



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

Recorrente : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. - COPERSUCAR
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

IPI – CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (Lei nº 9.363/96) – DESTINATÁRIO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO É QUEM EFETIVAMENTE UTILIZOU O CRÉDITO PRESUMIDO INDEVIDO – A apuração, o registro e a eventual transferência do crédito presumido indevido constituem infrações apenas formais, ao passo que a utilização efetiva do crédito, seja pela dedução do IPI devido em sua conta-corrente, seja pelo ressarcimento em moeda, esta constitui uma infração substancial, e contra quem a praticou é que se deve dirigir o respectivo Lançamento de Ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO É CAUSA DE NULIDADE PROCESSUAL – O erro na identificação do sujeito passivo torna o lançamento nulo, pelo vício da ilegalidade (Lei nº 9.784/99, artigos 69 e 53; e CTN, artigo 142).

Processo anulado *ab initio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. – COPERSUCAR.**

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo *ab initio*.** Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Eivany Antonio da Silva.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques

Presidente

[Assinatura]
José Roberto Vieira
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Gilberto Cassuli, Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Rogério Gustavo Dreyer e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/opr



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

Recorrente : COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA, AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA. - COPERSUCAR

RELATÓRIO

A recorrente foi alvo da lavratura de Auto de Infração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, relativo a períodos de apuração de setembro de 1997 a agosto de 1998 (fls. 125-127), de que tomou ciência em 03.02.99 (fl. 125), pela utilização indevida de crédito presumido de IPI, como ressarcimento da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS (Lei nº 9.363, de 13.12.96), e conseqüente falta de recolhimento desse tributo (o IPI).

Inconformada, a contribuinte impugnou a exigência por instrumento apresentado em 26.02.99 (fl. 135), alegando tratar-se de uma cooperativa de produção, centralizadora das vendas e exportações de seus cooperados, que lhe entregam o açúcar e/ou o álcool produzido, para que a cooperativa promova a sua exportação, agindo legal e contratualmente como uma matriz exportadora, como simples mandatária dos seus cooperados; alegando ainda tratar-se de substituta tributária em relação ao IPI devido por suas cooperadas, bem como responsável pelo PIS/PASEP e pela COFINS também por elas devidos; e terminando por lembrar que é controvertida a doutrina que equipara os benefícios fiscais a isenções, razão pela qual invoca a aplicabilidade de interpretação extensiva que a considere análoga às empresas comerciais exportadoras beneficiadas (fls. 135 a 148).

A decisão de primeira instância, da autoridade da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo/SP, de 29.07.1999, rejeitou os argumentos da impugnação, julgando procedente o lançamento, fundamentalmente porque a cooperativa exportadora não atende aos requisitos do incentivo, uma vez que é apenas exportadora, e não produtora (fls. 213 a 220).

Cientificada dessa decisão por Aviso de Recebimento de 09.09.1999 (fl. 221, verso), a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário para este órgão Colegiado, em 08.10.1999 (fl. 223), reiterando todos os argumentos da impugnação, e estendendo alguns dos questionamentos (fls. 223 a 250). Tal recurso foi encaminhado a este Conselho pela DRJ em São Paulo/SP em 14.01.2000 (fl. 254). Posteriormente, em 14.03.2000 (fl. 301), a recorrente invocou fatos supervenientes para juntar documento em que informa que duas de suas filiais sofreram autuação pelos mesmos fatos e pelos mesmos valores, e no qual solicita seja declarado insubsistente o auto de infração, por erro na determinação do sujeito passivo, pois, se devido o lançamento de ofício, deveria dirigir-se originalmente às suas filiais e não à matriz; além de solicitar, alternativamente, diligência para justificar a duplicidade de lançamento (fls. 255 a 261).

Em sessão anterior, de dezembro de 2001, decidiu-se por baixar o processo em diligência, atendendo à solicitação alternativa da recorrente, ficando encarregado da redação da respectiva resolução o ora relator, desde que se encontrava de posse do processo, em face de vista



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

anteriormente solicitada. Contudo, este relator terminou por não encontrar motivos para tal diligência, uma vez que, tendo sido lavrados outros autos de infração contra filiais da recorrente, serão eles, se e quando questionados, inevitavelmente apreciados pela autoridade administrativa julgadora competente, no âmbito dos respectivos processos administrativos, em nada contribuindo, o conhecimento de seus detalhes e minúcias, para o deslinde do presente processo. Nesse sentido o despacho de fl. 302, seguido de proposta de submissão do processo a nova apreciação desta câmara, acatado pela colega presidente da mesma (fl. 302).

É o relatório.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JOSÉ ROBERTO VIEIRA

1. Perfil do Crédito Presumido

Culminando uma longa seqüência de 27 (vinte e sete) medidas provisórias, iniciada com a de nº 674, de 25.10.94, e terminada com a de nº 1.484-27, de 22.11.96, finalmente convertida na Lei nº 9.363, de 13.12.96, este diploma legal instituiu o “...**crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados...**”, concedido à “...**empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais...**”, como ressarcimento das contribuições PIS/PASEP e COFINS, “...**incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo**” (artigo 1º, *caput*); elegendo como base de cálculo do crédito presumido o valor obtido “...**mediante a aplicação, sobre o valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem... do percentual correspondente à relação entre a receita de exportação e a receita operacional bruta do produtor exportador**” (artigo 2º, *caput*); base de cálculo essa sobre a qual se promove a “...**aplicação do percentual de 5,37%...**” (artigo 2º, § 1º), para afinal encontrar o valor do crédito presumido.

Tal crédito presumido poderá ser **utilizado** como dedução do IPI devido na corrente do tributo, ou, em caso de comprovada impossibilidade, poderá ainda ser objeto de ressarcimento em moeda corrente (artigo 4º).

2. Destinatário do Incentivo: Produtor e Exportador

No caso concreto, os estabelecimentos cooperados produzem o açúcar e o álcool, entregando tais produtos à **cooperativa, que toma a providência de realizar**, via de regra através de suas filiais, a **exportação dos produtos fabricados pelos cooperados**. Ocorre que foi o estabelecimento matriz da cooperativa que **calculou e registrou** em seu Livro de Apuração do IPI o **crédito presumido** correspondente, transferindo-o, posteriormente, para suas filiais.

Com razão a autoridade de primeira instância, quando registra que “...**o deslinde da questão prende-se ao conceito de estabelecimento produtor-exportador...**” (fl. 216). Esse foi o fundamento básico tanto do lançamento original (fls. 110 e 111) quanto da decisão proferida pela autoridade monocrática da DRJ em São Paulo/SP (fls. 216 a 219).

De fato, a lei instituidora do benefício é de absoluta clareza ao estabelecer como **destinatária do crédito presumido “A empresa produtora e exportadora...”** (artigo 1º, *caput*). Disposição repetida pelos atos administrativos normativos que vieram na esteira desse diploma legal: Portaria MF nº 38, de 27.02.97, artigo 2º, *caput*; e Instrução Normativa SRF nº 23, de



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

13.03.97, artigo 2º, *caput*. Nesse sentido, aliás, tão vasta jurisprudência deste tribunal administrativo, que até mesmo nos dispensamos de mencioná-la.

A cooperativa em questão exerce o papel de **substituta tributária** de suas cooperadas, **no que diz respeito ao IPI**; de conformidade com Termo de Acordo lavrado entre ela e as usinas afiliadas (exemplo às fls. 181-183), com anuência da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal, nos termos da legislação pertinente (Lei nº 4.502, de 30.11.64, artigo 35, II, § 2º; Lei 9.430, de 27.12.96, artigo 31; e Instrução Normativa SRF nº 64, de 13.08.97). Outrossim, exerce também o papel de **responsável pelo PIS/PASEP e pela COFINS** devidos por suas cooperadas; segundo a disposição legal aplicável (Lei nº 9.430/96, artigo 66).

Ademais, age como uma cooperativa centralizadora de vendas da produção de suas afiliadas, procedendo como mandatária das mesmas. Realmente, nesse caso, a doutrina costuma falar em cooperativas de “vendas-em-comum... escoamento... comercialização...”, como em WALDIRIO BULGARELLI¹, ou cooperativas de produção ou de produtores, como em FRANCISCO DE ASSIS ALVES e IMACULADA ABENANTE MILANI²; invocando, para explicar o ato de entrega da produção para a cooperativa, entre outras hipóteses, a similaridade com os contratos de depósito, de comissão ou de consignação; e afirmando, na linha de BULGARELLI, que “...a cooperativa age como mandatária de seus associados”³.

Essa a linha de pensamento que segue a recorrente para apresentar-se como **assemelhada a** uma matriz exportadora, ou a **uma empresa comercial exportadora**, para a qual a Lei nº 9.363/96 admite que o produtor remeta seus produtos, desde que com fim específico de exportação, estendendo à hipótese o incentivo (artigo 1º, § único).

Tal interpretação extensiva é afastada, tanto pelos auditores autuantes (fls. 111) quanto pela autoridade julgadora de 1º grau (fls. 215 e 219), mediante recurso ao artigo 111 do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.66, segundo o qual “**Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre...**” suspensão da exigibilidade ou exclusão do crédito tributário, inclusive isenções, bem como sobre dispensa de “obrigações acessórias”; pela proximidade do resultado econômico do crédito presumido e de uma isenção. Ao que a recorrente responde com forte crítica a esse artigo do CTN, dizendo-o também não aplicável ao incentivo em debate, pois que diverso da figura de uma isenção.

Não paira dúvida na doutrina acerca de ter constituído, esse dispositivo, um momento particularmente infeliz do legislador do CTN. PAULO DE BARROS CARVALHO, a respeito, trata do “...desprestígio da chamada interpretação literal...”, acrescentando que “...o texto escrito... não pode ser mais que a porta de entrada para... vontade da lei”⁴. CARLOS

¹ As Sociedades Cooperativas e a sua Disciplina Jurídica, 2.ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2000, p. 32.

² Sociedades Cooperativas: Regime Jurídico e Procedimentos Legais para Constituição e Funcionamento, São Paulo, Juarez de Oliveira, 2002, p. 16.

³ As Sociedades..., *op. cit.*, p. 32.

⁴ Curso de Direito Tributário, 13.ed., São Paulo, Saraiva, 2000, p. 106.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

MAXIMILIANO afirma que essa forma de interpretação, “*Como toda meia ciência, deslumbra, encanta e atrai; porém fica longe da verdade...*”⁵. Feroz, no entanto, é a crítica de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, que principia por lembrar que, para LUIS RECASÉNS SICHES, o grande teórico geral do direito mexicano, a determinação legislativa da interpretação literal consiste em “*...um enorme disparate...*”; identifica tal dispositivo do Código como “*...um retrocesso e um injustificado preconceito...*”; pois “*Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la...*”, uma vez que “*Para obedecer-se ao comando da interpretação literal, há que desobedecer-se muitas vezes a mens legis*”⁶. Por isso, assevera SOUTO MAIOR que “*Esta subordinação acrítica e servil do intérprete ao texto do referido art. 111... não se legitima à luz de uma análise jurídica mais severa*”; e, deitando um último olhar ao dispositivo, conclui que nele “*Não está dito porém que a isenção ‘só’, ‘exclusivamente’, ‘unicamente’ etc submete-se a interpretação literal. O advérbio... excluiria outros métodos de interpretação. Essa preclusão não está porém determinada pelo art. 111... E, a rigor, sequer poderia sê-lo*” (sic)⁷.

Essa admissibilidade dos demais caminhos interpretativos, inclusive em relação àqueles temas arrolados no artigo em questão, constitui pensamento comum na doutrina tributária atual, que vê o **dispositivo como tendente a estabelecer uma interpretação restritiva**. Por todos, à guisa de exemplo, a palavra de GILBERTO DE ULHÔA CANTO, um dos redatores do texto do CTN, que não só aponta o dispositivo como “*...um dos pontos em que mais se errou na elaboração do CTN*”⁸; como, aliás, se diz traído pela redação final desse dispositivo, quando o pretendido era, para aquelas matérias, apontar a interpretação restritiva e não extensiva⁹. Melhor ainda afirmar o **dispositivo como precipuamente destinado a afastar uma interpretação extensiva**, na linha de julgados do Superior Tribunal de Justiça: “*O real escopo do art. 111 do Código Tributário Nacional não é impor a interpretação meramente literal – a rigor impossível – mas evitar que a interpretação extensiva ou outro qualquer princípio de hermenêutica amplie o alcance da norma*”¹⁰.

Contudo, em rigor, nem mesmo essa determinação legislativa de interpretação não extensiva é aplicável ao caso; nem a de uma interpretação restritiva; e muito menos a de uma interpretação literal. Ocorre que o artigo 111 do Código especifica muito claramente as hipóteses de sua aplicação. E em nenhuma delas se enquadra a concessão do benefício do crédito presumido, afastando assim a aplicabilidade dessa disposição interpretativa. Donde não se há de falar, no caso, em interpretação não extensiva, restritiva ou literal, tendo cabido todos os métodos interpretativos.

⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 11. ed., Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 112.

⁶ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3. ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 130, 127 e 131.

⁷ *Ibidem*, p. 128 e 131.

⁸ *Apud* RICARDO LOBO TORRES, *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1991, p. 99.

⁹ *Apud* RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, *Crédito Presumido de IPI para Ressarcimento de PIS e COFINS – Direito ao Cálculo sobre Aquisições de Insumos Não Tributadas*, *Tributo – Revista do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET*, Fortaleza, ICET e ABC, nº 2, jan./jul. 2001, p. 301-302.

¹⁰ Decisão da 1ª Turma do STJ, no Recurso Especial nº 14400-SP, de 20.11.91 – DJU de 16.12.91, p. 18507.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

Entre tais métodos, a recorrente parece inclinar-se pela interpretação teleológica, identificando a finalidade legal, no caso, nas idéias de recuperação dos tributos incidentes na aquisição dos insumos, de modo a reduzir os custos, e de outorgar maior competitividade às nossas exportações de produtos industrializados, defendendo outra vez a extensão do benefício ao seu caso (fls. 239 a 242). E acrescenta: “Entender de forma diversa, como faz aquele Julgador, é obstruir os objetivos do legislador ordinário quando quis desonerar as exportações brasileiras” (fl. 242); “...obstaculizar o aproveitamento do incentivo...” (fl. 248).

Observe-se, aqui, que a teleologia do diploma legal em comento, da qual não divergimos, assume, na prática, os contornos e as dimensões que lhe foram especificamente desenhadas pela lei concessiva do incentivo. Desenho que, embora não se satisfaça com a pobreza da interpretação literal, não só nela inevitavelmente começa, como também nela encontra inafastavelmente um limite interpretativo. Para esse significado da literalidade, tomemos o testemunho insuspeito de KARL LARENZ, o antigo e respeitado mestre da Universidade de Munique: “O uso lingüístico... assinala, como sempre, os marcos adentro dos quais tem que estar o significado procurado. O que está para além do sentido literal lingüísticamente possível e é claramente excluído por ele já não pode ser entendido, por via da interpretação... Uma interpretação que se não situe já no âmbito do sentido literal possível, já não é interpretação, mas modificação de sentido... O sentido literal... serve à interpretação... assinalando... enquanto sentido literal possível... o limite da interpretação propriamente dita” (grifamos)¹¹.

Esse significado da literalidade como limite de interpretação encontra largo apoio em conhecida e respeitada doutrina germânica, como exemplificam os nomes de ARTHUR MEIER-HAYOZ, ENNECCERUS-NIPPERDEY, KARL ENGISCH, FRIEDRICH MÜLLER e tantos outros¹²; aos quais RICARDO LOBO TORRES acrescenta os nomes de publicistas e tributaristas de grande envergadura, como HEINZ PAULICK e KLAUS TIPKE, além do seu próprio, como digno representante de nossa boa doutrina¹³.

Retomando as alegações da defendente, registre-se que seu papel de substituta das cooperadas, em relação ao IPI, e responsável, quanto ao PIS/PASEP e à COFINS, só diz respeito exclusivamente ao recolhimento do tributo, nunca à sua condição de beneficiária ou não do crédito presumido.

Já no que concerne à sua defesa de uma interpretação extensiva, abandonando o método literal, por inaplicável ao caso, colocamo-nos de acordo. Contudo, essa concordância não conduz nem à aceitação da interpretação extensiva nem à teleologia pretendida; pois a literalidade da Lei nº 9.363/96 impõe inolvidáveis limites ao desenvolvimento de tais possibilidades interpretativas, basicamente consubstanciados em dois pontos muito claros da letra da lei concessiva

flu

¹¹ Metodologia da Ciência do Direito, trad. José Lamego, 2.ed., Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1989, p. 387 e 390.

¹² Apud KARL LARENZ, Metodologia..., op. cit., p. 387 e 389.

¹³ Normas..., op. cit., p. 102-102; Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9.ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2002, p. 135.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

do incentivo: **ele se destina à “...empresa produtora e exportadora...”** (artigo 1º, *caput*), como requisitos cumulativos, unidos pela conjunção aditiva “e”, e abre uma única exceção à **remessa do produtor para uma empresa comercial exportadora** (artigo 1º, § único). Limites literais intransponíveis, sob pena de passar-se da atividade interpretativa para a atividade criativa e modificativa.

Aliás, tome-se essa exceção, do envio de produtos à empresa comercial exportadora, com destino à exportação, para sublinhar que o legislador está encarando, mesmo essa operação excepcional, uma vez mais do ponto de vista do produtor e “exportador”, nunca do ângulo da comercial exportadora. Afinal, **o benefício se destina**, com toda a evidência, não ao exportador que recebe mercadorias de um produtor vinculado, mas **ao produtor que exporta seus produtos**, seja diretamente ou via comercial exportadora.

Por fim, atentando-se para a condição da recorrente de “mandatária” das cooperadas produtoras, deste último ponto de vista, ou seja, do produtor como beneficiário preferencial do incentivo, talvez se justifique cogitar da sua concessão não para a cooperativa-exportadora-mandatária, mas uma vez mais e sempre para a “produtora-mandante”, do que, aliás, cogitam, tanto os auditores autuantes (fl. 112) quanto a autoridade administrativa julgadora de primeira instância (fls. 216-217).

Em suma, não nos resta a mínima dúvida de que a letra da lei em causa, estabelecendo nítidos **limites à atividade interpretativa**, exigiu expressamente, da parte do beneficiário do incentivo, **a reunião simultânea das condições de produtor e exportador**, com a única e exclusiva exceção da exportação via empresa comercial exportadora. Logo, eis que, nessa primeira parte do caso, integralmente procedente a interpretação do Fisco, tanto dos agentes da fiscalização federal, ao autuar, quanto da autoridade de primeira instância, ao julgar, uma vez que **inapelavelmente indevido o crédito presumido** levado a efeito pela cooperativa.

3. Destinatário do Lançamento: Utilizador do Crédito

Conquanto certos de que **a recorrente registrou um crédito indevido de IPI, não nos parece que apenas esse registro constituiria motivo bastante para o seu lançamento e exigência**. Tomando por base as distinções entre espécies infracionais que estabelece o magistério de SACHA CALMON NAVARRO COELHO¹⁴, o registro do crédito indevido não passa de mera **infração formal**, descumprimento de deveres instrumentais ou formais, a que o Código Tributário denomina de “obrigações acessórias” (artigo 113, *caput* e § 2º); que se transformaria em **infração substancial**, descumprimento da obrigação tributária por excelência, a que o Código Tributário batiza de “obrigação principal” (artigo 113, *caput* e § 1º), apenas e tão-somente com a efetiva utilização do crédito indevido registrado.

¹⁴ *Tepria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias, Sanções Tributárias*, 2.ed., Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 24-25. No mesmo sentido, ROSENICE DESLANDES, *Denúncia Espontânea: Alcance e Efeitos no Direito Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 9-10.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

Acerca da utilização possível de um crédito de IPI, principie-se por observar que tanto o Código Tributário Nacional (artigo 49, *caput*) quanto a lei básica do tributo, Lei nº 4.502/64 (artigo 25, *caput*, na redação do Decreto-Lei nº 1.136, de 07.12.70), ao darem concretização ao Princípio Constitucional da Não-Cumulatividade (artigo 153, § 3º, II), tratam do imposto referente aos insumos ingressados no estabelecimento como diminuição do imposto relativo aos produtos dele saídos, aludindo assim à primeira forma de utilização dos créditos de IPI: dedução do IPI devido pelas operações com produtos industrializados tributadas. Isso é confirmado pelo Regulamento do IPI (artigo 178), cujo dispositivo seguinte (artigo 179), ao considerar os créditos incentivados, faz menção a outras formas de utilização, "...inclusive o ressarcimento em dinheiro", segunda forma de utilização dos créditos de IPI¹⁵.

No que tange especificamente ao Crédito Presumido, a Lei nº 9.363/96, em seu artigo 4º, estabelece que "*Em caso de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do Imposto sobre Produtos Industrializados devido, pelo produtor exportador, nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente*" (grifamos); dupla possibilidade essa confirmada na consolidação da legislação desse imposto no seu regulamento (artigo 168), dispositivo que, conjuntamente com o anterior, encontra-se encimado pelo título "*Dedução e Ressarcimento*". Da mesma forma, a Portaria MF nº 38/97, sob o título "*Utilização do Crédito Presumido*", cogita inicialmente da "*...compensação com o IPI devido nas vendas para o mercado interno...*" (artigo 4º, *caput*), acrescentando que, na impossibilidade dessa utilização, "*...o contribuinte poderá solicitar... o seu ressarcimento em moeda corrente*" (artigo 4º, § 3º); tal como o disposto na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, artigos 4º e 8º, *caput* e § 1º.

Eis, portanto, que nos deparamos com duas possibilidades de utilização do crédito presumido do IPI: dedução do devido por operações no mercado interno ou ressarcimento em espécie. É verdade que a Lei nº 9.363/96 estabelece que "*O crédito presumido... poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o Imposto sobre Produtos Industrializados...*" (grifamos) (artigo 2º, § 3º); tal como o faz a Portaria MF nº 38/97, para a qual, "*Na hipótese de apuração centralizada, o crédito presumido, apurado pelo estabelecimento matriz, que não for por ele utilizado, poderá ser transferido para qualquer outro estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno*" (artigo 4º, § 1º). Primeiro, observe-se que só cabe a transferência do crédito presumido apurado pelo estabelecimento matriz "*...que não for por ele utilizado...*" (Portaria MF nº 38/97, artigo 4º, § 1º); do que se infere que, se a cooperativa transferiu o crédito presumido para suas filiais, é porque não o havia utilizado. Segundo, tanto na lei quanto na portaria ministerial, a transferência para outro estabelecimento da empresa se faz "*...para efeito de compensação com o IPI devido nas operações de mercado interno*"; donde se conclui que a transferência, por si só,

[Assinatura]

¹⁵ Estamos considerando aqui o Regulamento do IPI de 1968, que consiste no Decreto nº 2.637, de 25.06.98. No regulamento anterior, aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23.12.82, tais dispositivos se encontravam nos artigos 103 e 104.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

não é forma de **utilização do crédito**, tanto que ela é realizada para a sua utilização como dedução do IPI devido.

Em síntese, o estabelecimento matriz da cooperativa limitou-se à apuração e ao registro do crédito presumido, sem utilizá-lo, transferindo-o para suas filiais, aliás, fazendo-o exatamente porque não pôde utilizá-lo. Suas filiais sim, utilizaram-no, mediante dedução do IPI por elas devido. **Parece-nos, pois, que contra as filiais da cooperativa é que se deveria corretamente dirigir o lançamento de ofício e a conseqüente exigência do tributo**, uma vez que elas sim praticaram infrações substanciais, em que o crédito presumido indevido não só foi registrado, mas efetivamente utilizado, provocando de fato falta de recolhimento do IPI.

Esse é o raciocínio que, no aditamento ao recurso, desenvolve a recorrente, lembrando que *“...a Requerente, na condição de estabelecimento Matriz, não produz, nem comercializa produtos. A industrialização é realizada pelas suas cooperadas e a venda pelos seus estabelecimentos filiais”* (fl. 256); acrescentando que *“...se alguma autuação tivesse de ser efetuada... ela deveria recair sobre as Filiais da Requerente e não sobre ela própria...”* (fl. 256); para concluir que *“...a Requerente (Copersucar – Matriz) não poderia ter sido autuada como o foi, porque não é ela o sujeito passivo do IPI incidente sobre as vendas – efetuadas por suas Filiais – dos produtos industrializados por suas Cooperadas e, portanto, não é ela quem se beneficia do crédito presumido em discussão”* (fl. 258); e afinal, para solicitar que, *“...seja o Auto de Infração considerado insubsistente, por erro da Autoridade Fiscal na determinação do sujeito passivo da obrigação tributária”* (fl. 261).

Acreditamos lógico e procedente esse raciocínio. A manter-se o lançamento tributário do presente processo, contra o estabelecimento matriz, estaríamos em difícil e confusa situação, a saber: o crédito presumido, indevido para a matriz, segue sendo indevido para a filial, pois não há como dizer que ele tenha sido de alguma forma legitimado na transferência; logo, seguiria necessária a sua glosa e o conseqüente lançamento do tributo, como aliás noticia a recorrente que já ocorreu em relação a duas de suas filiais (fls. 255); e se tomadas tais providências, além do tributo exigido no presente processo, teríamos idêntico tributo, por idênticos fatos e valores, exigido das filiais, numa evidente e intolerável duplicidade de cobrança.

Tendo as filiais efetivamente utilizado o crédito indevido que a matriz não fez mais do que apurar, registrar e transferir, contra elas é que se há de lançar o tributo. Configura-se, pois, no caso, erro na identificação do sujeito passivo e conseqüente nulidade processual.

De acordo com o artigo 59, I e II, do Decreto nº 70.235, de 06.03.72, que disciplina o Processo Administrativo Tributário, são apresentadas como causas de nulidade processual a incompetência para lavrar atos e termos e para proferir despachos e decisões, bem como a preterição do direito de defesa nesses despachos e decisões. Embora existam aqueles que interpretam esse rol de nulidades como exaustivo, cremos estar com a razão ANTONIO DA SILVA CABRAL, que identifica tal atitude como um equívoco, afirmando que *“...nem só essas são as hipóteses de nulidade”*; essas seriam *“...hipóteses de nulidade expressa ou legal, sem negar que*

fdf



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

também existem outras causas...”¹⁶. No mesmo sentido MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, que cogitam de “...**nulidades relativas ou acidentais** (que dependem de arguição, podendo os atos inquinados serem ratificados ou sanados)...” e de “...**nulidades virtuais** (que resultam da interpretação das leis)” (grifamos)¹⁷.

Bem exemplifica ANTONIO DA SILVA CABRAL: “Um lançamento... pode ter sido efetuado por autoridade competente e, evidentemente, sem qualquer preterição do direito de defesa, mas ser nulo, por exemplo, por não ter identificado o sujeito passivo” (grifamos). E para aqueles que identificam tal circunstância como preterição do direito de defesa, o autor dirige acertada crítica: “Nada mais errado, pois na fase do lançamento não há que se falar em defesa do contribuinte”¹⁸. Com efeito, a realização do lançamento situa-se num momento anterior ao momento processual, de mero procedimento fiscalizatório, no qual descabe falar, em face da ausência de litígio, em processo e em defesa do contribuinte. É a lição de JAMES MARINS: “Na etapa fiscalizatória, não há, porém, processo, exceto quando já se chegou à etapa litigiosa, após o ato de lançamento ou de imposição de penalidades e a respectiva impugnação”¹⁹.

Se na falta de identificação ou na má identificação do sujeito passivo não estaríamos diante de preterição do direito de defesa, perante que caso de nulidade estaríamos? Encontramos resposta cabal na **Lei nº 9.784, de 29.01.99**, que regula o Processo Administrativo em geral, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Tributário, por força do disposto no artigo 69. E tal resposta repousa no seu artigo 53, segundo o qual “**A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de ilegalidade...**”. Ora, se o Código Tributário Nacional, ao definir lançamento tributário, no artigo 142, exige peremptoriamente para a sua consecução o “...**identificar o sujeito passivo...**”, a sua incorreta identificação e a falta de sua correta identificação constituem flagrante e patente ilegalidade, a justificar mais do que suficientemente a nulidade de tal lançamento. Tratar-se-ia, pois, dentro da classificação acima referida, de uma nulidade virtual.

Nesse sentido, **vasto apoio da jurisprudência administrativa**, da qual citamos, apenas para exemplificar, algumas decisões: “**AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - ...nula a ação fiscal, por ilegitimidade de parte**” (Ac. 202-02.145)²⁰; “**AUTO DE INFRAÇÃO – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – É**

¹⁶ **Processo Administrativo Fiscal**, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 524 e 526.

¹⁷ **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**, São Paulo, Dialética, 2002, p. 423.

¹⁸ **Processo...**, *op. cit.*, p. 524.

¹⁹ **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**, São Paulo, Dialética, 2001, p. 222.

²⁰ 2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Rel. Osvaldo Tancredo de Oliveira, julgamento em 03.01.89 – *Apud* IPPO WATANABE e LUIZ PIGATTI JR., **Processo Fiscal Federal Anotado**, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 235.



Processo nº : 13807.000960/99-40
Recurso nº : 113.432
Acórdão nº : 201-76.595

nulo o processo...” (Ac. 303-25.624)²¹; “*NULIDADE – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – Auto de Infração...*” (Ac. 106-10.742)²².

4. Recorrente: Destinatária de Eventual Penalidade

Além de cabível realizar o lançamento de ofício contra as filiais da recorrente, essas sim os sujeitos passivos corretos, deve-se ainda cogitar da aplicabilidade de uma sanção à recorrente.

Conquanto sem aprofundar aqui o tema, entendemos adequado observar que, cabe à autoridade administrativa competente para a respectiva fiscalização investigar a hipótese de imposição de penalidade ao estabelecimento matriz da cooperativa, ora recorrente, pela prática da infração formal de apuração, registro e transferência de um crédito presumido que, estamos certos, como demonstrado no item 2, retro, é nitidamente indevido.

Embora não tendo havido obtenção direta de ressarcimento da parte das filiais da cooperativa, pode-se eventualmente cogitar de um ressarcimento indireto, sendo pois cabível investigar, por exemplo, a eventual adequação da extensão das multas do artigo 461 do atual Regulamento do IPI, via de regra 75% do valor do imposto, “...aos que derem causa a ressarcimento indevido do imposto decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal”, por força do seu § 6º, cuja matriz legal se encontra no artigo 44, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27.12.96.

5. Conclusão

Essas as razões pelas quais, no presente caso, embora entendendo claramente indevido o crédito presumido apurado, registrado e transferido pela recorrente, consideramos ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, uma vez que o crédito indevido só veio a ser efetivamente utilizado pelas filiais da recorrente após a transferência, mediante dedução do tributo devido nas operações do mercado interno; motivo pelo qual nos pronunciamos pela declaração de nulidade do lançamento de ofício efetuado neste processo, em face da incorreta identificação do sujeito passivo.

É o nosso voto.

Sala das Sessões, em 03 de dezembro de 2002.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA

²¹ Rel. Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, DOU de 07.06.90, p. 10.998 – *Apud idem, ibidem, loc. cit.*

²² Julgamento em 13.04.99, DOU de 21.07.99 – *Apud* MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA e MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, *Processo...*, *op. cit.*, p. 421.