



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>13710.001620/00-84</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.088 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de outubro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	BIOLAB FARMA GENERICOS LTDA

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/1988 a 30/09/1995

CONTRIBUIÇÃO AO PIS. DECRETOS-LEIS N.º 2.445/88 E 2.449/88. INCONSTITUCIONALIDADE. PRAZO PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. RESOLUÇÃO N° 49 DO SENADO FEDERAL.

O prazo para o sujeito passivo formular pedidos de restituição e de compensação de créditos de PIS decorrentes da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.º 2.445/88 e 2.449/88, deve ser contado a partir da data da Resolução n° 49 do Senado Federal, publicada no Diário Oficial, em 10/10/95. Inaplicabilidade do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario indicou suspeição, e não participou do julgamento, tendo sido substituída pela Conselheira Cynthia Helena de Campos.

Sala de Sessões, em 9 de outubro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Cynthia Helena de Campos (Suplente Convocada), Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do **Acórdão nº 204-02.036**, de 05/12/2006, que, por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao Recurso Voluntário da Contribuinte, cuja ementa se transcreve a seguir:

CONTRIBUIÇÃO AO PIS- SEMESTRALIDADE - PRAZO PARA RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. RESOLUÇÃO N° 49 DO SENADO FEDERAL.

O prazo para o sujeito passivo formular pedidos de restituição e de compensação de créditos de PIS decorrentes da aplicação da base de cálculo prevista no art. 6º, parágrafo único, da LC n° 7/70, é de 5 (cinco) anos, contados da Resolução n° 49 do Senado Federal, publicada no Diário Oficial, em 10/10/95. Inaplicabilidade do art. 3º da Lei Complementar n° 118/2005.

PIS. BASE DE CÁLCULO. NORMA DO §1º DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 7/70.

Segundo pacífica jurisprudência administrativa deste Conselho de Contribuintes a base de cálculo da contribuição ao PIS calculada em conformidade com os ditames da Lei Complementar n° 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador.

SEMESTRALIDADE. QUESTÃO NÃO APRECIADA PELA INSTÂNCIA INFERIOR. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA. OBSERVÂNCIA, PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA DE INSTÂNCIA INFERIOR, DAS NORMAS EXPEDIDAS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. AD PGFN 8/06. ECONOMIA PROCESSUAL

A autoridade administrativa competente para apreciar o pedido de restituição deixou de analisar a questão da semestralidade da base de cálculo da Contribuição ao PIS em razão de ter declarado a decadência do direito. A superveniência do Ato Declaratório PGFN n° 8/06, norma aprovada pelo Ministro da Fazenda, reconhecendo que o parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar n° 07/70 trata de base de cálculo e não de prazo de recolhimento, dispensa o retorno dos autos para apreciação da questão na instância inferior, já que a instância inferior está vinculada ao entendimento da administração. A questão que não tenha sido apreciada pela instância inferior, mas que se torne incontroversa no curso do processo, por edição de norma administrativa, pode ser

apreciada pela instância superior, aplicando-se o princípio da economia processual.

#### SEMESTRALIDADE.

Conforme copiosa jurisprudência administrativa e judicial, a base de cálculo da contribuição ao PIS na sistemática da Lei Complementar nº 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, sem correção monetária.

Recurso provido em parte.

Consta do dispositivo do acórdão:

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recuso para afastar a decadência e reconhecer a semestralidade. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos (Relator), e Henrique Pinheiro Torres quanto a decadência. Designado o Conselheiro Flávio de Sá Munhoz para redigir o voto vencedor.

#### Síntese dos Autos

Tratam os autos de pedido de restituição de PIS recolhido na forma determinada pelos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.448, ambos de 1988, que foram declarados inconstitucionais pelo STF em decisões que foram objeto da Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada em 10/10/95. O pedido foi protocolado em 21/08/2000 e abrange os recolhimentos havidos entre outubro de 1988 e 13 de outubro de 1995. Em planilha elaborada pela empresa para demonstrar as diferenças entre o recolhido e o devido na forma da Lei Complementar 7/70 já está considerado o efeito da chamada semestralidade.

O pedido foi integralmente negado na DRF e na DRJ por se encontrar, no entender daqueles julgadores, decaído parcialmente e, nos períodos não decaídos, não haver excesso de recolhimentos. Quanto à decadência, atinge os pagamentos ocorridos há mais de cinco anos do protocolo do pedido, fulminando, assim, todos os pagamentos ocorridos antes de 13 de agosto de 1995. Restariam, portanto, apenas dois pagamentos, ocorridos em setembro e outubro de 1995, em relação aos quais não haveria excesso dado que aquelas instâncias não reconhecem a chamada semestralidade.

Em suas peças de defesa, a contribuinte alegou que o prazo decadencial, embora de cinco anos, conta-se a partir da data de publicação das Resolução do Senado Federal, bem como que a todos os pagamentos se aplica a semestralidade.

A 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, em 05/12/2006, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário da contribuinte.

A Fazenda Nacional apresentou Embargos de Declaração de fls. 780/787 alegando a existência de contradições e omissões no acórdão embargado, por entender não ter havido pedido, por parte do contribuinte, de utilização do critério da semestralidade para a determinação da base de cálculo da contribuição PIS, tendo a adoção de tal critério sido concedido de ofício sem que houve tal menção no acórdão.

Alegou, ainda, haver erro na ementa, haja vista ter esta consignado que a votação havia sido unânime, quando em verdade havia ocorrido por maioria.

Os Embargos foram rejeitados pelo Acórdão n.º 204-03.117 ao fundamento de não haver no acórdão embargado quaisquer das situações previstas no art. 57 do Regimento Interno do Conselho vigente à época.

Irresignada, a Fazenda Nacional apresentou o Recurso Especial de fls. 796/807.

### **Do Recurso Especial**

Alega a Fazenda Nacional haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária relativa ao **termo inicial para a contagem do prazo de que dispõe o contribuinte para pleitear a repetição do indébito relativo ao PIS recolhido com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88**, indicando como paradigma o acórdão n.º CSRF/04-00.810.

O Recurso Especial foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 819.

Em síntese, alega a Recorrente que:

- o direito de pleitear a restituição de tributo indevido, pago espontaneamente, perece com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, sendo irrelevante que o indébito tenha por fundamento a inconstitucionalidade ou simples erro;
- o *dies a quo* para a contagem do prazo para restituição de tributo pago indevidamente não se modifica pelo fato de o indébito ter-se originado de posterior declaração de inconstitucionalidade;
- o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data do pagamento do tributo indevido, conforme

inteligência dos artigos 168, caput e inciso I, 165, inciso I, e 156, inciso I, do CTN;

- para o Código Tributário Nacional, a causa do recolhimento indevido é irrelevante;
- com o advento do art. 3º da Lei Complementar n.º 118/2005, sepultou-se, definitivamente, a controvérsia sobre o tema, sendo, a partir de então, indefensável considerar como *dies a quo* outra circunstância que não o pagamento antecipado;
- o Ato Declaratório de nº 096, de 26 de novembro de 1999, editado pela Secretaria da Receita Federal, é expresso ao dispor que o direito à restituição do tributo pago indevidamente extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário;
- se o legislador infraconstitucional, a quem compete dispor sobre a matéria, não diferenciou os prazos decadenciais, em função de o pagamento ser indevido por erro na aplicação da norma imponível ou por constitucionalidade desta, ao intérprete é negado fazer tal diferença, por simples exercício de hermenêutica;
- no momento em que foi recolhido indevidamente o tributo, no outro dia o contribuinte já poderia ter buscado a guarda do Judiciário para pleitear a restituição dos valores, não tendo nem que aguardar decisão da Colenda Suprema Corte para tal fim;
- não há na lei qualquer autorização para se considerar um outro termo inicial da contagem do prazo para restituição do indébito mais favorável para o contribuinte, em detrimento do erário público.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustenta que:

- uma vez declarados inconstitucionais, por decisão proferida pelo Supremo Tribunal federal no julgamento do RE n.º 148.754, os Decretos-Lei n.º 2.445/88 e 2.449/88 tiveram a suspensão de suas execuções determinada pela Resolução n.º 49, do Senado Federal, publicada em 10 de outubro de 1995;
- além de atingir a todos, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade devem retroagir à data em que os Decretos entraram em vigor, uma vez que tais diplomas normativos já “nasceram” inconstitucionais e não “se tornaram” inconstitucionais;
- deve ser aplicado ao caso a Teoria dos 5+5;

- que o seu pedido de restituição foi protocolado em 21 de agosto de 2000, data esta anterior ao início da vigência do art. 3º da LC n.º 118/2005 (09/06/2005), garantindo-lhe a aplicação da prescrição decenal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

### ***Do Conhecimento***

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Admissibilidade de fls. 819, sendo evidente a demonstração da divergência jurisprudencial, pelo que cabe endossar a admissibilidade, nos seus termos e fundamentos.

Desta forma, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

### ***Do mérito***

Inicialmente, é fundamental destacar que a matéria trazida à análise deste Colegiado consiste na definição do *dies a quo* para a contagem do prazo prescricional para o requerimento da restituição dos pagamentos da contribuição PIS realizados sob a égide dos Decretos-Leis n.º 2.445/88 e 2.449/88 que foram declarados constitucionais por decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 148.754, e que tiveram a suspensão de suas execuções determinada pela Resolução n.º 49, do Senado Federal, publicada em 10 de outubro de 1995.

Alega a Fazenda Nacional que tal prazo deve ter sua contagem iniciada na data do pagamento indevido realizado pelo Contribuinte, independente de tal qualificação como indevido decorrer de erro atribuível ao contribuinte ou à declaração de constitucionalidade.

A Contribuinte, por seu turno, sustenta que o marco inicial do prazo decadencial deve ser estabelecido na data em que publicada a Resolução n.º 49 do Senado Federal.

Analisando a contenda, entendo que a decisão recorrida se apresenta correta, não estando a merecer reparos.

Com efeito, os pagamentos se tornaram indevidos, com efeito *erga omnes*, a partir do momento que o Supremo Tribunal Federal declarou a constitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 no julgamento do RE n.º 148.754, e a consequente publicação, pelo Senado Federal, da Resolução n.º 49/95, a qual suspendeu, com efeitos “*ex tunc*”, a aplicação de ambos os decretos.

Neste sentido são as palavras de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes em clássica obra acerca do tema:

“I – A atribuição da qualificação de “indevido” ao recolhimento tributário ocorre:

(...)

b) no caso de pronúncia de constitucionalidade proferida em sede de controle difuso de constitucionalidade (declaração *incidenter tantum*), em processo de outro contribuinte:

b.1) na data da edição de ato de caráter geral que estender a todos os interessados os efeitos da constitucionalidade declarada, reconhecendo estarem comprometidas a lei ou a exigência dela decorrente (**Resolução do Senado**, Decreto do Presidente da República etc);

(...)"<sup>1</sup> (negrito nosso)

Com efeito, o prazo para que o contribuinte venha a requerer a restituição de valores indevidamente recolhidos, tratando-se de direito decorrente de solução de situação conflituosa, somente se inicia com a declaração de constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou, no que interessa aos autos, com a publicação da Resolução do Senado Federal.

Veja-se, a propósito, as palavras de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:

“Ora, o ato ou fato que dá origem ao direito do contribuinte é o ato de caráter geral que atinge sua situação jurídica subjetiva ou o ato da entidade credora que reconhece de forma inequívoca a inexistência do direito de o Fisco receber o

<sup>1</sup> Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Ed. Dialética: 2002, pág. 77

respectivo montante (manifestação inequívoca que se dá mediante as determinações para desistência de recursos, não propositura de execuções etc.) ou ainda o trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade.”<sup>2</sup>

Não restam dúvidas quanto a serem indevidos os recolhimentos efetuados com base na sistemática prevista nos Decretos-leis a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 148.754, razão pela qual devem ser restituídos os valores recolhidos a maior, apurados pela diferença em relação ao critério de cálculo definido pela Lei Complementar nº 7/70, inclusive com a defasagem na base de cálculo a que se denominou “semestralidade”, de acordo com o disposto no seu art. 6º, parágrafo único.

No caso dos autos, o pedido de restituição foi protocolado em 21/08/2000, portanto, dentro do prazo decadencial de cinco anos, contado da publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10/10/1995, haja vista dispor o contribuinte do prazo de 5 (cinco) anos para a propositura da ação de repetição de indébito, a partir de tal ato normativo conferidor do efeito *erga omnes*, ainda que os pagamentos tenham ocorrido há mais de cinco anos da propositura da ação, haja vista a declaração de inconstitucionalidade do tributo.

A propósito, vejam-se as palavras de Marco Aurélio Greco e Helenilson Cunha Pontes:

“Com efeito, se a contagem do prazo de prescrição tiver por termo inicial a data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN), esta é a melhor forma para induzir os contribuintes a questionarem toda e qualquer exigência antes de completado o prazo de cinco anos. Ou seja, ela produz o efeito contrário à busca de segurança e estabilidade pois, *a priori*, tudo seria questionável e mais, deveria ser efetivamente questionado (por mais absurdo que pudesse parecer naquele momento), como medida de cautela para evitar o perecimento do seu direito de pleitear judicialmente a restituição.

*Em suma, contar a prescrição a partir da data do pagamento feito (inclusive pagamento antecipado nos termos do artigo 150 do CTN) é negar o valor segurança, pois elimina a presunção de constitucionalidade da lei (que tem função estabilizadora das relações sociais e jurídicas), além de provocar desconfiança no ordenamento e induzir seu descumprimento, no sentido de que os contribuintes*

<sup>2</sup> Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Ed. Dialética: 2002, pág. 73

*são levados a impugnar tudo, pois tudo precisa ser questionado para evitar a prescrição.”<sup>3</sup>* (destaques do original)

Ademais, não há que se falar em aplicação ao caso do disposto no art. 3º da LC n.º 118/2005, haja vista ter tal dispositivo consistido em inovação normativa e aplicando-se exclusivamente aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 566.621:

**DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.** Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. **A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa**, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. **Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.** (negrito nosso)

Com estes fundamentos, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, reconhecendo a data da publicação da Resolução n.º 49/95, do Senado Federal, como marco inicial do prazo para o pedido de restituição dos tributos considerados inconstitucionais.

### ***Dispositivo***

Pelo exposto, voto por conhecer e negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

---

<sup>3</sup> Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito, Ed. Dialética: 2002, pág. 75

**Alexandre Freitas Costa**