



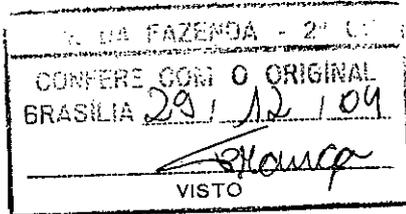
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : **GEBBEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Porto Alegre - RS**



**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 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 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).

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**GEBBEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

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

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004

Henrique Pinheiro Torres  
**Presidente**

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
**Relator**

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

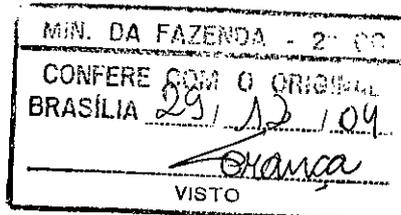
Ausente, justificadamente, o Conselheiro Raimar da Silva Aguiar.

cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649



2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : **GEBBEX IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

### RELATÓRIO

A interessada, em 29.11.1999, protocolou pedido de ressarcimento de alegados créditos de IPI referentes ao fornecimento de insumos vencidos a estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinados à exportação, concernente aos períodos de apuração de 01/07/1984 a 01/06/1994 (fls. 1 a 59).

Por intermédio do Parecer DRF/NH nº 04/001/2000 (fls. 60/63), o pleito em comento foi indeferido sob o argumento de que decaíra o direito de a interessada requerer o ressarcimento dos períodos reclamados, "... visto que já decorreu mais de 5 (cinco) anos."

Não obstante a manifestação de inconformidade da interessada, fls. 77 a 79, a Decisão DRJ/POA nº 556/2001, manteve o indeferimento da solicitação de ressarcimento, sob o fundamento de que por "... força do disposto no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, prescreve em cinco anos contados da data da entrada dos insumos no estabelecimento industrial, o direito de utilizar créditos incentivados de IPI, inclusive mediante ressarcimento." (fls. 90 a 92).

Inconformada, recorre a interessada a este Conselho de Contribuintes (fls. 95 a 100), em síntese, repisando os argumentos já expendidos quando da apresentação de sua impugnação.

É o relatório.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

N.º DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 29/12/04
VISTO

2º CC-MF Fl.
-----------------

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Conforme relatado, trata-se de recurso manejado contra decisão administrativa que declarou decaído o pedido de ressarcimento de IPI formulado pela recorrente.

A negativa desse pleito se deu ao exclusivo fundamento de que, por ocasião de seu protocolo, já teria decorrido o prazo para o contribuinte pleitear a repetição de indébito de cinco anos, contado da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 168, inciso I, do CTN, tendo em vista referir-se a pagamentos efetuados no período compreendido entre julho/84 e junho/94, ou seja, o direito à restituição dos eventuais indébitos já estaria extinto pelo transcurso de mais de 5 (cinco) anos entre as datas dos respectivos pagamentos e a data da formalização do Pedido.

Sem reparos a decisão recorrida. E, quanto a esta afirmação, reporto-me, com o devido respeito, a voto proferido pelo Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro que, em sessão de julgamentos desta Segunda Câmara, por mim acompanhado, manifestou-se sobre a matéria em debate – decadência do direito de pleitear a restituição de IPI -, nos exatos termos que passo a transcrever:

*“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”.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29/12/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

*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 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 nº 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 nº 96, de 26/11/99, com fulcro no Parecer PGFN/CAT nº 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 nº 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 nº 96/99, exarado por autoridade superior à que produziu o PN COSIT nº 58 e em data posterior.*

*De fato, em primeiro lugar, releva examinar qual o alcance do Parecer COSIT nº 58/98 e se o disposto na Instrução Normativa SRF nº 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 nº 108-05.791, da lavra do então Conselheiro José Antonio Minatel.*

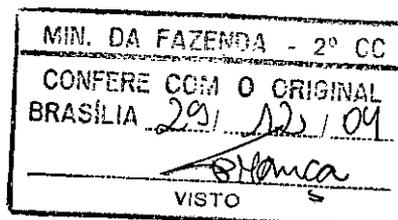
*Do exame do Parecer COSIT nº 58/98 resta evidente, como salientado pela decisão recorrida, que ele só tratou de hipóteses de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional, como indicado no topo de sua ementa:*

*[Assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649



2º CC-MF  
Fl.

*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.*

**TRIBUTO PAGO COM BASE EM LEI DECLARADA INCONSTITUCIONAL. RESTITUIÇÃO. HIPÓTESES.**

*Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação – como regra geral – apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução da lei. Excepcionalmente, a autorização pode ocorrer em momento anterior, desde que seja editada lei ou ato específico do Secretário da Receita Federal que estenda os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a todos.*

*Vejamos, agora, se a IN SRF nº 67/98 cuidou da hipótese de tributo pago com base em lei declarada inconstitucional.*

*Tenho que não.*

*Com efeito, da análise da fundamentação legal adotada nesse ato administrativo<sup>1</sup>, o que sobressai é a adoção do entendimento de que a tributação do açúcar de cana pelo IPI, no regime da Lei nº 8.393/91, só incidiria com as novas alíquotas sobre os tipos de açúcares submetidos à política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a que se refere o artigo 2º daquele preceptivo, verbis:*

**Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento,**

<sup>1</sup> O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o que dispõe o art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e o art. 82, inciso I, alínea "I", da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e

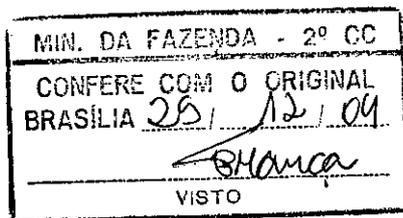
considerando que, a partir de janeiro de 1992, por força do Decreto nº 420, de 13 de janeiro de 1992, publicado no Diário Oficial da União de 14 de janeiro de 1992, e fundamentado na Lei nº 8.393, de 30 de dezembro de 1991, as saídas de açúcares de cana promovidas pelas refinarias autônomas do País passaram a ser tributadas, conforme o caso, às alíquotas de 18% (dezoito por cento) e de 9% (nove por cento), exceto as saídas do açúcar refinado do tipo amorfo, não submetido à política nacional de preços unificados, por força da Portaria MF nº 4, de 14 de janeiro de 1992 (sic), garantida a isenção para as saídas promovidas pelos estabelecimentos industriais sediados nas áreas de atuação da SUDENE e SUDAM,

considerando que, com a publicação no Diário Oficial da União, em 6 de julho de 1995, da Portaria MF nº 189, de 5 de julho de 1995, permaneceram submetidas às alíquotas de 18% (dezoito por cento) e de 9% (nove por cento) apenas as saídas do açúcar do tipo cristal standard, porquanto submetido esse açúcar à política nacional de preços unificados,

considerando que o mencionado tratamento tributário permaneceu inalterado até a edição da Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, publicada no Diário Oficial da União de 17 de novembro de 1997, resolve:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

*assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam).*

*Parágrafo único. Para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, é o Poder Executivo autorizado a reduzir em até cinquenta por cento a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno. (g/n)*

*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*

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

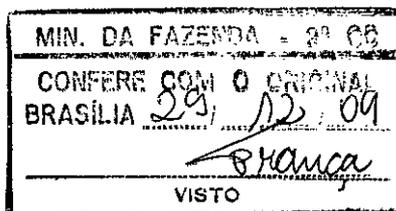
<sup>3</sup> [note-se que a IN 67/98 cita equivocadamente o número e a data desta Portaria, porquanto a citada Portaria MF nº 4, de 14 de janeiro de 1992, inexistente, sendo que a Portaria MEFP nº 04 de 06/01/92 trata dos preços de derivados de petróleo]

*Handwritten signature*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13054.000831/99-48  
Recurso n° : 119.145  
Acórdão n° : 202-15.649



2ª CC-MF  
Fl.

*Industrializados – IPI, que será calculado pelas alíquotas estabelecidas no Decreto n° 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 n° 67/98 considerou que a partir de 06 de julho de 1995 (data da publicação da Portaria MF n° 189) os açúcares excluídos dessa política, quais sejam os açúcares do tipo demerara, cristal superior, cristal especial, cristal especial extra e refinado granulado, conseqüentemente, também ficariam excluídos do regime de tributação estabelecido pela Lei n° 8.393/91.*

*Por fim, a IN n° 67/98, considerando que o mencionado tratamento tributário permaneceu inalterado até a edição da Medida Provisória n° 1.602, de 14 de novembro de 1997 (convertida na Lei n° 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 n° 9.532/95, art. 82, “i”) ter revogado o artigo 2° da Lei n° 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 n° 1.602, de 14/11/97) como termo final de vigência daquele regime.*

*Esse foi o motivo de o art. 2° da IN n° 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.*

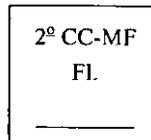
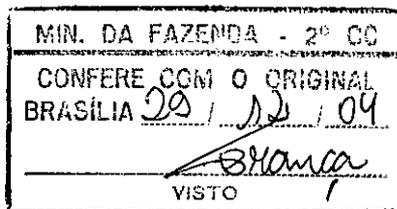
*E, paralelamente, de exigir daqueles que deram saída a esses açúcares nos períodos assinalados, com indicação ou destaque do IPI nas correspondentes notas fiscais, sem a promoção de seu recolhimento, o oferecimento dos recursos assim registrados à tributação do IRPJ, da CSL, quando cabíveis, e das contribuições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

<sup>4</sup> Art. 1° 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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649



*convalidar o procedimento daqueles que, em igual situação, não destacaram em Nota Fiscal o IPI (art. 3<sup>o</sup>).*

*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 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.*

<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.

<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:

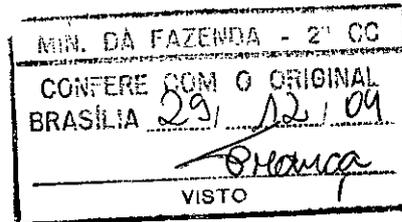
- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 13054.000831/99-48  
Recurso n° : 119.145  
Acórdão n° : 202-15.649



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

*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.*

*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 suplementos 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*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 28 / 12 / 04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

*inversa, de ato positivo de homologação que, ao contrário, confirma aquela eficácia.*

*Não obstante o renomado mestre ressalta que "a condição resolutiva 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 resolutiva a condição, enquanto essa não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste 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 resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar.*

*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 resolutiva 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>:*

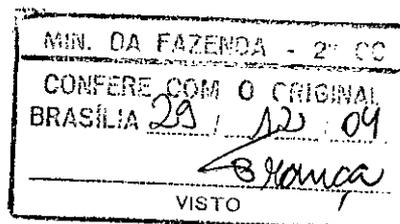
*8.8. A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear o débito do Fisco, que modificou o entendimento da matéria de prescrição no STJ, em função da interpretação das expressões extinção do crédito e pagamento antecipado,*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649



2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

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

*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 indébito, 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 indébito 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*

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

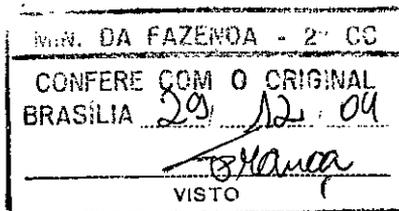
I - relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, que tenham sido:

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;

(...)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

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 parêntese, 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 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*

<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 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)

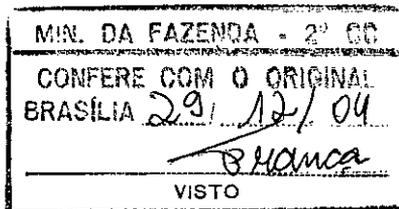
<sup>12</sup> Art. 193. Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25, § 3º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 8ª, Lei nº 7.798, de 1989, art. 12, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11):

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



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo nº : 13054.000831/99-48  
Recurso nº : 119.145  
Acórdão nº : 202-15.649

*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).*

Tal entendimento, aliás e quanto a decadência do direito de ressarcir e repetir tributos, vem sendo reiteradamente confirmado no âmbito desta Segunda Câmara, valendo observar no corpo deste acórdão, como se aqui estivessem transcritos em sua integralidade e a título ilustrativo, os Acórdãos nºs 202-14.981 e 202-14.983, cujas ementas foram publicadas no D.O.U., Seção I, de 20.5.2004.

Em face do todo sustentado, voto pela negativa de provimento do recurso interposto, pois decaído o direito da recorrente nos moldes em que já decidido pelas instâncias administrativas *a quo*.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de junho de 2004

  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA //