



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

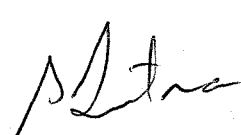
Processo nº. : 13678.000004/99-90
Recurso nº. : 135.839
Matéria : IRF/ILL – EXS.: 1990 a 1993
Recorrente : USINA AÇUCAREIRA PASSOS S.A.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ em BELO HORIZONTE - MG
Sessão de : 17 DE JUNHO DE 2004
Acórdão nº. : 102-46.393

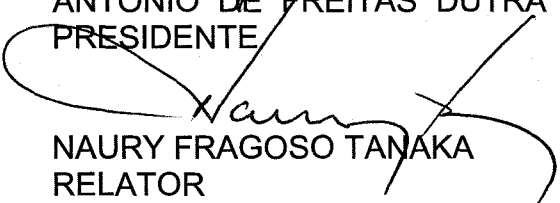
ILL - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - PRAZO - DECADÊNCIA - O marco inicial de contagem do prazo para que as empresas constituídas sob a forma de sociedades por ações exerçam o direito de pleitear a restituição do Imposto de Renda pago em decorrência da norma contida no artigo 35, da lei n.º 7713, de 1988, é a data em que estendidos *erga omnes* a suspensão dos seus efeitos.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USINA AÇUCAREIRA PASSOS S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro José Oleskovicz.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA
PRESIDENTE


NAURY FRAGOSO TANAKA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros EZIO GIOBATTÀ BERNARDINIS, JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ e MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90
Acórdão nº. : 102-46.393
Recurso nº. : 135.839
Recorrente : USINA AÇUCAREIRA PASSOS S.A.

RELATÓRIO

Litígio decorrente do indeferimento ao pedido de restituição do Imposto sobre a Renda incidente sobre o lucro líquido considerado automaticamente distribuído aos sócios ao final dos anos de 1989, 1990, 1991, e 1992, conforme Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF's acostados às fls. 2 a 15, decisão contrária efetivada pelo chefe da SASIT da unidade de origem, n.º 10665.0093, de 16 de junho de 2000, fls. 205 a 207.

A posição da autoridade julgadora teve por suporte legal a ineficácia do pedido com base nos artigos 165, I, e 168, I, ambos do CTN, combinados com o artigo 156, I, do mesmo ato legal.

Conhecendo a referida decisão o representante da contribuinte ingressou com recurso à instância superior, na qual justificou a eficácia do pedido com a declaração de inconstitucionalidade de parte do artigo 35, da lei n.º 7713, de 1988, quanto à palavra "o acionista", pelo Poder Judiciário, o STF, e pela extensão desses efeitos *erga omnes* via Decreto n.º 2.194, de 1997, e IN SRF n.º 63, do mesmo ano.

Argüiu que o entendimento da Administração Tributária contido no Ato Declaratório n.º 96, de 1999, é diferente daquele contido no Parecer COSIT n.º 58, de 1998, pois neste último o marco inicial era o conhecimento da declaração incidental de inconstitucionalidade, em se tratando da parte litigante, ou da data em que os efeitos fossem estendidos *erga omnes* pela Administração Tributária, para os demais. Na declaração de inconstitucionalidade por meio de ADIN o termo inicial era a data do trânsito em julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90
Acórdão nº. : 102-46.393

Em seu entendimento a referência fixada pelo Ato Declaratório n.º 96, de 1999, encontra-se incorreta pois fundada no Parecer PGFN n.º 1538, de 1999, no qual a extensão *ex tunc* dos efeitos da inconstitucionalidade prejudicaria as situações não mais passíveis de revisão. A devolução de tributo pago indevidamente em decorrência de lei em vigor à época dos fatos não constituiria ofensa à segurança jurídica, mas atitude imperativa diante do princípio da moralidade, insculpido no artigo 37 da CF/88.

Diferentes as situações em que o pagamento indevido ocorre, sendo o erro cometido pelo sujeito passivo, e quando há o cumprimento de uma conduta obrigatória por lei em vigor. A correção desta última depende da ação do Poder Judiciário uma vez que inaceitável uma ação judicial para cada norma em vigor.

Trouxe a jurisprudência administrativa dada pelo Acórdão n.º 108-05.791, DOU de 27/10/99, no qual foi relator o Cons. José Antônio Minatel, e o prazo para pleitear a restituição dos tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (cinco) anos, sendo a distinção dada pela referência para o início de contagem. Sendo o indébito resultante de iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para o pedido de restituição tem início de contagem na data em que o pagamento se considerava indevido; nos casos de indébitos que surgem no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo teria início somente com o fim da controvérsia.

Requeru, ainda, considerar tempestivo o pedido, adotando o entendimento do STJ, que considera o início da contagem do prazo de 5 (cinco) anos na data em que verificada a homologação do lançamento.

Julgada a lide pelo colegiado da 3.ª Turma da DRJ/BHE, Acórdão n.º 2.268, de 30 de outubro de 2002, a solicitação foi indeferida, por unanimidade de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

votos, com fundamento na decadência do direito. Transcrevo a ementa para melhor entendimento:

"DECADÊNCIA

Extingue-se em cinco anos, contados da data do pagamento do crédito tributário, o direito de pleitar a restituição de tributo ou contribuição pagos indevidamente ou a maior.

Solicitação indeferida."

Nesse voto, o Relator afastou a interpretação dada pelo Parecer COSIT n.º 58, de 1998, considerando que a interpretação dada pelos atos normativos expedidos pelas Coordenações poderá ser alterada por ato expedido pelo Secretário da Receita Federal, de acordo com norma contida na Portaria n.º 609, de 1979, do Ministro de Estado da Fazenda.

Manteve a orientação contida no Ato Declaratório n.º 96, de 1999, com base no artigo 168, I, do CTN, e na extinção do crédito na forma do artigo 156, I, deste último.

Trouxe entendimento exposto na Decisão n.º 101, de 6 de junho de 1997, da Superintendência da Receita Federal da 7.^a Região, prolatada em processo de consulta, em que, com suporte na doutrina de José Afonso da Silva, considera-se a norma válida com efeitos *ex tunc* para as partes litigantes, desde a decisão, enquanto para as demais, os efeitos da Resolução do Senado são *ex nunc* ou seja, a norma permanece válida até o momento em que a declaração de inconstitucionalidade suspendeu seus efeitos, pois até então a lei existiu.

Essas foram as justificativas e fundamentos que constituíram a decisão *a quo*.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Não satisfeito com a negativa à sua pretensão, a contribuinte ingressou com recurso voluntário no qual reiterou os motivos de fato e de direito expendidos, reforçando-os com posições favoráveis em julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive script.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

V O T O

Conselheiro NAURY FRAGOSO TANAKA, Relator

De longa data conhecido por todos que a Constituição Federal expressa a vontade do povo deste País, e constitui norma geral posta pelo Legislativo mediante atuação dos seus legítimos representantes. Da mesma forma, a obediência das normas componentes dos diversos ordenamentos jurídicos a essa vontade e a delimitação, obrigatória, de seus objetos aos princípios constitucionais.

Assim, um povo não pode permitir que seja elaborada uma norma contrária a sua vontade, ou seja, conceber submissão a regras de conduta que não se encontram inseridas no contexto do conjunto de diretivas que determinam o seu rumo e foram estabelecidas por seus representantes. Em contrário, é como se este povo estivesse dominado por um outro, situação em que a divergência de objetos é normal. No entanto, o País não vive esta última situação, mas se encontra em regime de absoluta democracia, regime que tem por um de seus fundamentos o respeito aos direitos dos cidadãos.

O princípio da segurança jurídica representa o conjunto de todos os demais contidos na Constituição Federal, pois é aquele que tem por finalidade a ordem e estabilidade das relações estabelecidas no seio da sociedade. E estas características somente serão alcançadas se a vontade desse povo for respeitada por aqueles que se encontram no governo – entenda-se os representantes dos três poderes. Então falar em segurança jurídica significa respeitar as normas e princípios gerais contidos na Constituição Federal do Brasil, de 1988⁽¹⁾.

¹ "A segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida.' Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Considerando que a norma tida como inconstitucional significa falta de respeito à Lei Maior, admiti-la e manter seus efeitos constitui atitude que estremece as relações entre Estado e administrados. Ou seja, situação semelhante ao ditado popular “Devo, não nego, pago quando puder (ou seja, nunca)”. Da mesma forma, “Errei, não nego, mas fico com o seu dinheiro (somente devolvo aqueles pagamentos até 5 (cinco) anos do momento em que conhecida a inconstitucionalidade)”.

Erigir uma norma ofensiva à Constituição constitui um desvio de conduta da Administração Pública porque atitude contrária à própria vontade daqueles que representa.

A segurança jurídica existe quando um governo corrige os desvios de sua conduta perante os administrados, porque ele, enfim, os representa. Pensar de modo diverso implica em falta de expectativa quanto à manutenção desse objeto.

Conforme Relatório, o contribuinte solicitou a restituição do tributo – Imposto de Renda sobre o lucro líquido – pago nos anos de 1989 a 1992, em 6 de janeiro de 1999, com suporte legal centrado na Resolução do Senado Federal n.º 82, de 1996, que estendeu *erga omnes* os efeitos do entendimento do Supremo Tribunal Federal – STF contido no RE STF n.º 172058-1-SC, de 30 de junho de 1995, no qual foi Relator o Min. Marco Aurélio, a respeito da norma do artigo 35, da lei n.º 7713, de 1988.

Quanto ao prazo para restituição, verifica-se que, realmente, o CTN contém norma que estabelece o *direito* do sujeito passivo à restituição do tributo

que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída”. SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional, 21.ª Ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 431 e 432.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

pago indevidamente, independentemente de prévio protesto². Significa que o *direito* ao tributo indevido não necessita ser requerido, mas existe independentemente de qualquer ação do prejudicado. Sob outro referencial, traduz obrigação à Administração Pública de devolver aquilo que foi pago, mas não era devido³.

No entanto, referida norma geral, também, fixa prazo de 5 (cinco) anos para que o prejudicado solicite a devolução daquilo que, indevidamente, pagou⁴.

Esse prazo tem natureza de decadência porque a sua não observação implica em perda do correspondente direito. A decadência ou caducidade traduz a perda de um prazo estabelecido em lei para que se exerça determinado direito⁵.

² Lei n.º 5.172, de 1966 – 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 artigo 162, nos seguintes casos:

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

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.

³ Lei n.º 3071 de 1º/01 / 16 – Código Civil - Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir. A mesma obrigação incumbe ao que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição.

⁴ CTN - Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

⁵ Decadência – Perecimento, perda ou extinção, de um direito material em razão do decurso de tempo, por não ter o seu titular exercido durante o prazo que a lei estipula. Também se diz *caducidade*. GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. Dicionário Técnico Jurídico, 2.ª Ed.Revisada e Atualizada, São Paulo, Rideel, 1999, p. 237.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Assim, estaria extinto o direito de o contribuinte pedir a devolução dos valores pagos, que na época dos recolhimentos foram exigidos por lei em vigor, na qualidade de tributo, quando decorridos 5 (cinco) anos da data em que recebidos pela rede arrecadadora. Esse raciocínio traduz a posição expendida nos julgados anteriores.

Um detalhe de vital importância nesta questão deve ser levantado: na época em que efetuados os ditos pagamentos, todos correspondiam à obrigação tributária, aspecto quantitativo do conseqüente da norma em vigor.

Conveniente lembrar, nesta oportunidade, que a norma tributária tem por característica principal a *imperatividade*, ou seja, impõe juridicidade aos fatos a ela subsumidos e torna obrigatória a conduta nela prevista sob pena de cumprimento mediante ação coercitiva do sujeito ativo.

Então, os cidadãos brasileiros pagaram valores *devidos* em decorrência da prática de atos e fatos econômicos dos quais participaram, subsumidos à hipótese de incidência contida na norma tributária. E, se pagaram o que era devido por lei, não poderiam pedir restituição no momento seguinte ao pagamento, pois seguiram a norma posta.

Ou seja, um cidadão brasileiro somente pode ingressar com um pedido de restituição quando tem certeza de que o objeto do pedido constituiu pagamento indevido. Assim, conferidas as determinações contidas no antecedente e conseqüente da norma e concluído pelo erro na entrega da moeda, habilita-se a adentrar com pedido de restituição ou compensação, seguindo as regras estabelecidas para esse fim.

Sob esse enfoque, uma pequena digressão.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Poderia ser argumentado, que a Justiça se encontra aberta à contestação da norma contida na lei posta, e essa alternativa, possibilitaria o não cumprimento da determinação legal, entendida como ofensiva à Constituição.

Essa idéia, no entanto, não combina com o desenrolar das relações entre sujeito ativo e sujeito passivo, ou em outras palavras, entre poder público e administrados.

Ao contrário, o processo legislativo contém análises diversas do texto que implicará em novas condutas aos cidadãos brasileiros, inclusive aquela que é desenvolvida por um conjunto de parlamentares, de conhecimento profundo das normas constitucionais, que compõem a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania – CCJ do Senado Federal. Assim, antes de ser promulgado, o texto legal é severamente criticado para que não proporcione prejuízos incalculáveis à Nação e ao seu povo, como esta situação em que ofensiva à Constituição.

Esse crivo prévio, acompanhado dos princípios constitucionais a que se subsumem os controladores da execução das condutas contidas nas normas, faz com que a lei seja revestida de credibilidade pelos administrados, seja quanto à constitucionalidade, seja quanto aos benefícios que o seu cumprimento significará ao País.

Dessa forma, regra geral, os cidadãos comuns não imaginam que as leis ordinárias contenham ofensas à Constituição.

Já as grandes empresas, bem assim aqueles profissionais que militam na área jurídica, em muitas oportunidades, questionam a constitucionalidade das normas. Porém, para que se obtenha uma sentença definitiva, que tenha seus efeitos estendidos *erga omnes*, muito tempo transcorre a partir da data da sua promulgação, pois em consideração aos custos econômicos que uma demanda



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

judicial exige, diversos estudos são feitos, para que a correspondente ação seja deflagrada.

E, ingressando no Poder Judiciário, os trâmites burocráticos exigem tempo para o andamento processual que se soma àquele imposto pelas dificuldades normais da Administração Pública para atender a demanda econômica e social.

Exemplo típico, constitui esta situação, em que a lei instituidora da obrigação foi publicada em 1988, e somente em 1996, cerca de 8 (oito) anos depois, houve uma decisão a respeito da inconstitucionalidade de uma pequena parte de suas normas.

Fechando o parêntese, considerando as condições indicadas e o marco inicial de contagem das formas extintivas previstas no artigo 156, do CTN, o prazo para a restituição deveria ser maior, superior ao tempo médio de tramitação de uma ação judicial.

Retornando, então à lide, verifica-se que somente foi possível aos contribuintes conhecerem da inconstitucionalidade da norma a partir do momento em que publicada a Resolução do Senado Federal n.º 82, de 1996.

Sem querer adentrar mais profundamente na questão, "suspender" os efeitos significou dizer que a norma era ofensiva à Constituição Federal de 1988. É certo que essa declaração pode ser revista e o tributo voltar a ser entendido como constitucional, mas a partir do momento em que a declaração foi publicada beneficiou a todos aqueles que não pagaram o tributo e não foram fiscalizados, ou tiveram exigência via lançamento de ofício e o litígio não foi decidido, ou, ainda, aqueles que o questionaram na Justiça permanecendo em litígio até a publicação da dita da Resolução do Senado Federal.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Interpretar no sentido de que a norma permaneceu válida para todos os demais casos, exceto as partes litigantes, não me parece obediência ao princípio da liberdade e da igualdade. Seguramente, muitos patrimônios foram afetados ilegalmente o que fere o primeiro princípio citado, enquanto a manutenção de um tratamento distinto para aqueles que ingressaram com ação judicial ou, apenas, desobedeceram a norma, foram punidos e, agora, serão beneficiados pela norma excludente, constitui séria ofensa à igualdade.

Vale salientar, como bem ressaltou a defesa, esta situação não trata da desconstituição de fatos passados, de maneira a tornar as situações irreparáveis. Ocorre, na verdade, para grande parte dos casos, apropriação indevida do dinheiro do contribuinte, considerando que o lucro não foi distribuído no momento do balanço, e pela falta de devolução com amparo em uma interpretação equivocada do texto legal.

Então o prazo para que o direito de pedir a restituição daquilo que foi indevidamente pago, é o previsto no artigo 168, I, do CTN, mas tem marco inicial de contagem na data de publicação do referido ato.

A sua abrangência tem amplitude que alberga todos os fatos ocorridos desde o início da vigência da norma até a data em que reconhecida pelo Poder Legislativo como ofensiva à Constituição.

A referida Resolução foi publicada em 18 de novembro de 1996 e republicada em 22 de novembro de 1996, logo este último deve ser considerado referência para contagem de prazos com suporte nesse ato legal⁶.

⁶ Decreto- Lei n.º 4657 / 42 – L I Código Civil - Art. 1º - Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país 45 (quarenta e cinco) dias depois de oficialmente publicada.

(....)

§ 3º Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

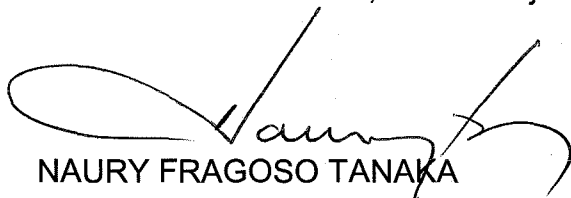
Processo nº. : 13678.000004/99-90

Acórdão nº. : 102-46.393

Como esse dia foi o último dia útil da semana, sexta-feira, o início da contagem do prazo tem referência no dia 25, e o seu término em 26 de novembro de 2001, considerando que o dia 25 de novembro de 2001 foi um domingo. Sendo o pedido efetuado em 6 de janeiro de 1999, conforme fl. 1, verifica-se que tem eficácia, pois de acordo com a norma contida no artigo 5.º, parágrafo único do Decreto n.º 70.235, de 1972 ⁽⁷⁾.

Isto posto, voto no sentido de afastar a caducidade do pedido e dar provimento ao recurso, bem assim, para determinar o retorno dos autos à unidade de origem a fim de que seja analisado quanto aos dados que compõe o pedido e eventual compensação conforme pedidos efetuados em processos distintos, juntados ao presente.

Sala das Sessões - DF, em 17 de junho de 2004.



NAURY FRAGOSO TANAKA

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

⁷ Decreto n.º 70235/72 - Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.