



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.006132/2008-17
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.279 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente INCOMARTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MOLDURAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2005

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI NA EXPORTAÇÃO. PRÁTICA DE ATOS QUE CONFIGURAM CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PERDA DO INCENTIVO, INDEPENDENTEMENTE DE SENTENÇA JUDICIAL CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 5.302 a 5.316) contra o Acórdão n.º 3401-005.804, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF (fls. 5.258 a 5.275), sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/09/2005

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: 01/01/2004 a 30/09/2005

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.

O contribuinte antes havia apresentado uma petição (fls. 5.279 a 5.280) “noticiando” o fato de que em caso idêntico fora proferido o acórdão n.º 9303-007.940 pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, negando provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e reconhecendo que o crédito presumido do IPI não tem a natureza de incentivo e benefício de redução ou isenção de tributos, motivo pelo qual não se aplicam as disposições do artigo 59 da Lei n.º 9.069/1995, para fins de motivar a sua glosa.

No seu Recurso Especial: (i) repisa o argumento de que, tendo o legislador restringido a aplicação do art. 59 da Lei n.º 9.069/1995 aos casos de incentivos e benefícios ligados à redução ou isenção tributária, não pode a Autoridade Fiscal inovar na aplicação do mencionado dispositivo ao crédito que possui natureza de incentivo creditício; (ii) interpretando o dispositivo legal em si, defende que mesmo que as irregularidades apuradas pela Fiscalização caracterizem, “em tese”, crime contra a ordem tributária, sem condenação judicial não há como fazer incidir tal artigo de lei.

No Exame de Admissibilidade (fls. 5.369 a 5.372), restringiu-se a análise somente à “*Necessidade de Sentença Penal Condenatória para Fins de Aplicação do Artigo 59 da Lei 9.069/1995*”.

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 5.374 a 5.378), afirmando que o dispositivo legal refere-se à “*prática de atos que configurem crimes*” e não à condenação por crime contra a ordem tributária. Se houvesse a intenção de subordinar a perda dos incentivos ou benefícios fiscais aos casos em que houvesse condenação judicial, certamente a lei teria se referido a esse requisito especificamente, estabelecendo que “*a condenação por prática de crimes contra a ordem tributária importaria a perda dos incentivos ou benefícios*”, sendo que não restam dúvidas que deve ser aplicado o comando legal 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 por atos criminosos*”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

No **mérito**, estamos aqui diante de uma situação, eu diria, bastante “*sui generes*”, pois, se formos nos ater ao que foi dado seguimento no Exame de Admissibilidade, caberia discutir a aplicação (em tese), na análise de um processo de Crédito Presumido do IPI na exportação (Leis n.ºs 9.363/96 e 10.276/2001), de um dispositivo legal que esta mesma Turma decidiu, de forma unânime (com a ressalva de o Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire ter votado pelas conclusões), em julgamento relativamente recente (Acórdão nº 903-007.940, de 24/01/2019, de relatoria do também Ilustre Conselheiro Demes Brito), que não se aplica ao Crédito Presumido de IPI (em qualquer caso), pois este não se trata de incentivo fiscal de isenção ou redução de imposto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. PERDA DO INCENTIVO. REQUISITOS.

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

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

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

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

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

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

Digressões à parte, o dispositivo legal aqui sob análise fala, indistintamente, em “incentivos e benefícios”, então, o que efetivamente importa é se são, ou não, incentivos ou benefícios de redução ou isenção de tributos (*ratio essendi* da referida decisão da Turma).

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

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

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

Pois bem.

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

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

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

Isenção, então, certamente não é.

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

Superada esta questão, vamos ao verdadeiro cerne da discussão nos trazida à apreciação, que é a necessidade de ter havido condenação judicial, com trânsito em julgado, para a aplicação do art. 59 da Lei n.º 9.069/95.

Novamente com foco na literalidade da interpretação de uma norma que envolve, ao mesmo tempo, crimes e benefícios fiscais, entendo que assiste razão à PGFN ao dizer que o legislador falou em “*prática de atos que configurem crimes*” e não em “*prática de crimes*” ou, mais especificamente, em “*condenação por prática de crimes contra a ordem tributária*”.

Aqui recorro, como razões de decidir, às considerações trazidas na Declaração de Voto apresentada pelo Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres no Acórdão n.º 9303-01.258, de 06/12/2010:

“Declaração de Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres

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 adeque 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, configurara 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 ...

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 término 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 término do administrativo, como então pretender-se que o administrativo só possa começar quando houver trânsito 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.”

À vista do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas