



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 13738.000553/99-11  
Recurso nº : RP/102-0.373  
Matéria : IRPF - PDV - RESTITUIÇÃO  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sujeito Passivo : RICARDO FIGUEIREDO MESSIAS DOS SANTOS  
Sessão de : 19 DE FEVEREIRO DE 2002  
Acórdão nº : CSRF/01-03.785

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 inscontitucionalidade  
de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que  
reconhece caráter indevido de exação  
tributária.

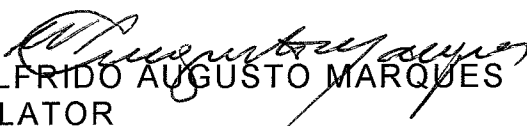
Recurso conhecido e improvido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior  
de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos  
termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os  
Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo  
Henrique da Silva e Iacy Nogueira Martins Moraes.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

Processo nº : 13738.000553/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-03.785

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITAS DUTRA, VALMIR SANDRI (SUPLENTE CONVOCADO), VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, JOSÉ CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.

Processo nº : 13738.000553/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-03.785

Recurso nº : RP/102-0.373  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Formulou o contribuinte pedido de restituição (fls. 01) relativamente às verbas percebidas no ano-calendário de 1994 em decorrência de adesão a Plano de Incentivo à Demissão Voluntária instituído pela XEROX DO BRASIL LTDA., ao que foi este indeferido pela DRF em Niterói/RJ sob o entendimento de que protocolizado após o prazo decadencial (fls. 48).

Da decisão interpôs-se Impugnação (fls. 50/51) aduzindo que por tratar-se de lançamento por declaração, de acordo com os artigos 141 e 142 do CTN, o prazo decadencial somente tem início com a entrega da DIRPF que, no caso, ocorreu apenas em abril de 1995, pelo que *"o início do prazo prescricional do Recorrente se deu em 30 de abril de 1995, quando deveria ter apresentado a declaração de rendas e não em janeiro de 1994, conforme consta na decisão recorrida"*.

A DRJ no Rio de Janeiro/RJ manteve a decisão guerreada (fls. 59/64) asseverando que da conjugação dos artigos 165, inciso I e 168, *caput* e inciso I do CTN, extraí-se que o direito de pleitear restituição extingue-se após o prazo de 5 (cinco) anos, contados do pagamento indevido, *"seja qual for o tipo de lançamento a que o tributo esteja ordinariamente subordinado"*, posto que *"o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que lhe são próprios"*, extinguindo o crédito tributário, pelo que afirmou não ser correto o entendimento



versado na Impugnação "eis que o valor em litígio, por haver sido considerado não-tributável, não está sujeito ao ajuste na declaração anual".

Insurgiu-se o contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 65/67, em que reitera os argumentos anteriormente aventados, ao que a Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu provimento ao recurso (fls. 71/77), estando a ementa do acórdão assim gizada:

*"IRRF – RESTITUIÇÃO DE TRIBUTO PAGO (RETIDO) INDEVIDAMENTE – PRAZO – DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA – PARECER COSIT Nº 4/99 – O Parecer COSIT nº 4/99 concede o prazo de 5 anos para restituição do tributo pago indevidamente contado a partir do ato administrativo que reconhece, no âmbito administrativo fiscal, o indébito tributário, in casu, a Instrução Normativa nº 165 de 31.12.98. O contribuinte, portanto, segundo o Parecer, poderá requerer a restituição do indébito do imposto de renda incidente sobre verbas percebidas por adesão à PDV até dezembro de 2003, razão pela qual não há que se falar em decurso do prazo no requerimento do Recorrente feito em 1999.*

*PROGRAMA DE INCENTIVO AO DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO – NÃO INCIDÊNCIA – Os rendimentos recebidos em razão de adesão aos planos de desligamentos voluntários são meras indenizações, motivo pelo qual não há que se falar em incidência do imposto de renda da pessoa física, sendo a restituição do tributo recolhido indevidamente direito do contribuinte  
Recurso provido."*

Aviuiu a Fazenda Nacional Recurso Especial (fls. 78/89) em que alega ter o acórdão recorrido violado o artigo 168, inciso I, do CTN, que, em seu entender, não comporta interpretação quanto a futura declaração de inconstitucionalidade, eis que se reporta apenas à extinção do crédito tributário. Aduz

Processo nº : 13738.000553/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-03.785

que no caso de ser o tributo reconhecido como inconstitucional, tem a decisão efeito repristinatório, ou seja, restabelecendo o *status quo ante*, sem poder, contudo, atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido, ou seja, as situações definitivamente constituídas pela decadência tributária, posto que o direito não socorre aos que dormem.

Admitido o recurso (fls. 90), deu-se vista ao sujeito passivo, que em suas contra-razões (fls. 95/99) restringiu-se a abonar a decisão recorrida, criticando o recurso da Fazenda, bem como a negativa de restituição do valor indevidamente retido.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 32 do Regimento Interno dessa Câmara, tendo sido interposto por parte legítima e preenchidos os requisitos de admissibilidade, razão porque dele tomo conhecimento.

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Recentemente esta Egrégia Câmara, no acórdão nº CSRF/01-03.329, proferiu entendimento definitivo sobre a matéria, tendo concluído que no caso de existência de controvérsia sobre a legalidade do tributo o prazo tem início a partir da publicação do ato administrativo que reconheceu o caráter indevido do tributo, não merecendo reforma, portanto, o acórdão vergastado.

A despeito do brilhante Recurso interposto pelo Procurador, cabe enfatizar que a morosidade, especialmente nos casos de ADIn, não deriva de culpa do contribuinte, mas sim do Judiciário que, repleto de milhares de processos para julgar, - neste passo evidenciando-se a culpa do próprio Poder Público e mais significativamente do Executivo, que edita normas sem qualquer compromisso com a constitucionalidade e legalidade destas - nem sempre consegue oferecer a prestação jurisdicional



da forma ideal, ou seja, com agilidade e segurança jurídica a um só tempo.

É justamente em razão da delonga e da impossibilidade de locupletamento pelo Estado - diante da figura do Estado Democrático de Direito -, que apresenta-se a única solução passível de gerar segurança jurídica para os Administrados, como brilhantemente já decidiu esta Turma.

O tema é bastante polêmico, oferecendo inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudenciais, tudo em razão do fato de que o Código Tributário Nacional, por ser muito antigo, não previu todas as possibilidades de restituição do crédito tributário, dentre estas a atinente à restituição em caso de ser o tributo posteriormente reconhecido como indevido.

O artigo 168 do CTN dispõe que o prazo para pleitear a restituição é sempre de 05 anos, diferenciando-se o termo inicial de contagem de acordo com as regras dispostas no artigo 165 do mesmo *codex*, o qual prevê, *in verbis*, as seguintes hipóteses:

**"Art. 165.** O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do art. 162, nos seguintes casos:

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

*II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou*

*na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;  
III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória"*

Como se vê, tal dispositivo contém lacunas quanto às hipóteses em que pode haver restituição. O legislador não cuidou da tipificação de todas as situações passíveis de ensejar o direito à restituição de indébito, pelo que cabe à doutrina e jurisprudência realizar interpretação analógica. Isto porque, apesar de estarem listadas no CTN apenas três hipóteses de restituição, certo é que tendo o pagamento do tributo ocorrido a maior, este valor será sempre devido, nos termos do artigo 964 do Código Civil. O referido dispositivo prevê que:

*" Art. 964. Todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir".*

Consoante lição de Maria Helena Diniz aposta em sua obra *Código Civil Anotado*:

*"O pagamento indevido é uma das formas de enriquecimento ilícito, por decorrer de prestação feita, espontaneamente, por alguém com o intuito de extinguir uma obrigação erroneamente pressuposta, gerando ao accipiens, por imposição legal, o dever de restituir, uma vez estabelecido que a relação obrigacional não existia, tinha cessado de existir ou que o devedor não era o solvens ou que o accipiens não era o credor".*

Apesar de não haver disposição legal quanto ao prazo decadencial quando o caráter indevido do tributo é reconhecido pela Administração, certo é que cabe ao intérprete sanar tal lacuna legal, ante à proibição em nosso ordenamento jurídico do



enriquecimento sem causa. Se a Lei Civil, que se aplica às relações particulares, prevê que o direito de restituir persiste sempre que houver sido paga obrigação não devida, mais razão há para que à Administração Pública, que rege-se pelo princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, seja aplicado tal dispositivo.

No dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, *in Curso de Direito Administrativo*, págs. 54/55:

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

**Tem-se função apenas quando alguém está assujeitado ao dever de buscar, no interesse de outrem, o atendimento de certa finalidade. Para desincumbir-se de tal dever, o sujeito de função necessita manejar poderes, sem os quais não teria como atender à finalidade que deve perseguir para a satisfação do interesse alheio. (...)**

**Segue-se que tais poderes são instrumentais: servientes do dever de bem cumprir a finalidade a que estão indissoluvelmente atrelados. (...)**

**Ora, a Administração Pública está, por lei, adstrita ao cumprimento de certas finalidades, sendo-lhe obrigatório objetivá-las para colimar interesse de outrem: o da coletividade. É em nome do interesse público --o do corpo social -- que tem de agir, fazendo-o na conformidade do intentio legis. "**



A Administração Pública tem o dever de arrecadar o tributo instituído por Lei e o poder para fazê-lo. Contudo, em sendo reconhecida que a exação não era devida, impende, por outro lado, seja o valor recolhido restituído, sob pena de violação ao direito do cidadão que confia no Estado.

Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo indevido, tem o Fisco o dever de devolver o valor àquele, sob pena de enriquecimento indevido, repugnado em nosso ordenamento jurídico, conforme lição extraída da obra *Direito Civil*, Vol. II, de Sílvio Rodrigues:

*"O pagamento indevido constitui no plano teórico, apenas, um capítulo de assunto mais amplo, que é o enriquecimento sem causa. Este representa um gênero, do qual aquele não passe de espécie.(...)*

*De fato, além de coibir o enriquecimento injusto quando manifestado através de pagamento indevido (CC, arts. 964 e s.), o Código, em numerosas instâncias, o proíbe, em casos específicos.(...)*

*O repúdio ao enriquecimento indevido estriba-se no princípio maior da equidade, que não permite o ganho de um, em detrimento do outro, sem uma causa que o justifique."*

A ânsia de sanar a lacuna legal, como já dito, decorre do disposto no parágrafo único, do artigo 1º, da Constituição Federal que estabelece o dever precípua da Administração de atingir ao bem estar público, estando este interesse acima de qualquer interesse privado.

Premiar o entendimento de que o prazo decadencial de cinco anos deve ter sua contagem iniciada a partir da data de



extinção do crédito tributário é pretender que o contribuinte sempre desconfie da regularidade das leis instituidoras de tributo, realizando, desde logo, pedido de restituição. Foi por esta razão que a doutrina e a jurisprudência se ocuparam da tarefa de suprir a lacuna legal do CTN, conforme lição de Ives Gandra da Silva Martins:

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

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

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

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

**26. Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo**



***decadencial quando os efeitos da decisão forem válidos "erga omnes", que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da Resolução do Senado ou após a edição do ato específico do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º).***

**26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIN, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF".**

Não se legitima a ausência de prazo para a realização do pedido de restituição, posto que até mesmo para a propositura da ação de *in rem verso*, cabível nos casos de pagamento indevido, estabelece o Código Civil prazo prescricional. Trata-se, porém, de reconhecer que o direito somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida.

Diante da lacuna legal, há que se interpretar a situação fática de acordo com a intenção do legislador. O CTN, embora estabelecendo que o prazo seria sempre de cinco anos, diferencia o início de sua contagem conforme a situação que rege, em clara mensagem de que a circunstância material aplicável a cada situação jurídica de que se tratar é que determina o prazo de restituição, que é sempre de cinco anos. Ora, para situações conflituosas, verifica-se que o legislador, no inciso III, do artigo 165 do CTN, dispôs que o prazo decadencial somente se inicia a partir da decisão condenatória.

Em inexistindo ação condenatória, mas havendo, discussão quanto a legalidade/constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, certamente somente a partir do momento em que tal

**questão é solucionada com efeito *erga omnes* nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.**

A hipótese, portanto, embora não prevista legalmente, guarda grande similitude com o disposto no artigo 165, inciso III, do CTN, pelo que, para as situações conflituosas, o prazo do artigo 168 deve ser contado a partir do momento em que o conflito é sanado, seja por meio da edição de Resolução pelo Senado Federal reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei, em conformidade com entendimento do STF exarado em controle difuso; seja por meio de edição de ato administrativo reconhecendo o caráter indevido da cobrança e dispensando-a; seja através de acórdão do STF declarando a inconstitucionalidade em controle concentrado.

Este, inclusive, é o entendimento já pacificado no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes. Com efeito, por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário nº 118.858, o Ilustre Conselheiro José Antônio Minatel, da 8ª Câmara, asseverou em seu voto que para o início da contagem do prazo decadencial há que se distinguir a forma como se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, **se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa**, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

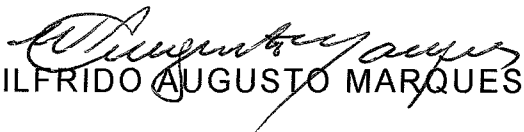
Processo nº : 13738.000553/99-11  
Acórdão nº : CSRF/01-03.785

Admitir entendimento contrário ao acima reproduzido é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, conseqüentemente, enriquecer ilicitamente o Estado, uma vez que à Administração não é dado manifestar-se quanto à legalidade e constitucionalidade de lei, razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, facultando ao contribuinte apenas o socorro perante ao Poder Judiciário.

ANTE O EXPOSTO, conheço do recurso e nego-lhe provimento.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 19 de fevereiro de 2002

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES