição de conflitos é o fim a que se destina o processo, dando às pessoas que têm razão a tutela jurisdicional pleiteada.<sup>7</sup>

Portanto, entendo que a sentença proferida na ação mandamental em apreço, transitada em julgado, é plenamente apta a garantir o direito da Recorrente à restituição dos tributos indevidamente recolhidos aos Cofres Públicos, desde que cumprido o prazo

Documento assinado digitalmente por **DINAMARCO, Cândido Rangel**. A Instrumentalidade do Processo. São Paulo: Malheiros, 2013, 15ª ed, p. 177.

Autenticado digitalmente por **DINAMARCO, Cândido Rangel**. A Instrumentalidade do Processo. São Paulo: Malheiros, 2013, 15ª ed, p. 180.

3/06/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 13/06/2016 por JORGE OLMIRO LOCK FREIR

E, Assinado digitalmente em 06/06/2016 por THAIS DE LAURENTIIS GALKOWICZ

Impresso em 14/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

decadencial (para a restituição administrativa) ou prescricional (para a restituição pela via do Poder Judiciário) para tanto.

A decadência do direito do contribuinte é configurada pela perda de sua legitimidade para repetir o indébito na esfera administrativa, em razão de decurso do período de tempo previsto em lei (cinco anos - artigo 168, inciso I do CTN) como máximo para ser exercitado tal direito.

*In casu*, a Recorrente optou pelo pleito administrativo de restituição/compensação dos valores e observou o prazo decadencial previsto pela legislação.

Efetivamente. O trânsito em julgado da ação aconteceu em 12/08/2008, sendo este o preciso momento em que juridicamente os pagamentos até então entendidos como “devidos” passaram a ser qualificados como “indevidos” e, por conseguinte, passíveis de pedido de restituição. Antes de tal momento a Recorrente encontrava-se impedida de exercer seu direito ao pedido de compensação de tributos perante a Receita Federal.

De fato, em sendo o caso do controle de constitucionalidade incidental, com sentença proferida no processo individual promovido pela Recorrente, deve-se atentar para o fato de que a propositura da ação interrompe a prescrição (artigo 219 do Código de Processo Civil de 1973, atualmente artigo 240 do Novo Código de Processo Civil), de modo que os valores recolhidos indevidamente nos últimos 5 (cinco) anos anteriores ao início do litígio judicial é que deverão ser restituídos.

A jurisprudência do STJ é tranquila a esse respeito, conforme os julgamentos proferidos no REsp nº 1.181.834/RS e AgRg no REsp nº 1.181.970/SP, cujas ementas colaciono abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRAZO PRESCRICIONAL DA AÇÃO ORDINÁRIA DE COBRANÇA. IMPETRAÇÃO ANTERIOR DE MANDADO DE SEGURANÇA. INTERRUPÇÃO. VIOLAÇÃO AO ART. 168 DO CTN. INEXISTÊNCIA.*

*1. A impetração de mandado de segurança interrompe o prazo prescricional em relação à ação de repetição do indébito tributário, de modo que somente a partir do trânsito em julgado do mandamus inicia a contagem do prazo em relação à ação ordinária para a cobrança dos créditos recolhidos indevidamente. Precedentes.*

*2. Recurso especial não provido.*

*EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO – TERMO A QUO DA PRESCRIÇÃO – AJUIZAMENTO DA AÇÃO MANDAMENTAL.*

*A impetração do mandado de segurança interrompe a fluência do prazo prescricional de modo que somente após o trânsito em julgado da decisão nele proferida é que voltará a fluir a prescrição da ação ordinária para a cobrança dos créditos*



Processo nº 11543.002173/2009-98  
Acórdão n.º **3402-003.081**

**S3-C4T2**  
Fl. 940

9.784/1999<sup>9</sup> estabelece que a Administração Pública observará, entre outros princípios, o da razoabilidade, da moralidade e da eficiência. Assim, cumpre aos julgadores serem razoáveis ao avaliar o legítimo direito ao crédito dos contribuintes, levados indevidamente aos Cofres Públicos em razão de leis editadas em desconformidade com o texto constitucional.

Por tudo quanto exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário para reconhecer o direito creditório pleiteado com base na decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança Preventivo n. 99.0005745-7.

*(assinado digitalmente)*

Conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz

<sup>9</sup> Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.