



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

Processo nº 13056.000441/2003-69
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.855 – 3ª Turma
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria IPI - CRÉDITO PRESUMIDO - PEDIDO DE RESSARCIMENTO -
DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente AGRO LATINA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. NATUREZA. INCENTIVO FISCAL. BENEFÍCIO FISCAL.

O Crédito Presumido de IPI tem a natureza de incentivo fiscal à exportação pelo ressarcimento das Contribuições Sociais incidentes na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado externo, mediante o benefício fiscal de redução do IPI apurado pelo estabelecimento industrial produtor-exportador.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

AGRO LATINA LTDA requereu o ressarcimento do crédito presumido do IPI – CP-IPI, autorizado pela Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996, sob a sua modalidade alternativa, instituída pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, para ressarcir o valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para a Seguridade Social (Cofins), incidentes na aquisição de insumos empregados na industrialização de produtos exportados, referente ao primeiro trimestre de 2003, no valor de R\$ 1.391.956,61, cumulado com a compensação do referido montante por meio de diversas PER/DComp formalizadas em meio magnético e papel, entre 10/06/2003 e 29/12/2003. Os pedidos foram objeto de análise sumária e emissão de despacho decisório, no qual foi autorizada a compensação até o limite do crédito pleiteado, com posterior encaminhamento do processo à Fiscalização para procedimentos de verificação *a posteriori*. Estes culminaram com a emissão de Relatório Fiscal das fls. 479 a 490 e da Informação Fiscal de fl. 491 a 494¹ que analisou este e diversos outros processos de pedidos de ressarcimento do crédito presumido do IPI, formalizados pelo requerente, dando conta de que, nos anos de 2003 e 2004, o interessado praticou atos² que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária, pelo que, inclusive, foi formalizada a representação fiscal para fins penais, objeto do processo nº 11065.003149/2008-78, fato que implicaria a perda, no ano correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária, por força do art. 59 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, motivo pelo qual a fiscalização considerou ilegítimo o crédito presumido do IPI, apurado pelo requerente, nos anos de 2003 e 2004. A DRF/NHO-RS, por meio do Despacho Decisório DRF/NHO/2008, fls. 500,

- a) não reconheceu o direito ao crédito presumido do IPI relativo ao 1º trimestre de 2003;
- b) homologou por disposição legal as compensações dos débitos constantes em Declarações de Compensação protocolizadas até 14/10/2003;
- c) não homologou as compensações declaradas após 14/10/2003, determinando o seu cancelamento e a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Instaurou-se o contencioso administrativo com a interposição de Manifestação de Inconformidade, julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/POA-RS, Acórdão nº 10-29.282, fls. 563 a 569, com a seguinte ementa:

¹ A numeração das folhas refere-se à atribuída pelo processo eletrônico.

² Nos anos-calendário de 2003 e 2004, AGRO LATINA LTDA utilizou-se de mais de 370 (trezentos e setenta) notas fiscais eivadas de falsidade ideológica no intuito de justificar custos para reduzir indevidamente o Lucro Real e a Base de Cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, conforme apurado no processo nº 11065.003148/2008-23.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS - IPI*

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório prolatado em decorrência de revisão de ofício do ato que reconheceu crédito presumido de IPI e homologou compensações, pois a Administração pode e deve rever de ofício seus atos, quando se verificar que estão eivados de vício de ilegalidade.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. PERDA DO INCENTIVO.

A prática de ato que configure crime contra a ordem tributária provoca, no ano-calendário correspondente, a perda do incentivo do crédito presumido do IPI.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Seguiu-se então Recurso Voluntário, fls. 576 a 686, por meio do qual, sinteticamente, repisou as alegações da peça de reclamação, quais sejam:

- a) nulidade do ato administrativo que revogou o despacho decisório, o qual havia homologado as compensações, pois não se trata de revisão de lançamento e sim de homologação expressa de compensações;
- b) crédito presumido de IPI não é um incentivo ou benefício de redução ou isenção tributário, assim não há razão para aplicar o art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995;
- c) pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real não perdem o direito ao ressarcimento, mesmo que condenadas por crimes contra ordem tributária, e;
- d) não se pode deixar de reconhecer o direito creditório, com fundamento em crime contra ordem tributária, antes de posicionamento judicial sobre o tema, em atenção ao princípio da presunção de inocência, pois seria necessária a sentença penal condenatória.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, à unanimidade dos votos, negou provimento ao recurso, nos termos do Acórdão nº 3102-001.857, de 21 de maio de 2013, fls. 602 a 610. A decisão asseverou que o art. 53 da Lei nº 9.784, de 20 de janeiro de 1999, estabelece que a Administração pode anular seus atos, ao observar a presença de vício de legalidade ou até mesmo por conveniência ou oportunidade, e que o crédito presumido de IPI é um incentivo fiscal, de forma que a prática de ato que configure crime contra a ordem tributária provoca, no ano-calendário correspondente, leva à perda do direito ao incentivo. A decisão foi assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS
INDUSTRIALIZADOS – IPI*

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

*DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE.*

Administração pública tem o poder de revogar seus atos, quando por razões de interesse público, decorrentes de fato supervenientes ou por entender que possuem vícios.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. PERDA DO INCENTIVO. O crédito presumido de IPI é um incentivo fiscal. A prática de ato que configure crime contra a ordem tributária provoca, no ano-calendário correspondente, a perda do incentivo do crédito presumido do IPI.

Cuida-se agora de Recurso Especial (fls. 615 a 632) interposto pelo contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RICARF, contra a decisão da 2ª TO/1ª C/3ª S/CARF, alegando dissídio jurisprudencial quanto à perda do direito à fruição do CP-IPI em decorrência da prática de ato que configure crime contra a ordem tributária. O recorrente alega que o CP-IPI não é incentivo de benefício de redução ou isenção tributária, motivo para a inaplicabilidade do art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995. Argumenta também que a aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995, reclama trânsito em julgado de decisão condenatória por crime contra a ordem tributária.

O recurso teve seguimento nos termos do despacho de fls. 684 a 686.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 688 a 700.

É o relatório pormenorizado.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Conforme relatado, controvertem-se duas matérias: a aplicabilidade do art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995, ao crédito presumido do IPI e a necessidade de trânsito em julgado de decisão condenatória para fins de aplicação do art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995.

A mesma matéria foi objeto do processo nº 13056.000799/2003-91, julgado em 25/02/2016, por esse Colegiado. Na ocasião foi proferido o Acórdão nº 9303-003.495, da lavra do conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que acompanhei na íntegra.

Assim, reproduzo as razões decidir expostas naquele acórdão e as utilizo como meus fundamentos, *verbis*:

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.

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 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.

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 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 adeqüe 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.

passivo. Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso especial do sujeito

Sala de sessões, em 17 de maio de 2016

Gilson Macedo Rosenberg Filho

CÓPIA