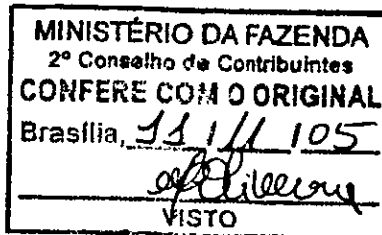




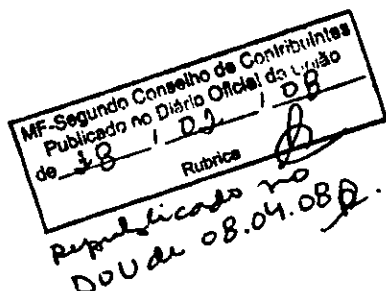
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



Recorrente : USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ALCOOL
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP



IPI. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. IN SRF Nº 67/98. O prazo para repetir o indébito tributário reconhecido por meio de ato infralegal, como a IN SRF nº 67/98, submete-se à regra geral do CTN, sendo de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166 DO CTN. PROVA DE ASSUNÇÃO DO ENCARGO RELATIVO AO IMPOSTO. AUTORIZAÇÃO AO CONTRIBUINTE DE DIREITO. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO POR PARTE DE CONSUMIDOR FINAL. Nos termos do art. 166 do CTN, a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, somente será feita ao sujeito passivo que prove haver assumido referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. Tal autorização deve ser fornecida ao contribuinte do IPI que pleiteia a restituição, pelo seu adquirente, sem necessidade de autorizações por parte dos consumidores finais, que não assumiram o encargo financeiro a título de imposto, mas de preço da mercadoria adquirida.

AÇÚCAR AMORFO. PERÍODOS DE APURAÇÃO ENTRE JANEIRO DE 1992 E JANEIRO DE 1993. IN 67/98. RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE. Nos termos do art. 2º da IN SRF nº 67/98, os estabelecimentos industriais que deram saídas 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), e que tenham promovido seu recolhimento, poderão solicitar a restituição dos valores pagos na forma da legislação vigente.

COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DE TERCEIROS. PEDIDO FORMULADO ATÉ 07/04/2000. POSSIBILIDADE. A utilização da parcela dos créditos a repetir, que ultrapassar os débitos do próprio contribuinte, incluindo os parcelados, para compensação com débitos de terceiros, foi autorizada pelo art. 15 da IN SRF nº 21/97, tendo permanecido até 07/04/2000, data após a qual foi revogada pela IN SRF nº 41, publicada em 10/04/2000.

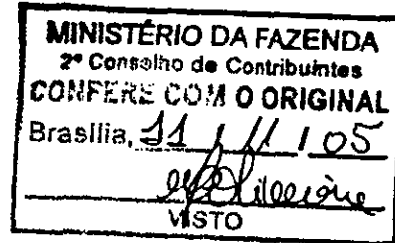
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ÁLCOOL.**



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso em relação à decadência para acolher os recolhimentos efetuados a partir de 29/10/93. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski (Relator) e Valdemar Ludvig que afastavam a decadência; e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos termos do voto do Relator. Esteve presente ao julgamento o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas Castro, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


Antonio Bezerra Neto
Presidente

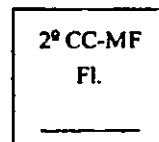
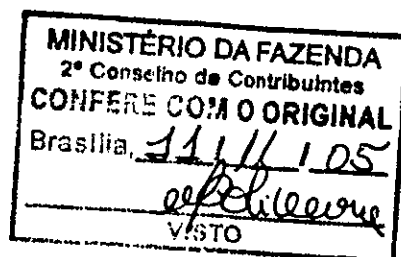

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Sílvia de Brito Oliveira e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).
Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



Recorrente : USINA DA BARRA S/A AÇUCAR E ÁLCOOL

RELATÓRIO

Tratam-se dos dois Pedidos de Restituição de fls. 94 e 95 relativos ao IPI, ambos protocolizados em 29/10/98, o primeiro em nome da filial, CNPJ nº 61.125.753/0061-59, e no valor de R\$ 1.059.811,03, o segundo em nome da matriz, CNPJ nº 61.125.753/0001-18, e no valor de R\$ 46.600.783,53, requeridos com base na Instrução Normativa SRF nº 67, de 14/07/98. Aos Pedidos de Restituição seguiram-se vários pedidos de compensação, inclusive com débitos de terceiros.

Os recolhimentos que originaram os créditos alegados estão discriminados às fls. 96/98, tendo sido efetuados entre 14/02/92 e 25/01/96.

Por bem resumir o que consta dos autos, reproduzo parte do relatório da primeira instância (fls. 7.519/7.520, vol. XXIX):

2. *Como resultado de diligência realizada, foi elaborada a informação fiscal, de fls. 6.440/6.449, pelo auditor fiscal designado, em que foi considerado discutível o mérito do pleito, por aspectos relevantes de direito, sendo que somente 80,78% das saídas de açúcar referentes ao pedido dizem respeito a açúcar refinado do tipo amorfo.*

3. *Algumas empresas, adquirentes do açúcar da epigrafada, foram intimadas a informar as providências contábeis adotadas em face da autorização outorgada a esta para postular, em seu próprio nome, a restituição do imposto destacado nas notas fiscais de venda, conforme documentos de fls. 7.115/7.168.*

4. *No despacho decisório de fls. 7.185/7.201, a Seção de Orientação e Análise Tributária da DRF/BAURU/SP, em 28/07/2003, indeferiu o pleito com supedâneo nos seguintes argumentos: i) intempestividade do pedido, na totalidade, em virtude da prescrição de que trata o CTN, art. 168, I (prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário); ii) apesar das cartas autorizativas de clientes, acostadas aos autos, estas não satisfazem a exigência insculpida no CTN, art. 166, pois não foram enviadas por aqueles que realmente suportaram o ônus do tributo, ou seja, os consumidores finais, sendo que, apesar da declaração de não-utilização do crédito do imposto, o valor deste foi embutido no preço final do produto ou agregado ao custo de fabricação; iii) parecer desfavorável da fiscalização; iv) a base legal invocada como fundamento da solicitação (IN SRF nº 67, de 1998), foi decretada nula pela sentença (cópia de fls. 7.176/7.184) prolatada pela Justiça Federal de Marília/SP nos autos da Ação Civil Pública nº 2000.61.11.004241-5.*

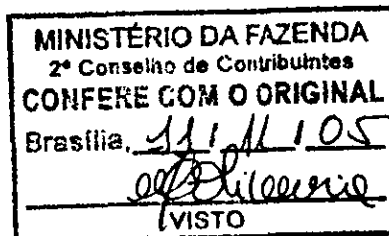
5. *Irresignada com a decisão administrativa de cujo teor teve ciência em 15/08/2003, conforme registro de vista processual de fl. 7.201-verso, a contribuinte ofereceu, tempestivamente em 10/09/2003, a manifestação de inconformidade, de fls. 7.236/7.256, instruída com os documentos de fls. 7.257/7.343 e subscrita pelos patronos da pessoa jurídica, Dr. Mário Luiz Oliveira da Costa e Dr. Luís Henrique da Costa Pires, conforme instrumentos legais de fls. 7.257 e 7.258. São os seguintes, em síntese, os pontos abordados na peça de defesa:*

a) *Inexiste a decadência do direito de pleitear a restituição de parte dos recolhimentos relativos aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1992 e janeiro de 1993, pois para os débitos referentes aos períodos de apuração da 2ª quinzena de*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl. _____

janeiro à 1ª quinzena de agosto de 1992 foi requerido o parcelamento cujos pagamentos foram efetuados de 31/08/1992 a 25/01/1996;

b) Mesmo para os recolhimentos efetuados antes de 30/09/93 não haveria a decadência do direito à restituição, pois o prazo prescricional ou decadencial de cinco anos deve ser contado a partir do prazo final para homologação tácita de imposto sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, o prazo pode atingir 10 anos a partir do recolhimento, conforme pacífica jurisprudência;

c) As cartas autorizativas dos clientes seriam suficientes para conferir legitimidade para a manifestante pleitear a restituição do indébito, pois aqueles teriam assumido o ônus financeiro do imposto, sendo desnecessário o estorno dos créditos, mesmo porque as operações foram realizadas com consumidores finais, ou seja, que não utilizem o açúcar em processo de industrialização; os adquirentes não se creditaram do imposto, porém, o eventual repasse, nos preços, dos custos dos adquirentes para terceiros (consumidores finais) encontra-se fora do campo de abrangência do art. 166 do CTN, de acordo com pronunciamentos judiciais;) A nulidade da IN SRF nº 67, de 1998, decretada por sentença, em 1ª instância, tem caráter provisório e deve ser reapreciada pelo Tribunal competente e, se for o caso, pelos Tribunais Superiores (STJ e STF), mas, mesmo assim, de acordo com a parte final da sentença, a nulidade do ato normativo não se aplicaria aos atos realizados após a edição deste, sendo legítimo o procedimento da solicitante;

e) Ainda que fosse afastada a aplicação da IN SRF nº 67, de 1998, em virtude da nulidade, o direito de a contribuinte pleitear a restituição do indébito persiste, sobretudo no que tange ao açúcar refinado do tipo amorfo, em virtude da não-incidência do imposto à época por conta de liberação de preços, pois a elevação da alíquota de IPI para 18%, temporária, nos termos da Lei nº 8.393, de 1991, somente seria aplicável enquanto continuasse a política de preços uniformes para venda de açúcar, aliás, conforme decisões do Conselho de Contribuintes;

f) Por derradeiro, espera que a decisão recorrida seja reformada e acolhido o pleito de compensação inicialmente formulado.

A DRJ prolatou o Acórdão de fls. 7.517/7.525, mantendo o indeferimento dos Pedidos.

Entendeu que, consoante os arts. 168, I, e 156, VII, do CTN, o prazo para a restituição em tela é de cinco anos. Assim, foram atingidos pela decadência os pagamentos anteriores a 29/10/1993.

No caso de parcelamento, interpretou que a extinção do crédito tributário só se dá quando quitada a última parcela. Na situação em tela isto não teria ocorrido, por não terem sido quitadas as últimas parcelas (nºs 41 a 50).

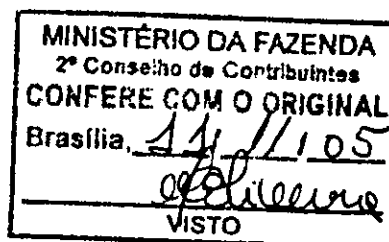
Não fosse pela decadência, a decisão recorrida entende que a repetição do indébito não seria possível em virtude do art. 166 do CTN. Considera que as cartas de autorização que compõem vários volumes deste processo, fornecidas pelos clientes da requerente, não são suficientes para habilitá-la à repetição.

Como o encargo financeiro foi transferido aos clientes da usina, porém estes, por seu turno, repassaram a terceiros (os consumidores finais), interpreta que à vista do art. 166 do CTN e ainda do art. 18 da IN SRF nº 21/97 – segundo o qual “Nenhum contribuinte poderá



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2ª CC-MF
Fl.

solicitar restituição, compensação ou ressarcimento de créditos decorrentes de tributos, cujo encargo financeiro tenha sido suportado por outro (IOF e IPI)" -, não há como conceder o direito de repetição à requerente.

Afirma que, ademais, não pode ser olvidado que somente parte do pleito (80,78%) diz respeito a açúcar refinado do tipo amorfo e, destarte, se fosse cabível a demanda, o respectivo montante deveria ser submetido a revisão.

Finaliza traçando um histórico da legislação que rege a tributação do açúcar.

Informação à fl. 7.587 noticia que a recorrente foi incorporada pela Usina cujo CNPJ é 51.161.495/0001-71, esta por sua vez incorporada pela empresa de CNPJ nº 44.814.325/0001-83.

O Recurso Voluntário de fls. 7.589/7.605, vol. XXIX, tempestivo (fl. 7.612), insiste na restituição/compensação.

Argúi inicialmente a inoccorrência da decadência, por entender que o prazo é dez anos, na esteira de jurisprudência do STJ. Aduz que, de todo modo, tal prazo tem início com a publicação da IN SRF nº 67/98, que reconheceu como indevido o recolhimento do imposto. Com relação a este último argumento menciona jurisprudência do Primeiro e do Segundo Conselhos de Contribuintes.

No tocante ao art. 166 do CTN, entende que trata de transferência direta do encargo financeiro, de um contribuinte para outro. Não sendo os clientes da recorrente contribuintes do IPI (ou, ainda que sendo, não tendo efetuado o crédito do imposto, conforme declarado nas autorizações firmadas), com os mesmos encerrou-se o ciclo econômico do tributo. Daí entender que, juridicamente, foram esses clientes que assumiram o respectivo encargo financeiro do IPI, razão pela qual competia unicamente a eles outorgar a autorização prevista no referido art. 166.

Afirma que a exigência de autorização por parte dos consumidores finais improcede, uma vez que não houve incidência nas operações de revenda.

Quanto à circunstância de que os seus clientes tenham computado o IPI como custo, afirma em nada alterar o seu direito à repetição. Em seu favor menciona decisões judiciais, inclusive do STF (RE nº 87.439-SP).

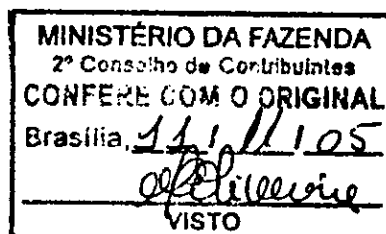
Afirma que, além de amparado na IN SRF nº 67/98, o pleito também tem fundamento na legislação pertinente, abrangendo os valores recolhidos a título de IPI relativo ao açúcar amorfo. Como só pediu restituição do imposto atinente a esse tipo de açúcar, cabe a restituição de 100%, e não de 80,78%.

Reportando-se à legislação sobre o tema, informa que a Lei nº 8.393, de 30/12/91, extinguiu a contribuição sobre a saída de açúcar (IAA) e respectivo adicional, criados pelos Decretos-Leis nºs 308/67 e 1.952/82, bem como os subsídios de equalização de custos de produção de açúcar e, em contrapartida, autorizou a exigência do IPI à alíquota de 18%, temporariamente, assegurando isenção às áreas da SUDENE e SUDAM e autorizando o Poder Executivo a reduzir em até 50% a alíquota para os Estados do Espírito Santo e Rio da Janeiro "enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana" (negrita).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl.

Desaparecendo a uniformidade de preços, o IPI deveria retornar à alíquota zero, estabelecida pela Lei nº 7.798/89.

Quanto ao açúcar refinado amorfo, afirma que, antes de editado o Decreto nº 420/92 – que elevou para 18% as alíquotas do IPI para as posições TIPI 1701.11 e 1701.99.0100 (TIPI/88) – já não se encontrava sob o regime de controle de preços. Tanto assim que a Portaria nº 334, de 09/12/91, do Secretário Executivo do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, ao fixar os preços dos açúcares, só tratou do açúcar refinado granulado.

Ao final menciona a seu favor decisões deste Segundo Conselho de Contribuintes (Ac. nº 201-72.583) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF 03-03.462).

As fls. 7.654/7.676 informam sobre o Mandado de Segurança nº 2003.61.08.9627-1, impetrado com objeto diverso deste processo administrativo. Pretende a recorrente, na via judicial, “afastar qualquer exigência dos montantes questionados nos Processos Administrativos nºs 10825.001107/98-94 e 10825.001108/98-57, até o seu final e definitivo julgamento.” (fl. 7.665).

O Processo nº 10825.001108/98-57, que contém pedido de parcelamento, foi anexado a este (ver vol. I, a partir da fl. 103).

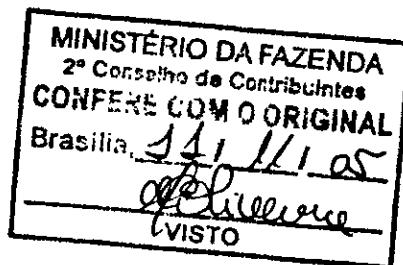
Apensos a este processo encontram-se também os seguintes, relativos a pedidos de compensação: nºs 13807.005279/2004-16, 11516.002100/99-81, 10880.026890/99-24 e 16327.000140/00-72.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2ª CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

São quatro as matérias a tratar: 1) o prazo para repetição do indébito em questão, que entendo deva ser contado da extinção do crédito tributário, em vez da publicação da IN SRF nº 67/98; 2) a necessidade de comprovação de assunção, pela recorrente, do ônus correspondente ao valor do IPI, ou de autorização expressa de quem o tenha assumido, no caso da transferência desse ônus para os clientes, como sói acontecer; 3) o direito à repetição do indébito em questão, à luz da legislação de regência, inclusive a IN SRF nº 67/98; e 4) a utilização de créditos para compensação com débitos de terceiros.

PRAZO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO: CINCO ANOS, A CONTAR DA EXTINÇÃO DO PAGAMENTO.

No caso em tela, em que o direito creditório foi explicitado por meio da IN SRF nº 67/98, o prazo para restituição ou compensação dos valores pagos indevidamente submete-se à regra geral estipulada no CTN. Sendo o lançamento do IPI da modalidade por homologação, em que o contribuinte se obriga ao recolhimento do tributo antecipadamente, antes do lançamento, o prazo para a restituição é aquele estabelecido no art. 168, I, combinado com o arts. 165, I, e 156, VII, todos do CTN. Ou seja: 05 (cinco) anos, a contar do pagamento indevido.

Instrução Normativa, como ato infralegal que é, não tem o condão de postergar o termo inicial do prazo para a repetição do indébito. A IN SRF nº 67/98, além de não postergar o *dies a quo* de tal prazo, também não tem o poder de reconhecer, por si só, o direito creditório em tela. Apenas o explicitou, com base nas leis e decretos discriminados no seu preâmbulo.

Para considerar o prazo de restituição com início na data do pagamento antecipado, em vez de na data de edição da IN SRF nº 67/98 (como outros consideram), diferencio a situação em que o direito à repetição decorre de uma declaração de inconstitucionalidade proferida em sede do controle concentrado ou abstrato - Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) -, das demais situações em que a repetição advém de inconstitucionalidade tratada na via difusa ou incidental, de ato legal ou de ato infralegal (esta última a situação destes autos).

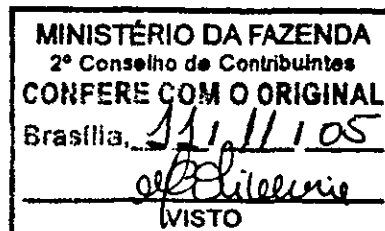
É que no controle concentrado a instabilidade jurídica decorrente dos efeitos *ex tunc* da decretação de inconstitucionalidade pode ser mitigada pelo STF, como inclusive previsto expressamente nos arts. 27 da Lei nº 9.868,¹ de 10/11/99 (que dispõe sobre a ADI e a ADC) e 11

¹ Lei nº 9.868/99:

"Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348

da Lei nº 9.882,² de 03/12/99 (que trata da ADPF). Assim, em vez de se permitir a restituição de todos os recolhimentos, por mais antigos que sejam, o STF pode restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de modo a privilegiar a segurança jurídica.

Diferentemente ocorre no controle difuso, em sede do qual inexistente a previsão para restrição quanto aos efeitos *ex tunc* da inconstitucionalidade. A nulidade com efeitos *ex tunc*, inicialmente com validade somente para as partes, após a resolução senatorial tem a validade estendida a todos (efeitos *erga omnes*). Neste caso, manter os efeitos *ex tunc* pode causar enorme insegurança jurídica. Daí a necessidade de considerar a decadência e a prescrição, com o objetivo de dar eficácia ao princípio da segurança jurídica. No controle concentrado zelar pela segurança jurídica fica a cargo do próprio STF; no difuso, é função da decadência e da prescrição.

Na situação em tela, em que o direito à repetição foi reconhecida por meio de ato infralegal, o controle da segurança jurídica também fica a cargo da decadência e prescrição. É o que acontece, ainda, nos casos de repetição de indébitos determinadas por meio de decisões judiciais ou administrativas concretas.

Neste ponto cabe mencionar que o Supremo Tribunal Federal possui decisões no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo prescricional, conforme demonstra o RE 57.310-PB, de 09/10/94, *in verbis*:

Recurso Extraordinário não conhecido – A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas pela prescrição.

(Negrito ausente no original).

Doutrinariamente, ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, Malheiros, 24ª edição, 2002, atualizada por Arnoldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, também informam o seguinte, às páginas 373/374:

Embora a ordem jurídica brasileira não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de ilicitude, concede-se proteção ao ato singular, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano normativo e no plano do ato singular mediante a utilização das fórmulas de preclusão.

Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.

Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria,

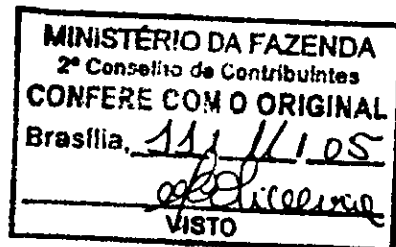
² Lei nº 9.882/99:

“Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl. _____

porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação.

Resumindo: somente na hipótese de inconstitucionalidade proferida em sede do controle concentrado, em que o STF pode restringir os efeitos *ex tunc* da nulidade declarada, entendendo deva ser excetuada a regra geral que estabelece o prazo de cinco anos para repetição do indébito, a contar da extinção do crédito tributário (no caso em tela, do pagamento antecipado reputado indevido).

Quanto à tese adotada pelo STJ em inúmeros julgados, segundo a qual quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação, e que considera o início da contagem do prazo decadencial no final dos cinco anos contados a partir do pagamento (ou do fato gerador, no caso da decadência), “duplicando” para 10 anos o intervalo (tese dos cinco mais cinco), não me parece a melhor interpretação.

Tal interpretação considera que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.³ O Tribunal tem examinado em conjunto os arts. 173, I e 150, § 4º do CTN, e deslocado o *dies a quo* da decadência para o final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quíntuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 anos após o fato gerador.

Se levarmos em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão-somente do Estado, torna-se inconcebível que este, por não exercer o seu direito no tempo prefixado, seja beneficiado e tenha o prazo de decadência alargado. É como se o titular do direito recebesse um prêmio (a dilação do termo inicial da decadência) por não exercê-lo no prazo prefixado. Da mesma forma com o prazo para repetição de indébito: quem pagou a maior ou indevidamente, por não exercer o direito nos primeiros cinco anos, estaria a receber como “prêmio” idêntica dilação de prazo.

É certo que o lançamento por homologação *pode* ser lançado tão logo acontecido o fato gerador. Assim, o termo *poderia*, inserido no art. 173, I do CTN para delimitar o marco inicial da decadência, precisa ser interpretado como se referindo ao início do tempo em que o lançamento de ofício (em substituição do de homologação, no caso de imposto devido maior que o apurado pelo contribuinte) *pode* ser feito, não o contrário, como pretende o STJ, ao interpretar que o prazo para o lançamento de ofício só começa após o fim do prazo para homologação.

Destarte, na situação em tela, em que os Pedidos de Restituição foram protocolizados em 29/10/98, está atingida pela decadência o direito à repetição do indébito referente aos recolhimentos efetuados antes de 29/10/93.

Ou seja, os pagamentos efetuados pelo estabelecimento filial de Osasco/SP, além dos pagamentos da matriz referentes aos períodos de apuração de 1-01/1992 e 2-08/92 a 2-01/1993, já decaíram, como informado na decisão recorrida.

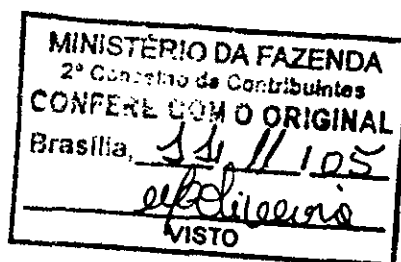
No tocante aos valores recolhidos no parcelamento aplica-se a mesma regra de decadência, de modo que as parcelas quitadas até 28/10/1993 também não podem mais ser repetidas.

³ Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl.

ART. 166 DO CTN: NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ASSUNÇÃO DO ENCARGO FINANCEIRO POR PARTE DOS ADQUIRENTES.

Com relação à necessidade de comprovação de assunção do ônus correspondente ao IPI por parte da recorrente, ou de autorização expressa de quem o tenha assumido, para que possa repeti-lo, é norma inserta no art. 166 do CTN.

Referido artigo estabelece as exigências para a obtenção de restituição de tributos cujo ônus tenha sido transferido a terceiros, dispondo o seguinte:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Como não há dúvida de que o IPI (ao lado do ICMS e do ISS) é imposto que comporta a transferência aludida no citado art. 166, faz-se necessária a comprovação de que a recorrente assumiu o ônus do imposto, ou de que esteja autorizada a repeti-lo. Isto em cada operação, e de modo a constatar onde findou a repercussão jurídica do IPI.

Entendo que o referido artigo, ao tratar de quem necessita estar autorizado para a restituição, ou pode requerê-la se assumiu o ônus, refere-se tão-somente aos contribuintes de direito. Neste ponto faz-se necessário distinguir incidência econômica de incidência jurídica do tributo. Do que o art. 166 trata é da incidência jurídica, em vez da econômica, como dá a entender, numa leitura atenta, a expressão "encargo financeiro". É necessária a distinção para não se permitir que nos tributos ditos indiretos, a exemplo do IPI, a repercussão econômica se confunda com a sujeição passiva tributária; o contribuinte de fato se transmute em contribuinte de direito.

Luiz César Souza de Queiroz, in *Sujeição Passiva Tributária*, Forense, Rio de Janeiro, 1998, pp. 181/182, esclarece bem a questão quando informa, verbis:

No plano da linguagem da Ciência do Direito, só há um contribuinte, o redundamente denominado contribuinte de direito. A outra pretensa espécie (contribuinte de fato) não tem espaço em termos jurídicos. (...)

Contribuinte de fato é conceito econômico (é conformado por critérios econômicos, do interesse da Ciência Econômica) e não um conceito jurídico.

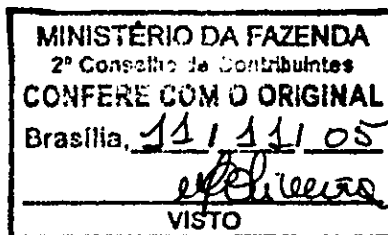
Alfredo Augusto Becker, no seu clássico *Teoria Geral do Direito Tributário*, Lejus, São Paulo, 1998, pp. 531 a 578, ao distinguir incidência econômica de incidência jurídica, leciona que os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos (como o de sujeito passivo, dado pelo CTN) são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação (sujeito passivo) sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser repercutido sobre outras pessoas, no todo ou em parte. Na trajetória dessa repercussão haverá uma ou mais pessoas que ficarão impossibilitadas de repercutir o ônus sobre outras, numa cadeia que termina quase



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl. _____

sempre no consumidor final. Este é o “contribuinte de fato” por excelência, a suportar definitivamente a incidência econômica do tributo, e que não deve ser confundido com o sujeito passivo da obrigação tributária.

Quando o art. 166 do CTN confere apenas aos contribuintes que suportaram o ônus do tributo a legitimidade para restituí-lo (ou a quem por eles estiver autorizados, como sói acontecer), deve ser interpretado em conjunto com o art. 165 do mesmo Código. Este informa que “O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo”.

A interpretação conjunta dos dois artigos permitir concluir que o art. 166 está a dizer o seguinte: o sujeito passivo (e não o contribuinte de fato), ao requerer restituição de tributo indireto, precisa provar ter assumido o seu ônus, por não ter repassado-o ao adquirente imediato, ou então precisa estar por este autorizado, caso o ônus tenha sido transferido. A assunção do encargo financeiro, ou prova da não assunção, diz respeito sempre ao **valor do imposto, juridicamente considerado**. Dito de outro modo: diz respeito ao **valor destacado na nota fiscal de venda, emitida por contribuinte do imposto**.

Assim, a autorização para restituição, a que se refere o art. 166 do CTN, deve ser obtida junto aos adquirentes que assumiram o encargo econômico do imposto, e não a todos aqueles que, adquirindo o produto de terceiros não-contribuintes do IPI, assumiram encargo financeiro a título de preço (e não a título de tributo).

Se cada um dos chamados contribuintes de fato pudesse ser considerado contribuinte de direito, cada um deles poderia requerer a restituição de um tributo indevido. Se assim fosse a União poderia ser demandada, visando a repetição de indébito do IPI, por cada um dos inúmeros consumidores de fato das mercadorias industrializadas.

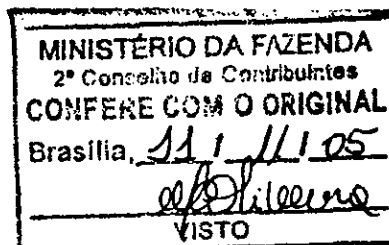
No caso dos autos, a maior parte dos adquirentes são supermercados, que revendem o açúcar a consumidores finais. Somente os primeiros, por se constituírem em adquirentes diretos da Usina, é que assumiram o encargo do **imposto**, isto é, pagaram o preço do produto, separado do valor do IPI. Os consumidores finais, que adquirem o produto sem destaque do IPI, assumem encargo financeiro, sim, mas a **título de preço do produto, não de imposto**.

A exigência de que cada consumidor final autorize a recorrente a restituir o IPI pago, além de desarrazoada, não está contida no art. 166. Por outro lado, a circunstância de que os supermercados e outros adquirentes tenham computado o valor do IPI pago como custo, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, em nada altera o direito da recorrente, desde que esta esteja devidamente autorizada por aqueles. Havendo as autorizações a recorrente requer a restituição em seu nome, ainda que aqueles tenham assumido o encargo financeiro do imposto.

Questão complicada é averiguar se nas situações em que há venda de mercadoria para um segundo contribuinte do IPI, e este por sua vez a revende para um terceiro, também contribuinte, o segundo também não requereu restituição, autorizado por este último. Em tal hipótese pode haver duplicidade de repetição, se a Secretaria da Receita Federal não controlar suficientemente os pleitos de restituição que envolvem uma dada cadeia de produção e comercialização. Por isto é que na hipótese de intermediários, como atacadistas contribuintes do IPI, a administração tributária deve adotar medidas de controle, visando evitar repetições de indébito em duplicidade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348

Não é razoável, contudo, que tais medidas impliquem em exigir da recorrente autorizações outras, além daquelas fornecidas pelos seus clientes diretos. Especialmente a exigência de que tais autorizações sejam fornecidas também pelos consumidores finais dos supermercados, apresenta-se desarrazoada.

IN SRF nº 67/98: EFICÁCIA RESTABELECIDA, A PERMITIR A RESTITUIÇÃO DO IPI INCIDENTE SOBRE O AÇÚCAR REFINADO DO TIPO AMORFO.

Apesar da controvérsia que o tema encerra, levando em conta que a eficácia da IN SRF nº 67/98 permanece eficaz, cabe aplicá-la.

A sua eficácia encontra-se restaurada, após decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida na Ação Civil Pública nº 2000.61.11004241-5, que reverteu decisão de primeira instância anulatória da referida Instrução Normativa, prolatada na 1ª Vara de Marília-SP. Tendo em vista a decisão de segunda instância, foi editado o Ato Declaratório Executivo SRF nº 28, de 18/07/2001, que declara insubsistente o Ato Declaratório SRF no 42, de 3 de junho de 2000, que por sua vez suspendera os efeitos da referida IN em virtude da sentença de primeiro grau.⁴

Nos termos do art. 2º da IN SRF nº 67/98, tem-se o seguinte, *verbis*:

Art. 2º 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), e que tenham promovido seu recolhimento, poderão solicitar a restituição dos valores pagos na forma da legislação vigente.

Parágrafo único. O valor a restituir será utilizado para quitar, mediante compensação, qualquer débito existente, inclusive o decorrente do oferecimento à tributação do valor da restituição, nos termos do art. 1º, ficando a restituição restrita ao saldo resultante dessas compensações, observado o disposto nas Instruções Normativas SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, e 73, de 15 de setembro de 1997.

Destarte, nos períodos de apuração dos autos, que vai de janeiro de 1992 a janeiro de 1993, desde que os recolhimentos não estejam atingidos pela decadência e seja atendido o art. 166 do CTN, cabe reconhecer o direito à restituição.

⁴ ADE SRF 28, DE 18/07/2001, DOU de 20.7.2001

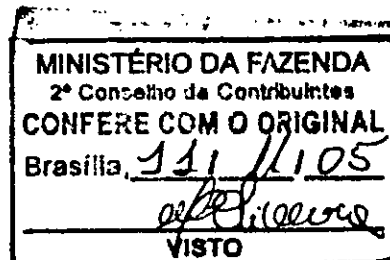
Declara insubsistente o Ato Declaratório SRF no 42, de 3 de junho de 2000.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 190 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista a decisão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida nos autos da Ação Civil Pública no 2000.61.11004241-5 e cuja ciência se operou por meio do Ofício no 469, de 28 de junho de 2001, do Excelentíssimo Juiz Federal, Dr. Roberto da Silva Oliveira, e considerando a Nota PGFN/CRJ/No 356, de 16 de julho de 2001, declara insubsistente o Ato Declaratório SRF no 42, de 3 de junho de 2000, restabelecendo a eficácia da Instrução Normativa no 67, de 14 de julho de 1998.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl.

No sentido de que a referida IN deve ser aplicada, independentemente da controvérsia do direito por ela reconhecido, que continua sujeito ao crivo do Judiciário, a esperar a solução final na Ação Civil Pública nº 2000.61.11004241-5, observem-se os seguintes pronunciamentos deste Segundo Conselho de Contribuintes:

Número do Recurso: 115645
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 10865.002294/97-94
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IPI
Recorrente: CIA. UNIÃO DOS REFINADORES DE AÇÚCAR E CAFÉ
Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP
Data da Sessão: 18/06/2002 14:30:00
Relator: Renato Scalco Isquierdo
Decisão: ACÓRDÃO 203-08242
Resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

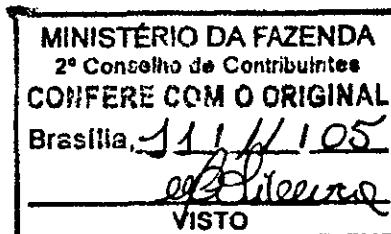
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso. Esteve presente ao julgamento o Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas Castro.

Ementa: IPI. AÇUCAR. IN SRF Nº 67/98. Nos termos da Instrução Normativa SRF nº 67/98, ficou 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 06 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. Recurso provido.

Número do Recurso: 107550
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 11080.013637/95-47
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: IPI
Recorrente: COMPANHIA UNIÃO DOS REFINADORES DE AÇÚCAR E CAFÉ
Recorrida/Interessado: DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão: 18/09/2001 14:00:00
Relator: Renato Scalco Isquierdo
Decisão: EMBARGO DE DECLARAÇÃO 203-06040



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348

Resultado:

DPM - DADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão:

Por maioria de votos, deu-se provimento aos embargos de declaração. Vencido o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo.

Ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - FATO NOVO - IN SRF Nº 67/98 - A Instrução Normativa SRF 67/98 teve sua eficácia suspensa por medida liminar expedida pela Justiça Federal na Ação Civil Pública nº 2000.61.11004241-5, que tramita perante a 1ª Vara da Subseção Judiciária de Marília - SP, mas, posteriormente, foi restabelecida pelo Ato Declaratório Executivo nº 28/01. A referida IN convalida os atos praticados por fabricantes de açúcar que não destacaram o IPI na saída do estabelecimento, razão pela qual o processo administrativo perdeu seu objeto, devendo o lançamento ser cancelado pela autoridade preparadora com fundamento na referida norma administrativa. Embargos acolhidos.

Número do Recurso:

106434

Câmara:

PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo:

10930.001590/97-83

Tipo do Recurso:

VOLUNTÁRIO

Matéria:

IPI

Recorrente:

SACARIA LTDA

PORECATU COMÉRCIO DE AÇÚCAR E

Recorrida/Interessado:

DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão:

20/10/1999 09:00:00

Relator:

Jorge Freire

Decisão:

ACÓRDÃO 201-73211

Resultado:

UNANIMIDADE

DPU - DADO PROVIMENTO POR

Texto da Decisão:

Por unanimidade de votos, deu-se provimento ao recurso, para declarar a improcedência do lançamento..

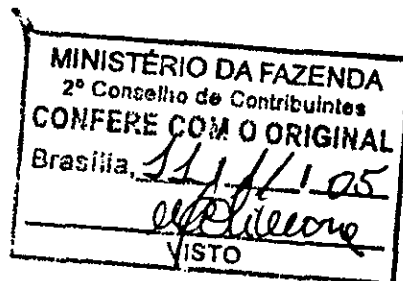
Ementa:

IPI - SAÍDAS DE AÇÚCAR - IN SRF Nº 67/98 - 1 - A Instrução Normativa nº 67, expedida pelo Secretário da Receita Federal em 14 de julho de 1998, nos seus artigos 2º e 3º, convalidou o procedimento adotado pelos estabelecimentos industriais que deram saída 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 à 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 Imposto sobre produtos Industrializados (IPI), autorizando, outrossim, a restituição do IPI eventualmente recolhido, nos mesmos períodos, relativamente à saída desses tipos de açúcares de cana. 2 - Considerando que a própria Administração Fazendária, não obstante a existência de precedentes judiciais sobre a matéria a ela favoráveis, abriu mão da cobrança do IPI devido nas saídas de alguns tipos de açúcares, reconhece-se a perda do objeto do lançamento em relação ao açúcar cristal extra cujas saídas do estabelecimento fabril, "in casu", efetivaram-se no interregno mencionado.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10825.001107/98-94
Recurso nº : 127.060
Acórdão nº : 203-10.348



2º CC-MF
Fl.

Recurso voluntário a que se dá provimento para o fim de declarar a improcedência do lançamento.

COMPENSAÇÃO COM DÉBITO DE TERCEIROS: POSSIBILIDADE, DESDE QUE O PEDIDO TENHA SIDO PROTOCOLIZADO ATÉ 07/04/2000.

Como aos dois Pedidos de Restituição em tela foram conjugados diversos pedidos de compensação com débitos de terceiros, cabe observar que tal possibilidade foi autorizada pelo art. 15 da IN SRF nº 21/97, que dispunha:

Art. 15. A parcela do crédito a ser restituído ou ressarcido a um contribuinte, que exceder o total de seus débitos, inclusive os que houverem sido parcelados, poderá ser utilizada para a compensação com débitos de outro contribuinte, inclusive se parcelado.

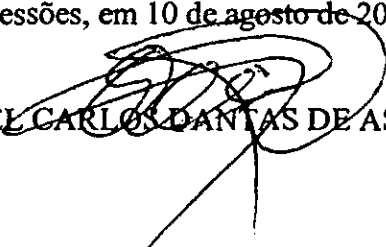
A possibilidade de compensação com débitos de terceiros permaneceu até o dia 07/04/2000, data após a qual foi suprimida pela IN SRF nº 41, de 07/04/2000, publicada em 10/04/2000, que revoga o art. 15 da IN SRF nº 21/97 e veda a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, ressalvados os débitos consolidados no âmbito do REFIS.

O parágrafo único do art. 2º da IN SRF nº 67/98, por sua vez, também alude à possibilidade de emprego do indébito em questão pedidos de compensação, desde que observado o disposto nas Instruções Normativas SRF nºs 21, de 10 de março de 1997, e 73, de 15 de setembro de 1997.

Assim, após compensados eventuais débitos próprios, o saldo remanescente do indébito em tela poderá ser empregado para liquidação de débitos de terceiros, desde que os Pedidos de Compensação respectivos tenham sido protocolizados até 07/04/2000.

Pelo exposto, e levando em conta a eficácia da IN SRF nº 67/98, voto por dar provimento ao Recurso, assegurando a restituição/compensação no montante proporcional aos valores do IPI incidente sobre o açúcar refinado do tipo amorfo, destacados nas notas fiscais de venda para as quais a recorrente possuía autorização dos adquirentes do açúcar, visando a restituição. No cálculo do indébito devem ser considerados somente os recolhimentos efetuados a partir 29/10/93, dentre aqueles discriminados às fls. 96/98, sendo que após compensados eventuais débitos próprios o saldo remanescente do indébito poderá ser empregado nos Pedidos de Compensação com Débito de Terceiros protocolizados até 07/04/2000.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS