



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 15 / 04 / 03  
VISTO

2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

Recorrente : FUNDAÇÃO REZENDE BARBOSA  
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - 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 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).

**IPI. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. EFEITOS DA ANULAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS.**

Devido a 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. Na espécie, em atenção ao princípio da não-cumulatividade e do mecanismo de débitos e créditos que o operacionaliza, impõe-se a reconstituição da conta gráfica do IPI, no período abrangido pelo pedido, de sorte a captar em cada período de apuração o efeito nela provocado pela confluência da anulação de débitos e créditos decorrentes da hipótese dos autos e, assim, poder extrair, pelo confronto dos eventuais saldos devedores reconstituídos com os respectivos recolhimentos do imposto, os eventuais pagamentos maiores que o devido a dar ensejo a pedido de restituição/compensação.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **FUNDAÇÃO REZENDE BARBOSA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Fabiano Meirelles de Angelis.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003

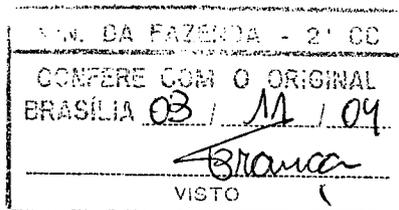
  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Raimar da Silva Aguiar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.  
cl/opr



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

Recorrente : FUNDAÇÃO REZENDE BARBOSA

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 127/128:

*“A empresa qualificada em epígrafe solicitou, em 14/12/1998, por meio do pedido de fls. 01 a 03, a compensação de valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) recolhidos indevidamente entre as datas de 31/03/1992 e 13/08/1993.*

*A solicitação embasou-se na Instrução Normativa (IN) SRF nº 67, de 14 de julho de 1998, que permitiu a compensação e restituição dos valores do IPI incidentes sobre a saída de açúcares das classificações e períodos por ela especificados.*

*Apresentou cópias de Darf, demonstrativo de cálculo da compensação, resumo de débitos de IPI em cada mês e por cliente, cópia de decisão em processo de consulta sobre a classificação fiscal do açúcar a que dera saída, “relação de IPI por número de nota fiscal/cliente/data/VIr base de IPI/IPI” e cartas de autorização dos clientes para o requerente solicitar compensação - de acordo com o disposto no Código Tributário Nacional (CTN), art.166, todos juntados como fls. 05 a 1206.*

*Na Decisão Nº SASIT/99/402, às fls. 1208 a 1211, o Delegado da Receita Federal em Marília indeferiu o pedido do contribuinte, sob o argumento de que o direito de pleitear do contribuinte já havia decaído. O despacho decisório foi assim ementado:*

**“IPI - INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Pedido formalizado após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário. Art. 168, inciso I, do CTN.”**

*Devidamente cientificado do despacho decisório em 28/10/1999, conforme aviso de recebimento dos Correios à fl. 1214, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1215 a 1230, acompanhada da procuração de fl. 1231.*

*Nela a impugnante alegou, em síntese:*

- a) O recolhimento indevido relativo ao período de 01/01/1992 a 31/12/1997 só se caracterizou com a publicação da IN SRF nº 67, de 1998. Antes dela, a Lei nº



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

MIN. DA FAZENDA - 2
CONFERE SE É O ORIGINAL.
BRASÍLIA 03 11 04
<i>Almeida</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

8.383, de 30 de dezembro de 1991, e o Decreto nº 490, de 13 de janeiro de 1992, que a regulamentou, gozavam de presunção de legalidade e inconstitucionalidade (sic), de forma que os pagamentos ainda eram devidos.

- b) Tal entendimento foi confirmado pelo Parecer Cosit nº 58, de 27 de outubro de 1998, que dispôs: "somente são passíveis de restituição os valores recolhidos indevidamente que não tiverem sido alcançados pelo prazo decadência! de 5 (cinco) anos contado a partir da data do ato que conceda ao contribuinte o efetivo direito de pleitear a restituição" (grifo do contribuinte).
- c) Sendo o IPI tributo sujeito ao lançamento por homologação, a extinção definitiva do crédito tributário só se opera com a homologação do lançamento (tácita ou expressa), a teor do disposto no CTN, art. 150, § 4º. Este raciocínio coaduna-se com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que transcreveu.

*Considerando que a decisão do Delegado da Receita Federal em Marília contrariou o parecer Cosit, cuja autoria coube à autoridade competente para "dirimir dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária" e "aprovar atos normativos destinados a uniformizar a aplicação da legislação tributária" (art. 199, III e IV da Portaria nº 227/98), e o posicionamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça, ela deve ser reformada, no sentido de acolher-se o pedido de compensação formulado pela impugnante."*

A autoridade singular, conforme Acórdão DRJ/RPO n.º 546, de 20 de fevereiro de 2001 (fl. 127), indefere o pleito da requerente na ementa que abaixo se transcreve:

*"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

*Período de apuração: 01/01/1992 a 15/07/1993*

*Ementa: RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.*

*O direito de pleitear restituição ou compensação de tributos recolhidos indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento.*

*ATO NORMATIVO. SUSPENSÃO.*

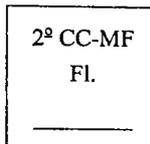
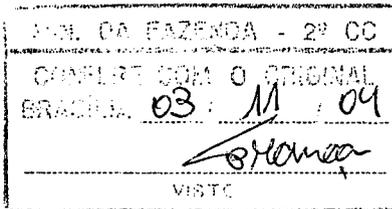
*A suspensão de ato normativo, pela autoridade que o expediu, impede o reconhecimento do direito creditório dele advindo.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**Processo** : 13826.000338/99-11  
**Recurso** : 118.528  
**Acórdão** : 202-15.310



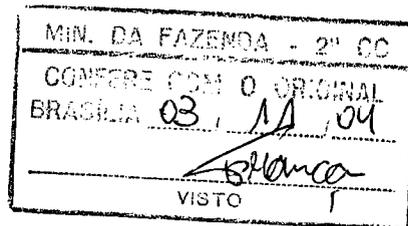
Em 02 de abril de 2001 a Recorrente tomou ciência da Decisão, fl. 136.

Inconformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, a Recorrente apresentou, em 02 de maio de 2001, fls. 137/140, Recurso Voluntário a este Egrégio Conselho de Contribuintes no qual repisa os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade e pugna pela reforma da decisão recorrida e o conseqüente deferimento do pedido de compensação dos créditos pleiteados.

É o relatório



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl.

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.

A empresa qualificada em epígrafe solicitou, em 14/12/1998, por meio do pedido de fls. 01 a 03, a compensação de valores do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) recolhidos indevidamente entre as datas de Março/1992 e Agosto/1993, no valor de R\$8.600,48

Por bem descrever a matéria relativa ao presente processo, adoto como razões de decidir pelos seus próprios fundamentos o voto da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Dr. ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO, relativo ao Processo nº 13826.000460/98-26 (Recurso nº 118.473):

*“Conforme relatado, o pleito de restituição/compensação em tela, motivado pelo advento da Instrução Normativa SRF nº 67, de 14/07/98, diria respeito a alegados recolhimentos indevidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, destacado nas notas fiscais emitidas pela recorrente correspondente à parte de saídas de açúcares de cana no período de 01/01/92 a 31/12/97.*

*A negativa desse pleito se deu ao exclusivo fundamento de que, por ocasião de seu protocolo (14.12.1998), já teria decorrido o prazo para a 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 março/92 e agosto/93, conforme DARFs anexados às fls. 58 a 68, 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.*

*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*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>R. Romão</i>
VISTO 1

2º CC-MF
Fl.
_____

*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, à 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:*

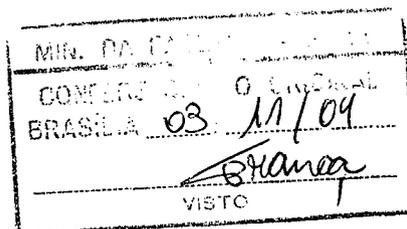
*“I – o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória 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 – (...).”*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



2º CC-MF  
Fl.

*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 prevalecente 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:*

*“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.*

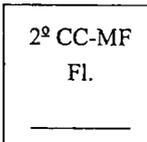
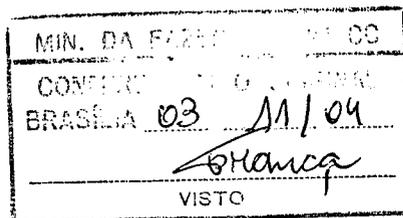
*Os delegados e inspetores da Receita Federal estão autorizados a restituir tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, em ações incidentais, para terceiros não-participantes da ação – como regra geral – apenas após a publicação da Resolução do Senado que suspenda a execução 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.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

*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, 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:*

<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,*

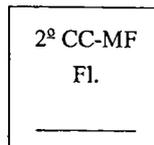
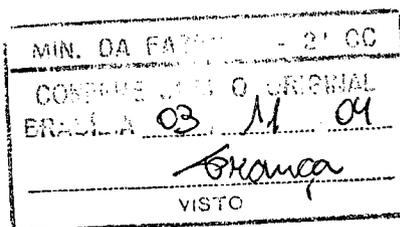
*considerando que, com a publicação no Diário Oficial da União, em 6 de julho de 1995, da Portaria MF nº 189, de 5 de julho de 1995, permaneceram submetidas às alíquotas de 18% (dezoito por cento) e de 9% (nove por cento) apenas as saídas do açúcar do tipo cristal standard, porquanto submetido esse açúcar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

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



*'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'.*

*Dai 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 nº 04, de 14 de janeiro de 1992 (DOU 15/01/92, Seção I, fls. 559 e ss.), do Secretário Executivo do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, 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, neles já incluídos os tributos incidentes sobre as operações de venda do produto, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, que será calculado pelas alíquotas estabelecidas no Decreto nº 420, de 13 de janeiro de 1992.*

*(...)*

*§ 2º - Os valores das margens de qualidade dos açúcares dos tipos cristal superior, cristal especial, cristal especial extra, e refinado granulado estão indicados no item II do anexo a esta Portaria.*

*(...)"*

*No aludido item II do anexo à Portaria nº 04/92, só foram indicados os preços de faturamento, pela ordem, dos seguintes tipos de açúcares:*

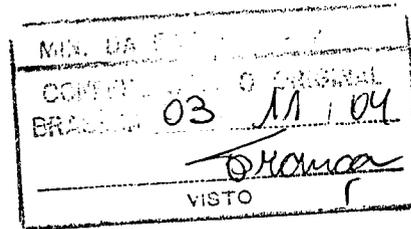
- CRISTAL STANDARD;
- CRISTAL ESPECIAL;
- CRISTAL SUPERIOR;
- CRISTAL ESPECIAL EXTRA;
- REFINADO GRANULADO;
- DEMERARA.

*Portanto, cotejando essa relação com a classificação dos vários tipos de açúcares de produção direta das usinas e refinarias autônomas do País, conforme as especificações técnicas contidas no art. 1º da Resolução*

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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF  
Fl. \_\_\_\_\_

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

IAA nº 2.190, de 30 de janeiro de 1986, citada no art. 4º da IN nº 67/98<sup>3</sup> e abaixo transcrito, fica evidente que o único tipo de açúcar omitido foi o açúcar refinado do tipo amorfo.

“Art. 1º - A classificação dos tipos de açúcar de produção direta das usinas e refinarias autônomas do País, fica sujeita às seguintes especificações:

I - AÇÚCAR DEMERARA

II - AÇÚCAR CRISTAL

TIPO	UMIDADE % MÁXIMA	POLARIZAÇÃO MÍNIMA S a 20º C	COR (TRANSMITÂNCIA) ICUMSA/1982 420nm VALORES MÁXIMOS	CINZAS % MÁXIMA
“STANDARD”	0,15	99,30	760	0,15
SUPERIOR	0,10	99,50	480	0,10
ESPECIAL	0,10	99,70	230	0,07
ESPECIAL EXTRA	0,05	99,80	150	0,05

III - AÇÚCAR REFINADO

TIPO	UMIDADE % MÁXIMA	POLARIZAÇÃO MÍNIMA S a 20º C	TOTAL DE GLÍCIDES (sacarose + redutores) % matéria seca MÍNIMO	COR (TRANSMITÂNCIA) ICUMSA/1982 420nm VALORES MÁXIMOS	CINZAS % MÁXIMA
AMORFO	0,30	99,00	99,4	80	0,20
GRANULADO	0,04	99,80	-	45	0,04

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:

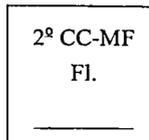
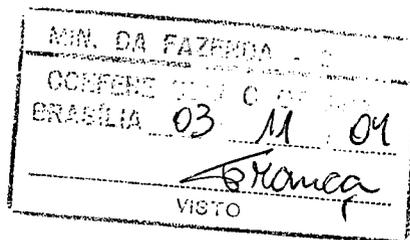
“Art. 2º - Os preços de faturamento do açúcar cristal standard, na condição PVU (Posto Veículo Usina), são os indicados no item II do anexo a esta Portaria, neles já incluídos os tributos incidentes sobre operações de venda do produto, inclusive COFINS e PIS, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados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

<sup>3</sup>“Art. 4º Para fins de identificação do tipo de açúcar saído dos estabelecimentos industriais deverão ser adotadas as especificações técnicas contidas na Resolução IAA nº 2.190, de 30 de janeiro de 1986, que estabeleceu a classificação dos vários tipos de açúcares de produção direta das usinas e refinarias autônomas do País.”



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



*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 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.*

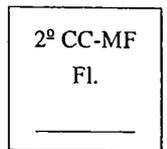
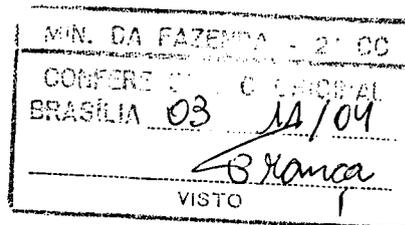
*E, paralelamente, de exigir daqueles que deram saída a esses açúcares nos períodos assinalados, com indicação ou destaque do IPI nas correspondentes notas fiscais, sem a promoção de seu recolhimento, o oferecimento dos recursos assim registrados à tributação do IRPJ, da CSL, quando cabíveis, e das contribuições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

*4*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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



*bem como 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 n<sup>o</sup> 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. 4<sup>o</sup> do Decreto n<sup>o</sup> 2.346/97<sup>6</sup> e, por conseguinte, do âmbito do Parecer COSIT n<sup>o</sup> 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. 4<sup>o</sup>), 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 n<sup>o</sup> 67/98 situa nas cercanias da denominada construção do sentido na exegese dos*

<sup>5</sup> Art. 3<sup>o</sup> 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. 4<sup>o</sup> 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:

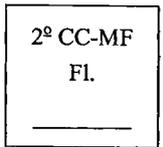
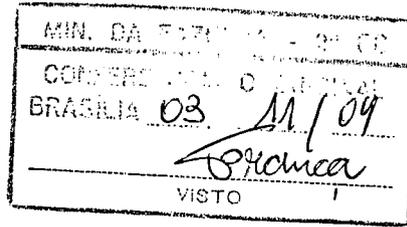
- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução 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 : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



*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.*

*Aliás, isso ela afinal fez, talvez tardiamente, como nos dá conta a Decisão DLANA/SRRF/8ª RF nº 281, de 10/06/98, acostada às fls. 69/71, 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 99,5º 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) de o 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 à colação os seguintes suprimentos doutrinários.*

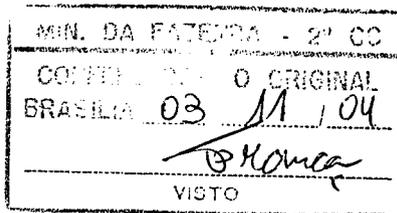
*Alberto Xavier<sup>7</sup> assinala que a construção jurisprudencial em prol da tese (5 + 5) “se baseia na atribuição de um exagerado significado à*

  
<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

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



2º CC-MF  
Fl.

*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 à "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. "*

*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,*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
COMIT. G. ORIGINAL
BRASÍLIA 03 11 109
VISTO

2ª CC-MF  
Fl.

*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>:*

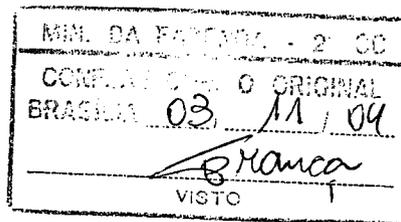
*"8.8. A tese dos dez anos do direito do contribuinte pleitear o débito do Fisco, que modificou o entendimento da matéria de prescrição no STJ, em função da interpretação das expressões extinção do crédito e pagamento antecipado, inscritos respectivamente nos arts. 150, § 4º e 168, I, do CTN, não procede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

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



Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310

*De qualquer maneira, mesmo se assim não fosse, merece ser destacada 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 zero.*

*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 zero 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 zero, 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 parêntese, impende observar que a obrigatoriedade da anulação dos créditos relativos a insumos aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero 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".*

<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.

(...)

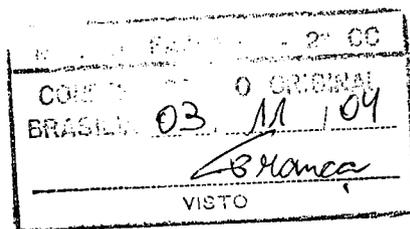
§ 3º O Regulamento disporá sobre a anulação do crédito ou o restabelecimento do débito correspondente ao imposto deduzido, nos casos em que os produtos adquiridos saiam do estabelecimento com isenção do tributo ou os resultantes da industrialização estejam sujeitos à alíquota 0 (zero), não estejam tributados 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 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)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo : 13826.000338/99-11  
Recurso : 118.528  
Acórdão : 202-15.310



2º CC-MF  
Fl.

*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.*

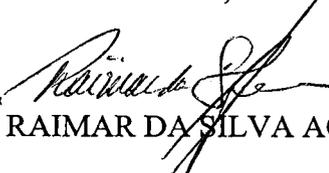
*De se notar, também, que, à evidência, essa reconstituição da conta gráfica do IPI deveria ser feita contemplando esses efeitos na sua totalidade e de uma só vez, de sorte a prevenir distorções nos resultados obtidos pela consideração parcial e em etapas de conjuntos de notas fiscais alusivas aos mesmos períodos de apuração em processos distintos, como é o caso deste e do 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 fl. 05, 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 zero, não se presta ao fim pretendido."*

Posto isso, estribado na lei de regência, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo a decisão recorrida.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 01 de dezembro de 2003

  
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

<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)