



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

Recorrente : USINA NOVA AMÉRICA S/A

Recorrida : DRJ em São Paulo - 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 crédito decorrente 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: **USINA NOVA AMÉRICA S/A**.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso**. Os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar e Raimar da Silva Aguiar votaram pelas conclusões, discordando da decadência do pedido. Esteve presente ao julgamento o Dr. Elias de Souza, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ana Neyle Olímpio Holanda, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

Recorrente : USINA NOVA AMÉRICA S/A

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pleito, protocolizado em 30.09.1998 na Agência da Receita Federal em Assis – SP, de compensação de débitos de tributos federais, próprios e de terceiros, indicados nos formulários específicos com créditos decorrentes de alegados recolhimentos indevidos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, destacado nas notas fiscais correspondentes à parte das saídas de açúcares de cana no período de 01/01/92 a 31/12/97, que atualizados, nos moldes da UFIR e da Taxa SELIC, atingiram, na data, o montante de R\$ 1.194.222,86 (Planilha de fl. 05).

Como motivo desse pleito parcial é apontado o advento da Instrução Normativa SRF nº 67, de 14/07/98, c/c Instrução Normativa SRF nº 21, de 10/03/97, bem como oferecido os seguintes documentos de instrução:

- pedido de Compensação, conforme impresso F/36 aprovado pela IN SRF nº 21/97, de débitos próprios de tributos (códigos 2362 e 2484) relativos ao período de apuração de 08/98, com vencimento em 30/09/98 (fl. 03);
- pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, conforme impresso aprovado pela IN SRF nº 21/97, de débito da Capivara Agropecuária S/A do tributo (código 2362), relativo ao período de apuração de 08/98, com vencimento em 30/09/98 (fl. 04);
- demonstrativo de parte do IPI compensável, nos termos do art. 2º da IN 67/98, atualizado nos moldes da UFIR e da Taxa SELIC, correspondentes aos períodos de apuração de 02-01/92 a 01-07/93 (fl. 05);
- cópias de DARFs recolhidos de 31/03/92 a 13/08/93 referentes aos períodos de apuração de 02-01/92 a 01-07/93 (fls. 06 a 21);
- relação mensal dos clientes para os quais foram emitidas notas fiscais com destaque de IPI, no período de janeiro/92 a julho/93, com registro dos valores quinzenais dos respectivos valores (totalização mensal individual e global) (fls. 22 a 54);
- cópia da Decisão DIANA/SRRF/8º RF nº 281, de 10/06/98, proferida no processo de consulta nº 13826.000084/98-14, atinente à classificação fiscal na TIPI do produto caracterizado como açúcar cristal especial e especial extra (fls. 55/57); //
- relação das notas fiscais, discriminando a numeração, data da saída, descrição e classificação do produto, base de cálculo, IPI destacado, IPI em UFIR, relativas às saídas de açúcar cristal especial extra e refinado,

2



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

destacando os subtotais mensais, no período de janeiro/92 a julho/93, por cliente, acompanhada, em geral, da respectiva autorização de que trata o art. 166 do CTN (fls. 58 a 391).

A Delegacia da Receita Federal em Marília - SP, mediante a Decisão nº SASIT/99/439 (fls. 412/415), indeferiu o pleito, sob o fundamento, em suma, de que, na data da apresentação do pedido de restituição/compensação em tela (30/09/98), o direito já decaíra, nos termos do art. 168 do CTN, por corresponder a pagamentos efetuados no período de março/93 a agosto/93.

Intimada dessa decisão, a contribuinte ingressou, tempestivamente, com a Petição de fls. 420/435, manifestando sua inconformidade com o indeferimento de seu pleito, alegando, conforme apertada síntese da decisão recorrida, que:

“(…)

- a) *O recolhimento indevido só se caracterizou com a publicação da IN SRF nº 67, de 1998. Antes dela, a Lei nº 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 constitucionalidade (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 decadencial de 5 (cinco) anos contado a partir da data do ato que concede 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" (Portaria nº 227, de 1998, art. 199, III e IV)", 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 manteve o indeferimento do pedido de compensação em tela, mediante a Decisão de fls. 522/525, assim ementada:



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/01/1992 a 31/12/1997

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.

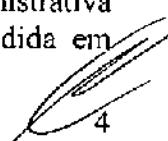
ATO NORMATIVO. SUSPENSÃO.

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

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 531/550, no qual, além de reeditar os argumentos da impugnação, aduz, em suma, que:

- a suspensão da eficácia da Instrução Normativa SRF nº 67/98 pelo Ato Declaratório SRF nº 42/2000, em virtude da concessão de medida liminar nos autos da Ação Civil Pública nº 2000.61.11004241-5, não é suficiente, por si só, como entendeu o julgador singular, para embasar o indeferimento do pleito de compensação da recorrente;
- aquela IN não concedeu qualquer direito aos contribuintes do IPI, nada mais fez do que explicitar disposição do CTN quanto ao direito à restituição de tributo indevidamente recolhido, nos termos da legislação vigente;
- da leitura da IN SRF nº 67/98 não se extrai, como quer fazer crer a autoridade singular, que os contribuintes têm direito à restituição/compensação de valores recolhidos a título de IPI, mas sim que "poderão solicitar a restituição dos valores pagos na forma da legislação vigente", porque indevidos tais valores;
- ainda que se admitisse que o direito da Recorrente encontrasse obstaculizado pelo referido AD nº 42/2000, jamais a decisão recorrida poderia julgar o mérito da causa desfavoravelmente à recorrente;
- não se pode olvidar o caráter provisório da aludida medida liminar que deu ensejo à suspensão da eficácia da IN SRF nº 67/98, daí ser inconcebível que o presente pedido "deveria ser indeferido, uma vez que o direito creditório pleiteado inexiste, pois está a instância administrativa impedida de reconhecê-lo por força de medida liminar concedida em ação civil pública"; //





Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

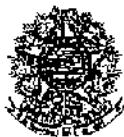
Acórdão nº : 202-15.141

- assim, quando muito, deveria a decisão recorrida suspender o trâmite deste processo administrativo até o desenlace daquela controvérsia judicial, sob pena de causar enorme prejuízo à recorrente, na eventualidade de, posteriormente, aquele processo judicial vir a ser julgado de forma favorável aos contribuintes do IPI;
 - o pleito da recorrente está amparado ainda em parecer da própria Secretaria da Receita Federal (processo de consulta nº 13826.000084/98-14) que concluiu que a alíquota correta incidente sobre o açúcar produzido pela recorrente era zero (e não 18%, como praticado à época dos recolhimentos);
 - o referido parecer constatou que, tendo o açúcar produzido pela recorrente teor de polarização igual ou superior a 99,5%, sem adição de aromatizantes ou corantes, está enquadrado no código 1701.99.00 – Outros, sujeito à tributação pela alíquota zero; e
 - dessa forma, tendo recolhido indevidamente o IPI à alíquota de 18%, tem direito à restituição, nos termos do art. 165, I, do CTN.

É o relatório.

11

1874, term



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

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 (30.09.1998), 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. 06 a 21, 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/8º RF – DISIT/DIFIS/DISAR, de 15/06/99, que a decisão que prolatou levou em consideração o disposto na parte final do artigo 2º da indigitada IN/SRF nº 67/98: “...poderão solicitar a restituição dos valores pagos na forma da legislação vigente”, o que, em se tratando de restituição, acarretaria a aplicação do art. 168, inciso I, do CTN, consoante orientação da aludida Nota Conjunta.

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

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

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

Já a decisão recorrida, trazendo à 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.



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

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 constitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

II – (...)".

Quanto ao Parecer COSIT nº 58/98, ele teria tratado especificamente de restituição de tributo pago com base em lei declarada constitucional 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 constitucional, 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 constitucional pelo STF tem efeitos ex tunc.

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



Processo nº : 13826.000383/98-87
Recurso nº : 119.710
Acórdão nº : 202-15.141

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

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

Tenho que não.

Com efeito, da análise da fundamentação legal adotada nesse ato administrativo¹, 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 dez 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 cinqüenta 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:

¹“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tanto 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% (dez 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% (dez 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 permanecia 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:”



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

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

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

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

Daí a exceção à tributação para as saídas do açúcar refinado do tipo amorfo, classificado na posição 1701.99.0100² 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 IAA nº 2.190, de 30 de janeiro de 1986,

² --- Açúcar refinado, mesmo em tabletes. //



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

citada no art. 4º da IN nº 67/98³ e abaixo transcrita, 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 - ACÚCAR DEMERARA

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

Portanto, da mesma forma, à luz do critério adotado - tipos de açúcares submetidos à política de preço nacional unificado de açúcar de cana - a IN nº 67/98 considerou

³*"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."*



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

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, consequentemente, 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 da 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. 1º⁴), bem como convalidar o procedimento daqueles que, em igual situação, não destacaram em Nota Fiscal o IPI (art. 3º⁵).

Com isso, tenho como demonstrado que o entendimento expresso na IN nº 67/98 e no qual a Recorrente ampara o seu pleito nada tem a ver com juízo sobre a ilegalidade ou constitucionalidade 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

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.

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



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

indigitado ato administrativo no art. 4º do Decreto nº 2.346/97⁶ e, por conseguinte, do âmbito do Parecer COSIT nº 58/98, especialmente, no que aqui interessa, do estabelecido na alínea "c" de suas conclusões:

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

(...)".

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

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

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

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

I - não sejam constituídos ou que sejam ratificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para ratificação 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."



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

Aliás, isso ela afinal fez, talvez tardiamente, como nos dá conta a Decisão DIANA/SRRF/8º RF nº 281, de 10/06/98, acostada às fls. 55/57, 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 prevalecente neste Colegiado a respeito da extinção do direito de pleitear a restituição nos casos de tributo que foi pago com base em lei declarada inconstitucional pelo STF.

No que diz respeito à tese dos dez anos (5 + 5) do direito de o 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 compartilha dessa tese, a despeito da respeitável corrente doutrinária que a suporta.

Em adição aos judiciosos argumentos da decisão recorrida, trago à colação os seguintes suprimentos doutrinários.

Alberto Xavier⁷ assinala que a construção jurisprudencial em prol da tese (5 + 5) “se baseia na atribuição de um exagerado significado à literalidade da expressão ‘definitivamente extinto o crédito’ ...”. Aponta, ainda, a contradição lógica incorrida pelo CTN de considerar o pagamento anterior ao lançamento como pagamento antecipado sujeito à “condição resolutiva de ulterior homologação do lançamento”:

“[...] – a haver condição resolutiva, 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 resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o deferimento dessa eficácia”. Prossegue Alberto Xavier:

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

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



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

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

Arremata afinal:

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

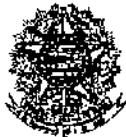
No mesmo sentido vale, ainda, transcrever excerto de artigo do douto Eurico Marcos Diniz Santos⁸:

"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

⁸ *Decadência e prescrição no Direito Tributário*. Max Limonaia, 2000, pp. 291/292.



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento.”

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

De qualquer maneira, mesmo se assim não 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 pretenso 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 assumidos como tributados à alíquota zero, por força do disposto no art. 100, inciso I, alínea “a”, do RIPI/82⁹ (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 7.798/89¹⁰).

Abrindo 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 11¹¹ a

⁹Art. 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;
(...)”

¹⁰“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.”

¹¹“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 devida na saída de outros



Processo nº : 13826.000383/98-87

Recurso nº : 119.710

Acórdão nº : 202-15.141

administração tributária entendeu que não mais prevaleceria essa anulação no concernente a produtos tributados à alíquota zero e isentos, mantido este comando só para os insumos aplicados na industrialização de produtos "NT". Esse entendimento veio a ser consolidado nos RIPIs posteriores, a exemplo do disposto no art. 193, inciso I, alínea "a", do Decreto nº 4.544/2002¹².

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.

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

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2003

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

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/h)

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

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

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