

Análise do voto na questão Benefício Fiscal vs Regime Especial de Apuração

Razões a justificar a derrubada da autuação

CPLICARF

000078

➤ O Auditor Fiscal efetuou o lançamento, porque, sob sua ótica, teria ocorrido a utilização concomitante e indevida, daquilo que, no seu entendimento, consistia em dois benefícios fiscais.

- O primeiro, destinado a empresas do ramo automobilístico, que se instalassem nas áreas da Sudene, Sudam e na região Centro Oeste (exceto o DF), concedendo crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de 32%, conforme o artigo 1º da Lei nº 9.826/99.
O artigo 3º da mesma Lei vedava a cumulação desse benefício com outros.

Art. 1º Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a ser deduzido na apuração deste imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 8702 a 8704 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 2.092, de 10 de dezembro de 1996.

§ 2º O crédito presumido corresponderá a trinta e dois por cento do valor do IPI incidente nas saídas, do estabelecimento industrial, dos produtos referidos no caput, nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário.

Art. 3º O crédito presumido de que trata o art. 1º não poderá ser usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas.

- O segundo instituindo regime especial de apuração do IPI, previsto no art. 56 da MP nº 2.158-35 de 24/08/2001 (art. 56 da MP 2113-30 de 26/04/2001), o qual consiste em um crédito presumido do IPI de 3%¹.

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

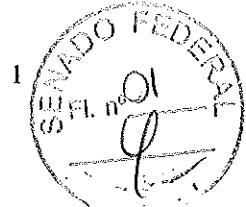
§ 1º O regime especial:

I - consistirá de crédito presumido do IPI em montante equivalente a três por cento do valor do imposto destacado na nota fiscal;

¹ **Observação:** Tal regime especial de apuração do IPI consiste no seguinte: para facilitar a arrecadação e fiscalização, a montadora incluiria em sua nota-fiscal de saída o valor do serviço de frete cobrado pelas transportadoras de veículos automotivos (cegonheiras, que não são contribuintes de IPI; são prestadoras de serviço).

Com isso, todos os tributos incidentes na parcela do frete passariam a ser de responsabilidade da montadora.

Incluindo na nota-fiscal o frete, a montadora pagaria IPI na saída também sobre esse valor, que estaria incidindo, indevidamente, sobre um serviço (além de Pis, Cofins etc.). Assim, o legislador optou por conceder esse crédito presumido de 3% como forma de “devolver” os tributos (anular o aumento da carga e estimular a adoção deste regime).



➤ Assim, entendendo tratar-se de dois benefícios fiscais, o Auditor Fiscal promoveu a glosa do benefício de 32%, resultando no auto de infração.

Conforme as razões a seguir dispostas, a autuação, de fato não mereceu prosperar, conforme se demonstrará:

Razões de Natureza Lógica

1. O crédito presumido de 3% é o único que poderia e/ou deveria ser glosado.
 - Cronologicamente, a montadora instalou-se em Goiás, adimplindo, assim, a condição necessária ao usufruto do benefício fiscal de 32%, previsto na Lei nº 9.826/99,
 - No momento seguinte, optou e valeu-se do “Regime de Apuração”, de 3%.
 - Caso este “Regime de Apuração” fosse entendido como “benefício fiscal”, resta claro que **NÃO** teriam sido cumpridas as condições necessárias à sua realização, porque este somente se aplicaria às pessoas jurídicas que não usufruissem do benefício da Lei nº 9.826/99.
2. A legislação não criaria um benefício para promover o equilíbrio econômico às empresas localizadas fora dos grandes centros, para, em seguida, obrigar essas mesmas empresas a suportarem uma carga tributária maior do que a do restante do país.
 - Indaga-se: por que a Lei nº 9.826/99 instituiu um benefício fiscal com o percentual de 32% para determinadas indústrias que se instalassem nas áreas da Sudam, Sudene ou na região Centro-Oeste?
 - Por que esse percentual não foi de 29% ou 35%?
 - Porque, em tese, 32% é a medida suficiente e necessária, a equiparar e neutralizar as facilidades de quem produz em áreas próximas aos centros produtores/consumidores/exportadores.
 - Impedir o posterior regime especial, somente aos que se localizam naquelas regiões (NO, NE ou CO), promoveria um novo e irrazoável desequilíbrio.
3. Receber de volta o que foi pago desnecessariamente não representa benefício.
 - As montadoras não pagavam o IPI sobre o frete, dado que este não integrava a nota fiscal, vez que efetuado por empresas terceirizadas.
 - Do momento em que o valor do frete, por opção, passou a integrar a nota fiscal, passou a haver a incidência do IPI.
 - Assim, com o crédito de 3%, o imposto estaria sendo “devolvido”, retornando-se à situação anterior.
 - Do mesmo modo, hoje, como sexagenário, posso pagar meia-entrada no cinema. Entretanto, caso o legislador entenda conveniente, de modo a evitar eventuais constrangimentos à exposição da idade, poderá vir a facultar, por opção, o pagamento integral do ingresso e posterior resarcimento dos 50%. Neste caso teria havido algum incentivo ou benefício fiscal? É claro que não. Este é o caso do crédito presumido de 3%.
4. A lei não contém palavras inúteis.



- A Lei nº 9.826/99 trata de incentivos fiscais para desenvolvimento regional e impede que seja usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais.
- Já MP 2.158-35/2001, art. 56, institui o regime especial de apuração do IPI, por opção, destinado a simplificar a arrecadação/fiscalização,

Razões de Natureza Constitucional

5. Caso o art. 56 da MP 2.113-30/2001 tratasse de benefício ou incentivo, caracterizando subsídio, deveria ter sido editado sob a forma de lei específica.
 - O art. 150, § 6º da CRFB² prescreve que benefício fiscal somente pode ser concedido mediante lei específica.
 - Nem a MP nº 2.113-30, de 26/04/2001, que instituiu a sistemática, nem a posterior MP nº 2.158-35/2001, são específicas, o que se pode verificar pela própria ementa de ambas, que tratam de outros temas: “*Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências*”.
 - Por outro lado, tanto a MP nº 1.916 de 29/07/99, quanto a sua posterior conversão na Lei nº 9.826, de 23/08/99, são específicas e assim consignam em suas ementas: “*Dispõe sobre incentivos fiscais para desenvolvimento regional, altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e dá outras providências*”.
6. Caso o regime especial de apuração fosse entendido como benefício fiscal, estar-se-ia descumprindo o art. 165, § 6º da CRFB³ e a Lei de Responsabilidade Fiscal⁴, pela ausência de previsão orçamentária.
 - O projeto de lei orçamentária anual (LOA) deve ser acompanhado de demonstrativo dos efeitos dos benefícios fiscais sobre as receitas e despesas.
 - Foi elaborado o Demonstrativo dos Gastos Tributários, para o exercício financeiro de 2010⁵, em cujo Quadro VI – PREVISÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS 2010 CONSOLIDAÇÃO POR TIPO DE TRIBUTO E MODALIDADE DE GASTO, item III, consta, expressamente:

² Art. 150, § 6º 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, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

³ Art. 165, § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

⁴ LC 101/2000. Art. 5º. I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do documento de que trata o § 1º do art. 4º;

⁵ Disponível no sítio da Receita Federal:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2010/DGT%202010.pdf>.



a) Operações Internas, observa-se no item 6. Setor Automobilístico e “6.2 Montadoras e Fabricantes de veículos automotores instalados nas regiões NO, NE e CO.”, com a previsão orçamentária para 2010 de R\$896.372.200,00.

- Por outro lado, não existe qualquer referência ao regime especial de apuração de que trata o art. 56, da MP nº 2.158-35/2001 (3%).
7. A Súmula CARF nº 2, registra que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.
- Esta impossibilidade decorre de a lei ter passado pela aprovação do chefe do Executivo, por derivar de Medida Provisória, ou por se tratar de lei sancionada.
 - Em homenagem ao princípio Hierárquico, não cabe aos subordinados desdizer o Presidente da República; o que equivaleria a declarar a constitucionalidade do ato legal.
 - Na mesma toada, tendo o Ministro da Fazenda assinado a exposição de motivos do art. 56, da MP nº 2113-29, afirmando tratar-se de “regime especial de determinação de base de cálculo do IPI”, em respeito a a segurança jurídica, não cabe aos Conselheiros, seus subordinados, se manifestarem em outro sentido.

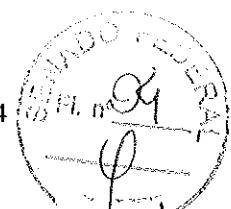
Razões de Natureza Jurisprudencial e Doutrinária

8. Os precedentes jurisprudenciais e os estudos acadêmicos deixam claro que não é tênué a diferença entre “benefício fiscal” e “regime especial de apuração”.
- A jurisprudência, inclusive do STF, entende que “os regimes especiais justificam-se como exceções ao regime normal de apuração com vistas a simplificar e racionalizar a arrecadação, e contornam regular deveres instrumentais ou técnicas de apuração e recolhimento do tributo. Não se confundem com benefício fiscal.” (Ministro Cezar Peluso; ACO 541-1, de 19/04/2006),
 - A doutrina abalizada ensina que benefícios e incentivos fiscais são “todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”⁶.
 - Ora, o crédito presumido de 3% não se subsume ao conceito transcritto, pela inexistência da finalidade de “estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”. Destarte, não há como enquadrá-lo como benefício ou incentivo fiscal.

Razões Fundadas em Atos Administrativos

9. A própria Receita Federal já se manifestou, formalmente, no sentido de que o regime de apuração ora tratado não tem relação com redução ou exclusão de tributo.

⁶ (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Incentivos Setoriais e Crédito-Prêmio de IPI. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 17-8, citando Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de Moura e Francisco R. S. Calderaro.)



- A Nota SRF/Asesp nº 5/02, de 12/03/2002, apresentada na Ação Popular 2002.34.00.002338-0, assim dispõe:

"7. O regime de apuração do IPI de determinados produtos foi criado para facilitar e racionalizar procedimentos de arrecadação e fiscalização do tributo, com previsão de manutenção do nível de arrecadação oriunda do setor por ele alcançado..."

- A referida Nota, após mencionar que “*a Medida Provisória dispõe sobre matéria de sua alçada, estando, sob todos os aspectos, em consonância com a ordem constitucional, inclusive com o disposto no art. 150, § 6º, da Constituição*”, aduz que “*o regime especial de apuração do IPI, que inclui previsão de crédito presumido no percentual de 3% do IPI apurado, foi instituído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001*”, ainda assim, “*de acordo com estimativas da Secretaria da Receita Federal, não haverá redução de receita do IPI incidente sobre os produtos alcançados pela medida.*”
- Na sequência, visando a demonstrar a inocorrência de queda de arrecadação do imposto, faz dois comparativos numéricos, sendo o primeiro no “Regime Geral de Apuração do IPI” e o segundo no “Regime Especial de Apuração do IPI, instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.” (grifos no original), concluindo que “*não há que cogitar, com o novo regime tributário, de redução de receitas do IPI.*”
- Portanto, tendo o Secretário da Receita Federal do Brasil se manifestado, formalmente, na Ação Popular, afirmado tratar-se de “regime especial de apuração de IPI”, não cabe ao auditor, considerar, de modo diverso, que se trataria de “benefício fiscal”.
- Em nome da segurança jurídica, não pode o servidor da Administração, desdizendo o que afirmara o seu superior, impingir uma severa penalidade ao contribuinte.

Razões de Natureza Legal

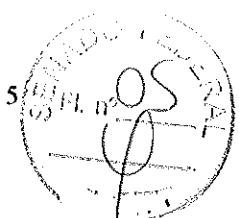
a) Lei Complementar : Código tributário Nacional

10. Ainda que pairassem dúvidas sobre qual o “benefício fiscal” deveria ser glosado, seria necessária a aplicação do art. 112 do CTN que, em síntese, determina, em caso de dúvida, a aplicação de penalidade menos severa. Destarte, também sobre esse prisma, a glosa deveria recair sobre o incentivo de 3%.

b) Leis Ordinárias e Medidas Provisórias

11. Importante trazer à colação os termos apresentados na Exposição de Motivos da MP nº 2.113-29/01 (atual MP 2.158-35/01), que instituiu o crédito presumido de 3%, que assim consigna:

"É notório o fato de que a indústria automotiva, para evitar a incidência do IPI sobre o valor do frete dos veículos vendidos, terceirizou essa atividade para empresas de transporte, não contribuintes, portanto, daquele imposto. Assim, o regime especial proposto não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra."



12. JOGANDO UMA PÁ DE CAL NA CONTROVÉRSIA, o próprio Congresso Nacional assim concluiu, editando a Lei nº 12.407/2011, que acrescentou o parágrafo único ao art. 3º, da Lei nº 9.826/99, com efeitos meramente interpretativos⁷, estabelecendo que não existe colidência entre o crédito presumido de 32% e o regime de apuração de 3%.

LEI N° 9.826, DE 23 DE AGOSTO DE 1999.

Art. 3º O crédito presumido de que trata o art. 1º não poderá ser usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Para efeito de interpretação, o regime de tributação de que trata o art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não impede nem prejudica a fruição dos benefícios e incentivos fiscais de que trata esta Lei. (Incluído pela Lei nº 12.407, de 2011)

- A Lei 12.407/2011 também alterou o artigo 56 da MP nº 2158-35/2001, dispondo exatamente que o regime especial não colide com o benefício:

Art. 4º O art. 56 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º:

"Art. 56.

§ 4º O regime especial de tributação de que trata este artigo, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes."

- Registre-se, ainda, que ambas as normas são o aperfeiçoamento do que dispunha o art. 5º, § 3º, da MP nº 540, de 02 de agosto de 2011, que instituiu o “Reintegra”, o qual consigna:

Art. 5º [...]

§ 3º A redução de que trata o caput poderá ser usufruída em conjunto com os benefícios previstos nos arts. 11-A e 11-B da Lei no 9.440, de 14 de março de 1997, e no art. 1º na Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, e, ainda, cumulativamente com o regime especial de tributação de que trata o art. 56 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, nos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

Portanto, conforme amplamente demonstrado, o lançamento não poderia prosperar.

⁷ Portanto com vigência retroativa, nos termos do inciso I, do artigo 106, do Código Tributário Nacional. Vide o artigo 6º da Lei 12.407/2011. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto aos arts. 2º, 3º e 4º, o disposto no inciso I do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).



**Razões a justificar a derrubada da autuação – Resumo
Benefício Fiscal vs Regime Especial de Apuração**

1. Momento 1: montadora instalou-se na localidade prevista => adimpliu os 32% do CP de IPI; momento 2: utilizou-se do dito benefício de 3%. Vez que a norma que trata dos 32% impede a utilização de outro benefício, esta condição não se implementou, ou seja, o CP de 3% não se verificou, devendo este (3%) ser o objeto de glosa, pela fiscalização;
2. o percentual de 32% foi entendido como o benefício suficiente e necessário para promover o equilíbrio entre as fábricas instaladas nos centros produtores/consumidores/exportadores e aquelas localizadas nas regiões NO, NE ou CO. Possibilitar os 3% apenas às montadoras que se encontram no sul/sudeste, promoveria novo e irrazoável desequilíbrio.
3. A montadora não transportava e, portanto, não pagava o IPI sobre este valor. Do momento em que este passou a integrar, passou a pagar. Os 3% são a “devolução”, para que a arrecadação do IPI seja inalterada.
4. A lei não contem palavras inúteis. A Lei nº 9.826/99 trata de incentivos fiscais para desenvolvimento regional e a MP 2158-35 institui o regime especial de apuração.
5. caso o art. 56 da MP 2.113-30 tratasse de benefício ou incentivo, estaria colidindo com o art. 150, § 6º da CRFB, que determina a necessidade de lei específica;
6. Em consonância com o disposto no art. 165, § 6º da CRFB, art. 5º, inciso I, da LC nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), somente as “Montadoras e Fabricantes de veículos automotores instalados nas regiões NO, NE e CO” encontram-se com a previsão orçamentária para 2010. Caso o regime especial de apuração fosse entendido como benefício fiscal, estar-se-ia descumprindo as normas supramencionadas, pela ausência de previsão orçamentária.
7. A Súmula CARF nº 2, registra que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”. Esta impossibilidade decorre de a lei ter passado pela aprovação do chefe do Executivo, por derivar de MP, ou por se tratar de lei sancionada. Tendo o Ministro da Fazenda assinado a exposição de motivos do art. 56, da MP nº 2113-29, afirmando tratar-se de “regime especial de determinação de base de cálculo do IPI”, em respeito a segurança jurídica, não cabe aos Conselheiros, seus subordinados, se manifestarem em outro sentido.
8. Uma lei trata de incentivo fiscal e a outra de regime especial de apuração, que não se confundem conforme doutrina e decisão do STF. O crédito presumido de 3%, por não “estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”, não se subsume ao conceito de benefício ou incentivo fiscal.
9. A RFB, pela Nota SRF/Asesp nº 5/02, de 12/03/2002, apresentada na Ação Popular 2002.34.00.002338-0, se pronunciou, formalmente, no sentido de que o crédito de 3% se trata de “regime especial de apuração” e, não, benefício. Assim, não é cabível o auditor interpretar esta norma de modo diverso, impingindo uma severa penalidade ao contribuinte.
10. Art. 112 do CTN => em caso de dúvida aplica-se a penalidade menos severa => glosa dos 3% e não dos 32%.
11. O Poder Executivo (MF) já se pronunciou, formalmente, por meio da Exposição de Motivos da MP nº 2.113-29/01, explicando que o regime especial (3%) não implica perda de arrecadação, por apenas excluir da base de cálculo do imposto uma parcela que, na verdade, não o integra.
12. JOGANDO UMA PÁ DE CAL: A Lei nº 12.407/2011 acrescentou o parágrafo único ao art. 3º, da Lei nº 9.826/99, para, de modo interpretativo e retroativo, possibilitar a concomitância com o regime de tributação de que trata o art. 56, da MP nº 2.158-35/2001 (3%). Também acrescentou o § 4º no artigo 56 da MP 2158-35, determinando que o regime especial de 3%, por não se configurar como benefício ou incentivo fiscal, não impede ou prejudica a fruição destes.

