



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11065.002586/00-28
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-001.603 – 3ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2011
Matéria RESSARCIMENTO DE IPI
Recorrente RGS INDÚSTRIA DE COUROS LTDA
Interessado DRJ PORTO ALEGRE

RESSARCIMENTO DE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERDA DOS BENEFÍCIOS COM BASE NO ARTIGO 59 DA LEI Nº 9.069/95. INAPLICABILIDADE.

A aplicação do artigo 59 da Lei nº 9.069/95, no que tange à perda dos incentivos e benefícios de redução ou isenção, previstos na legislação tributária, não alcança o crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363, por não ser este incentivo ou benefício de isenção ou redução de tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial. As Conselheiras Nanci Gama e Maria Teresa Martínez López votaram pelas conclusões.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator.

EDITADO EM: 09/09/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Albuquerque, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez López e Susy Gomes Hoffman

Relatório

Sobe ao exame do colegiado recurso do contribuinte contra o acórdão 201-80.712. Nele, a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes manteve decisão que denegara o ressarcimento de crédito presumido de IPI instituído pela Lei 9.363 apurado no ano de 1995 em virtude de, naquele ano, a empresa ter “praticado ato que configurava crime”, nos termos do art. 59 da Lei nº 9.069/95.

O acórdão ora recorrida repeliu os três fundamentos do recurso voluntário: a) de que o crédito presumido não se enquadra entre os benefícios de que cuida a Lei 9.069; b) de que aquela lei requeria regulamentação, não sendo de imediata aplicação; c) de que não restara comprovada a prática alegada, consistente no uso de documentos inidôneos para acobertar aquisições.

Vale registrar, nesse passo, que a constatação do uso de documentos inidôneos resultou na lavratura de autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF que foram recolhidos, sem contestação, pela empresa, como ela própria reconhece no recurso voluntário. Tal se teria dado, segundo ela, para proporcionar a liberação do ressarcimento do mesmo incentivo, agora sobre as aquisições de 1997, que estaria sendo condicionado pela SRF àquela quitação.

O recurso voluntário, portanto, não trouxera a discussão de que seria necessário o trânsito em julgado de decisão penal condenatória para que a perda dos incentivos, prevista na Lei, pudesse ser aplicada. Ainda assim, o voto condutor do acórdão enfrentou esse argumento, afirmando o contrário.

O recurso especial está fundamentado em três pontos:

- a) que o incentivo criado pela Lei nº 9.363 não se configura como incentivo ou benefício de isenção ou redução capaz de propiciar a aplicação do comando legal utilizado pelo fisco;
- b) que seria necessário o trânsito em julgado de decisão penal condenatória para a aplicação daquele dispositivo.
- c) que a eventual ocorrência de erros nos documentos de aquisição não é suficiente à comprovação da fraude por parte da compradora.

A admissibilidade do recurso especial foi examinada pelo relator do acórdão recorrido, que concluiu estar provada a divergência jurisprudencial suficiente à sua aceitação.

Essa conclusão não foi atacada pela PFN em suas contrarrazões, que se limitam a combater apenas o segundo dos argumentos lançados no recurso especial.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso reúne as condições para sua aceitação.

A matéria a ser enfrentada aqui já foi objeto de reiterados exames por esta instância, tendo sido acolhido o primeiro dos argumentos do recurso voluntário.

Peço vênia, nesse ponto, para transcrever excerto das abalizadas considerações expendidas pelo i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, em declaração de voto proferida por ocasião do julgamento do recurso nº 122.242 julgado em sessão de 06 de dezembro de 2010 das quais em nada divirjo:

O apelo Fazendário gira em torno da questão pertinente à perda de incentivos fiscais por aqueles que tenham praticado atos que configurem crime contra a ordem tributária. A relatora entendeu que essa perda somente ocorreria se o sujeito passivo for condenado, por sentença penal transitada em julgado. Desse posicionamento ousou, com as devidas considerações, divergir, pelas razões seguintes.

A pedra angular desta questão resume-se a entender o alcance da expressão: prática de atos que configurem crime contra a ordem tributária, trazida na parte inicial do art. 59 da Lei 9.069/1995. Segundo a relatora, essa expressão requer condenação judicial do infrator, com trânsito em julgado, para que os atos ilícitos por ele praticados configurem crime contra a ordem tributária. A meu sentir, esse entendimento restringe o alcance da norma onde o legislador não restringiu. A lei, em momento algum, exige manifestação judicial como pré-requisito para aplicação da norma sob exame.

De outro lado, ao contrário do alegado pela nobre relatora, para que determinada conduta possa ser configurada como crime (fato típico e antijurídico), basta que se adéqüe a um tipo penal e não esteja ao abrigo de uma das excludentes de ilicitudes - legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal e exercício regular de direito, conforme art. 19 do Código Penal. Por demais óbvio, que, dada a natureza da infração tributária, essas excludentes de ilicitudes jamais vão estar presentes. Assim, toda vez que a conduta praticada pelo sujeito passivo estiver tipificada penalmente, como é o caso da dos autos, o ato por ele praticado necessariamente, configurará crime, que, para efeitos de aplicação da sanção penal deve ser apurado na instância própria, in casu, no Poder Judiciário, enquanto os efeitos administrativos e tributários da conduta proibida do sujeito passivo devem ser apurados no contencioso administrativo.

Merece ser aqui lembrado que a responsabilidade por infrações à legislação tributária ou administrativa não está jungida à sorte da seara penal, de modo que a sanção de natureza administrativa ou tributária independe do resultado do processo criminal, salvo se neste houver absolvição motivada na negativa de autoria ou inexistência do fato imputado. Afora essas duas hipóteses, há absoluta independência entre a responsabilidade, penal, tributária e administrativa. Não por outro motivo que o legislador, ao vedar a fruição de benefício fiscal a quem tenha praticado ato que configure crime contra a ordem tributária não exigiu condenação penal, sequer condicionou a abertura de

processo criminal, exigiu apenas que a conduta proibida se adéqüe a qualquer do tipo penal previsto na lei 8.137/1991.

Repare que se a intenção do legislador fosse a de vincular a restrição trazida no mencionado art. 59, transcrito linhas abaixo, ao resultado do processo penal, a lei teria, ao invés de exigir conduta que configure crime, exigido a condenação penal por crime contra a ordem tributária. Neste caso, predita restrição seria efeitos da condenação, e como tal, haveria de vir, necessariamente, expressa na lei, o que não é, absolutamente, o caso sob exame.

Art. 59 - A prática de atos que configurem crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990), bem assim a falta de emissão de notas fiscais, nos termos da Lei no 8.846, de 21 de janeiro de 1994, acarretarão à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária.

Assim, não vejo como exigir-se, para aplicação da norma veiculada no dispositivo acima citado, condenação penal passada em julgado, quando o legislador sequer a condicionou à instauração de processo criminal.

Por último, mas não menos importante, cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que o termino do processo administrativo é condição de procedibilidade para o criminal, e não o contrário. Ora, se para se iniciar o processo penal exige-se o termino do administrativo, como então pretender-se que o administrativo só possa começar quando houver trânsito em julgado do criminal? Se assim fosse, estar-se-ia diante de uma infundável tautologia, ou como se diz na linguagem figurada, “o cachorro correndo atrás do seu próprio rabo”.

Desta feita, nos casos de incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária, a restrição trazida no art. 59 transcrito linhas acima aplica-se, independentemente, de haver ou não condenação penal daquele beneficiário que tenha praticado atos que configurem crime contra a ordem tributária.

Note-se, inicialmente que, no presente caso, o ato configurador de crime está previsto no artigo 1º, inciso IV da Lei 8.137. Ela apenas exige, como bem salientado pelo dr. Henrique, que do uso dos documentos sabidamente falsos tenha efetivamente decorrido a supressão ou redução de tributo. Isso se apura no processo administrativo que faz a sua exigência. No presente caso, disso não há dúvidas, pagos que foram os créditos tributários exigidos.

Não se segue daí, no entanto, que obrigatoriamente haverá uma condenação penal. Como se sabe, havendo o recolhimento, ainda que após a lavratura do auto de infração, sequer a ação penal será instaurada (Lei nº 10.684/2033, art. 9º, § 2º). E mesmo que venha a ser, pode não resultar na condenação de quem tenha sido incluído como seu responsável se tal autoria não puder ser provada.

Não faz, por isso, qualquer sentido condicionar a aplicabilidade do dispositivo à existência daquela sentença condenatória.

Isso não obstante, dita aplicação restringe-se, por óbvio, aos incentivos e benefícios de isenção ou redução previstos na legislação tributária, consoante o texto do artigo a aplicar. Entendo, também em consonância com o d. Conselheiro Henrique, que o crédito presumido aí não está. E é por esse motivo que o recurso deve ser provido.

Deveras, a possibilidade de incluir o crédito presumido entre as hipóteses tratadas na Lei 9.069 exige, a meu ver, a aceitação de uma das duas seguintes hipóteses. Primeira, a de que ele constitui uma isenção ou redução de tributo. A segunda, que parece ter sido a que prevaleceu no voto condutor, a de que a locução “de redução ou isenção” apenas se refira ao vocábulo benefício. Desse modo, qualquer incentivo fiscal seria alcançado pelo dispositivo.

Não partilho nenhuma das duas.

Em primeiro lugar, a equiparação do crédito presumido a uma redução de tributo não me parece possível na medida em que tal redução só se pode dar ou por uma redução da base de cálculo ou de sua alíquota. Não se precisa de grande esforço para perceber que o crédito presumido não promove nem uma nem outra. Com efeito, tanto com respeito às contribuições que lhe originam como no IPI, no qual ele é implementado, não se processa redução alguma. Isso porque, tanto a base de cálculo quanto a alíquota permanecem as mesmas e é o mesmo o montante do tributo calculado pelo sujeito passivo. O que se faz é conceder um crédito que é sempre utilizado para compensar o IPI devido, cujo montante continua sendo calculado da mesma forma. Tal compensação, como se sabe, não mutila a regra de cálculo do imposto; ao contrário, corresponde a um pagamento (art. 127 do Decreto 4.544/2002) inclusive para efeito de contagem do prazo decadencial.

Por isso mesmo, a circunstância que permite o seu ressarcimento em dinheiro – ausência de IPI a recolher – em nada decorre da própria figura do crédito presumido.

Concluo, assim, que o crédito presumido não é um benefício de redução de tributo.

A segunda premissa é de que há substancial diferença entre a figura do incentivo e a do benefício que permite que a qualificação presente no artigo legal apenas alcance o segundo. Desse modo, todo e qualquer incentivo fiscal poderia ser cassado desde que comprovada a ocorrência prevista no ato legal. E sendo o crédito presumido um incentivo fiscal destinado a estimular as exportações, como indene de dúvidas o é, estaria abrigado pelo artigo em discussão.

Também a essa corrente não adiro. É que a pretendida distinção, quando encontrada na doutrina, diz quase sempre respeito a uma possível necessidade de contrapartida do particular, caracterizadora do incentivo, e não requerida no benefício. Nesse sentido, benefício seria mera benesse concedida a dado ente sem que se exija em troca a realização de uma específica atividade que o Poder Público vise fomentar.

Por evidente, em Estados Democráticos de Direito, a concessão de tal tipo de benesse há de ser repudiada e não é por outro motivo, a nosso ver, que essa corrente é

francamente minoritária na doutrina. Sem sombra de dúvidas, o mais comum tem sido o uso das expressões como perfeitos sinônimos.

O que se tem procurado na doutrina é estabelecer uma taxonomia das formas desonerativas de tributos, chamadas indistintamente ora de incentivos fiscais, ora de benefícios fiscais. E se tem caminhado na direção de reconhecer que todas as que tenham por mote induzir, encorajar, estimular a realização de atividade promotora do bem comum podem ser enquadradas como tais.

Como espécies, assinalam os doutrinadores as figuras da anistia, da remissão, da isenção, da redução de tributo (seja da alíquota ou da base de cálculo), o diferimento, a instituição de créditos (fictos, prêmio, presumido etc) e os subsídios. Modalidades todas do gênero incentivo (ou benefício), guardam em comum a existência de renúncia fiscal, mas distinguem-se pela sua forma de implementação.

Semelhante categorização foi encampada no direito positivo. Com efeito, dispõe o artigo 14 da Lei Complementar nº 101 (Lei de Responsabilidade Fiscal):

Seção II

Da Renúncia de Receita

*Art. 14. A concessão ou ampliação **de incentivo ou benefício de natureza tributária** da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:*

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

*§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, **crédito presumido**, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.*

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Como se vê, a figura do crédito presumido aí aparece em pé de igualdade à isenção e à redução de tributo e ambas ao lado de “outros benefícios” geradores de renúncia fiscal.

A mesma discriminação se pode encontrar no artigo 150, § 6º da Carta Magna:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g

Destarte, estando o crédito presumido hodiernamente enumerado em pé de igualdade – tanto na doutrina como no direito positivo –, como espécie desonerativa própria, às figuras citadas com exclusividade na Lei 9.069 (que, aliás, lhe é anterior) não parece possível nem a elas equipará-lo nem distinguir de tal modo entre incentivo e benefício que permita ver alcançada pela norma toda e qualquer forma de incentivo e, quanto aos benefícios, apenas aqueles de redução ou isenção.

Impõe-se por isso a conclusão de que, mesmo tendo havido efetivamente a prática de ato que configure crime, na forma citada na Lei 9.069/95, isso não obsta o aproveitamento do incentivo fiscal de crédito presumido instituído pela Lei 9.363/96.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso do contribuinte.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS - Relator