



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.003770/00-34  
Recurso nº. : 128.636  
Matéria : IRF - Ano(s): 1989 a 1991  
Recorrente : CONSTRUTORA CETRO LTDA.  
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 10 DE JULHO DE 2002  
Acórdão nº. : 106-12.773

**DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL** - Em caso de conflito quanto à constitucionalidade 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 constitucionalidade de tributo; c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Decadência afastada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela CONSTRUTORA CETRO LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 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, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ZUELTON FURTADO  
PRESIDENTE

WILFRIDO AUGUSTO MARQUES  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 05 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÉNIA MENDES DE BRITTO, THAISA JANSEN PEREIRA, LUIZ ANTONIO DE PAULA e EDISON CARLOS FERNANDES. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO e ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773  
  
Recurso nº : 128.636  
Recorrente : CONSTRUTORA CETRO LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

Trata-se de Pedido de Restituição referente aos períodos base de 1989 a 1991, formalizado em razão de ter o Senado Federal, pela Resolução nº 82/96, declarado a constitucionalidade da exação referente ao ILL.

A DRF em São Paulo/SP indeferiu o pleito ao entendimento de que transcorrera o prazo decadencial (fls. 15/17), tendo o Requerente apresentado Impugnação (fls. 20/22) em que aduz ser o tributo sujeito a lançamento por homologação, pelo que, a extinção do crédito tributário e consequentemente o início do prazo decadencial para protocolo do pedido de restituição, somente ocorrem com a homologação tácita ou expressa do pagamento, razão pela qual o prazo para restituição do indébito é de 10 (dez) anos, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça que transcreve.

A autoridade julgadora manteve o indeferimento do pleito adotando os mesmos fundamentos da decisão impugnada, estando a ementa do *decisum* assim gizada (fls. 52/58):

**"ILL. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.**

*O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.*

***SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".***

Insurgiu-se o contribuinte mediante o Recurso Voluntário de fls. 62/69 em que repisa os argumentos aventados anteriormente, acrescendo-lhes com



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

transcrições doutrinárias que afirmam que em casos de declaração de constitucionalidade o prazo para pleitear a restituição somente se inicia na data da publicação desta decisão, transcrevendo, ainda, ementa extraída de acórdão da CSRF sobre tal matéria.

**É o Relatório.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

**V O T O**

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo.

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Recentemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais, apreciando Recurso Especial com bases fática e jurídica idênticas, proferiu entendimento definitivo sobre a matéria, tendo concluído que no caso do ILL o prazo decadencial deve ser contado a partir da publicação da Resolução do Senado Federal, já que com este ato passou a surtir efeito *erga omnes* a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a constitucionalidade do tributo em acórdão proferido em controle difuso de constitucionalidade, consoante acórdão nº CSRF/01-03.329.

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:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

**"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, que prevê:

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

Consoante lição de Maria Helena Diniz apostila 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".**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

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.*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

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 eqüidade, 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

*"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 coqitar 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 prositura da ação de *in rem verso*, cabível nos casos de pagamento indevido, estabelece o Código Civil prazo prescricional. Trata-se,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

porém, de reconhecer que o direito somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida.

Dante 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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 13808.003770/00-34  
Acórdão nº : 106-12.773

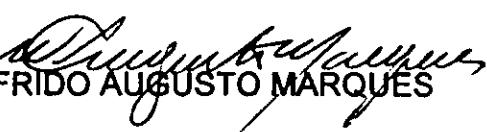
unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear restituição tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido. Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução administrativa conflituosa, o prazo deve iniciar a partir da decisão definitiva da controvérsia.

Admitir entendimento contrário ao acima reproduzido é certamente vedar a devolução do valor pretendido e, consequentemente, 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 dou-lhe provimento para tão somente afastar a decadência do direito de pleitear a restituição, determinando sejam os autos devolvidos à repartição de origem para que seja apreciado o mérito da lide.

É o voto.

Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002.

  
WILFRIDO AUGUSTO MARQUES