



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 20 / 05 / 2004  
COB  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.015208/99-65  
Recurso nº : 123.610  
Acórdão nº : 202-15.038

Recorrente : CENTRO DE ATENDIMENTO MÉDICO INFANTIL LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

**NORMAS PROCESSUAIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO DECADENCIAL.** O termo inicial de contagem da decadência/prescrição para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados, mas com o da resolução do Senado da República que suspendeu do ordenamento jurídico a lei declarada inconstitucional.

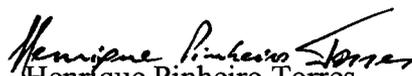
**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.** Não havendo análise do pedido, anula-se a decisão de primeira instância, devendo outra ser proferida em homenagem ao duplo grau de jurisdição.

**Processo ao qual se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**CENTRO DE ATENDIMENTO MÉDICO INFANTIL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo, a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

  
Nayra Bastos Manatta  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.  
cl/opr



Processo nº : 11080.015208/99-65  
Recurso nº : 123.610  
Acórdão nº : 202-15.038

Recorrente : CENTRO DE ATENDIMENTO MÉDICO INFANTIL LTDA.

## RELATÓRIO

Adoto o relatório da Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que a seguir transcrevo:

*“Trata o presente processo do pedido de restituição cumulado com pedido de compensação (fls. 01/03) apresentado em 04.10.1999, dos valores de PIS dos períodos de apuração de dezembro de 1989 a fevereiro de 1992, constantes dos DARF’s de fls. 08/21, com débitos diversos – próprios e de terceiros, conforme demonstrativo de fls. 22/23. Às fls. 24/29, apresenta cópias de elementos de suas Declarações de IRPJ dos exercícios de 1991 a 1993.*

*Analisado o pedido pela DRF em Porto Alegre, fls. 30/35, foi o mesmo indeferido por falta de comprovação do alegado e por ter ocorrido a decadência do direito de pleitear restituição ante o tempo decorrido entre os pagamentos e a apresentação do pedido.*

*Tempestivamente a interessada apresenta sua inconformidade (fls. 40/44), explicando que o motivo de seu pedido baseia-se no fato de ser contribuinte do PIS na modalidade PIS-Repique, de acordo com os termos da Lei Complementar nº 07, de 1970, ante a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Assim, os valores pagos no período abrangido pelo pedido de restituição/compensação (dezembro de 1989 a fevereiro de 1992) foi indevidamente pago.*

*Argumenta que o PIS, por tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação teria o prazo de 5 (cinco) anos para a homologação, somados aos 5 (cinco) anos de prazo para pedir a restituição, de acordo com o previsto pelo Código Tributário Nacional no seu artigo 150, §4º, e artigo 168, inciso I). No caso de legislação declarada inconstitucional, o prazo para o pedido de restituição começaria a contar a partir da data do ato que decidiu pela inconstitucionalidade, no caso, seria a partir de 9 de outubro de 1995 (Resolução nº 49, do Senado Federal). Pleiteia a restituição conforme os Demonstrativos de fls. 45/46. ”*

A autoridade julgadora de primeira instância manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/POA nº 2.151, de 14/03/2003, fls. 59/63, indeferindo a solicitação, para considerar extinto o direito à restituição relativo aos pagamentos efetuados. A decisão foi ementada nos seguintes termos:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

**Processo n<sup>o</sup> : 11080.015208/99-65**  
**Recurso n<sup>o</sup> : 123.610**  
**Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.038**

*Período de apuração: 01/12/1989 a 29/02/1992*

*Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. O direito de pleitear a restituição ou a compensação de valores pagos a maior/indevidamente, extingue-se em 5 anos, contados a partir da data de efetivação do suposto indébito, posição corroborada pelos PGFN/CAT 678/99 e PGFN/CAT 1538/99.*

*Solicitação Indeferida”.*

A contribuinte tomou ciência do teor do referido Acórdão em 11/04/2003, fl. 65, e, inconformada com o julgamento proferido interpôs, em 08/05/2003, recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes, fls. 66/73, no qual reitera suas razões apresentadas na inicial.

É o relatório. 



Processo nº : 11080.015208/99-65  
Recurso nº : 123.610  
Acórdão nº : 202-15.038

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central da presente lide cinge-se ao pleito de que seja acolhido o pedido de restituição/compensação de créditos que a recorrente alega ser possuidora junto à Fazenda Pública, por ter efetuado recolhimentos a título de Contribuição para o PIS, em valores superiores ao devido. Todavia, antes de adentra-se no mérito da pretensão da recorrente, primeiro há de analisar-se a controvérsia sobre a decadência do direito por ela pleiteado. É de bom alvitre esclarecer que, muito embora existam divergências doutrinárias quanto à natureza do prazo para repetição do indébito - se decadencial ou prescricional - para o deslinde da matéria em apreço, esse questionamento não apresenta qualquer relevância, razão pela qual não será aqui abordado.

A autoridade singular indeferiu o pleito da recorrente por considerar caduco o direito pretendido, vez que, o pedido de repetição do indébito fora feito após transcorridos cinco anos da extinção do crédito pelo pagamento.

A propósito, essa questão da decadência foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.520, consubstanciado no Acórdão nº 203-07.487, no qual baseio-me para retirar as razões acerca da contagem de prazo decadencial em situações jurídicas conflituosas:

*“A apreciação que se pretende nesta assentada diz respeito ao prazo prescricional de 05 (cinco) anos para o exercício do direito de pleitear a restituição de débitos tributários, previsto no artigo 165 do Código Tributário Nacional – CTN, que fundamentou o indeferimento do pleito pela autoridade julgadora monocrática.*

*A propósito, entendo que o prazo contido no citado dispositivo do CTN não se aplica ao presente caso, primeiro porque, no momento do recolhimento, a legislação então vigente e a própria Administração Tributária que, de forma correta, diga-se de passagem, porquanto em obediência a determinação legal em pleno vigor, não permitia outra alternativa para que a recorrente visse cumprida sua obrigação de pagar e, segundo, porque, em nome da segurança jurídica, não se pode admitir a hipótese de que a contagem de prazo prescricional, para o exercício de um direito, tenha início antes da data de sua aquisição, o qual somente foi personificado, de forma efetiva, mediante a edição da Resolução do Senado Federal nº 49/95.*



Processo nº : 11080.015208/99-65  
Recurso nº : 123.610  
Acórdão nº : 202-15.038

*Somente a partir da edição da referida Resolução do Senado é que restou pacificado o entendimento de que a cobrança da Contribuição para o PIS deveria limitar-se aos parâmetros da Lei Complementar nº 07/70, sem os efeitos dos decretos-leis declarados inconstitucionais.*

*A jurisprudência emanada dos Conselhos de Contribuintes caminha nessa direção, conforme se pode verificar, por exemplo, do julgado cujos excertos, com a devida vênia, passo a transcrever, constantes do Acórdão n.º 108-05.791, Sessão de 13/07/99, da lavra do i. Conselheiro Dr. José Antonio Minatel, que adoto como razões de decidir:*

#### EMENTA

*“RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN – O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 5 (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.*

#### VOTO

*“[...]”*

*Voltando, agora, para o tema acerca do prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, à falta de disciplina em normas tributárias federais de escalão inferior, tenho como norte o comando inserto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê expressamente:*



Processo n<sup>o</sup> : 11080.015208/99-65  
Recurso n<sup>o</sup> : 123.610  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.038

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

*I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.*

*II – na hipótese do inciso III do art. 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.”*

*Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, com caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:*

*“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 parágrafo 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 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.”*

*O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário, uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que qualquer valor pago além do efetivamente devido será*



Processo n<sup>o</sup> : 11080.015208/99-65  
Recurso n<sup>o</sup> : 123.610  
Acórdão n<sup>o</sup> : 202-15.038

*sempre indevido, na linha do princípio consagrado em direito que determina que "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir", conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.*

*Longe de tipificar numerus clausus, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo que os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em situação fática não litigiosa, tanto que aferidos unilateralmente pela iniciativa do sujeito passivo, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir situação jurídica conflituosa, daí referir-se a "reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória".*

*Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja ele de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da "data da extinção do crédito tributário", para usar a linguagem do art. 168, I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em situação fática não litigiosa, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação pelo sujeito passivo.*

*O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto da solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência par pleitear a restituição ou compensação só a partir "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" (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na*

*M*



Processo nº : 11080.015208/99-65  
Recurso nº : 123.610  
Acórdão nº : 202-15.038

*hipótese de 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 da exação tributária anteriormente exigida.*

*Esse parece ser, a meu juízo, o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar (CTN). Nessa mesma linha também já se pronunciou a Suprema Corte, no julgamento do RE.º 141.331-0 em que foi relator o Ministro Francisco Resek, em julgado assim ementado:*

*“Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do depósito compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.136), surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido.”  
(Apud OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO – In “Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário” – pág. 290 – Editora Dialética – 1.999)”*

*Nessa linha de raciocínio, pode-se dizer que, no presente caso, o indébito restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, hipótese em que o pedido de restituição tem assento no inciso III do art. 165 do CTN, contando-se o prazo de prescrição a partir da data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/95, que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida.”*

Assim, com fundamento nos argumentos acima expostos, concluo não haver ocorrido a perda do direito de a recorrente pleitear a repetição do indébito, cujo pedido foi protocolizado em 04 de outubro de 1999, antes de transcorrido o prazo quinquenal contado da data da Resolução nº 49/95, do Senado da República, que retirou do mundo jurídico, os malfadados decretos-leis.

Ressalte-se que a solução do conflito tratado pelo STF não teve efeito *erga omnes* e, portanto, só produziu efeito entre as partes. Apenas com a Resolução do Senado é que foi reconhecida, para todos, a impertinência da exação tributária consubstanciada com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Desta feita, só após a publicação da Resolução nº 49/95, do Senado Federal, com efeito *erga omnes*, é que todos passaram a ter reconhecido a impertinência da exigência consubstanciada nos referidos decretos-leis. O prazo para pedido de restituição de indébitos oriundos de recolhimentos efetuados nas normas legais declaradas inconstitucionais é, pois, a data da publicação da Resolução do Senado que as retirou do

*M*



**Processo nº** : 11080.015208/99-65  
**Recurso nº** : 123.610  
**Acórdão nº** : 202-15.038

ordenamento jurídico do País, já que anteriormente apenas as partes envolvidas na situação conflituosa tratada pelo STF possuíam respaldo em mandamento jurisdicional que respaldasse pleito de restituição.

Como inicialmente enfatizado, a pedra angular do litígio posto nos autos cinge-se ao pedido de repetição de indébito referente à Contribuição para o PIS que a recorrente alega ter recolhido a maior. Na decisão de primeira instância, o julgador conheceu da manifestação de inconformidade apresentada pela interessada e a julgou improcedente, sob o argumento de decadência do direito de repetição dos indébitos pleiteados, sem manifestar-se sobre o mérito da questão. Em homenagem ao duplo grau de jurisdição, é defesa a apreciação, pelo julgador de segunda instância, de matéria não enfrentada pela autoridade julgadora *a quo*, pois reverteria o devido processo legal, com a transferência para a fase recursal da instauração do litígio, suprimindo uma instância.

Na espécie, a manifestação do julgador de primeira instância acerca do mérito do litígio faz-se por demais importante, pois será feita a aferição do eventual direito à restituição/compensação pedida.

Diante do exposto, voto no sentido de anular-se o processo a partir da decisão recorrida, inclusive, para que outra seja proferida, apreciando, desta feita, as razões de mérito trazidas pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
NAYRA BASTOS MANATTA