



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial de  
de 17 / 10 / 2003  
Rubrica

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

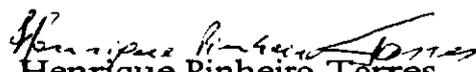
Recorrente : TAM LINHAS AÉREAS S/A (atual denominação de TAM - TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A)  
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

**PIS – REPETIÇÃO DE INDÉBITO - PRAZO DECADENCIAL – O prazo de decadência/prescrição para requerer-se restituição/compensação de valores referentes a indêbitos exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa que afastou do ordenamento pátrio lei inconstitucional começa a fluir na data de publicação da resolução do Senado da República que suspendeu o dispositivo inquinado de inconstitucionalidade e exaure-se, impreterivelmente, após o transcurso do prazo quinquenal. Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TAM LINHAS AÉREAS S/A (atual denominação de TAM – TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A).**

**ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente e Relator

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, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

Recorrente : **TAM LINHAS AÉREAS S/A (atual denominação de TAM – TRANSPORTES AÉREOS MERIDIONAIS S/A)**

## RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela, transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, fl. 131:

*“Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores recolhidos a título de PIS, referente ao período de apuração de 01/10/1988 a 31/12/1995, fundamentados nos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1.988, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.*

*2. Mediante o Despacho Decisório de fls. 84/88, a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu a restituição pretendida, concluindo com base no Ato Declaratório nº 96/1999 e no Parecer PGFN/CAT/Nº 1538/1999, que o prazo para requerer a restituição é de cinco anos, contados a partir da extinção do crédito tributário, inclusive para as hipóteses nas quais o pagamento foi efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Destarte, tendo em vista que o presente pedido foi protocolizado em 24/04/2001, e que o último recolhimento indevido foi em 31/01/1996, o prazo para pleitear a restituição/compensação já se havia esgotado.*

*3. Inconformado com o Despacho Decisório, do qual foi devidamente cientificado em 19/04/2002, o contribuinte protocolizou a manifestação de inconformidade de fls. 101/112, na qual deduz, em síntese, as alegações a seguir discriminadas:*

*3.1 A decisão está em total desconformidade com a jurisprudência predominante nos Tribunais Judiciais e Administrativos, principalmente na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes.*

*3.2 O pedido de restituição/compensação refere-se a valores recolhidos a maior que o devido em razão de declaração incidental de inconstitucionalidade de normas legais que visaram a produzir alterações na legislação que regia a referida contribuição, qual seja, a Lei Complementar nº 7/1970. A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal foi prontamente acatada pelo Congresso Nacional, que publicou a Resolução do Senado nº 49/1995, destinada a expungir do ordenamento jurídico os indigitados Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, considerados inconstitucionais.*

//



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

*3.3 Em se tratando de norma considerada inconstitucional e, portanto, excluída do ordenamento jurídico, os seus efeitos não podem ser regulados pelo Código Tributário Nacional, e sim por disposições que vêm sendo construídas a partir de decisões proferidas pelos nossos Tribunais Judiciais e Administrativos.*

*3.4 Sendo um tributo cujo recolhimento está sujeito à homologação, aplica-se o entendimento jurisprudencial de que o prazo prescricional para repetir o que indevidamente se pagou é de cinco anos após o prazo estabelecido para a homologação do lançamento, que também é de cinco anos. Nesta hipótese, o prazo prescricional ainda não teria se escoado, uma vez que a extinção do crédito tributário se daria no momento da homologação, fluindo a partir daí o prazo prescricional de cinco anos.*

*4. Requer a reforma da decisão que indeferiu o seu pleito, cancelando o procedimento administrativo adotado pela DRF e legitimando os pedidos de Restituição/Compensação constantes do presente processo."*

Em 17 de setembro de 2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP manifestou-se por meio do Acórdão nº 01.506, fl. 129, que foi assim ementado:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Periodo de apuração: 01/10/1988 a 31/12/1995*

*Ementa: REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO.*

*O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de opagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário, assim considerada a data do pagamento do tributo.*

*Solicitação Indeferida".*

Em 24/01/2003, a recorrente foi cientificada da decisão acima mencionada, verso da fl. 136.

Não conformada com a Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a recorrente, por meio de seu Representante Legal, recorreu em 05/02/2003 a este Conselho, fls. 137/148, reafirmando as solicitações e argumentos trazidos na peça impugnatória.

É o relatório.



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

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

Como relatado, trata-se de pedido de restituição e compensação dos valores recolhidos a título de PIS, relativos aos períodos compreendidos entre 01/10/1988 e 31/12/1995, que a reclamante entende haver pago a maior, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Por meio do Acórdão DRJ/SPOI nº 01.506/2002, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal em São Paulo - SP indeferiu o pleito da interessada sob a alegação de que teria havido o decurso do prazo quinquenal de prescrição referente ao direito de repetir, já que este havia começado a fluir a partir da extinção do crédito tributário pelo pagamento, e o pedido de restituição somente fora formulado em 24/04/2001. Portanto, transcorridos mais de cinco anos da extinção do crédito tributário a repetir.

Por seu turno, a contribuinte alega em seu apelo voluntário que o direito de repetir, no caso de autolançamento, ocorre após o decurso de 05 anos contados da data da homologação do pagamento, ou, ainda, da data em que a repartição fiscal reconheceu, de modo expresso, ser indevida a parcela do recolhimento da contribuição, com base nos malsinados diplomas legais, *in casu*, em 08/04/1997, data da publicação da Instrução Normativa SRF nº 31, que reconheceu o indébito.

Havendo questionamento sobre decadência, o que, em se confirmando, tem-se por prejudicada a análise do direito à restituição pleiteada, faz-se então necessário examinar, preliminarmente, dita questão.

O direito a repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito, esse também tem prazo para ser exercido, *in casu*, 05 anos contados nos termos do artigo 168 do CTN, da seguinte forma:

I. da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:

- a) de 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;
- b) de 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;

II. 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 nas hipóteses: //



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Como visto, duas são as datas que servem de marco inicial para contagem do prazo extintivo do direito de repetir o indébito, a de extinção do crédito tributário e a do trânsito em julgado de decisão administrativa ou judicial. Acontece, porém, que o caso ora em discussão não se enquadra perfeitamente em nenhuma das hipóteses acima aludida, fazendo-se necessário ajustar o termo *a quo* da contagem do prazo extintivo do direito a repetir o indébito de tal sorte que o marco inicial venha a coincidir com o momento em que se exteriorizou para o sujeito passivo esse direito, *in casu*, a data de publicação da Resolução 49 do Senado da República, 10 de outubro de 1995. Esse entendimento, encontra-se apascentado tanto no Segundo Conselho de Contribuintes quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como exemplo, transcreve-se excerto do voto proferido pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.520, consubstanciado no Acórdão nº 203-07.487:

*“o 1º 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.*

*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 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem, em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito*

<sup>1</sup> Esse prazo, a que alude o Conselheiro, deve ser entendido como o termo inicial da contagem dos cinco anos extintivo do direito de repetir o indébito.



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

*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:*

*‘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: //*



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

*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 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*



Processo nº : 11610.001281/2001-45  
Recurso nº : 123.179  
Acórdão nº : 202-14.798

*de decadência para 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 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 nº 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."*

Em assim sendo, para os pagamentos indevidos efetuados até 10 de outubro de 1995, parece-me que o entendimento mais consentâneo com o bom direito é de considerar como termo inicial da contagem do prazo extintivo, a que alude o *caput* do artigo 168 do CTN, 10 de outubro de 1995, a data da publicação da citada Resolução nº 49 do Senado Federal que suspendeu a execução dos malsinados decretos-leis. Por conseguinte, o direito a repetir o indébito surgido com o expurgo do ordenamento pátrio desses diplomas legais. Para não perecer desse direito, o seu titular deveria havê-lo suscitado até o fim do dia 10 de outubro de 2.000, momento exato em que se exauriu o prazo decadencial. Não tendo a reclamante até essa data protocolado o seu pedido de restituição/compensação, é de considerar-se que, quando o fez, em 24 de abril de 2.001, já não mais podia fazê-lo, pois o direito já se encontrava caduco.

De outro lado, ao contrário do que pretende a reclamante, a contagem do prazo de decadência para repetir se inicia a partir do reconhecimento formal do indébito pela Administração tão-somente nos casos em que a inconstitucionalidade da lei instituidora ou



**Processo nº :** 11610.001281/2001-45  
**Recurso nº :** 123.179  
**Acórdão nº :** 202-14.798

modificadora do tributo ou contribuição houver sido declarada em controle difuso e o Senado Federal não tenha editado a pertinente resolução para suspender a execução do viciado ato normativo. Pois, nesta hipótese, não havendo a resolução, o direito daqueles que não o pleitearam no Judiciário, somente tornou-se exigível, administrativamente, a partir de seu reconhecimento formal pela Administração Fazendária. Nos casos em que a resolução foi editada, o sujeito passivo, desde a publicação desta, já podia exercer o direito à repetição do indébito, pois os efeitos da declaração de inconstitucionalidade daqueles atos normativos passaram a ser *erga omnes*. Por conseguinte, é daí que passou a fluir o prazo extintivo da restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente.

Quanto à jurisprudência trazida à colação pela reclamante de que o termo *a quo* da decadência começaria a fluir após a homologação do lançamento (05 anos para homologar e mais 05 para decair), é de reconhecer-se que inicialmente foi a prevalente no Superior Tribunal de Justiça e, também, neste Colegiado. Todavia, de há muito o entendimento deste Conselho, seguindo a nova tendência do STJ, modificou-se e passou-se a adotar a tese de que o termo inicial da decadência, nos casos em que o indébito restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, é a 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), ou ainda na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema jurídico norma declarada inconstitucional, como é o caso ora em discussão.

Por derradeiro, deve-se esclarecer que a Lei nº 8.212/1991, ao fixar o prazo decadencial de dez anos para as contribuições, o fez, tão-somente, no que pertine à constituição do crédito tributário devido, em nada alterando o prazo quinquenal de repetição previsto no CTN.

Registre-se, por oportuno, que os pagamentos indevidos efetuados <sup>2</sup>após a resolução do Senado, voltaram a obedecer a regra geral do CTN no que tange ao termo inicial do prazo decadencial para repetição, *in casu*, a data de extinção do crédito tributário pelo pagamento. Assim, como o pagamento referente ao mês de outubro foi efetuado em 14/12/1995, o de novembro foi quitado em 28/12/1995 e o de dezembro tem como data de pagamento o dia 31 de janeiro de 1996, o direito de a reclamante repetir o indébito a eles referentes decaiu respectivamente em 14 de dezembro de 2.000; 28 de dezembro de 2.000; e 31 de janeiro de 2.001. Como o pedido só foi protocolado em 24 de abril desse ano, já não mais podia fazê-lo, pois o direito já se encontrava caduco.

Cabe deixar registrado que a partir de outubro de 1995, a contribuinte não mais poderia ter recolhido essa contribuição com base nos malsinados decretos-leis, pois a execução deles foi suspensa pela Resolução nº 49 do Senado Federal. Todavia, o pedido da reclamante, calçado no demonstrativo de fls. 12 a 16, dá conta que o pagamento indevido decorreu da aplicação desses atos normativos. Se os recolhimentos a maior houvessem decorrido da utilização da Medida Provisória nº 1.212/1995 e suas reedições, o termo inicial da decadência do indébito referente ao último trimestre de 1995 começaria a fluir tão-somente a partir de 16/08/1999, data em que foi publicado o resultado do Julgamento da Ação Direta de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

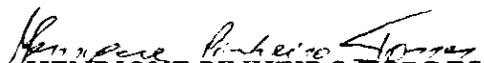
2º CC-MF  
Fl.

**Processo nº : 11610.001281/2001-45**  
**Recurso nº : 123.179**  
**Acórdão nº : 202-14.798**

Inconstitucionalidade onde o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/1998 que mandava retroagir a outubro de 1995, as alterações na sistemática de apuração do PIS trazida pela MP acima mencionada, mas como a contribuinte, mesmo após a publicação da citada resolução, teria continuado a recolher a contribuição com base nos decretos-leis inquinados de inconstitucionalidade, o prazo para repetir eventuais indébitos é contado a partir da extinção do crédito tributário.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 14 de maio de 2003

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES