



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 11610.003171/2001-18  
**Recurso n°** 137.778 Voluntário  
**Matéria** RESTITUIÇÕES DIVERSAS  
**Acórdão n°** 303-35.062  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2008  
**Recorrente** POMPÉIA SA IND. E COMÉRCIO  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 11/05/1987 a 28/09/1989

DECRETO-LEI 2.295/86. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Pedido protocolado na SRF em 17 de agosto de 2001, referente ao período de apuração de 05/1987 a 09/1989.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE RESTITUIÇÃO. Inocorrência. *dies a quo*. Edição de ato normativo que dispensa a constituição de crédito tributário. Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (DOU 30.12.04), Art. 3º. Direito à restituição do que indevidamente recolhido a título da inconstitucional contribuição sobre operações de exportação de café. Resolução Senatorial nº 28, de 21 de junho de 2005. Afastada a arguição de decadência o processo deverá ser devolvido à repartição de origem para julgar as demais questões de mérito.

**RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, afastar a decadência do direito à restituição, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Celso Lopes Pereira Neto e Anelise Daudt Prieto. Por maioria de votos, restituir os autos à autoridade julgadora competente para avaliar as demais questões de mérito, nos termos do voto do relator.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Marciel Eder Costa, Davi Machado Evangelista (Suplente) e Tarásio Campelo Borges. Ausente a Conselheira Nanci Gama.

## Relatório

A empresa ora recorrente requereu, em 17/08/2001, ao Sr. Delegado da Receita Federal São Paulo – SP, restituição dos pagamentos que fez a título de quota de contribuição ao Instituto Brasileiro do Café (IBC), alegando, em suma, que:

*Tal contribuição de intervenção no domínio econômico foi criada pelo DL 2.295/86, deferindo ao Poder Executivo, através do Presidente do IBC, a competência para fixação de seu valor, o que seria contrário à CF/1967, a Emenda nº 1 de 1969 e à CF/1988;*

*- a administração da contribuição do café sempre esteve a cargo da Secretaria da Receita Federal;*

*- o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da referida contribuição no recurso extraordinário 191.044-5 – São Paulo, calcado no argumento de que o Poder Executivo não podia receber delegação de competência para fixar alíquotas ou bases de cálculo de tributos, mas apenas para alterá-las, motivo pelo qual o DL 2.295/86 não foi recepcionado pela CF/1988;*

*- o voto do Ministro Ilmar Galvão alerta que a Emenda Constitucional de 1969 não permitia a cobrança desta contribuição. Ou seja, pelos votos dos Ministros, o Supremo Tribunal Federal julgou que a contribuição ao IBC já nascera indevida;*

*- o julgamento ocorreu no controle difuso, não havendo Resolução do Senado, em razão do DL 2.295/86 não mais vigir no momento em que o STF declarou sua inconstitucionalidade;*

*- no entanto, a Administração Pública deve estender o efeito da declaração de inconstitucionalidade à esfera administrativa (Decreto 2.346/97) e restituir os valores indevidamente pagos pela requerente, conforme comprovantes de pagamento anexados ao processo;*

*- nos termos do artigo 150, combinado com o 156, VII e 168 do CTN, o direito de pleitear a repetição do indébito, pela forma da restituição ou da compensação, somente se extingue com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, ou seja, dez anos após a ocorrência do fato gerador;*

*- já o STJ adota a posição de que o prazo se extingue após cinco anos da data em que o STF declarou inconstitucional a lei em que se fundamentou a cobrança indevida;*

*- a melhor jurisprudência, de forma alguma aplica o efeito “ex tunc” inconseqüentemente, respeitando sempre os 10 anos anteriormente mencionados;*



Solicita que seja observado o disposto no Parecer COSIT 58/98.

Solicita também, a restituição, com correção monetária, dos valores recolhidos a título de “quota de contribuição sobre a exportação de café”.

Às folhas 109 a 113, encontra-se o indeferimento do pleito, pelo chefe da Divisão de Orientação e Análise Tributária EQITD em São Paulo, calcado nos seguintes fundamentos:

- 1) o AD 96/99 dispõe que o período para pleitear restituição, onde o pagamento foi feito com fundamento em lei posteriormente declarada inconstitucional, tanto no controle difuso como no concentrado, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 anos contados da extinção do crédito tributário;
- 2) a atividade da Administração é vinculada, não cabendo a alegação da interessada de que o STF já pacificou jurisprudência quanto a prazo decadencial diferente daquele citado anteriormente;
- 3) em outros julgamentos o STF já excluiu da declaração de inconstitucionalidade os pagamentos já atingidos pela prescrição;
- 4) como o pleito da contribuinte refere-se a pagamentos efetuados entre 1987 a 1989 e o protocolo do pedido de restituição foi feito em 17/08/2001, verifica-se então, o decurso do prazo decadencial para a restituição dos pagamentos;
- 5) a interessada fundamenta seu pleito nos efeitos de declaração de inconstitucionalidade em controle difuso, a partir de tutela jurídica não por ela requerida. A declaração de inconstitucionalidade, nestes casos, tem efeitos inter-partes.

Inconformado, o contribuinte interpôs impugnação às folhas 116 a 153, trazendo as mesmas alegações do pleito inicial, e mais:

- a) a decisão da autoridade local não colocou em dúvida a existência dos questionados pagamentos indevidos, manifestando-se, unicamente, quanto ao prazo para o exercício desse direito;
- b) houve uma radical mudança de entendimento por parte da Secretaria da Receita Federal quando publicou o AD SRF 96/99 em comparação com o que dispunha o Parecer CST 58/98
- c) devolver um tributo indevidamente recebido é uma situação que não agride o princípio da segurança jurídica;
- d) se for o caso de aplicação de analogia, o caso em questão assemelha-se muito mais com a disposição do inciso II do artigo 168 do CTN do que com aquela do inciso I;
- e) a não recepção da lei anterior à constituição resulta no juízo da revogação desta lei. Com base nos julgados do STF, a constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes, e sim, revoga-as;
- f) considera que o STF reconheceu a inconstitucionalidade pretérita do DL 2.295/86, citando o entendimento no voto do Ministro Ilmar



*Galvão de que a contribuição do IBC já nasceu eivada de vício, à medida que era contrária à própria Emenda Constitucional de 1969;*

*g) conforme o entendimento do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes o prazo para a decadência da restituição nos casos de declaração de inconstitucionalidade só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia pelo STF.*

A DRF de Julgamento em São Paulo SPOII, através do Acórdão N° 13.509 de 13/10/2005, indeferiu a solicitação do contribuinte, nos termos que a seguir se transcreve, omitindo-se apenas algumas transcrições de textos legais inseridos no original:

*“Cumpre ressaltar que a repartição de origem, órgão responsável pela análise da procedência ou não da restituição, deixou de analisar o mérito da questão, indeferindo o pedido, preliminarmente, em razão de estar decadente o direito ao seu pleito.*

*Ao recorrer a esta DRJ, a interessada manifesta sua inconformidade com relação à decisão da repartição, exclusivamente, quanto a preliminar de indeferimento relativo à decadência.*

*Tratar de qualquer outra matéria que não a decadência do direito em tela, resultaria em supressão de instância, à medida que o mérito da questão não foi tratado pela repartição de origem.*

*Da Decadência do direito de pleitear a restituição da cota de contribuição sobre a exportação de café*

*O instituto da decadência é calcado no princípio da segurança das relações jurídicas, onde a inércia acarreta a perda do direito. Com a declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária, o efeito da decisão, em princípio, retroage até a edição do ato (efeito “ex tunc”), conforme consta do texto do Decreto 2.346/97, embora essa retroatividade comporte exceção (transcreveu).*

*Dessa forma, num primeiro raciocínio, diríamos que os tributos pagos em razão de lei posteriormente declarada inconstitucional, deveriam ser restituídos. Entretanto, a possibilidade de o direito retroagir no tempo, modificando situações cujo desfazimento seria impossível, ou no mínimo inconveniente, é questão a ser examinada mais profundamente face às disposições da legislação em vigor.*

*Isso porque, se o direito pudesse retroagir a qualquer tempo, e por períodos indefinidos, o próprio princípio da segurança das relações jurídicas ficaria desatendido. As vezes, situações consolidadas no passado há muito tempo, não podem e não devem mais ser desfeitas, sob pena de a própria sociedade ficar desamparada face à impossibilidade de confiar nas situações que o próprio direito criou e cristalizou.*

*Esse é o espírito do instituto da decadência, que faz perecer o direito, não exercitado num espaço de tempo que o legislador define como razoável, e depois do qual, já não convém mais operar modificações que trariam insegurança ao meio social.*



*No caso do direito tributário, os tributos pagos há muitos anos, já incorporados aos orçamentos das respectivas entidades tributantes e já utilizados na manutenção da vida social, não podem ser restituídos sem causar transtornos, às vezes insuperáveis, ao próprio grupo social. Por esse motivo, além das disposições do Decreto 2.346/97, já citado, também o artigo 27 da Lei 9.868/99, ao tratar do controle direto de constitucionalidade, determina que o efeito "ex tunc" da declaração de inconstitucionalidade nem sempre é a regra, ao dispor (transcrito).*

*A Procuradoria da Fazenda Nacional, consultada sobre o assunto, emitiu os pareceres CAT 550/99 e CAT 1.538/99. Segundo a Procuradoria, o decreto 2.346/97 estipula que "transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia "ex tunc", produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial". Pretende o Decreto, resguardar o ato jurídico perfeito calcado no princípio da segurança das relações jurídicas.*

*Entendendo que o artigo 168 do CTN se aplica a tais hipóteses, e que o prazo decadencial se conta da extinção do crédito, a PFN defende que a eficácia da declaração de inconstitucionalidade não opera em relação a situações já consolidadas, em nome do mesmo princípio da segurança das relações jurídicas, que embasa o instituto da decadência.*

*Assim é o entendimento do Supremo Tribunal Federal quando trata do efeito "ex tunc" no caso de decisão que declara inconstitucional a lei, ao ressalvar situações já alcançadas pelo prazo prescricional (RE 57.310 – PB de 1964) que transcreveu no original.*

*Em razão das argumentações da PGFN, foi editado o Ato Declaratório SRF 96/99, que dispõe que o período para pleitear restituição, onde o pagamento foi feito com fundamento em lei posteriormente declarada inconstitucional, tanto no controle difuso como no concentrado, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 anos contados da extinção do crédito tributário.*

*Nos termos do Ato Declaratório supra mencionado, ao qual vincula-se obrigatoriamente esta DRJ, o prazo ali citado independe da inconstitucionalidade ser declarada em controle difuso ou concentrado.*

*Assim, ainda que se alegue a publicação da Resolução do Senado nº 28/2005, a mesma não faz tábula rasa quanto a definição do prazo inicial para a decadência.*

*Ainda que o efeito "erga omnes" da Resolução do Senado só foi alcançado na data de sua publicação, frente ao princípio da segurança das relações jurídicas, parece incabível que, a partir desta publicação, a interessada possa pleitear a restituição dos pagamentos relativos a todo o período em que os realizou, indefinidamente.*



*Nesse sentido, a Procuradoria da Fazenda Nacional, em seus pareceres retro citados, alude à possível declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária, que ocorreria muitos anos após sua edição, quando o Estado já recebeu e aplicou as receitas, tornando-se impossível a restituição desses valores, sob pena de ser decretada a própria falência da Administração Pública.*

*Por fim, cabe analisarmos a situação a contrário senso. Imaginemos um contribuinte que considera uma lei ou ato normativo inconstitucional e, fazendo valer seus direitos, impetra ação judicial com deferimento de liminar para que o mesmo não pague o tributo devido. Digamos que dez anos depois o STF declare a lei ou ato normativo perfeitamente condizente com a constituição.*

*A SRF não poderia lavrar o auto de infração no momento da decisão do STF em razão da decadência do direito de cobrar aquele tributo. É por isso que os autos de infração são lavrados, mesmo quando suspenso o crédito tributário, exclusivamente para a prevenção da decadência.*

*Isso porque a decadência é instituto que se fundamenta na segurança, e não na justiça. Como se sabe, não é justo deixar de lançar um tributo que o contribuinte deve, se os demais contribuintes, na mesma situação, foram lançados e pagaram seus débitos. Apesar disso, o direito do Fisco decai após um lapso de tempo, em nome da segurança. Da mesma forma, também não parece justo deixar de restituir um tributo pago com base em lei posteriormente declarada inconstitucional, que deixará de atingir contribuintes na mesma situação. Mas o direito do contribuinte à restituição também decai, em nome do mesmo princípio da segurança.*

*É por esse motivo que tanto o Fisco como o contribuinte podem ter, em tese, prejuízo com o transcurso do prazo decadencial. Mas a sociedade como um todo lucra com a pacificação e não conturbação do meio social, evitando-se a modificação de fatos impossíveis de serem desfeitos sem prejuízos ainda maiores que os causados ao sujeito atingido pela perda do direito.*

*O que não se pode fazer na esfera administrativa, é a criação de norma que não existe no direito brasileiro, ou seja, estipular contagem de prazo decadencial para restituição do indébito no caso de lei posteriormente declarada inconstitucional, a partir da publicação da decisão judicial no controle concentrado ou da Resolução do Senado no controle difuso, porque isso não existe no direito brasileiro. Já o Poder Judiciário pode dizer o direito no caso concreto e suprir a ausência de norma através de sentença judicial e até mesmo fazer julgamento contra a lei. Mas não a Administração Pública, através de seus órgãos de julgamento de primeira e segunda instâncias, ou ainda na instância especial.*

*Na ausência de norma, ao fazer a integração da legislação, pode-se no máximo utilizar a analogia, mas não criar regra nova, usurpando a competência do Poder Legislativo. É por esse motivo que o ADN Cosit 58/98 foi considerado equivocado e revogado. Usar a analogia significa aplicar norma existente, para situação semelhante.*

*A única analogia possível, é a constante do artigo 168, 1, do CTN. Pois o inciso II do mesmo artigo, embora se refira a decisão administrativa ou judicial, refere-se exclusivamente a anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, que nada tem a ver com declaração de inconstitucionalidade. Alterar a norma existente no CTN, para criar outro termo inicial de prazo decadencial, não é utilizar analogia e sim criar norma, legislar, o que é competência privativa do Poder Legislativo.*

*O Contribuinte faz alusão a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que entenderia que o prazo decadencial é de dez anos, para restituição do indébito, para tentar superar o óbice levantado pela decisão da repartição de origem, que aludiu a um prazo decadencial de cinco anos, a contar do pagamento indevido.*

*Tal jurisprudência já está sendo abandonada por aquela Corte de Justiça, mas cabe comentar o entendimento aventado pelo impugnante.*

*Segundo essa jurisprudência: “a decadência relativa ao direito de constituir o crédito tributário ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento. Assim, o prazo decadencial de cinco anos tem início a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao término dos cinco anos, contados a partir do fato gerador.”*

*Segundo esse entendimento, é possível inovar a interpretação do CTN e entender que os artigos 150 e 173 operam em conjunto e não isoladamente, contrariando a interpretação dominante na doutrina e na jurisprudência. Assim, depois de contar o prazo para eventual homologação, é que se iniciaria o prazo, tanto para fazer lançamento do que não foi pago, como para restituir o que foi pago a maior.*

*A meu ver, tal interpretação não é correta. A hipótese prevista no artigo 150 do CTN é de homologação de pagamento antecipado. Se não houve pagamento, nada há a homologar e passa-se de pronto, à hipótese de lançamento de ofício (artigo 173). Diz o CTN que o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação.*

*A linguagem do CTN precisa ser interpretada. Isso significa que se o pagamento é errôneo (não homologação expressa) a extinção do crédito não se perfaz. Quando muito, pode haver extinção parcial. Entre a data do pagamento e a da homologação, o pagamento extingue o crédito, pois há presunção de que o mesmo está correto. Com a homologação (confirmação do fisco) a extinção é definitiva. Com a não homologação expressa, o pagamento que se presumia correto, deixa de sê-lo, e esta é a condição resolutiva.*

*A regra sobre condição resolutiva nos conduz ao fato de que nesta hipótese, o pagamento é dotado de eficácia imediata, extinguindo o crédito. A condição resolutiva é aquela capaz de anular a eficácia do pagamento e, neste caso estaremos frente a uma não homologação expressa.*

*Nesta linha de raciocínio, o pagamento quando existente, tem cinco anos para ser homologado expressamente, sob pena de ser considerado correto e não mais passível de modificação (decadência). Mas se nenhum pagamento é efetuado, não há que se cogitar da norma do artigo 150 do CTN, passando-se a aplicar a norma do artigo 173.*

*Isso em relação a lançamento. No tocante a restituição, o CTN é claro: o artigo 168, I, do CTN fala em cinco anos da data da extinção do crédito. E o artigo 150 do CTN determina que é o pagamento que extingue o crédito, apesar de poder ocorrer uma condição resolutiva que, sendo futura e incerta, poderá ou não anular o efeito da extinção que se operara.*

*A fim de sedimentar o entendimento acima descrito, foi publicada a Lei Complementar 118/2005, trazendo a interpretação do inciso I do artigo 168 do CTN:*

*“Art. 3º - Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”*

*Face ao exposto, voto no sentido de que o pedido não pode ser apreciado em seu mérito (pagamento efetuado, cálculos, acréscimos legais, não transferência a terceiro do ônus financeiro, etc..) em primeiro lugar porque este não foi analisado na decisão ora impugnada, sob pena de estar sendo suprimida instância e, em segundo lugar, porque é considerado decaído o direito de pleitear tal restituição nos termos anteriormente expostos.*

*O processo deve retomar à Repartição de origem para ciência do contribuinte, sendo-lhe facultado interpor recurso ao Terceiro Conselho de Contribuintes, no prazo legal. RODRIGO CESAR FRANÇA RICCETTI.”*

Devidamente intimada dessa decisão, a contribuinte protocolou na repartição competente, com a guarda do prazo legal, as razões recursais para este Conselho de Contribuintes, demonstrando toda sua irresignação, ocasião em que ratificou e reiterou todo o arrazoado apresentado a autoridade *a quo*, para ver restituído dos valores pagos indevidamente a título de “Cota de Contribuição na Exportação do Café”.

É o Relatório,



## Voto

Conselheiro SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA, Relator

O Recurso é tempestivo, conforme se verifica da Intimação de fls. 168, cujo AR repousa às fls. 68 (verso) tendo sido intimado em data de 12 de janeiro de 2006 e interposto recurso voluntário com anexos protocolado na repartição competente em data de 08 de fevereiro de 2004 (fls. 169 a 216), e está revestido das formalidades legais para sua admissibilidade, bem como é matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho de Contribuintes, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de restituição de pagamentos realizados no período de maio de 1987 à setembro de 1989, à título de quotas de contribuição ao IBC., formulado por meio da petição protocolizada no dia 17.08.2001 às fls. 01/18, instruída com os documentos de fls. 19 a 107.

A autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal em São Paulo – SP indeferiu o pleito da recorrente por considerar que o direito de pleitear a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Irresignada, a recorrente manejou o presente recurso voluntário onde alegou que a decadência do direito de pleitear a restituição somente se verifica com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data em que o Poder Legislativo, por meio da Resolução nº 28 de 21/06/2005, suspendeu a execução dos artigos 2º e 4º do Decreto-Lei n. 2.295/86, pois só a partir de então teria nascido o direito a reclamar as importâncias indevidamente recolhidas.

Aduz, ainda, que o direito de pleitear a restituição do tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade do STF, em ação direta ou, em caso de controle incidental, quando da promulgação da Resolução do Senado Federal que retira a norma do ordenamento jurídico, aplicando-se nesta situação o disposto nos arts. 165, 111 e 168 do CTN.

Portanto, o cerne da questão aqui discutida consiste em saber se a recorrente possui direito à restituição do quanto indevidamente recolhido à título de contribuição sobre operações de exportação de café - mais especificamente a questões da decadência de tal direito e da inconstitucionalidade da referida contribuição.

Conforme dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 269, a apreciação de questões de prescrição e decadência extinguem o processo com julgamento de mérito.

Logo, a matéria atinente à prescrição ou decadência é matéria de mérito, e não matéria prejudicial ao exame do mérito.

Portanto, a decisão da DRJ que ora se revê em grau de recurso, não nos parece ser decisão de mérito.



Assim sendo, passo a apreciar o que foi analisado e decidido na instância inferior, qual seja, a suposta decadência do direito de pleitear a restituição de valor indevidamente pago.

Após a edição da Lei 11.051, de 29 de dezembro de 2004 (DOU 30.12.04) que, em seu artigo 3º, alterou a redação do artigo 18 da Lei 10.522/2002; e, mais recentemente, da edição da Resolução nº. 28 do Senado Federal, publicada no DOU de 22 de junho de 2005, restam superadas as questões atinentes à inconstitucionalidade da Cota de Contribuição sobre Exportação de Café e sobre a existência de ato estendendo efeitos *erga omnes* à decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade, merecendo a atenção desse Colegiado apenas o debate acerca do termo *a quo* do prazo prescricional/decadencial para o contribuinte pleitear a restituição dos valores pagos a título da Cota de Contribuição ao IBC, bem como dos índices de correção daquilo que se pretende restituir.

Na seara tributária, o termo *a quo* do prazo prescricional do direito do contribuinte de repetir o que pagou indevidamente possui algumas singularidades.

No caso em escopo, o que foi pago pelo contribuinte era efetivamente devido à época do pagamento. Não havia, naquele instante, o caráter indevido no recolhimento efetuado, que só viria a adquirir essa feição após o advento de uma inovação na realidade jurídica em vigor.

Esse é o caso, por exemplo, dos eventos previstos no inciso III do artigo 165 do CTN: reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Bem por isso, nesses casos (art. 165, III), a violação do direito que faz nascer a pretensão, *in casu*, a do contribuinte, só ocorre quando o pagamento que era devido se torna indevido.

Ocorre que o Código deixou de prever expressamente uma quarta hipótese, casualmente a que mais se verifica nos dias atuais: a de inconstitucionalidade da lei instituidora ou majoradora de tributo.

Na inconstitucionalidade de lei, normalmente só reconhecida *a posteriori*, há também uma modificação na ordem jurídica então em vigor, à semelhança dos casos previstos no inciso III do art. 165.

Como a questão de pagamento indevido por inconstitucionalidade da norma, reconhecida posteriormente, não foi prevista pelo Código, sendo de vital importância para se identificar o *dies a quo* do prazo prescricional/decadencial para se pleitear a restituição do indébito, a jurisprudência e a doutrina, estribadas nos princípios gerais de direito e demais normas do sistema, convencionaram que, nesses casos, está-se diante de um marco ou prescrição “especial”.

Com efeito, a contagem do prazo de prescrição somente pode ter início a partir de uma lesão a um direito. Isso porque, se não há lesão, não há utilidade no ato do sujeito de direito tomar alguma medida. A extinção de direito de que se trata, pelo decurso de prazo fixado em lei, atinge a faculdade conferida ao sujeito ativo para exigir a eficácia do objeto do direito subjetivo.



O decurso do prazo convalesce esta lesão, como na lição de SAN TIAGO DANTAS, desde que se entenda adequadamente o direito de ação como o de agir manifestando exigibilidade ou pretensão dirigida à obtenção da eficácia substantiva do objeto do direito, *in Programa de Direito Civil*, Editora Forense, 3ª Edição, 2001, p. 345:

*"Tenho eu um direito subjetivo e podem passar os anos sem que o tempo tenha a mínima influência sobre o meu direito. Mais eis que, de repente, o meu direito entra em lesão, isto é, o dever jurídico que a ele corresponde não se cumpre: dá-se a lesão do direito. Nasce da lesão do direito o dever de ressarcir e, para mim, o direito de propor uma ação para obter ressarcimento. Se, porém, deixo que passe o tempo sem fazer valer o meu direito de ação, o que acontece? A lesão do direito se cura, convalesce, a situação antijurídica torna-se jurídica; o direito anistia a lesão anterior e já não se pode mais pretender que eu faça valer nenhuma ação. Esta é a conceituação da prescrição que mais nos defende de dificuldades da matéria."*

SAN TIAGO DANTAS esclarece que "*a prescrição conta-se sempre da data em que se verificou a lesão*", pois, na verdade, só com esta surge a denominada "*actio nata*", que sustenta o direito à reparação. Assim sendo, indaga-se: quando se verifica a lesão de um direito pelo recolhimento de um tributo, só posteriormente reconhecido por inconstitucional? Estará tal lesão configurada na data em que recolhido o tributo, muito embora a norma, à época do pagamento, ainda detivesse a presunção de inconstitucionalidade?

As lições dos mestres MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, *in Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*, Editora Dialética, 2002, obra integralmente dedicada ao tema em apreço, merecem ser destacadas, conforme p. 48, 51-52:

*"O exercício de um direito, submetido a prazo prescricional, pressupõe a violação deste direito, apto a configurar a 'actio nata', isto é, o momento de caracterização da lesão de um direito. Câmara Leal lembra que não basta que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser por ela removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve o nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.*

*Com base nestes pressupostos doutrinários, pode-se concluir que antes da pronúncia (ou da extensão) da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte não possui efetivamente um 'direito a uma prestação', apto a gerar contra si um prazo prescricional que o fulmine pela sua inércia. Não pode haver inércia a ser fulminada pela prescrição se não há direito exercitável, isto é, se não há 'actio nata'.*

(...)

Tratando-se de hipótese em que o núcleo da questão é a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo em que se apóia a exigência e em função da qual o pagamento foi realizado, a situação adquire maior complexidade, pois não se trata apenas de aferir a adequação do fato à qualificação jurídica que resulta da lei ou do ato normativo, mas é preciso considerar mais dois elementos:



*a) a mudança de qualificação jurídica do fato (pagamento) oriunda de um pronunciamento judicial que afirma a incompatibilidade da lei ou ato normativo – com base no qual o fato foi realizado – à Constituição; e*

*b) o momento em que esta mudança de qualificação jurídica ocorre, tendo em conta o momento em que o pagamento se deu. Aos dois elementos anteriores (fato + qualificação jurídica) deve-se acrescentar um terceiro elemento que é o momento em que se realiza o juízo de adequação/inadequação da lei ou ato normativo à Constituição (juízo de validade). Vale dizer, o elemento tempo passa a assumir importância capital, em razão do perfil que resulta do juízo de inconstitucionalidade que atinge a norma jurídica (...).*

Olhando dessa perspectiva, e tendo em conta o momento em que se dá o cotejo entre o fato e o ordenamento positivo, para fins de reconhecer a qualificação jurídica que daí advém, à vista do pagamento feito, dois momentos devem ser identificados:

*a) momento do pagamento; e*

*b) momento do julgamento da questão constitucional (pronunciamento quanto à validade).*

*Examinemos estes dois momentos.*

*Momento 1: o pagamento foi efetuado sob a vigência de uma lei ou de um ato normativo que o exigia. Estes, naquela data, estavam revestidos de presunção de constitucionalidade e o contribuinte cumpriu a norma vigente à época.*

*Portanto, no Momento 1 a qualificação jurídica de que está revestido o pagamento feito é de um pagamento devido, posto que corresponde, com exatidão, às previsões que o ordenamento positivo determinava à época e a norma estava cercada de presunção de constitucionalidade.*

*Na medida em que o pagamento é devido, não há por que falar em fluência de prazo prescricional, pois não existe actio nata, uma vez que não estão reunidos os elementos que a configuram.*

*Momento 2: num momento subsequente, sobrevém decisão judicial que declara a inconstitucionalidade da lei. Esta decisão altera a qualificação jurídica do pagamento feito, pois retira um de seus fundamentos de validade, de modo que o pagamento deixa de estar em sintonia com o ordenamento, para se tornar dele discrepante. Nesse momento, ele torna-se indevido não porque assim sempre tenha sido, mas porque passou a receber esta nova qualificação em decorrência da decisão judicial. Se nos perguntarmos, no momento imediatamente anterior à declaração de inconstitucionalidade, se os pagamentos são devidos ou indevidos, a resposta só pode ser que mantêm a qualidade de devidos, pois até aquele momento não há pronunciamento que tenha alterado tal qualificação.”*

(grifos nossos)



Assim, tributos declarados inconstitucionais conferem ao contribuinte, a partir da indigitada declaração de inconstitucionalidade, o direito de repetir o que foi pago indevidamente.

Afora a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF em ADIN ou Resolução do Senado Federal estendendo efeitos *erga omnes* à decisão proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade de norma, há ainda a terceira modalidade de fato jurídico apto a tornar indevida uma determinada exação, deflagrando nesse instante o direito à sua repetição.

Trata-se de manifestação inequívoca da própria Administração, através de lei ou ato administrativo, que reconhece expressa ou tacitamente a inconstitucionalidade de um determinado tributo. Esse reconhecimento pode se exteriorizar de diferentes formas, como na dispensa da cobrança ou pagamento do tributo, na dispensa da constituição do crédito tributário a ele referente, na revogação total ou parcial na norma tributária inconstitucional, dentre outras.

A partir da edição desse ato, o contribuinte passa a ter ciência indubitável da ocorrência da violação de seu direito, dando início à fluência do prazo prescricional para que pleiteie a devolução do que pagou indevidamente.

É mais uma vez a regra encampada pelo direito pátrio atinente à prescrição, segundo a qual o prazo prescricional só tem início no dia em que o exercício do direito passou a ser possível.

Em 29.12.2004 foi editada a Lei 11.051/04 (D.O.U de 30.12.2004, retificada no D.O.U. de 4.1.2005, D.O.U de 11.1.2005 e no DOU de 16.2.2005).

Seu artigo 3º inseriu no rol do artigo 18 da Lei 10.522/2002, que dispensa a Fazenda Nacional de constituir créditos, inscrever na Dívida Ativa, ajuizar execução fiscal, bem como autorizar a cancelar o lançamento e a inscrição, a Cota de Contribuição ao IBC, revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº. 2.295, de 21 de novembro de 1986.

Após a edição da citada Lei, os artigos 18 e 19 da Lei 10.522/2002 passaram a ostentar a seguinte redação:

*Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:*

*I - à contribuição de que trata a Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988;*

*II - ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei nº. 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível;*

*III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social - Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei nº. 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nºs*



7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei nº. 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

IV - ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - IPMF, instituído pela Lei Complementar nº. 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base 1993, e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas "a", "b", "c" e "d", da Constituição;

V - à taxa de licenciamento de importação, exigida nos termos do art. 10 da Lei nº. 2.145, de 29 de dezembro de 1953, com a redação da Lei nº. 7.690, de 15 de dezembro de 1988;

VI - à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações;

VII - ao adicional de tarifa portuária, salvo em se tratando de operações de importação e exportação de mercadorias quando objeto de comércio de navegação de longo curso;

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei nº. 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei nº. 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº. 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;

IX - à contribuição para o financiamento da seguridade social - Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº. 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº. 85, de 15 de fevereiro de 1996.

X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº. 2.295, de 21 de novembro de 1986.

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de

*ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.*

*§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.*

*§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.*

*§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.*

*§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.*

*§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso."*

*(grifos nossos)*

Ao dispensar a constituição de créditos, a inscrição na Dívida Ativa, o ajuizamento de execução fiscal, cancelando o lançamento e a inscrição relativos ao que foi exigido a título de Cota de Contribuição ao IBC, a Lei 11.051/04 reconheceu implicitamente a declaração de inconstitucionalidade da norma proferida pelo STF no julgamento do RE nº. 408.830-4-ES.

Ao reconhecer a inconstitucionalidade da citada Contribuição, dispensando a Administração Tributária de procedimentos arrecadatórios nesse particular, a Fazenda Nacional admitiu a violação do direito do contribuinte, marco inicial do prazo prescricional para que este pleiteie sua restituição.

No mesmo sentido, é uníssona a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais e Conselho de Contribuintes:

Número do Recurso:	119471
Câmara:	SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo:	10183.002651/99-73
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	RESTITUIÇÃO/COMP PIS
Recorrente:	ELÉTRICA CUIABANA LTDA
Recorrida/Interessado:	DRJ-CAMPO GRANDE/MS
Data da Sessão:	05/12/2002 08:00:00
Relator:	Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Decisão:	ACÓRDÃO 202-14475
Resultado:	NPQ – NEGADO PROVIMENTO POR QUALIDADE



Texto da Decisão:

Por unanimidade de votos: I) Acolheu-se a preliminar para afastar decadência; II) no mérito: a) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, quanto à semestralidade; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso, quanto aos expurgos inflacionários. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Ementa:

**NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO - DECADÊNCIA.** O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela 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.

**Decadência – Pedido de Restituição – Termo Inicial**

Em caso de conflito quanto à legalidade 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.*

(CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º. CSRF/01-03.491, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 17.9.2001, DOU 30.10.2002, p. 62); (CSRF-1ª Turma, Acórdão n.º. CSRF/01-03.239, rel. Cons. Wilfrido Augusto Marques, j. 19.3.2001, DOU 2.10.2001, p. 19)

Número do Recurso: 128622

Câmara: SEXTA CÂMARA



Número do Processo: 13678.000008/99-41  
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO  
Matéria: ILL  
Recorrente: CIA. AGRO PASTORIL DO RIO GRANDE  
Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG  
Data da Sessão: 11/07/2002 00:00:00  
Relator: Wilfrido Augusto Marques  
Decisão: Acórdão 106-12786  
Resultado: OUTROS – OUTROS  
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a decadência do direito de pedir da recorrente e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para apreciação do mérito.

**Ementa:** 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. Decadência afastada.

Ademais, cumpre destacar que, no âmbito dos processos administrativo-tributários federais, há sim norma positiva que contempla as três efemérides reconhecidas pela jurisprudência, como marcos de irradiação de efeitos *erga omnes* à declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF.

É o dispositivo do Regimento Interno que faculta aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Com efeito, o artigo 49, § único do Regimento Interno, dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº. 147/2007, obriga os Conselhos de Contribuintes a afastar a aplicação de normas que embasem a exigência de crédito tributário cujo reconhecimento de sua inconstitucionalidade tenha alcançado efeitos *erga omnes*, ou seja: (I) “*que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.*”

Ora pois, sendo defeso aos Conselhos de Contribuintes pronunciar a inconstitucionalidade de norma, só cabendo afastar sua aplicação naquelas únicas hipóteses (artigo 49, § único, incisos I e II), portanto, quando já houver o reconhecimento prévio e de efeitos *erga omnes* de sua inconstitucionalidade e “*que fundamente crédito tributário objeto de:*



a) *dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de junho de 2002;*

b) *súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou*

c) *pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993."*

Tais fatos preservam a ordem jurídica então em vigor, tornando, *in casu*, indevido aquilo que até ali era devido, por uma questão de lógica hermenêutica devem ser considerados como o *dies a quo* do prazo para se pleitear a restituição do tributo, somente reputado inconstitucional, repita-se, após a ocorrência de um dos fatos (marcos temporais) previstos na legislação.

Finalmente, resta esclarecer que à dispensa de constituição de créditos veiculada pela Lei 11.051/04 veio se somar a Resolução do Senado Federal nº. 28, de 21 de junho de 2005 (DOU 22.6.05), que suspendeu a execução dos "arts. 2º e 4º do Decreto-Lei nº. 2.295, de 21 de novembro de 1986, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº. 408.830-4 - Espírito Santo".

*In casu*, sendo a Lei 11.051/2004 anterior à Resolução 28/2005 do Senado Federal, é da primeira que se deve contar o prazo prescricional/decadencial para o pedido de restituição do contribuinte.

Desta feita, o início da fruição do prazo decadencial de cinco anos se deu a partir da publicação da Lei 11.051/04, no D.O.U de 30.12.2004, retificada no D.O.U. de 4.1.2005, D.O.U de 11.1.2005 e no DOU de 16.2.2005.

Logo, o *dies ad quo* para a solicitação da restituição dos valores pagos indevidamente se deu somente após a publicação da Lei 11.051/04, em 30/12/04.

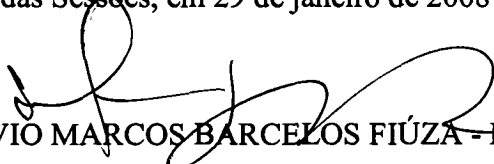
Por sua vez, o pedido de restituição aqui consignado foi formulado pela recorrente em 22/08/2001, muito antes do início da fruição do prazo decadencial.

Destarte, concluo que fica superada essa questão da suposta decadência do direito da recorrente de pleitear a restituição dos valores indevidamente pagos.

Diante então do exposto, conheço o presente recurso voluntário para, VOTAR pelo seu provimento com o fim de afastar a decadência e encaminhar o processo à repartição de origem para julgar as demais questões de mérito.

É como Voto.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2008

  
SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Relator