



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

Processo nº 13056.000799/2003-91
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-003.495 – 3ª Turma
Sessão de 25 de fevereiro de 2016
Matéria CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI
Recorrente AGRO LATINA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

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

Relatório

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 16/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela contribuinte ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3102-001.859, de 21/05/2013, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

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.

Recurso Voluntário Negado

Em síntese, a contribuinte apresentou pedido de ressarcimento de crédito presumido de IPI no valor de R\$ 1.577.614,85, referente ao terceiro trimestre de 2003. Visando verificar a veracidade da escrituração contábil apresentada pela contribuinte para justificar o valor de crédito presumido de IPI pretendido, a Receita Federal deu início ao procedimento de fiscalização, identificando que a contribuinte utilizou, “nos anos-calendário de 2003 e 2004, mais de 370 (trezentos e setenta) notas fiscais eivadas de falsidade ideológica” (fl. 727), configurando, segundo o entendimento fiscal, crime contra a ordem tributária.

Com base no fato apurado e nos termos do art. 59 da Lei nº 9.069/95, a autoridade fiscal procedeu à glosa dos documentos, determinou a perda, no ano-calendário correspondente, dos incentivos e benefícios de redução ou isenção previstos na legislação tributária, e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Irresignada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade e, posteriormente, interpôs Recurso Voluntário, ambos com negativa de provimento.

O sujeito passivo interpôs Recurso Especial por divergência, no qual alega: (i) que o crédito presumido de IPI não é um incentivo ou benefício de redução ou isenção tributária, não estando, portanto, abrangido pelo art. 59 da Lei nº 9.069, de 1995; e (ii) que a perda do crédito presumido de IPI não poderia ser decretada pela autoridade fiscal, pois a caracterização de crime contra a ordem tributária pressupõe condenação judicial.

O Recurso Especial foi admitido pela constatação de dissídio jurisprudencial acerca do afastamento do direito de usufruir do crédito presumido do IPI em virtude da prática de ato que configure crime contra a ordem tributária, conforme Despacho de Admissibilidade às fls. 1.011 a 1.013.

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 1.015 a 1.026.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Conheço do recurso especial de divergência do sujeito passivo por verificar que estão atendidos os requisitos necessários para sua admissibilidade.

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 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 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 ouso, 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 adéque 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 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.

Destarte, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo.

É como voto.

Henrique Pinheiro Torres