



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000242/98-56
Recurso nº. : 135.454
Matéria : IRF - Ano(s): 1989 e 1992
Recorrente : BANCO ITAÚ S.A. (SUC. DA CIA. BANCREDIT - SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA - GRUPO ITAÚ)
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO - SP I
Sessão de : 18 DE MARÇO DE 2004
Acórdão nº. : 106-13.876

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:

- da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN;
- da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida *inter partes* em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária (CSRF/01-03.239).

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. ILL - Cabe ao interessado demonstrar nos autos que os lucros apurados no ano – base de 1989 e ano – calendário de 1992, não foram distribuídos para os acionistas por ocasião do encerramento da empresa. A ausência de provas nesse sentido impede a restituição dos valores recolhidos como Imposto sobre o Lucro líquido.

Preliminar rejeitada.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO ITAÚ S.A. (SUC. DA CIA. BANCREDIT - SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA - GRUPO ITAÚ).

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência, e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO
RELATORA

FORMALIZADO EM: **26 ABR 2004**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROMEU BUENO DE CAMARGO, LUIZ ANTONIO DE PAULA, JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro GONÇALO BONET ALLAGE.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

Recurso nº : 135.454
Recorrente : BANCO ITAÚ S.A. (SUC. DA CIA. BANCREDIT - SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA - GRUPO ITAÚ)

RELATÓRIO

Tratam os autos de pedido de restituição, feito pela empresa em epígrafe, de valores recolhidos pela CIA. BANCREDIT – SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES – GRUPO ITAÚ, a título de Imposto de Renda na Fonte sobre Lucro Líquido (ILL), correspondente ao ano - base de 1989 e ano - calendário de 1992 (DARFs às fls. 2/5 e 20).

O pedido da contribuinte foi, preliminarmente, apreciado e indeferido pelo chefe da Divisão de Tributação da Delegacia Especial das Instituições Financeiras em São Paulo (fls. 41/42).

Cientificada dessa decisão, a procuradora da contribuinte (doc. de fl.52/55) apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 88/92, instruída pelos documentos anexados às fls.36/40.

A autoridade de primeira instância, em decisão de fls.63/69, manteve o indeferimento de seu pedido sob os fundamentos resumidos na seguinte ementa:

*Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
Exercício: 1990 1993.*

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.

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Dessa decisão a contribuinte tomou ciência (AR de fl.72) e seu procurador protocolou o recurso de fls. 73, onde, após transcrever jurisprudência administrativa e judiciária solicita que o seu pedido de restituição seja considerado tempestivo.

Quanto ao mérito, argumenta, em resumo:

- Com fundamento no art. 166 do CTN, o delegado de julgamento indeferiu a restituição, entendendo que não caberia à recorrente a autoria do pedido, pois, supostamente, não teria assumido o encargo financeiro desse tributo, já que não juntou comprovação dessa assunção.
- Essa afirmativa, entretanto, não pode ser seguida, pois o lucro líquido, fato gerador do imposto requerido, não foi distribuído aos acionistas e, nesse modo, não se trata de tributo alcançado pelo disposto no art. 166 do CTN.
- Anteriormente a inconstitucionalidade do ILL declarada pelo Supremo Tribunal Federal, os lucros apurados pelas pessoas jurídicas, no encerramento do período – base, estavam sujeito á tributação, até 1993, independentemente de sua efetiva distribuição.
- Assim, mesmo que os lucros permanecessem em poder da empresa para provável capitalização ou reserva de lucros, havia a obrigatoriedade de retenção do ILL.
- Ao contrario do entendimento do delegado de julgamento, o imposto não foi suportado financeiramente pelo acionista, mas sim pela recorrente que não procedeu à distribuição desses lucros e, portanto, assumiu o encargo financeiro no pagamento do tributo.
- A restituição do indébito, com fundamento no princípio que proíbe o enriquecimento ilícito, é a devolução de valor indevido ao fisco a título




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

de tributo. Assim aquele que recolheu valor indevido a título tem direito à repetição.

Conclui, transcrevendo as ementas dos Acórdãos números 107-05256 do Primeiro Conselho de Contribuintes e do STJ.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

V O T O

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

O Imposto de Renda na Fonte Sobre o Lucro Líquido, criado pelo art. 35 da Lei nº 7.713/88 incidiu sobre os lucros apurados em períodos base encerrado entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1992.

O Diário Oficial da União de 19/11/96 publicou a resolução nº 82 do Senado Federal dispondo em seu artigo 1º que é suspensa a execução do artigo 35 da Lei nº 7.713/88, no que diz respeito a expressão o acionista nele contida.

Em 24/07/97, foi editada a Instrução Normativa nº 63, DOU de 25/7/97, que no seu artigo 1º assim preceitua:

Art. 1º Fica vedada a constituição de créditos da Fazenda Nacional, relativamente ao imposto de renda na fonte sobre o lucro líquido, de que trata o art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em relação às sociedades por ações.

Parágrafo único: O disposto neste artigo se aplica as demais sociedades nos casos que o contrato social, na data do encerramento do período base de apuração, não previa a disponibilidade, econômica ou jurídica, imediata ao sócio cotista, do lucro líquido apurado.(grifei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

No caso em pauta, a recorrente solicita o reconhecimento do direito creditório, pertinente ao ILL apurados nos períodos encerrados em **31/12/89 e 31/12/92**.

I. Preliminar de decadência do direito de pedir restituição ou compensação dos valores recolhidos como ILL.

A matéria é por demais conhecida pelos membros dessa Câmara, e já foi examinada pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na Sessão de 19/3/2001, que pelo Acórdão nº CSRF/01-03.239, acompanharam o voto do Conselheiro Relator Wilfrido Augusto Marques, cujos argumentos transcrevo a seguir:

O litígio versa sobre o início do prazo decadencial para a formalização de pedido de restituição. Trata-se de tema que ainda hoje oferece inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudências, 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 declarado inconstitucional pelo STF.

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”

7




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

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 às hipóteses em que se faz necessária a restituição do tributo pago em função de declaração de inconstitucionalidade da Lei, 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 detenção, 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

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 tal Lei considerada inconstitucional, 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. Repita-se, se nas relações particulares o que foi pago indevidamente deve ser restituído, mais razão há para que o Estado, que age em benefício da coletividade, o faça, demonstrando que não lhe interessa a expropriação, mas apenas o interesse público.

Se não há causa para o pagamento, se o contribuinte recolheu aos cofres públicos tributo instituído por Lei declarada inconstitucional, 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. (...)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

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 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. Outrossim, pressuposto da ordem social estável, constituída através do Estado Democrático de Direito, é o de que todos possam sentir-se garantidos e resguardados, sendo esta a finalidade da criação do Estado.

Corolário do Estado de Direito, portanto, é o direito de segurança jurídica quanto aos atos praticados pelo Estado. Assim, o contribuinte tem a garantia de que somente pagará tributos realmente devidos segundo a prescrição legal e constitucional. Em consequência desta garantia é que a ninguém é dado deixar de pagar tributo pelo simples entendimento de que este é inconstitucional. Presume-se que as leis validamente editadas pelo Poder Legislativo estejam sempre de acordo com a Lei Magna do país e exigir-se posicionamento diverso é contrariar fundamentalmente a própria regra de aplicabilidade das normas legais. É pretender que uma lei vigente não seja aplicável a casos concretos e individuais segundo o alvedrio do cidadão.

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, uma vez que ante a morosidade do Poder Judiciário certamente a declaração de inconstitucionalidade não virá até o término desse prazo.

Foi por esta razão que a doutrina e a jurisprudência se ocuparam da tarefa de suprir a lacuna legal do CTN. Assim sendo, Alberto Xavier, em sua monumental obra Do lançamento – Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário (Ed. Forense, 2ª ed., 1997, pgs. 96/97), a propósito do prazo para o pedido de restituição em caso de tributo declarado inconstitucional, preleciona:

"Devemos, no entanto, deixar aqui consignada a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra de sua vigência foram pagamentos "devidos". O caráter "indevido" dos pagamentos efetuados só foi revelado "a posteriori", com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter reconhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia "erga omnes" não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infra constitucional, mas a própria Constituição, posto tratar de consequência lógica e da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade".

Não divergindo sobre o tema, José Artur Lima Gonçalves e Marcio Severo Marques, trouxeram à baila novas e importantes considerações:

"Verifica-se que o prazo de cinco anos previsto pelo transcrito artigo 168 do CTN disciplina apenas as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do próprio Código.

Aos casos de restituição de indébito resultante de exação inconstitucional, portanto, não se aplicam as disposições do CTN, razão porque a doutrina mais moderna e a jurisprudência mais recente têm-se inclinado no sentido de reconhecer o prazo de decadência – para essas hipóteses – como sendo de cinco anos, contados da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, da lei que ensejou o pagamento indevido objeto da restituição. E o mesmo raciocínio tem sido aplicado às hipóteses de compensação, cujo prazo de decadência também não foi disciplinado pela legislação complementar.

È que antes do reconhecimento jurisdicional da inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, o contribuinte que de boa-fé tenha optado por não impugnar judicialmente a exação (inclusive por conservadorismo e cautela), sujeitando-se à lei presumidamente válida (até o reconhecimento dessa inconstitucionalidade), poderia estar sendo mais onerado do que aquele que ingressou em juízo em momento anterior ao da declaração de inconstitucionalidade daquela lei pelo STF." (Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário, obra

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

coletiva, coordenador Hugo de Brito Machado, co-edição Dialética e ICET – Instituto Cearense de Direito Tributário, págs. 220/222)

Outra não é a opinião de Ives Gandra da Silva Martins, que acrescenta, ainda, que não se trata de simples restituição do pagamento indevido, mas de recomposição dos danos causados pelo ato legislativo inválido :

"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)

Com efeito, é inconstitucional, por ofensa ao Estado Democrático de Direito (art. 1º da CF) e ao princípio da legalidade (art. 5º, inciso II, da CF), permitir que leis inconstitucionais, assim reconhecidas pelo STF, produzam algum tipo de efeito em algum momento do tempo. Norma inconstitucional é nula, consoante lição de Gilmar Ferreira Mendes, in Direito Fundamentais e Controle de Constitucionalidade, pág. 406 e seguintes:

"O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual 'the unconstitutional statute is not law at all', significativa parcela da doutrina brasileira posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. Afirmava-se, em favor dessa tese, que o reconhecimento de qualquer efeito a uma lei inconstitucional importaria na suspensão provisória ou parcial da Constituição.

(...)

A lei declarada inconstitucional é considerada independentemente de qualquer outro ato, "nula ipso jure" e "ex tunc".

(...)

Consoante essa orientação, admite-se que todos os atos praticados com base na lei inconstitucional estão igualmente eivados de ilicitude."

Neste sentido, já decidiu o STF, conforme ementa proferida nas ADI 1434-0, Relator Ministro Celso de Mello:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

"(..) A declaração de inconstitucionalidade, no entanto, que se reveste de caráter definitivo, sempre retroage ao momento em que surgiu, no sistema de direito positivo, o ato estatal atingido pelo pronunciamento judicial (nulidade ab initio). É que atos inconstitucionais são nulos e desprovidos de qualquer carga de eficácia jurídica". (RTJ 146/161)

Outro não 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".

Veja-se que não se pretende que não seja estabelecido 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 a ação somente é exercitável a partir do momento em que a exação é reconhecida como indevida. Assim sendo, existem três hipóteses para a contagem do prazo decadencial, quais sejam:

- a) no caso de tributo reconhecido inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em Ação Direta de Inconstitucionalidade - o prazo decadencial deve ser contado a partir da publicação do acórdão;*
- b) tributo reconhecido inconstitucional em decisão inter partes, ou seja, em controle difuso - o prazo somente começa a contar a partir da*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

publicação de Resolução pelo Senado Federal conferindo efeito erga omnes a tal decisão;

c) exação tributária reconhecida como indevida pela própria Administração Tributária - o prazo para restituição começa a fluir a partir da publicação de tal ato.

Diante da lacuna legal há que se interpretar a situação fática de acordo com a intenção do legislador. Veja-se que 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 constitucionalidade da Lei que instituiu o tributo, ou seja, situação conflituosa quanto ao imposto recolhido, certamente somente a partir do momento em que tal decisão tem efeito "erga omnes", nascerá o direito do contribuinte de receber o que foi pago a maior.

A situação, 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 de acórdão proferido em ADIN; seja por meio de edição de Resolução pelo Senado Federal dando efeito erga omnes a decisão proferida em controle difuso; ou por ato administrativo que reconheça o caráter indevido da cobrança, dispensando-a.

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.

Neste sentido também os acórdãos 106-11.221, 106-11.261, 202-10.882 e tantos outros.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

Assim também já se pronunciou a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça ao julgar os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 43.995/RS, conforme atesta o trecho abaixo extraído do voto do Ilustre Ministro Relator César Asfor Rocha:

"Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção"

O posicionamento acima transcrito vem sendo reproduzido em inúmeros acórdãos. Tanto isso é verdade que os Ministros do STJ, em despachos monocráticos proferidos com fulcro nos artigos 120, § único, c.c. 557, do Código de Processo Civil, na redação da Lei nº 9.756/98, que pressupõe a existência de jurisprudência remansa sobre o tema, vem negando seguimento a recursos da União, como se vê da decisão abaixo:

"A jurisprudência desta Corte de Justiça uniformizou-se no sentido de que o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito correspondente à contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de pró-labore só começa a fluir da data das decisões do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.102-2-DF e no Recurso Extraordinário nº 166.722-9-RS, que declararam a inconstitucionalidade da expressão "autônomos, administradores e avulsos". Precedentes jurisprudenciais: Resps nºs 202.176-PR e 205-232-SP."(RESP 22.090-RS, Relator Ministro Garcia Vieira)

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,

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

razão porque os pedidos seriam sempre indeferidos, determinando-se ao contribuinte socorrer-se perante o Poder Judiciário. O enriquecimento do Estado é ilícito porque é feito às custas de lei inconstitucional e do empobrecimento dos cidadãos a quem representa, em flagrante contrariedade às normas constitucionais e à sua própria finalidade.

Como bem salientado nas transcrições doutrinárias acima, tendo a Constituição consagrado o efeito "erga omnes" da declaração de inconstitucionalidade, a lacuna do CTN deve ser preenchida, sob pena de fazer-se letra morta à disposição suprema.

Com a devida vênia, adoto esses fundamentos para também concluir que o prazo de decadência ao direito de pleitear a restituição do valor indevidamente pago a título de tributo reconhecido inconstitucional em decisão inter partes, ou seja, em controle difuso - o prazo somente começa a contar a partir da publicação de Resolução pelo Senado Federal conferindo efeito *erga omnes* a tal decisão.

Como o pedido de fls. 1 foi protocolado em 2/9/1998, dentro do prazo de cinco anos, contado de 19/11/96 data da publicação da Resolução do Senado nº 82/96, afasto os efeitos da decadência do direito de pedir restituição.

II. Mérito.

O presente processo teve origem com o pedido de fls.1, dessa forma cabia ao representante legal da empresa a devida instrução dos autos.

Todo o lucro existente no encerramento do ano-calendário está sujeito a distribuição. Se foi distribuído o imposto é considerado devido, e o direito de compensação ou restituição é do beneficiário dos rendimentos e não da fonte pagadora.

O ônus da prova é de quem alega. O procurador da recorrente alega que os lucros apurados ano – base de 1989 e ano – calendário de 1992 não foram



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 16327.000242/98-56
Acórdão nº : 106-13.876

distribuídos, mas deixou de trazer aos autos documentação hábil e idônea no sentido que comprovar o alegado.

As cópias das declarações juntadas às fls. 6/31 demonstram que nos períodos mencionados existiam lucros acumulados, mas não provam que, no momento da extinção da pessoa jurídica CIA. BANCREDIT – SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA – GRUPO ITAÚ, os lucros, que serviram de base de cálculo do imposto sobre o lucro líquido, ainda estavam nessa situação.

Isso posto, VOTO por afastar os efeitos de decadência do direito de pedir a restituição, para no mérito negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 18 de março de 2004.


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO