



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11516.000616/2009-33</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.694 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO PROCURADOR
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	INDÚSTRIA DE MOLDURAS H. EFFTING LTDA.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO.

Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90) acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. O Crédito Presumido de IPI na exportação (Leis nºs 9.363/96) consiste em benefício redutor da carga fiscal, e, como tal, deve ser excluído por força da redação legal.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Régis Xavier Holanda (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº **3301-011.823**, de 29 de setembro de 2022, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. ANÁLISE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula CARF nº 2 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERDA DO INCENTIVO. REQUISITOS.

A prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária implica a perda dos incentivos e benefícios de redução ou isenção de tributos no respectivo ano-calendário, independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363, de 1996, não tem a natureza de incentivo e benefício de redução ou isenção de tributos.

CRÉDITO PRESUMIDO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. CONSEQUÊNCIAS.

Somente pode ser objeto de pedido de ressarcimento de IPI o crédito presumido regularmente escriturado, nos termos das disposições regulamentares.

Na origem, o feito compreendeu Despacho Decisório que deixou de homologar declaração de compensação de créditos de ressarcimento de IPI . Entendeu a Fiscalização que os créditos teriam sido apurados a partir de fraudes contábeis identificadas no “termo de verificação fiscal do processo 11516.002223/2010-06”.

O contribuinte defendeu a legitimidade do crédito pois “no caso dos autos, não haveria ação penal (denúncia) a respeito de crime algum; não haveria decisão judicial reconhecendo as práticas relatadas como crimes; não se teria configurado crime pela atipicidade das condutas (irregularidades contábeis), à vista da ausência de constituição de crédito tributário; seria impossível imputar a prática de crime sem comprovação da conduta; não teria ocorrido nenhuma das hipóteses dos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 1990; não seria possível estender a responsabilidade fiscal dos fornecedores à Interessada; não havendo omissão de receitas, não se se teria configurado crime”.

A DRJ manteve o indeferimento do direito creditório fundamentalmente ao entendimento de que “a prática de atos que configurem, em tese, crime contra a ordem tributária implica a perda do incentivo do crédito presumido de IPI no respectivo ano-calendário, independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado.”

O Recurso Voluntário apresentado reiterou as mesmas razões de Impugnação. Em julgamento por este CARF, foi dado “parcial provimento ao recurso voluntário, para considerar improcedentes as motivações fiscais usadas para glosar o crédito presumido do IPI”, em decisão por maioria.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial aduzindo existência de divergência jurisprudencial quanto à interpretação do artigo 59 da Lei no. 9.069/95<sup>1</sup>, apontando como paradigma precedente desta 3ª Turma da CSRF (Acórdão n. 9303-011.279, sessão de 17 de março de 2021);

O Despacho de Admissibilidade inicialmente entendeu pelo não cabimento do apelo especial posto que “não há como extrair a divergência jurisprudencial suscitada, haja vista que o Acórdão indicado como paradigma não decidiu especificamente a matéria possibilidade de ressarcimento de créditos presumidos de IPI em face da prática de atos que configurem, em tese, crime contra a ordem tributária”, entendendo que a conclusão trazida com o intuito de caracterizar a interpretação divergente da legislação teria sido mencionada *obiter dictum* pelo acórdão paradigma e, portanto, “esse entendimento não se incorpora ao julgado nem se presta à demonstração do dissídio”.

Foi interposto recurso de Agravo pela PGFN e, em despacho, se assentou “que a aplicabilidade do referido dispositivo ao Crédito Presumido de IPI não parece se qualificar como um simples comentário de passagem ou reforço argumentativo sobre ponto secundário – *obiter dictum* – na decisão paragonada, mas, sim, de premissa **inerente e necessária** à própria conclusão alcançada na ocasião”. Assim, foi dado seguimento ao Recurso Especial Fazendário.

Em Contrarrazões o Contribuinte defende a manutenção do acórdão recorrido defendendo a inaplicabilidade do artigo 59 da Lei nº 9.069/1995, posto que (i) trata de “**incentivos e benefícios de redução ou isenção**”, que não se confundiria com o crédito presumido de IPI; (ii) inexistente sentença judicial transitada em julgado para aplicação do referido dispositivo; e a própria (iii) não configuração de crime contra a ordem tributária (atipicidade das condutas imputadas).

Os Autos foram remetidos à esta 3ª Turma da CSRF e a mim distribuídos por sorteio.

---

<sup>1</sup> Art. 59. A prática de atos que configurem crimes 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.

**VOTO**

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, Relatora.

**I. Admissibilidade**

O Recurso Especial da Fazenda Nacional questiona especificamente a conclusão do acórdão recorrido de que “conforme o artigo 59 da Lei no. 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária não impedem a possibilidade do ressarcimento do crédito presumido do IPI”.

Esse entendimento do acórdão tem como premissa:

“quanto a este assunto (Crédito Presumido de IPI), em diversos julgados do CARF, considerados recentes, firmou-se entendimento quanto à impossibilidade de aplicação da penalidade prescrita no referido dispositivo, **em razão de o crédito em causa não possuir natureza de incentivo e benefício de redução ou isenção de tributos**”

Essa conclusão diverge do que restou assentado no acórdão apontado como paradigma:

O Crédito Presumido de IPI na exportação (Lei nos 9.363/96 e 10.276/2001) foi criado com o objetivo de desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia produtiva distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado – ou, ao menos, buscar uma maior equiparação.

Trata-se de um benefício ou de um incentivo fiscal? Uns dizem que benefício e incentivo fiscal são sinônimos, outros que o primeiro é gênero e o segundo espécie. Para mim, existe efetivamente uma sutil diferença: exemplo de benefício seria não cobrar a Cofins de Instituições Beneficentes de Assistência Social, enquanto que exemplo de incentivo seria conceder um crédito presumido de ICMS para que uma indústria venha a se instalar em seu Estado ou de IPI para que montadoras de automóveis invistam mais em tecnologia.

A meu ver, o Crédito Presumido de IPI é uma conjunção de ambos: incrementa a exportação, por tornar as empresas mais competitivas (benefício), e leva a que mais empresas que têm o intuito de exportar aqui invistam (incentivo).

Entendo presente a divergência, nos termos do Despacho em Agravo.

## II. Mérito

A matéria ora em debate foi enfrentada por esta 3ª Turma da CSRF em julgamento unânime realizado em 14 de agosto de 2024, Processo 13056.000583/2002-45, Acórdão nº 9303-015.656, (pendente de publicação em 10/09/2024), de relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira e relatoria *ad hoc* do Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Por concordar inteiramente com a referida decisão – tendo participado da votação –, peço vênia para me valer das suas respectivas razões:

### Do Mérito

No mérito, aqui está em análise o enquadramento do Crédito Presumido de IPI na exportação, da Lei nº 9.363/96, no art. 59 da Lei nº 9.069/95:

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes 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.

Colaciono decisão desta turma pela perda do Crédito Presumido, no Acórdão nº 9303-011.279, de 17/03/2021, de relatoria do ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2005 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO, INDEPENDENTEMENTE DE SENTENÇA JUDICIAL CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO.

Conforme art. 59 da Lei nº 9.069/95, a prática de atos que configurem crimes contra a ordem tributária (tipificados na Lei nº 8.137/90), independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado, acarretará à pessoa jurídica infratora a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária. Ainda que o Crédito Presumido de IPI na Exportação, para fins de ressarcimento PIS/Cofins incidentes na cadeia produtiva (Lei nº 9.363/96 e nº 10.276/2001) não tenha natureza específica de benefício fiscal de redução ou isenção do imposto, na primeira implica, por influenciar no saldo decorrente do confronto dos créditos com os débitos escriturados no período de apuração, dentro da sistemática “imposto contra imposto” (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores), adotada, já a nível constitucional, para dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Julgamento iniciado em janeiro/2021.

Transcreve-se aqui as pertinentes considerações do Voto Condutor daquele Acórdão, como razões de decidir:

O Crédito Presumido de IPI na exportação (Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001) foi criado com o objetivo de desonerar as exportações dos tributos incidentes na cadeia produtiva (no caso, PIS/Cofins), ainda que de forma presumida (pois cada produto exportado tem uma cadeia produtiva distinta, na qual incidem as contribuições com menor ou maior reflexo no custo), para aumentar a competitividade dos produtos nacionais no mercado globalizado – ou, ao menos, buscar uma maior equiparação.

Trata-se de um benefício ou de um incentivo fiscal ?? Uns dizem que benefício e incentivo fiscal são sinônimos, outros que o primeiro é gênero e o segundo espécie. Para mim, existe efetivamente uma sutil diferença: exemplo de benefício seria não cobrar a Cofins de Instituições Benéficas de Assistência Social, enquanto que exemplo de incentivo seria conceder um crédito presumido de ICMS para que uma indústria venha a se instalar em seu Estado ou de IPI para que montadoras de automóveis invistam mais em tecnologia.

A meu ver, o Crédito Presumido de IPI é uma conjunção de ambos: incrementa a exportação, por tornar as empresas mais competitivas (benefício), e leva a que mais empresas que têm o intuito de exportar aqui invistam (incentivo).

De toda forma, o reflexo positivo atinge o País, e isto é que se buscou com a sua introdução, conforme já dito.

Digressões à parte, o dispositivo legal aqui sob análise fala, indistintamente, em “incentivos e benefícios”, então, o que efetivamente importa é se são, ou não, incentivos ou benefícios de redução ou isenção de tributos.

A isenção é forma de exclusão do crédito tributário, conforme art. 175, I, do Código Tributário Nacional.

Ocorre o fato gerador ?? Muitos entendem que não, o que “equipararia” isenção a não-incidência, ao contrário do que defende o STF (teoria “clássica” da isenção), posicionamento com o qual comungo plenamente.

Quanto à redução, é figura que, pela própria denominação, não demanda análise mais acurada.

Pois bem.

Já vimos que o Crédito Presumido de IPI na exportação, na realidade, “não é de IPI”, prestando-se ao ressarcimento PIS/Cofins incidentes nas etapas da cadeia produtiva. Por que então ele entra na apuração do imposto ?? Para “compartilhar” com Estados e Municípios o ônus desta renúncia fiscal, já que mais da metade da arrecadação do IPI é a eles distribuída, por determinação constitucional.

Sendo ele escriturado como crédito, efetivamente reduz o saldo a pagar ao final do período de apuração, decorrente da sistemática “imposto contra imposto” (compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores), adotada, já a nível constitucional, para dar efetividade ao princípio da não-cumulatividade.

Se o crédito for maior que o débito, naquele período, resultará até em saldo credor a ser transferido para o período seguinte (com a possibilidade de ressarcimento do acumulado ao final do trimestre-calendário).

Isenção, então, certamente não é.

E redução ?? Até a “extrapola”, quando se gera saldo credor passível de ressarcimento, em espécie ou via compensação com outros tributos. Quando se trata de norma que envolve incentivos fiscais (ou de norma que trata de crimes), a interpretação precisa que ser mais que literal e isto, certamente, me levou a concordar com a tese de que a norma não se aplica a um incentivo creditício. No entanto, reconsiderando, vejo que o valor devido do IPI não é simplesmente o destacado na Nota Fiscal, mas sim o resultante do confronto, em um determinado período de apuração, entre os débitos e os créditos registrados na escrita fiscal. Daí, entendo que é aplicável, sim, ao Crédito Presumido de IPI na Exportação, das Leis nos 9.363/96 e 10.276/2001, o art. 59 da Lei nº 9.069/95.

O Crédito Presumido de IPI na exportação foi criado – ainda que com menor impacto na redução dos tributos, para substituir o Crédito-Prêmio de IPI do art. 1º do Decreto-lei nº 491/69, e cuja extinção (por anos discutida, no Judiciário) foi “sacramentada” com o não restabelecimento pela Lei nº 8.402/92.

O Crédito-Prêmio de IPI era calculado sobre as saídas – inicialmente sobre as alíquotas da TIPI do produto exportado, limitada a 15 %, depois com base na Tabela CIEX, e ainda passando a ser pago em dinheiro (crédito em conta, no Banco do Brasil), e não mais na forma de crédito do imposto.

Da mesma forma que o Crédito Presumido, o Crédito-Prêmio tinha a finalidade de não “exportar tributos”, que permeia diversos incentivos/benefícios, em especial as imunidades nas exportações.

O cálculo sobre as saídas – e depois ainda sobre uma Tabela de órgão do Executivo, gerava uma distorção, em muitos casos, pois não tinha qualquer relação com a carga tributária incidente na cadeia produtiva (entradas), o que inclusive levou à determinação da extinção dos benefícios desta natureza na

“Rodada Tóquio” do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio) de 1979, extinção esta levada a efeito, de forma gradual, inicialmente no Decreto-lei nº 1.658/79.

O Crédito Presumido de IPI, ao contrário, é sobre as entradas, mas o objetivo é o mesmo: ressarcir a carga tributária (ainda que de forma presumida) incidente sobre a cadeia produtiva dos produtos exportados, equiparando/aumentando a competitividade no cenário internacional.

Cumpra trazer entendimento adotado pelos tribunais Superiores

RECURSO ESPECIAL Nº 1.111.148 - SP (2009/0024291-3)

(...)

3. A terceira orientação é no sentido de que o benefício fiscal foi extinto em 04.10.1990, por força do art. 41 e § 1º do ADCT, segundo os quais "os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis", sendo que "considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei". Entendeu-se que a Lei 8.402/92, destinada a restabelecer incentivos fiscais, confirmou, entre vários outros, o benefício do art. 5º do Decreto-Lei 491/69, mas não o do seu artigo 1º. Assim, tratando-se de incentivo de natureza setorial (já que beneficia apenas o setor exportador e apenas determinados produtos de exportação) e não tendo sido confirmado por lei, o crédito-prêmio em questão extinguiu-se no prazo previsto no ADCT 4. Prevalência do entendimento segundo o qual o crédito-prêmio do IPI, previsto no art. 1º do DL 491/69, não se aplica às vendas para o exterior realizadas após 04.10.90.

STF RE nº. 577.348-5/RS O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, como se sabe, foi instituído pela Lei 4.502, de 30 de novembro de 1964. Depois de criado, objetivando estimular as exportações, o Governo editou o Decreto-Lei 491, de 5 de março de 1969, que permitia, às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados, “a título de estímulo fiscal”, o ressarcimento de tributos pagos internamente mediante a constituição de créditos tributários sobre suas vendas ao exterior. O referido incentivo fiscal passou a ser conhecido como “crédito-prêmio”.

(...)VIII. Natureza setorial do crédito-prêmio Passo, agora, à análise do art. 41, § 1º, do ADCT. De acordo com esse dispositivo, os incentivos fiscais de natureza setorial instituídos antes da promulgação da nova Constituição somente seriam mantidos caso fossem confirmados, dentro do prazo de dois anos, nos três níveis político-administrativos da Federação, mediante a edição de lei própria. (...)A leitura atenta dos debates levados a efeito na Assembléia Nacional Constituinte mostra, claramente, que o desiderato dos legisladores magnos, ao elaborarem o art. 41 do ADCT, foi rever todos os

incentivos fiscais vigentes à época, com exceção daqueles de caráter regional. (...) Dessa manifestação, é possível concluir que o espírito da lei de transição constitucional foi justamente permitir o reexame de todos os incentivos fiscais concedidos antes da promulgação da Constituição de 1988, salvo os de cunho regional, como aqueles concernentes à SUDAM e SUDENE, entre outros, cuja razão de ser encontra respaldo no art. 3º, II, do Texto Magno.

Mesmo que se atribua um sentido mais literal à expressão “incentivos fiscais de natureza setorial”, contida no dispositivo constitucional transitório, ainda assim, o crédito-prêmio do IPI estaria nela contemplado. (...) Destarte, não vejo como deixar de concluir que o crédito-prêmio, instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei 491/1969, configura típico incentivo fiscal de natureza setorial, visto que foi, inequivocamente, direcionado à ampliação das exportações do setor industrial. A própria Exposição de Motivos do Decreto-Lei 491/1969, assenta que o seu objetivo era o de “aperfeiçoar e ampliar os mecanismos de estímulo à exportação de produtos manufaturados. Dada a importância da exportação no processo de desenvolvimento nacional, impõe-se adotar, com urgência, medidas suficientemente vigorosas capazes de induzir o sistema empresarial a capacitar-se na disputa do mercado internacional.”

Dessarte, é de se concluir que o Crédito Presumido de IPI na exportação se trata de um incentivo/benefício de redução de tributos – diretamente, na apuração do saldo a recolher do IPI, e, mesmo que indiretamente, quanto à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep incidentes sobre a cadeia produtiva – levando ainda, quando acumulado saldo credor do IPI no trimestre calendário, à possibilidade de ressarcimento em espécie ou compensação com outros tributos. Ou seja, estamos diante de um “incentivo/benefício de redução previsto na legislação tributária”, e, no caso de cometimento de crime contra a ordem tributária, perder-se-á, conforme previsto no art. 59 da Lei nº 9.069/95.

Ainda acrescento que o Supremo Tribunal Federal, quando do recente julgamento do Tema 504 (RE 593.544)<sup>2</sup>, ao definir a natureza jurídica do referido crédito presumido, de fato, assentou não se tratar de hipótese de isenção ou mesmo imunidade tributária, mas, sim de uma subvenção concedida pelo Poder Público:

2. Natureza jurídica do crédito presumido de IPI, instituído pela Lei nº 9.363/1996. Não obstante a lei preveja se tratar de incentivo fiscal que visa a “ressarcir” as sociedades empresárias, não há, na espécie, pagamento indevido que torne imperativa a restituição do tributo. O que há é uma opção legislativa com o objetivo de desonerar as exportações. **A natureza jurídica da benesse, por suas características, é a de subvenção corrente**, uma vez que consiste num auxílio

<sup>2</sup> Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, sob a sistemática de apuração cumulativa (Lei nº 9.718/1998), pois não se amoldam ao conceito constitucional de faturamento.

financeiro (via crédito tributário) prestado pelo Estado a pessoa jurídica para fins de suporte econômico de despesas na consecução do seu objeto social.

Todavia, negar a natureza de “isenção” não afasta, por si, a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069/95 no que diz respeito à perda de **benefício de redução** previsto na legislação tributária:

Art. 59. A prática de atos que configurem crimes 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, entendo que devam ser acolhidas as razões recursais apresentadas pela Fazenda Nacional.

### III. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**