



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 15/06/2005  
*Cláudio*  
VISTO

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

Recorrente : SAMBURA HOTÉIS E TURISMO S/A  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**NORMAS PROCESSUAIS. 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 exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não relacionada com norma declarada inconstitucional, 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).

**COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91.**

A Lei Complementar nº 70/91 é constitucional, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADC nº 1-1/DF.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SAMBURA HOTÉIS E TURISMO 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 setembro de 2004

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

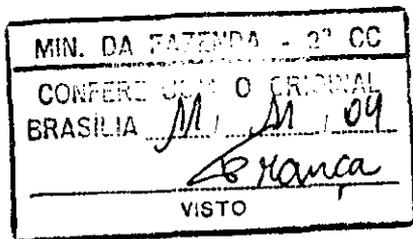
*Dalton Cesar Bordeiro de Miranda*  
Dalton Cesar Bordeiro de Miranda

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Ausente o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
C. ...
ERROS ... M M 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : **SAMBURA HOTÉIS E TURISMO S/A**

### RELATÓRIO

Em 20/12/2001, a interessada, contribuinte que explora o ramo de hotelaria com restaurante, ingressou com pedido de restituição “ ... dos valores recolhidos a título de **COFINS** ..., bem como para que se possa proceder à imediata compensação com débitos futuros a serem protocolizados oportunamente, de tributos arrecadados e administrados pela SRF ... ” (fl. 09).

O aludido pleito foi indeferido pelo Despacho Decisório de fls. 54 a 61, sob o fundamento de que somente “ ... os recolhimentos efetuados em 1997 não foram atingidos pela decadência”, assim como as alegações de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91 não tem fundamento” (fl. 61).

Inconformada, a interessada impugnou a mencionada decisão argumentando que (i) a LC nº 70/91 é inconstitucional, a partir do momento que concedeu tratamento anti-isonômico às instituições financeiras em detrimento dos demais contribuintes; (ii) a extinção do crédito tributário opera-se com a homologação do lançamento, o que resulta num prazo de 10 anos, portanto não decaídos os recolhimentos efetuados antes de 1997; e, (iii) a aplicação do artigo 138 do CTN, em face da denúncia espontânea que se afigura nos autos.

A Quinta Turma da DRJ em Campinas - SP, à unanimidade de votos, manteve o indeferimento do pedido de restituição/compensação formulado em sua integralidade, argumentando que o prazo decadencial é de 05 anos para os pedidos de restituição/compensação, a matéria de fundo estaria sendo analisada de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a denúncia espontânea reclamada é assunto que não guarda consonância com o tema discutido nestes autos.

No recurso de fls. 121/142, manifestado contra o Acórdão DRJ/CPS 3.715/2003, a interessada repisa seus argumentos de impugnação.

É o relatório.

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
COMISSÃO DE RECURSOS
BRASIL M M:04
<i>8 Marcar</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso interposto preenche os pressupostos para sua admissibilidade, daí dele se conhecer.

Com relação ao “... 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 05 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.” (fl. 77), tenho que o acórdão recorrido julgou de forma correta a matéria levada à sua análise, pois decaída a possibilidade de se restituir/compensar os valores recolhidos até dezembro de 1996.

Neste sentido, aliás, é a jurisprudência deste Colegiado:

*“Ressaltou a autoridade local, com apoio na Nota Conjunta SRRF/8ª RF – DISIT/DIFIS/DISAR, de 15/06/99, que a decisão que prolatou levou em consideração o disposto na parte final do artigo 2º da indigitada IN/SRF nº 67/98: “...poderão solicitar a restituição dos valores pagos na forma da legislação vigente”, o que, em se tratando de restituição, acarretaria a aplicação do art. 168, inciso I, do CTN, consoante orientação da aludida Nota Conjunta.*

*Por sua vez, a recorrente, alega que por força da presunção de legalidade da legislação de regência (artigo 2º da Lei nº 8.393/91 c/c Decreto nº 420/92), promoveu o recolhimento do IPI, mediante a aplicação da alíquota de 18%, e que só com a edição da IN/SRF nº 67/98, que correspondeu a um autêntico reconhecimento acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência de IPI nesses termos, é que caracterizou como indevido o recolhimento de IPI que efetuou no período de 01/01/92 a 31/12/97, surgindo, a partir de então, o direito de pleitear o indébito tributário.*

*Outra não teria sido a razão da Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, à qual compete determinar a aplicação uniforme da legislação tributária, nos termos do regimento da SRF, de expedir o Parecer COSIT nº 58/98 dispondo que “somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição”*

*Invoca, também, a recorrente, para refutar a extinção do direito a pleitear a restituição, a tese dos dez anos (5 + 5) do direito do contribuinte repetir o indébito tributário, no caso de lançamento por homologação, extraída da interpretação conjunta dos artigos 168 e 150, § 4º, do CTN, consoante a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.*

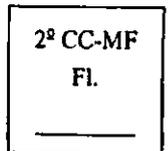
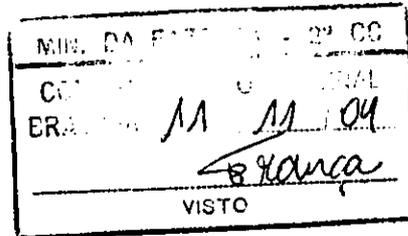
*Já a decisão recorrida, trazendo a colação o fato de a IN/SRF nº 67/98 estar na ocasião com a sua eficácia suspensa pelo Ato Declaratório Normativo nº*

*cup //*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10821.001058/2001-50  
Recurso n° : 123.995  
Acórdão n° : 202-15.768



42, de 02/06/2000, tendo em vista liminar concedida pelo Juiz Federal Substituto da 11ª Subseção Judiciária, Marília, São Paulo, 1ª Vara, nos autos da Ação Civil Pública n° 2000.61.11004241-5, considerou que apenas em função desse provimento judicial, que atingiria a todos os processos não julgados definitivamente (CTN, art. 105), o presente pleito já deveria ser indeferido, uma vez que o direito creditório inexistiria, porquanto estaria a instância administrativa impedida de reconhecê-lo por força da aludida liminar.

Ademais invoca o entendimento estabelecido no Ato Declaratório SRF n° 96, de 26/11/99, com fulcro no Parecer PGFN/CAT n° 1.538/99:

I – 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 o pagamento 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 – arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II – (...)

Quanto ao Parecer COSIT n° 58/98, ele teria tratado especificamente de restituição de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, o que não se aplicaria ao presente caso. Além disso, o entendimento nele esposado encontraria superado pelo aludido ADN SRF n° 96/99, exarado por autoridade superior à que produziu o PN COSIT n° 58 e em data posterior.

De fato, em primeiro lugar, releva examinar qual o alcance do Parecer COSIT n° 58/98 e se o disposto na Instrução Normativa SRF n° 67/98 tem pertinência com a hipótese versada naquele parecer, tendo em vista a jurisprudência até aqui prevalente neste Colegiado a respeito da extinção do direito de pleitear a restituição nos casos em que o indébito resta exteriorizado por situação jurídica conflituosa, segundo a terminologia adotada no Acórdão n° 108-05.791, da lavra do então Conselheiro José Antonio Minatel.

Do exame do Parecer COSIT n° 58/98 resta evidente, como salientado pela decisão recorrida, que ele só tratou de hipóteses de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, como indicado no topo de sua ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ementa: RESOLUÇÃO DO SENADO. EFEITOS.

A Resolução do Senado que suspende a eficácia de lei declarada inconstitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
GRUPO	O ORIGINAL
BRASIL	M M 04
Phamoa	
VISTO	

2ª CC-MF
Fl.
_____

*Esse novo tratamento tributário para o açúcar na área do IPI foi afinal estabelecido pelo Decreto nº 420, de 13 de Janeiro de 1992:*

*Art. 1º Ficam elevadas para 18% (dezoito por cento) as alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre as mercadorias classificadas nos códigos 1701.11 e 1701.99.0100 da Tabela de Incidência aprovada pelo Decreto nº 97.410, de 23 de dezembro de 1988.*

*Art. 2º Fica criada a seguinte nota complementar ao Capítulo 17 da referida Tabela de Incidência:*

*'NC(17-1) Ficam reduzidas de 50% as alíquotas do IPI incidente sobre as mercadorias classificadas nos códigos 1701.11 e 1701.99.0100, quando produzidas por estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro'.*

*Daí a exceção à tributação para as saídas do açúcar refinado do tipo amorfo, classificado na posição 1701.99.0100<sup>2</sup> da TIPI/88, porquanto não indicado entre os tipos de açúcares relacionados no item II do Anexo à Portaria MEFP nº 07, de 06/01/92 (DOU 07/01/92)<sup>3</sup>, conforme previsto no seu art. 2º:*

*"Art. 2º - Os preços de faturamento dos açúcares de todos os tipos na condição PVU (Posto Veículo Usina) são os indicados no item II do anexo a esta Portaria."*

(...)

*Com o advento da Portaria MF nº 189, de 05 de julho de 1995, somente para o açúcar cristal "standard" foi estabelecido preços, segundo o disposto no seu artigo 2º:*

*Art. 2º - Os preços de faturamento do açúcar cristal standard, na condição PVU (Posto Veículo Usina), são os indicados no item II do anexo a esta Portaria, neles já incluídos os tributos incidentes sobre operações de venda do produto, inclusive COFINS e PIS, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que será calculado pelas alíquotas estabelecidas no Decreto nº 420, de 13 de janeiro de 1992.*

*Portanto, da mesma forma, à luz do critério adotado – tipos de açúcares submetidos à política de preço nacional unificado de açúcar de cana – a IN nº 67/98 considerou que a partir de 06 de julho de 1995 (data da publicação da Portaria MF nº 189) os açúcares excluídos dessa política, quais sejam os açúcares do tipo demerara, cristal superior, cristal especial, cristal especial*

<sup>2</sup> --- Açúcar refinado, mesmo em tabletes.

<sup>3</sup> [note-se que a IN 67/98 cita equivocadamente o número e a data desta Portaria, porquanto a citada Portaria MF nº 4, de 14 de janeiro de 1992, inexistente, sendo que a Portaria MEFP nº 04 de 06/01/92 trata dos preços de derivados de petróleo]

cup 4



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

MIN. DA FAZ.	10821.001058/2001-50
BRASIL	123.995
M M 04	
Koussa	
VISTO	

2º CC-MF  
Fl.

*extra e refinado granulado, conseqüentemente, também ficariam excluídos do regime de tributação estabelecido pela Lei nº 8.393/91.*

*Por fim, a IN nº 67/98, considerando que o mencionado tratamento tributário permaneceu inalterado até a edição da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997 (convertida na Lei nº 9.532/95), publicada no Diário Oficial da União de 17 de novembro de 1997, que o extinguiu, em razão de no seu artigo 73, "j" (Lei nº 9.532/95, art. 82, "i") ter revogado o artigo 2º da Lei nº 8.393/91, no qual, como assumido, repousaria esse regime especial de tributação pelo IPI, em função da política de preço nacional unificado de açúcar, considerou o dia 16 de novembro de 1997 (data que antecedeu a publicação da Medida Provisória nº 1.602, de 14/11/97) como termo final de vigência daquele regime.*

*Esse foi o motivo de o art. 2º da IN nº 67/98 considerar a possibilidade de os estabelecimentos industriais que deram saídas a açúcares de cana do tipo demerara, cristal superior, cristal especial, cristal especial extra e refinado granulado, no período de 06 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997, e ao açúcar refinado do tipo amorfo, no período de 14 de janeiro de 1992 a 16 de novembro de 1997, com lançamento, em Nota Fiscal, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), e que tenham promovido seu recolhimento, poderem solicitar, na forma da legislação vigente, a restituição dos valores pagos.*

*E, paralelamente, de exigir daqueles que deram saída a esses açúcares nos períodos assinalados, com indicação ou destaque do IPI nas correspondentes notas fiscais, sem a promoção de seu recolhimento, o oferecimento dos recursos assim registrados à tributação do IRPJ, da CSL, quando cabíveis, e das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS (art. 1ª), bem como convalidar o procedimento daqueles que, em igual situação, não destacaram em Nota Fiscal o IPI (art. 3ª).*

*Com isso, tenho como demonstrado que o entendimento expresso na IN nº 67/98 e no qual a recorrente ampara o seu pleito nada tem a ver com juízo sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação que regia a tributação dos açúcares de cana no período em comento, a despeito das inúmeras ações judiciais intentadas pelos contribuintes alegando esses vícios pelos mais variados motivos, o que afasta, sem maiores delongas, o supedâneo*

<sup>4</sup> Art. 1º Os estabelecimentos industriais que deram saídas a açúcares de cana do tipo demerara, cristal superior, cristal especial, cristal especial extra e refinado granulado, no período de 6 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997, e a açúcar refinado do tipo amorfo, no período de 14 de janeiro de 1992 a 16 de novembro de 1997, com lançamento, em Nota Fiscal, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ou com indicação do imposto tendo em vista decisão judicial, e que não tenham promovido seu recolhimento, deverão oferecer à tributação e recolher ao Tesouro Nacional, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação desta Instrução Normativa, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro, quando cabíveis, e as Contribuições para o PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), respeitados os períodos de apuração do imposto e de cada contribuição.

<sup>5</sup> Art. 3º Fica convalidado o procedimento adotado pelos estabelecimentos industriais que deram saídas a açúcares de cana do tipo demerara, cristal superior, cristal especial, cristal especial extra e refinado granulado, no período de 6 de julho de 1995 a 16 de novembro de 1997, e a açúcar refinado do tipo amorfo, no período de 14 de janeiro de 1992 a 16 de novembro de 1997, sem lançamento, em Nota Fiscal, do IPI.

cup //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

2º CC
M M 04
<i>[Assinatura]</i>
NOTA

2º CC-MF
Fl.
_____

*do indigitado ato administrativo no art. 4º do Decreto nº 2.346/97<sup>6</sup> e, por conseguinte, do âmbito do Parecer COSIT nº 58/98, especialmente, no que aqui interessa, do estabelecido na alínea "c" de suas conclusões:*

*c) quando da análise dos pedidos de restituição/compensação de tributos cobrados com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, deve ser observado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 168 do CTN, seja no caso de controle concentrado (o termo inicial é a data do trânsito em julgado da decisão do STF), seja no do controle difuso (o termo inicial para o contribuinte que foi parte na relação processual é a data do trânsito em julgado da decisão judicial e, para terceiros não-participantes da lide, é a data da publicação da Resolução do Senado ou a data da publicação do ato do Secretário da Receita Federal, a que se refere o Decreto no 2.346/1997, art. 4º), bem assim nos casos permitidos pela MP no 1.699-40/1998, onde o termo inicial é a data da publicação:*

*(...)*

*Num outro giro, o entendimento expresso na IN nº 67/98 situa nas cercanias da denominada construção do sentido na exegese dos textos legais, que segundo a abalizada doutrina de Paulo de Barros Carvalho, pode apontar para mais de uma interpretação possível, sem implicar necessariamente em questionamento de legalidade dos veículos das normas introduzidas.*

*Dessume daí que não é aceitável a alegação da recorrente de que por força da presunção de legalidade da legislação de regência (art. 2º da Lei nº 8.393/91 c/c Decreto nº 420/92) promoveu o recolhimento do IPI, no período de 01/01/92 a 31/12/97, mediante a aplicação da alíquota de 18% e que a IN nº 67/98 expressa o reconhecimento autêntico acerca da ilegalidade e inconstitucionalidade da exação nesses termos, de sorte que só a partir de então teria surgido o seu direito de pleitear o indébito tributário.*

*Ou seja, nada impedia que a recorrente também exercitasse a construção do sentido das normas em apreço e chegasse a um entendimento dentro dos parâmetros legais postos que apontasse para um tratamento tributário mais favorável para determinados tipos de açúcares, recorrendo ao instituto da consulta para assegurar a sua conformidade com o entendimento da administração tributária.*

<sup>6</sup> Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

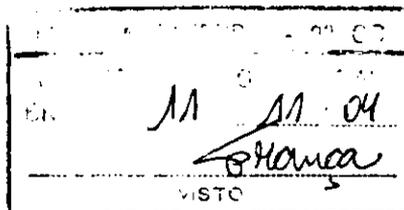
- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

*cul //*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

*Aliás, isso ela afinal fez, talvez tardiamente, como nos dá conta a Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 281 de 10/06/98, acostada às fls. ..., a qual classifica os açúcares de cana, no estado sólido, do tipo cristal, sem adição de aromatizantes ou corantes, apresentando leitura no polarímetro superior a 99,5° S., no código TIPI 1701.99.00, seja na TIPI/88 ou na TIPI/96.*

*Portanto, tenho como não ajustada ao caso a jurisprudência até aqui prevalente neste Colegiado a respeito da extinção do direito de pleitear a restituição nos casos de tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF.*

*No que diz respeito à tese dos dez anos (5 + 5) do direito do contribuinte repetir o indébito tributário em função da interpretação das expressões extinção do crédito e pagamento antecipado, inscritas respectivamente nos arts. 150, § 4º e 168, I, do CTN, adotada pelo STJ, da mesma forma que a decisão recorrida, não compartilho dessa tese, a despeito da respeitável corrente doutrinária que a suporta.*

*Em adição aos argumentos da decisão recorrida, trago a colação os seguintes suprimientos doutrinários.*

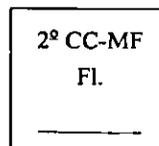
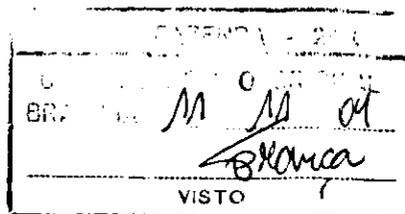
*Alberto Xavier<sup>7</sup> assinala que a construção jurisprudencial em prol da tese (5 + 5) "se baseia na atribuição de um exagerado significado à literalidade da expressão 'definitivamente extinto o crédito' ...". Aponta, ainda, a contradição lógica incorrida pelo CTN de considerar o pagamento anterior ao lançamento como pagamento antecipado sujeito a "condição resolutive de ulterior homologação do lançamento":*

*[...] – a haver condição resolutive, destrutiva da eficácia do pagamento – esta residiria precisamente na hipótese de não homologação e não na hipótese inversa, de ato positivo de homologação que, ao contrário, confirma aquela eficácia.*

*Não obstante o renomado mestre ressalta que "a condição resolutive permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia". Prossegue Alberto Xavier:*

*Dispõe o artigo 119 do Código Civil 'se for resolutive a condição, enquanto essa não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos se extingue o direito a que ela se opõe'. Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo contribuinte imediata, imediato é seu efeito liberatório, imediato é seu efeito extintivo, imediata a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutive sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.*

<sup>7</sup> Do lançamento teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro, Forense, 2002, pp. 95/100.



Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

*Depois de enquadrar em quatro alternativas o pagamento efetuado espontaneamente pelo contribuinte, posto em contacto com a norma jurídica que o regula (ou é um pagamento indevido, ou é um pagamento correto, ou é um pagamento excessivo, ou é um pagamento insuficiente), afirma:*

*Só nesta última hipótese [pagamento insuficiente] é que o Fisco pode, no exercício do seu poder de controle, constatar a insuficiência e praticar de ofício um lançamento com vistas a exigir a quantia em falta. Esta exigência (não homologação) não é, porém, uma condição resolutive em sentido técnico, pois não destrói retroativamente o efeito liberatório que o pagamento insuficiente produziu no tocante à parte da dívida paga.*

*Arremata afinal:*

*O que, em rigor jurídico, o decurso do prazo de cinco anos, sem que o controle administrativo tenha sido exercido, extingue pela decadência, é o poder-dever de efetuar esse controle, não o crédito tributário, cuja extinção, se operou, plena e definitivamente com o pagamento espontâneo, dotado de eficácia liberatória imediata. O que poderá dizer-se é que, antes do decurso daquele prazo, o crédito, embora definitivamente extinto, não se encontra definitivamente quitado por força de uma quitação operada pela ficção legal da 'homologação tácita'. Mas a quitação é uma figura que respeita à prova do fato e não à sua existência.*

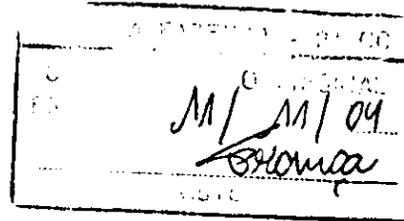
*No mesmo sentido vale, ainda, transcrever excerto de artigo do douto Eurico Marcos Diniz Santos<sup>8</sup>:*

*8.8. A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear o débito do Fisco, que modificou o entendimento da matéria de prescrição no STJ, em função da interpretação das expressões extinção do crédito e pagamento antecipado, inscritos respectivamente nos arts. 150, § 4º e 168, I, do CTN, não procede em razão dos motivos seguintes:*

*8.8.1 O pagamento antecipado do contribuinte não significa pagamento provisório à espera de seus efeitos, mas pagamento efetivo, realizado antes e independentemente de ato de lançamento. Portanto, a data em que o contribuinte efetivamente recolhe o valor a título de tributo aos cofres públicos haverá de funcionar, a priori, como dies a quo do prazo de cinco, e não de dez, de decadência e prescrição do direito do contribuinte.*

*8.8.2. Interpretou-se o 'sob condição resolutive da ulterior homologação do lançamento' de forma equivocada. Não se pode aceitar condição resolutive como se fosse necessariamente uma condição suspensiva que retarda o efeito do pagamento para a data da homologação. A condição resolutive não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento.*

<sup>8</sup> Decadência e prescrição no Direito Tributário. Max Limonad, 2000, pp. 291/292.



Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

*Por tudo isso, considerando que o presente pedido de restituição/compensação, formulado em 30.09.1998, refere-se ao IPI destacado em notas fiscais emitidas no período de janeiro/92 a julho/93, correlacionado com recolhimentos realizados de 31/03/92 a 13/08/93, verifica-se que de fato in casu operou a extinção do direito de pleitear a restituição, nos termos do art. 168, inciso I, do CTN.*

*De qualquer maneira, mesmo se assim não fora, merece ser destacado a total incerteza e iliquidez do aqui postulado, em razão da não observância dos efeitos decorrentes do princípio da não-cumulatividade na apuração do pretense indêbito, bem como de disposições da legislação do IPI, então vigente, no que concerne a estorno de créditos relativos a insumos aplicados em produtos tributados à alíquota "0".*

*Em outras palavras, em virtude de particularidades do regime jurídico do IPI a configuração do indêbito em sua área não decorre simplesmente da soma do imposto porventura indevidamente destacado em notas fiscais de saída.*

*No caso presente, por exemplo, o fato de se ter destacado IPI em notas fiscais correspondentes às saídas de produtos tributados à alíquota "0" não implicaria somente na desconsideração desses destaques, mas também na anulação, mediante estorno na escrita fiscal do crédito do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, desses produtos afinal revelados como tributados à alíquota "0", por força do disposto no art. 100, inciso I, alínea "a" do RIPI/82<sup>9</sup> (Matriz legal: Lei 4.502/64, art. 25, § 3º, com a redação dada pelo DL nº 1.136/70, art. 1º, modificada pelo art. 12 da Lei nº 7.798/89<sup>10</sup>).*

*Abrindo um parênteses, impende observar que obrigatoriedade da anulação dos créditos relativos a insumos aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota "0" vigeu até a edição da Lei nº 9.779, de 19.01.99, a partir da qual pela dicção de seu artigo 11<sup>11</sup> a administração tributária*

<sup>9</sup> Art. 100. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto:

I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

- a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos isentos, não-tributados, ou que tenham suas alíquotas reduzidas a zero, respeitadas as ressalvas admitidas;

(...)

<sup>10</sup> Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

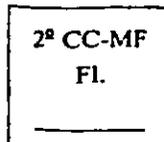
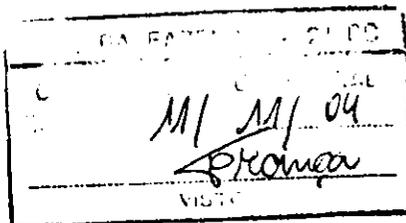
(...)

§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributados ou gozem de isenção, ainda que esta seja decorrente de uma operação no mercado interno equiparada à exportação, ressalvados os casos expressamente contemplados em lei.

<sup>11</sup> Art. 11 - O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com



Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768



*entendeu que não mais prevaleceria essa anulação no concernente a produtos tributados à alíquota "0" e isentos, mantido este comando só para os insumos aplicados na industrialização de produtos "NT". Esse entendimento veio a ser consolidado nos RIPs posteriores, a exemplo do disposto no art. 193, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 4.544/2002<sup>12</sup>.*

*Só por aí se vê que a atuação daqueles dois efeitos de sentido contrário (anulação de débito X anulação de crédito) terá como resultado, em cada período de apuração, de um valor distinto do obtido pela simples soma dos débitos anulados.*

*Enfim, atendendo ao princípio da não-cumulatividade e do mecanismo de débitos e créditos que o operacionaliza, necessariamente teria que se reconstituir a conta gráfica do IPI, no período abrangido pelo pedido, de sorte a captar em cada período de apuração o resultado nela provocado pela confluência dos aludidos efeitos e, assim, poder extrair, pelo confronto dos eventuais saldos reconstituídos com os respectivos recolhimentos do imposto, os eventuais pagamentos maiores que o devido que possibilitaria à recorrente invocar direito ao crédito a ser restituído/compensado.*

*De se notar, também, que, à evidência, essa reconstituição da conta gráfica do IPI deveria ser feita contemplando esses efeitos na sua totalidade e de uma só vez, de sorte a prevenir distorções nos resultados obtidos pela consideração parcial e em etapas de conjuntos de notas fiscais alusivas aos mesmos períodos de apuração em processos distintos, como é o caso deste e o processo de nº 13826.000460/98-26, o que por si só é outro fator de incerteza do presente pleito.*

*Dessarte, o cálculo efetuado e demonstrado na planilha de fls. ..., à guisa de determinação do indébito, tomando como base simplesmente e isoladamente os valores originais de IPI destacados num conjunto de notas fiscais alusivas às saídas de tipos de açúcares reputados pela IN SRF nº 67/98 como tributados à alíquota "0", não se presta ao fim pretendido.*

*Isto posto, seja por ter operado a extinção do direito de pleitear a restituição em tela, nos termos do art. 168, inciso I, do CTN, seja pelo pedido não demonstrar devidamente o fato constitutivo do direito alegado, voto pelo indeferimento do recurso." (destaquei).*

No que diz respeito à matéria de mérito sustentada pela recorrente, ou seja, ser a mesma creditória de valores a compensar/restituir, a título de recolhimentos a maior da

o disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal - SRF, do Ministério da Fazenda. (g/n)

<sup>12</sup> Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8º, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

I - relativo a MP, PI e ME, que tenham sido:

a) empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não-tributados. (g/n)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10821.001058/2001-50  
Recurso nº : 123.995  
Acórdão nº : 202-15.768

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
COFINS ORIGINAL
DR. M. M. 04
Manca

2º CC-MF  
Fl.

COFINS, uma vez que a Lei Complementar nº 70/91 seria inconstitucional ao dispor de forma anti-isonômica em favor das instituições financeiras, tenho que a mesma é de toda improcedente.

Este Segundo Conselho de Contribuintes, à exaustão, já firmou o entendimento de que a "... Lei Complementar nr. 70/91 é constitucional, conforme já decidiu o STF na ADC-1-1-DF."<sup>13</sup>, daí que, sem maiores arrazoados, entendo cair por terra toda a alegação sustentada pela recorrente em seu apelo voluntário, pois que se sustenta na tese de suposta inconstitucionalidade da LC nº 70/91.

Assim, voto pelo não provimento do recurso voluntário manejado a este Colegiado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de setembro de 2004

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

<sup>13</sup> Acórdão 201-71.120, Recurso Voluntário nº 101.198, relator o Conselheiro Expedito Terceiro Jorge Filho.