



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.006131/2008-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.343 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2021
Recorrente INCOMARTE INDUSTRIA E COMERCIO DE MOLDURAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

SIGILO BANCÁRIO. COLETA DE PROVAS. ART. 6º, LEI COMPLEMENTAR 105/2001.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n.º 2).

De toda forma, a matéria invocada foi julgada em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, com aplicação obrigatória por este Conselho em conformidade com o art. 62, do RICARF: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. (RE 601.314)

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. PERDA DO INCENTIVO. REQUISITOS.

O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996, nos termos da reiterada jurisprudência do CARF, constitui espécie de incentivo creditício, e não incentivo ou benefício de isenção ou redução de tributo. Dessarte, não é cabível a utilização do artigo 59 da Lei n. 9.069/95 para fundamentar a perda do direito ao crédito em questão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO. IMPROCEDÊNCIA DA MOTIVAÇÃO. RETORNO À UNIDADE DE ORIGEM.

Sendo improcedente a motivação do ato administrativo que indeferiu o pedido de ressarcimento, devem os autos retornar à unidade de origem para que, ultrapassada esta questão, prossiga na análise dos demais requisitos do crédito tributário pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a inaplicabilidade do artigo 59 da Lei nº 9.069/95 para a perda do crédito presumido de IPI e determinar o retorno dos autos à unidade de

origem, para que examine e profira novo despacho decisório sobre os demais requisitos do pedido de ressarcimento que lhe foi formulado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lazaro Antonio Souza Soares, Cynthia Elena de Campos, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pela Conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de IPI referente ao 4º trimestre de 2003, cujo crédito presumido da Lei n.º 9.363/1996 pleiteado não foi reconhecido em razão da identificação de fraudes contábeis no pagamento de matérias primas, como indicado no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 463) As fraudes cometidas constituem crimes contra a ordem tributária na forma do art. 1º, I e II e art. 2º, I, da Lei n.º 8.137/90, ensejando a perda de qualquer incentivos previstos na legislação na forma do art. 59 da Lei n.º 9.069/95. Como indicado no TVF:

Ressalte-se também que as irregularidades contábeis encontradas nos pagamentos dos adiantamentos de madeira, assim como nos pagamentos diretos desta, que é a principal matéria prima para produção de varetas para molduras, além da superavaliação de custos, pagamentos sem causa - sugerindo a possibilidade de manutenção de "caixa dois" - entre outras irregularidades encontradas, possibilitaram não só a supressão e redução dos tributos envolvidos nessas transações, como também um acréscimo indevido no cálculo dos créditos presumidos. E, como tais créditos presumidos (fraudados) foram utilizados para pagamento de tributos, mediante declarações de compensação (Dcomp's), caracterizou-se de forma ainda mais evidente a redução indevida de tributação. Por isso, **os fatos adiante narrados enquadram-se duplamente na Lei no 8.137, de 27/12/1990, art. 1º, inciso II, acima referido.**

Isto posto, **não restam dúvidas que deve ser aplicado o art. 59 da Lei 9.069/95 para glosar o crédito presumido do período em tela, pois se trata de incentivo fiscal à exportação, o que não pode prosperar num ambiente maculado pelos atos aqui encontrados.**

Em seguida passa-se a demonstrar as irregularidades acima mencionadas, ressaltando que tais irregularidades se destacaram tanto na forma qualitativa, por produzirem enorme desvirtuamento dos lançamentos contábeis que sic, a base de qualquer tributação (ou reducio de tributação), assim como de maneira quantitativa, por terem sido efetivadas de maneira reiterada, anos a fio. (e-fl. 338 - grifei)

O detalhado relatório identifica as fraudes entendidas como cometidas, para ao final concluir:

Ficou devidamente comprovado, pelas diversas irregularidades demonstradas no presente Termo de Verificação Fiscal, que o grupo Moldurarte cometeu ilícitos contábeis, fiscais e tributários, ao longo do período analisado, que se constituíram, inclusive, em crimes contra a ordem tributária, motivos mais do que suficientes para indeferir os pedidos de ressarcimento de créditos do IPI, no que tange àqueles decorrentes de crédito presumido para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, conforme preconiza o art. 59 da Lei nº 9.069/95. (e-fl. 483 - grifei)

Inconformada, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pelo acórdão da DRJ assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO. O contribuinte que pratica ato que configure crime contra a ordem tributária, perde direito ao benefício fiscal no ano-calendário correspondente à prática, independentemente de sentença judicial condenatória transitada em julgado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. FRAUDE. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. Constitui crime contra a ordem tributária o superfaturamento de aquisições de madeira com o fim de majorar irregularmente a base de cálculo do crédito presumido de IPI a ser compensado com débitos de outros tributos ou contribuições.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido (e-fl. 1.182)

Intimado desta decisão em 02/07/2014 (e-fl. 1.208), a empresa apresentou Recurso Voluntário em 31/07/2014 (e-fls. 1.209 e ss.), alegando em síntese:

(i) preliminarmente, a ilegalidade da prova face a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário sem ordem judicial;

(ii) no mérito, a inaplicabilidade do art. 59, da Lei n.º 9.096/1995 face a ausência de ação penal ou decisão judicial condenatória transitada em julgado, a ausência de configuração de crime contra a ordem tributária por atipicidade das condutas imputadas à Recorrente e a ausência de constituição de crédito tributário supostamente suprimido ou reduzido. Sustenta ainda a inexistência de supressão ou redução de tributos e de fraude de documentos exigidos pela lei fiscal das empresas optantes pelo SIMPLES. Por ser optante do lucro presumido, a contabilidade da empresa extrapola a exigência legal, servindo apenas para controle interno e gerencial da sua atividade, não podendo ser oposta contra a Recorrente, em face da expressão “*em documento ou livro exigido pela lei fiscal*” contida no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990. Além disso, sustenta a impossibilidade de estender a responsabilidade tributária e penal dos fornecedores de matéria prima à adquirente pela ausência de vínculo obrigacional

(iii) o direito a fruição do crédito presumido de IPI face ao atendimento dos requisitos legais do art. 1º da Lei n.º 9.363/1996. A fiscalização desconsiderou a válida aquisição de madeiras de fornecedores sem a declaração de inidoneidade das notas ou mesmo identificar inconformidades nos fornecedores.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cabe ser conhecido. Adentra-se em suas razões de forma segregada.

I – PRELIMINARMENTE: DA COLETA DE PROVAS

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a ilegalidade da prova coletada face a inconstitucionalidade da quebra do sigilo bancário sem ordem judicial. Primeiramente, destaca-se que a discussão quanto a eventual constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar n.º 105/01 é vedada nesse Conselho, em conformidade com a Súmula CARF n.º 2, segundo a qual “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

De toda forma, frise-se que o referido dispositivo legal foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no Recurso Extraordinário - RE 601.314 (Tema 225 da Repercussão Geral), ementado nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. **Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisicão de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo**

dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. (...) 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: **“O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.** (...) 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, RE 601.314, Tribunal Pleno, Relator Min. Edson Fachin Julgamento: 24/02/2016 Publicação: 16/09/2016 – grifei)

Assim, a tese fixada pelo STF é contrária à pretensão trazida pelo sujeito passivo, ao entender pela constitucionalidade do art. 6º da LC 105/2001 por garantir “*a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal*”. Trata-se de precedente de observância obrigatória deste Conselho na forma do art. 62 do Regimento Interno - RICARF, razão pela qual cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto.

II – DA INAPLICABILIDADE DO ART. 59 DA LEI N.º 9.096/1995

No mérito, sustenta a Recorrente a inaplicabilidade do art. 59, da Lei n.º 9.096/95 no presente caso.

O referido dispositivo expressa:

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. (grifei)

Como se depreende do relatório, este dispositivo foi o único motivo trazido no Despacho Decisório para o não reconhecimento do crédito presumido de IPI pleiteado. Com efeito, a fiscalização identificou fraudes nas aquisições de madeiras envolvendo parte dos fornecedores da pessoa jurídica (conta de adiantamento de fornecedores) e equívocos na contabilização das remessas e pagamentos das empresas do grupo (Indústria de Molduras Catarinense Ltda., Incomarte Indústria e Comércio de Molduras Ltda. e Indústria de Molduras H. Effting Ltda.) sem fazer, contudo, uma análise dos créditos não reconhecidos.

De fato, a fiscalização não fez uma análise de todos os fornecedores de madeira da pessoa jurídica, não desqualificando todas as suas operações, apenas parte delas nas quais teria identificado a contabilização de operações inexistentes. A fiscalização identificou algumas fornecedoras específicas que foram objeto da ação fiscal consta do TVF:

Diante das elevadas quantias adiantadas aos fornecedores de madeiras e com o intuito *de* apurar a veracidade desses supostos adiantamentos e devoluções *de* adiantamentos, a fiscalização **efetou diligência nas empresas MADEIRAS MENEGALI LTDA, MADEDINO MADEIRAS LTDA, C.S.S. IND. E COM. E EXPORTAÇÃO LTDA, MADECAP IND. COM. E EXP. DE MADEIRAS, MADEMIL MADEIRAS MICHELS LTDA.**

Intimadas a apresentar os lançamentos contábeis relativos **aos anos calendário de 2004 a 2007 e os extratos bancários relativos aos anos calendários de 2004 a 2008, obteve-se resposta apenas das empresas MADEIRAS MENEGALI LTDA e**

MADEDINO MADEIRAS LTDA. A empresa MADEMIL MADEIRAS MICHELS LTDA não foi localizada e as demais não atenderam a intimação.

Conforme já se havia previsto, diante das mirabolantes transações e exorbitantes quantias adiantadas, **constatou-se que apenas a empresa MADEIRAS MENEGALI LTDA contém em seus registros contábeis os adiantamentos de clientes. No entanto, não há lançamento algum sobre as supostas devoluções de adiantamentos.** Muito pelo contrário, apurou-se uma divergência de valores destes supostos adiantamentos e, coincidentemente, refere-se justamente aos valores informados a título de "devolução de adiantamentos" na contabilidade das moldureiras.

No mesmo sentido, não foi encontrado NENHUM registro contábil na empresa MADEDINO MADEIRAS LTDA que confirmasse os supostos adiantamentos, muito menos, obviamente, as supostas devoluções de adiantamentos. (e-fl. 343 – grifei)

Cumprir observar que a diligência realizada pela fiscalização não envolveu o período objeto do presente pedido de ressarcimento (4º trimestre de 2003). Da mesma forma, não foram identificados todos os fornecedores da pessoa jurídica, sendo identificadas inconformidades, no período de 2004 a 2008, das empresas MADEIRAS MENEGALI LTDA e MADEDINO MADEIRAS LTDA.

A fiscalização ainda identificou equívocos na contabilização de valores pagos e recebidos em contraste com os registros bancários das empresas do grupo, como identificado pela fiscalização com os três tipos de fraude identificados a partir de 2002:

O primeiro tipo de fraude, foi identificado no Bradesco e, em geral, envolvia duas ou mais Moldureiras ao mesmo tempo. Uma das empresas registrava na contabilidade um adiantamento a determinado fornecedor (contrapartida conta Bancos) e a segunda empresa registrava na contabilidade uma devolução de adiantamento de outro fornecedor (também com contrapartida conta Bancos). Porém, a análise das fitas de caixa do Bradesco permitiu verificar que os valores eram sacados das contas de uma Moldureira e na seqüência depositado na conta da outra Moldureira. Desta forma uma empresa omitia recebimentos e a outra empresa deixava de registrar um pagamento. A maioria das vezes este procedimento envolvia mais de duas Moldureiras. Porém, identificou-se também que em alguns casos, assombrosamente, o depósito era realizado na conta bancária da mesma Moldureira que realizou o saque !!!.

Portanto, um primeiro intento para aqueles exóticos procedimentos (desconto na boca do caixa dos cheques de adiantamento a fornecedores e surpreendentes devoluções, algumas até no mesmo dia) acabou revelado pelas **fitas de caixa** fornecidas pelas instituições financeiras, uma vez que boa parte desses "adiantamentos a fornecedores" tiveram como destino final, ao invés dos fornecedores que a contribuinte contabilizava como beneficiárias dos pagamentos/ adiantamentos, **AS CONTAS BANCÁRIAS DAS PRÓPRIAS CONTRIBUINTES (AS MOLDUREIRAS)**, que em um jogo DE FAZ DE CONTA OUSADO E DISSIMULADO, emitiram os cheques como se fossem para adiantamentos aos fornecedores (contabilizavam como se assim o fosse), descontaram-nos em conjunto, e ao mesmo tempo, num mesmo caixa bancário (com se viu anteriormente, em seu próprio nome), para logo em seguida, **minutos ou segundos depois**, por intermédio do mesmo caixa bancário (PASMEN!), depositá-los de volta nas contas bancárias das mesmas empresas do grupo (!!!!!!!!!!!), sob registros contábeis de "devolução de adiantamento" a fornecedor.

Um segundo tipo de fraude foi realizado tanto no Bradesco quanto no Banco do Brasil e consistia em registrar o adiantamento para um fornecedor e efetuar o pagamento para pessoa física ou jurídica totalmente distinta daquela para qual era feito o registro contábil (e/ou, quando não fosse o caso da pessoa ser distinta ao lançamento contábil, os depósitos eram realizados em valores diferentes daqueles em que haviam sido

contabilizados). Em diversos casos, inclusive, constaram como beneficiários dos cheques contabilizados como adiantamento a fornecedores de madeira nada mais nada menos que familiares dos sócios da empresa (Nilza Effting e Patricia Effting Goes).

Um terceiro tipo de fraude foi identificado tanto no Banco do Brasil quanto no Bradesco e consistia em emitir o cheque no valor da nota fiscal de venda de madeira, porém o depósito na conta do fornecedor era feito num valor inferior ao valor contabilizado. Houve até mesmo caso em que nada foi repassado ao fornecedor de madeira. A diferença era simplesmente depositada na própria conta bancária da Moldureira (ou de uma coligada). Nestes casos a fraude ampliava diretamente, e de forma fictícia, o valor dos custos com aquisição de insumos. **importante ressaltar que este último procedimento foi identificado apenas nos pagamentos das notas fiscais de um único fornecedor de madeira, a Madecamp (ou Madecap).**

Justamente uma das empresas denunciada por envolvimento em fraudes na emissão de autorização de transporte de madeira, conforme descrito posteriormente neste Termo de Verificação Fiscal (Operação Isaías). (e-fls. 343/344 – grifei)

Ao trazer os exemplos nos quais essas fraudes teriam sido identificadas no período, a fiscalização se preocupa em evidenciar a discrepância do lançamento contábil em relação aos dados bancários, sem buscar identificar, contudo, os supostos fornecedores fictícios e quais operações específicas caberiam ser desconsideradas (e-fl. 348 e ss).

Esta ausência de uma identificação específica dos fornecedores e das operações desconsideradas para o cálculo do crédito presumido decorreu exatamente pelo fato da fiscalização ter buscado demonstrar a existência geral de fraude no período para, com fulcro no art. 59 da Lei n.º 9.069/95, não reconhecer o crédito por ser enquadrado como um benefício/incentivo fiscal. O fundamento exclusivo no art. 59 da Lei n.º 9.069/95 para o não reconhecimento de todo o crédito presumido é bem identificado na conclusão do despacho decisório transcrito no relatório, novamente reproduzido abaixo:

Ficou devidamente comprovado, pelas diversas irregularidades demonstradas no presente Termo de Verificação Fiscal, que o grupo Moldurarte cometeu ilícitos contábeis, fiscais e tributários, ao longo do período analisado, que se constituíram, inclusive, em crimes contra a ordem tributária, motivos mais do que suficientes para indeferir os pedidos de ressarcimento de créditos do IPI, no que tange àqueles decorrentes de crédito presumido para ressarcimento do PIS/PASEP e da COFINS, conforme preconiza o art. 59 da Lei n.º 9.069/95. (e-fl. 483 - grifei)

Esta matéria já foi apreciada por esta turma em distintas oportunidades.

Conforme o voto da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, proferido em dezembro/2015 no acórdão 3402-002.736, foi veiculado o entendimento, na oportunidade vencido, no sentido de que é incabível a aplicação do art. 59 da Lei n.º 9.069/95 quando da ausência de sentença penal condenatória à contribuinte por crime contra a ordem tributária.

Como sustentado pela Conselheira naquela oportunidade, quando o Auditor-Fiscal identificar fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária, incumbe-lhe a formalização da Representação Fiscal para Fins Penais, para a devida comunicação ao Ministério Público, que é o órgão competente para verificar a existência de prova de materialidade e indícios de autoria de crime suficientes para a deflagração da persecução penal. Nesse sentido, dispõe o art. 1º do Decreto n.º 2.730/98:

Art 1º O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, **constatar fato que configure, em tese;**

I - **crime contra a ordem tributária** tipificado nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho. (grifei)

Com isso, ao Auditor-Fiscal, incumbe tão somente a comunicação ao Ministério Público do fato que configura, em tese, um crime contra ordem tributária, para que, sendo o caso, se instaure o correspondente processo penal para a verificação, pela autoridade judicial, se efetivamente ocorreu o referido crime.

Esse entendimento, contudo, não prevaleceu naquela oportunidade e não tem prevalecido na Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. Contudo, não obstante reconhecer a desnecessidade da sentença penal condenatória para a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069/95¹, a CSRF entende que **esse dispositivo legal não cabe ser aplicado para o crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, como é o presente caso. Isso porque o crédito presumido é um incentivo creditício, não alcançado pela norma em questão, que se refere apenas a incentivo ou benefício de isenção ou redução de tributo.**

Essa posição foi bem delineada pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Acórdão 9303-003.495 de fevereiro de 2016, cujas razões de decidir são aqui adotadas em conformidade com o art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99²:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 **CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERDA DOS BENEFÍCIOS COM BASE NO ART. 59 DA LEI Nº 9.069/95. INAPLICABILIDADE. A aplicação do art. 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. Quando aplicável o art. 59 independe de sentença penal condenatória, de exclusiva competência do Poder Judiciário** Recurso Especial do Contribuinte Provido.

(...)

O primeiro ponto defendido pela recorrente é quanto à natureza jurídica do crédito presumido de IPI. Segundo seu entendimento, não seria um incentivo ou benefício de redução ou isenção tributária, motivo pelo qual não seria aplicável o disposto no art. 59 da Lei nº 9.069/95. O segundo argumento utilizado pela recorrente é quanto à necessidade de uma decisão judicial transitada em julgado para fins de perda do crédito presumido motivada pela prática de crime contra a ordem tributária.

¹ Vide nesse sentido Acórdão 9303-01.188 de outubro/2010. Redatora Designada Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando.

² Art. 50. (...) § 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A matéria a ser enfrentada aqui já foi objeto de reiterados exames por esta instância, tendo sido acolhido o primeiro dos argumentos do recurso especial. Peço vênia, nesse ponto, para transcrever excerto das abalizadas considerações expendidas pelo i. Júlio César Alves Ramos, no voto condutor do Acórdão nº 9303-001.603, de 30 de agosto de 2011, que adoto como minhas as razões de decidir:

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 benéfico. 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 abrangido 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 n.º 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.

Adotando o entendimento brilhantemente trazido pelo Conselheiro Júlio César Alves Ramos, concluo que a natureza jurídica do crédito presumido de IPI não se enquadra como aquele incentivo e benefício de redução ou isenção previstos no art. 59 da Lei 9.069/1995. O crédito presumido enquadra-se como um incentivo creditício, não alcançado pela norma em questão.

Quanto à necessidade de trânsito em julgado para considerar a perda do incentivo creditício, embora a questão meritória já esteja superada no ponto anterior, reproduzo excertos de minha Declaração de Voto no Acórdão 9303-01.258, situação em que me manifestei acerca da matéria:

“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 ousado, 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 adéque 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 a 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 transito em julgado do criminal? Se assim fosse, estar-se-ia diante de urna 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. (grifei)

E foi exatamente com fulcro nessas razões de decidir que este Colegiado entendeu por afastar o fundamento de despacho decisório fundamentado no art. 59 da Lei n.º 9.069/96, no Acórdão nº 3402-007.763 de relatoria da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, proferido em setembro/2020:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2002 a 30/06/2002 CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA JURÍDICA. PERDA DO INCENTIVO. REQUISITOS. **O crédito presumido de IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996, nos termos da reiterada jurisprudência do CARF, constitui espécie de incentivo creditício, e não incentivo ou benefício de isenção ou redução de tributo. Dessarte, não é cabível a utilização do artigo 59 da Lei n. 9.069/95** para fundamentar a perda do direito ao crédito em questão. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DESPACHO DECISÓRIO. IMPROCEDÊNCIA DA MOTIVAÇÃO. RETORNO À UNIDADE DE ORIGEM. Sendo improcedente a motivação do ato administrativo que indeferiu o pedido de ressarcimento, devem

os autos retornar à unidade de origem para que, ultrapassada esta questão, prossiga na análise dos demais requisitos do crédito tributário pleiteado. (grifei)

Conforme conclusão alcançada naquele acórdão, superada a questão da aplicação do artigo 59 da Lei 9.069/95, única razão adotada pelo despacho decisório para indeferir o pleito de ressarcimento, seus demais requisitos devem ser avaliados pela autoridade fiscal de origem.

De fato, uma vez afastado o fundamento jurídico do despacho decisório (artigo 59 da Lei 9.069/95), inexistente qualquer fundamento válido concedido pela fiscalização para a negativa do ressarcimento do crédito presumido de IPI, sendo necessário que seja reconhecida sua nulidade na forma do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72³, para que seja proferido novo despacho decisório que analise e identifique, de forma pormenorizada, a validade ou não do crédito.

III – CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a inaplicabilidade do artigo 59 da Lei n.º 9.069/95 para a perda do crédito presumido de IPI e determinar o retorno dos autos à unidade de origem, para que examine e profira novo despacho decisório sobre os demais requisitos do pedido de ressarcimento que lhe foi formulado.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne

³ "Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)" (grifei)