

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR SENADOR ATAÍDES OLIVEIRA, M. D. PRESIDENTE
DA COMISSÃO PARLAMENTAR DE INQUÉRITO - CPI CARF (REQUERIMENTO
Nº 407/2015 DO SENADO FEDERAL)**

MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA,
representada por seu diretor presidente, Sr. ROBERT DE MACEDO SOARES RITTSCHER, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, por seu advogado infra-assinado, com o intuito de mais uma vez colaborar com os relevantes trabalhos efetuados por esta Digna Comissão Parlamentar de Inquérito, requerer seja oportunizada a participação, em reunião a ser realizada por esse Colegiado, do consultor jurídico e ex-Secretário da Receita Federal do Brasil, **DR. EVERARDO MACIEL**, o qual poderá esclarecer, pormenorizadamente, à Vossa Excelência e seus dignos pares, todos os aspectos relevantes sobre a questão jurídica debatida pela requerente perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo nº 10120.016270/2008-95, ora sob investigação.

São Paulo, 04 de agosto de 2015.

*Real em 04.08.15
01 10:55*
DF
Dirceu Roberto Machado Filho
Diretor da Secretaria de Comissões


DR. SÉRGIO ROSENTHAL
O.A.B./SP 114.806



**EGREGIO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
(CARF) EM BRASÍLIA (DF)**

Processo nº 10120.016270/2008-95

MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA, pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob o nº 54.305.743/0011-70, com sede na cidade de Catalão (GO), na Quadra 57 e 7-A, no Distrito Industrial de Catalão, vem, tempestivamente, por intermédio de seu procurador, inconformado com a respeitável decisão de primeira instância prolatada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora (MG), apresentar

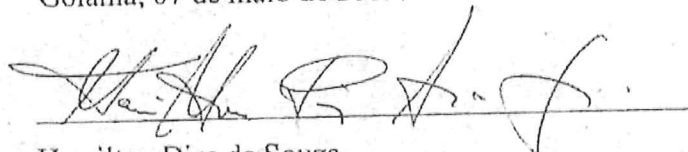
RECURSO VOLUNTÁRIO

pelos motivos de fato e de direito expostos em anexo.

Nestes Termos,

P. Deferimento.

Goiânia, 07 de maio de 2009.



Hamilton Dias de Souza
OAB/SP nº 20.309 - OAB/DF nº 1448-A

ASF / CATALÃO/GO

08-Mai-2009-11:29-001238-2/2

2

Razões de Recurso

Recorrente: MMC Automotores do Brasil Ltda.

Recorrida: Fazenda Nacional

Egrégio Conselho,

Trata-se de processo originário de auto de infração com a exigência de IPI, constituído a partir da revisão do recolhimento do imposto pela ora Recorrente no período de novembro/03 a dezembro/05.

Alega a Fiscalização, essencialmente, que a Recorrente: (a) teria aproveitado concomitantemente o crédito presumido de IPI de 3% sobre o frete próprio (art. 56 da MP 2.158-35/01), ao mesmo tempo em que aproveitava o crédito presumido de IPI de 32% em função da instalação de estabelecimento no Centro-Oeste (art. 1º da Lei 9.826/99), o que seria vedado pelo art. 3º da Lei 9.826/99; (b) teria efetuado crédito indevido de insumos não-tributados, isentos e sujeitos à alíquota zero; e (c) teria deixado de recolher o IPI na saída de veículo isento a deficientes físicos, sob o argumento de que a nota fiscal não teria sido emitida em nome do beneficiário da isenção, mas de seu representante legal.

A impugnação demonstrou terem sido cometidos equívocos pela Fiscalização e a conseqüente improcedência da exação, em síntese, pois:

- (i) Decaiu o direito de a Administração Fiscal proceder ao lançamento de ofício em relação aos supostos fatos geradores de IPI do 1º e do 2º decêndios de novembro de 2003;

DIAS DE SOUZA
Advogados Associados

- (ii) É ilegítima a glosa do crédito presumido de 32% previsto no art. 1º da Lei 9.826/99 conjuntamente com a opção pelo regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01, dado que:
- (a) O regime especial com crédito presumido de 3% não teve por objetivo reduzir o valor devido a título de IPI, fato reconhecido pelo Ministério da Fazenda, que propôs a sua instituição, e pela Receita Federal, que o regulamentou;
 - (b) Mesmo que se admita que o crédito presumido de 3% do IPI tenha sido concebido como forma de redução do imposto, ele não se qualifica como "benefício fiscal", pois tem alcance geral, razão pela qual seu aproveitamento simultâneo com o crédito presumido de 32% não é vedado pelo art. 3º da Lei 9.826/99; e
 - (c) Mesmo que superados os argumentos expostos, é vedada a aplicação do entendimento pela exigência do crédito presumido de 32% aos fatos anteriores à manifestação de tal entendimento pela Fiscalização, pois (c.1.) o recolhimento de IPI dos anos de 2003 e 2004 já foi homologado pela Administração Fiscal; (c.2) a autuação viola o art. 146 do CTN e (c.3) o Fisco não possuía competência legal para promover nova fiscalização relativamente ao IPI.
- (iii) O aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos é garantido pela Constituição Federal, entendimento reconhecido como legítimo pelo Supremo Tribunal Federal, sendo que a mesma conclusão deve ser aplicada aos créditos de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero;
- (iv) É improcedente a exigência de IPI com fundamento no art. 9º, § 1º, da Lei da Lei 4.502/64, por se tratar de mera falha formal, a qual não se revela como condição para a fruição da isenção garantida ao deficiente físico. Outrossim, a alíquota de IPI aplicada pela Fiscalização está incorreta face à classificação fiscal do automóvel vendido.

A DRJ, por seu turno, manteve parcialmente o crédito tributário, cancelando as exações relativas aos dois primeiros decêndios de nov./03, em função de já estarem caducas à época do lançamento, e parte da exigência de IPI sobre a saída de veículo a representante legal de deficiente físico, em decorrência de ter sido aplicada alíquota superior à legalmente prevista. No mais, a decisão de 1º grau manteve a exação fiscal, afirmando que:

- (a.1) O art. 56 da MP 2.158-35/01 instituiu desoneração fiscal e não regime especial de pagamento de IPI sobre o frete de veículo;
- (a.2) O crédito presumido de 3% (art. 56 da MP 2.158-35/01) é desoneração fiscal fundada em política pública desvinculada da capacidade contributiva dos destinatários e, por isso, tem a natureza de benefício fiscal;
- (a.3.) Não houve homologação expressa do procedimento adotado pela Recorrente, como exige o art. 150 do CTN;



DIAS DE SOUZA
Advogados Associados

- (a.4.) Não houve modificação do critério jurídico do lançamento, pois o AI em análise foi a primeira manifestação do Fisco acerca do tema;
- (a.5) Até a edição da MP 449, as autoridades fiscais podiam livremente rever o recolhimento do tributo, independentemente de o tema já ter sido objeto de fiscalizações anteriores devidamente encerradas;
- (b) A Constituição Federal só autoriza o crédito de IPI quando haja recolhimento na etapa anterior, o que não ocorreria no caso de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributados.
- (c) Inexistência, no caso concreto, de falha formal na emissão da nota fiscal de venda de veículo a representante legal de deficiente físico.

Todavia, a autuação não pode subsistir, devendo ser reformada a decisão de 1º grau, tendo em vista que:

- (1) A exigência do crédito presumido de 32% é improcedente, **por onze razões**:
 - (1.1) Regime especial e desoneração fiscal são figuras distintas;
 - (1.2) O art. 56 da MP 2.158-35/01 instituiu regime especial, por assim ter definido a figura criada, bem como em função de suas características;
 - (1.3) A decisão DRJ ignora a realidade (os fatos) e compara meras disposições normativas, desconsiderando as circunstâncias que levaram o Poder Executivo a instituir o regime especial;
 - (1.4) O demonstrativo de gastos tributários elaborado pela Secretaria da Receita Federal para atender as exigências constitucionais e legais relativas ao projeto de lei orçamentária não relaciona o crédito presumido de 3% do IPI entre os benefícios fiscais de IPI em vigor;
 - (1.5) A admissão de que o regime especial seria desoneração fiscal levaria à conclusão de que a norma que o instituiu é inconstitucional, por ofensa ao art. 150, § 6º, da CF, o que contraria a regra de hermenêutica segundo a qual, entre duas interpretações possíveis, deve ser adotada aquela compatível com a Constituição. Aceita a interpretação da DRJ, seria forçoso concluir pela inconstitucionalidade dos créditos previstos no regime especial.
 - (1.6) O art. 56 da MP 2.158-35/01 não implicou atribuição de vantagem e tampouco desoneração com caráter subjetivo, dado que aplicável a todos os fabricantes dos produtos nele mencionados, sendo mera regra de graduação da carga tributária;
 - (1.7) A restrição à cumulação do crédito presumido de 32% com outros benefícios fiscais só alcança aqueles vigentes quando da concessão do incentivo, ou quando muito, aqueles de caráter subjetivo, concedidos em função das características individuais do sujeito passivo;
 - (1.8) Seria admissível unicamente a glosa do crédito de 3%, ao invés do de 32%, por força do princípio da razoabilidade e do art. 112 do CTN;
 - (1.9) Ao homologar expressamente o tributo recolhido, o Fisco convalida todo o procedimento de apuração;



- (1.10) O conhecimento e a ausência de contestação por parte do Fisco de que a Recorrente utilizava simultaneamente os créditos presumidos de 3% e 32% faz com que o procedimento adotado qualifique-se como entendimento da Administração, razão pela qual posicionamento diverso aplica-se unicamente a fatos posteriores (CTN, art. 146);
- (1.11) A instauração de nova fiscalização para período fiscalizado/homologado não é facultada sem lei que assim autorize;
- (2) O aproveitamento de créditos de IPI sobre insumos isentos é garantido pela Constituição Federal, como reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, sendo que a mesma conclusão deve ser aplicada aos créditos de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero; e
- (3) A falha formal cometida na emissão de nota em nome de representante de deficiente físico não redundou em prejuízo ao Erário, razão pela qual não há fundamento para a exigência de IPI sobre a saída do veículo isento.

É o que se passa a demonstrar.

1. Ilegitimidade da glosa do crédito presumido de 32% previsto no art. 1º da Lei 9.826/99. A figura prevista no art. 56 da MP 2.158-35/01 é regime especial de apuração do IPI e não desoneração fiscal.

O art. 3º da Lei nº 9.826/99 estabelece que o crédito presumido de 32% do valor do IPI debitado nas saídas de produtos classificados nas posições 8702 a 8704, por estabelecimentos industriais localizados nas áreas da SUDAM, SUDENE e no Centro-Oeste (exceto o DF), *“não poderá ser usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas”*. Já o art. 4º dispõe que *“a utilização do crédito presumido em desacordo com as normas estabelecidas, bem assim o descumprimento do projeto implicará o pagamento do IPI com os correspondentes acréscimos”*.

Diante disso, impõe-se demonstrar que o *“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”*, não se qualifica como *“outros benefícios fiscais federais”*, para fins de aplicação dos arts. 3º e 4º da Lei nº 9.826/99, nem poderia levar à glosa do benefício de 32%, pelas **onze diferentes razões** a seguir expostas.



Primeira razão: Regime especial e benefício fiscal são figuras distintas.

Regime designa o conjunto de regras que disciplinam determinado instituto¹. Em se tratando de apuração de tributos, costuma-se denominar regime normal o conjunto de "regras e princípios que regulam a generalidade dos fatos submetidos à incidência do imposto" e de regime especial as normas aplicáveis a casos excepcionais, sendo que "o fato de constituir uma exceção ao regime geral consiste na mais importante qualificação do regime (especial)"².

O regime especial tende a ser neutro, quando comparado com o normal, embora o resultado da aplicação de um e outro possa apresentar variações. É nesse sentido que Marco Aurélio Greco, tomando como exemplo os diferentes regimes de apuração do imposto de renda, comenta que a opção pelo lucro presumido "*pode, em tese, resultar menor imposto a pagar e o contribuinte, caso a caso, avaliará se deve ou não seguir esta ou aquela alternativa*", salientando, porém, que "*as alternativas apresentadas ao contribuinte não são duas formas independentes e estanques de tributação, mas apenas de dois caminhos para operacionalizar a mesma e única incidência*"³.

De outro lado, o benefício fiscal consiste na redução de carga tributária, em contemplação de determinados fatos ou indivíduos, com quebra do princípio da igualdade. Trata-se de vantagem assegurada a um determinado grupo de contribuintes, em função de objetivos extrafiscais. A hipótese não se confunde com a redução de carga tributária aplicável indistintamente a indivíduos que se encontrem em situação equivalente. Como bem percebido por Klaus Tipke e Joachim Lang:

"O conceito de 'favorecimento fiscal' ou (no uso do idioma do ramo dos poupadores de tributos e dos políticos) 'vantagem fiscal' é com frequência erroneamente empregado como termo genérico ou conceito superior para todas as normas de caráter excepcionante diminuidoras das bases de cálculo e/ou da dívida fiscal [isenções fiscais (Steuerbefreiungen), mitigações fiscais (Steuerermäßigungen), aligeiramentos fiscais (Steuererleichterungen), livres apreciações (Bewertungsfreihenten), amortizações extraordinárias (Sonderabschreibungen), quotas de isenção (Freibeträge) e limites de isenção (Freigrenzen), demais deduções da base de cálculo] (...). O conceito 'favorecimento fiscal' devia ser limitado àqueles preceitos que querem privilegiar

¹ Enciclopédia Saraiva de Direito, volume 64, p. 173.

² Osiris Lopes Filho ("Regimes Aduaneiros Especiais", 1984, RT, p. 43 e 49. Em sentido semelhante, são as manifestações de Paulo de Barros Carvalho ("O ICMS e os 'regimes especiais', RDDT, 8, p. 96") e Liziane Angelotti Meira ("Regimes Aduaneiros Especiais", 2002, IOB, p. 161), dentre outros.

³ Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p.94 a 96 - destacamos.

*e privilegiam os sujeitos passivos com o rompimento do princípio fundante da espécie tributária, especialmente com rompimento da capacidade contributiva*¹⁴.

O direito positivo brasileiro claramente distingue os benefícios fiscais, como forma de renúncia fiscal decorrente do favorecimento de certos indivíduos, das demais desonerações tributárias concedidas em caráter geral, como instrumento de graduação da carga tributária (mera técnica de tributação). Confira-se o art. 14 da LC 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que trata 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.

Assim, muito embora o regime especial e o benefício fiscal sejam figuras que excepcionam a regra geral de tributação (por vezes, usando mecanismos similares de graduação da carga tributária), há diferenças fundamentais entre ambos. Benefício fiscal supõe carga tributária inferior para alguns indivíduos em detrimento de outros que se encontrem em situação equivalente, com renúncia de receita pública. Regime especial representa apenas forma alternativa de apuração do tributo, com carga tributária equivalente à normal, aplicável conforme a conveniência dos contribuintes (normalmente mediante o atendimento de certos requisitos ou condições) ou do Fisco (e.g., regime de estimativa do ICMS), não configurando renúncia fiscal.

Em vista das suas distintas características e finalidades, a doutrina e a jurisprudência vêm reconhecendo que regime especial não se confunde com benefício fiscal. Confira-se o entendimento de Hugo de Brito Machado, ao comentar questão relacionada ao ICMS: "O Regime Especial de Tributação, assim entendido o regime no qual o contribuinte perde o direito aos créditos desse imposto, no âmbito da não-

¹⁴ "Direito Tributário", 2008, Ed. Sergio Antonio Fabris, volume I, p.372, tradução de Luiz Dória Furquim.

cumulatividade, submetendo-se em contrapartida a uma alíquota inferior, não configura incentivo fiscal. Com efeito, o citado regime especial não tem por finalidade a redução da carga tributária do contribuinte a ele submetido, mas sim tornar mais simples a administração, a apuração e a fiscalização do ICMS”⁵.

Sobre o tema, manifestou-se o **Supremo Tribunal Federal**, nos autos da ADI 1.995-3/ES (DJ: 01/08/2003), no sentido da possibilidade de instituição de regime especial de apuração do ICMS, mediante aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, em substituição ao regime normal de créditos e débitos do imposto. Decidiu-se que o regime alternativo de apuração, seria constitucional, pois, como observado pelo Relator, **Ministro Néri da Silveira**: *“Cuidando-se de regime diverso do ordinário quanto ao cálculo do ICMS, a utilização de eventuais créditos, segue, também, procedimento distinto, como na Lei se disciplina, não cabendo a forma do sistema débito-crédito de apuração do ICMS”*.

Em outra oportunidade, o Tribunal, julgando a ACO 541-1/DF (DJ: 30/06/2006), declarou inconstitucional Termo de Acordo de Regime Especial que, na verdade, tinha por objeto a concessão de vantagens relacionadas ao ICMS sem amparo em convênio firmado na forma da LC 24/75. Na ocasião, o **Ministro Cezar Peluso** destacou em seu voto que: *“Os regimes especiais justificam-se como exceções ao regime geral de apuração com vistas a simplificar e racionalizar a arrecadação, e contornam regulares deveres instrumentais ou técnicas de apuração e recolhimento de tributo. Não se confundem com benefício fiscal”* (destacamos).

Em síntese, há diferenças significativas entre regime especial e benefício fiscal. O primeiro é um sistema alternativo ao regime normal de apuração do tributo, que não importa quebra de isonomia ou renúncia de receita. O segundo é instrumento de implementação de políticas públicas mediante favorecimento de certos indivíduos em detrimento de outros em situação equivalente, com renúncia de receita. Por isso, as figuras não se confundem, na esteira da doutrina e da jurisprudência citadas.

Segunda razão: O art. 56 da MP 2.158-35/01 é expresse ao instituir regime especial.

⁵ “Direito Tributário Aplicado”, 2008, Forense, p. 512 - destacamos.

A decisão DRJ afirma peremptoriamente que “o ‘tratamento tributário diferenciado’ regulado pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/01 não pode ser qualificado como um ‘regime especial’ alternativo de apuração do IPI”⁶. A afirmação, contudo, não tem fundamento na legislação.

Em primeiro lugar, porque o art. 56 da MP 2.158-35/01 faz menção textual à instituição de regime especial de apuração do IPI. Confira-se: “*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 (...)*” (destacamos). A Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01, é inequívoca ao afirmar que: “O art. 56 institui regime especial de determinação da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (...)”. Da mesma forma, a IN 91/01, ao regulamentar o tema, trata o recolhimento de IPI sobre o frete como “regime especial”.

Ora, na medida em que há regras legais e infralegais que definiram a figura instituída pelo art. 56 da MP 2.158-35/01 como “regime especial”, não é autorizado ao intérprete afirmar que ela teria natureza jurídica diversa daquela expressamente estabelecida. Não é razoável assumir que a Recorrente deveria abstrair as regras antes mencionadas e assumir, por qualquer razão, que o “regime especial” estabelecido, na realidade, seria algo diverso, qual seja: uma desoneração fiscal.

Conclusão semelhante se põe para a DRJ. Em função de o art. 56 da MP 2.158-35/01 e a IN 91/01 constituírem e regulamentarem a figura como regime especial de determinação da base de cálculo do IPI sobre o frete, não é autorizado à DRJ afirmar que se trata de algo diverso, como, por exemplo, desoneração fiscal. É improcedente a alegação da DRJ, no sentido de que o art. 56 da MP 2.158-35/01 “em nada alterou a forma de apuração da base de cálculo do IPI”⁷. Ora, a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 expressamente fala em “regime especial de determinação da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados”.

O art. 11, “a”, da LC 95/98 estabelece que o legislador, ao tratar de tema técnico, “empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando”. O Supremo

⁶ Fls. 2.025 dos autos.

⁷ Fls. 2.026 dos autos.



Tribunal Federal tem jurisprudência pacífica, no sentido de que: *"Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio"*⁸. Daí porque: *"O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados os institutos consagrados pelo Direito"*⁹.

Portanto, como a legislação utiliza definições técnicas para expressar as questões que disciplina e o art. 56 da MP 2.158/01 e a IN 91/01 são expressos ao estabelecer e regulamentar o tema como "regime especial de determinação de base de cálculo", é vedado ao intérprete procurar qualificar a figura estabelecida com natureza jurídica diversa daquela posta pelas normas que a introduziram no sistema jurídico.

Em segundo lugar, verifica-se, a partir das características da forma de tributação do IPI sobre o frete, que ele materialmente ostenta os elementos que o identificam como regime especial, ao contrário do que afirma a DRJ.

De fato, trata-se de forma **optativa** de pagamento do imposto, em substituição ao regime geral. Ele é concedido mediante opção e para que possa ser aplicado faz-se necessário que: (a) o optante execute ou contrate de maneira exclusiva o transporte; (b) o estabelecimento inclua o custo do transporte no preço do produto e (c) o transporte compreenda a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente (art. 56, § 1º, II, da MP 2.158-35/01).

Ora, se de benefício fiscal se tratasse, por certo, não haveria opção a ser exercida pelo contribuinte, já que todos os contribuintes, sem exceção, teriam interesse na sua fruição. O fato de ser optativo, por si só, demonstra que se trata de regime especial.

Nessa medida, o regime especial em análise, ao contrário do que afirma a decisão de 1º grau, assemelha-se ao que sucede com a opção pelo lucro presumido em detrimento do lucro real. Em ambos os casos, trata-se de forma opcional de apuração e que somente pode ser exercida quando atendidos os requisitos legalmente previstos. Além disso, nos

⁸ RE 116.121/SP, Pleno, Min. rel. Marco Aurélio, DJ: 25.05.01 (destacamos).

⁹ RE 166.772/RS, Pleno, Min. rel. Marco Aurélio, DJ: 12.05.94 (destacamos).



dois casos, o contribuinte está sujeito a um sistema estimado de cálculo, que visa, em última análise, a uma tributação equivalente à ordinária, isto é, a uma carga tributária próxima (não exatamente idêntica) à que haveria numa situação normal. Como, no caso, a situação existente antes do regime especial era a não tributação do frete, em virtude deste não ser incluído no preço da mercadoria, o regime especial apenas procurou manter a carga tributária **razoavelmente equivalente**, ao assegurar um crédito presumido em contrapartida da inclusão do frete na base de cálculo, aos estabelecimentos que optassem por se responsabilizar pelo transporte.

A Nota SRF 05/02 – editada pela própria Secretaria da Receita Federal – igualmente afirma que a figura introduzida em nosso ordenamento por meio do art. 56 da MP 2.158-35/01 é regime especial de apuração do IPI, fato desconsiderado pela DRJ. É o que se verifica quando referida Nota Técnica trata em um item do “Regime Geral de Apuração do IPI” e em outro, subsequente, do “Regime Especial de Apuração do IPI, instituído pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001”.

Portanto, ao contrário do que afirma a DRJ, a figura instituída pelo art. 56 da MP 2.158-35/01 é definida como regime especial e possui características que confirmam ser esta a sua natureza jurídica. Desse modo, devem ser afastadas as ilações postas pela DRJ e reconhecida a improcedência da exação fiscal.

Terceira razão: A decisão DRJ ignora os fatos na tentativa de negar que a **Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01, o seu art. 56 e a Nota Técnica SRF 5/2002 atestam que o regime especial não implicou redução de carga tributária.**

Em impugnação, a Recorrente afirmou que o regime especial com crédito presumido de 3% não teve por objetivo reduzir o valor devido a título de IPI. Isso porque até a sua instituição os fabricantes de veículos não incluíam o frete na base de cálculo do IPI. Afirmou-se, outrossim, que tal fato foi reconhecido pelo Ministério da Fazenda, que propôs a sua instituição (Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01), e pela Receita Federal, que o regulamentou (Nota Técnica SRF 5/02).

A decisão de 1º grau, porém, alega que, antes da edição do art. 56 da MP 2.158-35/01, os estabelecimentos industriais já estavam obrigados a incluir o frete na base de cálculo do IPI, nos termos do art. 15 da Lei 7.798/89. Estabelecida essa premissa,

11

afirma que, como o regime especial introduzido pela norma antes mencionada garante a utilização de crédito presumido de 3%, a sua instituição importou necessariamente redução de carga tributária. Consta da decisão que: *"segundo a interessada, após o advento da mencionada norma (art. 56 da MP 2.158-35/01), a situação fática passou a ser outra, qual seja, aquela primeiramente descrita, em que o contribuinte executa ou contrata o transporte de seus produtos"*¹⁰. Na sequência, pondera a DRJ que *"tal conclusão revela-se equivocada pois faz uma comparação tomando por base situações fáticas distintas, antes e após a expedição da norma"*¹¹.

Tal argumentação, contudo, não pode ser aceita. A comparação da situação que existia antes da norma com aquela que se verificou depois é essencial para verificar se, afinal, houve ou não modificação da carga tributária que permitisse cogitar de benefício fiscal no caso concreto. E isso não ocorreu, conforme manifestações da própria Fazenda. O que houve foi a manutenção (fala-se até em elevação) da carga que vinha sendo suportada anteriormente pelos contribuintes do setor automobilístico, já que estes não incluíam o frete na base de cálculo do IPI. Explica-se.

O art. 15 da Lei 7.798/89 determina a inclusão do frete na base de cálculo do IPI. Mas desde que seja *"cobrado ou debitado pelo contribuinte ao comprador ou destinatário"*. Ou seja, o frete não é obrigatoriamente incluído na base de cálculo do IPI. Só será se o estabelecimento industrial o suportar e incluir no preço de venda da mercadoria.

Em função disso os fabricantes de veículos preferiam contratar o serviço de terceiros e repassar o custo diretamente aos adquirentes. Por isso, o fato é que o transporte não compunha a base de cálculo do imposto, procedimento amparado e admitido pelo art. 15 da Lei 7.798/89. Assim, o fato, como menciona a DRJ, é que as montadoras, até a edição do art. 56 da MP 2.158-35/01, não contratavam o transporte e tampouco estavam obrigados a incluí-lo na base de cálculo do IPI. Tal situação não é só reportada pela Recorrente, como também pela Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e pela Nota Técnica SRF 05/02.

¹⁰ Fls. 2.027 dos autos do processo (esclarecemos nos parênteses).

¹¹ Fls. 2.027 dos autos do processo.

Realmente, afirma a exposição de Motivos que: *"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"* (grifamos e destacamos).

Do mesmo modo, afirma a Nota Técnica SRF 05/02, nos itens "Regime Geral de Apuração do IPI" e "Regime Especial de Apuração do IPI, instituído". Confira-se: *"O frete é contratado pela empresa produtora do veículo, mas não está incluído no preço de fábrica. A operação de venda se dá, portanto, em regime FOB. Se a operação fosse CIF, o frete integraria o preço do fabricante e, em consequência, estaria dentro da base de cálculo do IPI (...) A partir da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi facultado às empresas produtoras assumirem o custo do frete, incluindo-se no preço de fábrica"* (destacamos).

Como se vê, a Nota Técnica descreve a situação fática existente (a venda é FOB e, por isso, o frete não integra a base de cálculo, segundo o regime geral de apuração do IPI), uma situação hipotética (se a venda fosse CIF, já integraria a base de cálculo) e um novo regime legal (a partir do art. 56 da MP 2.158-35/01, foi facultada a integração do frete na base de cálculo do IPI).

Dessa forma, ao contrário do que afirma a DRJ, a Recorrente não realizou a comparação entre duas realidades fáticas distintas. A Recorrente, apoiada na Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e na Nota Técnica SRF 05/02, descreveu qual era a realidade antes da introdução do regime especial (inexistência de inclusão do frete no preço da mercadoria por parte dos fabricantes de veículos e tampouco na base de cálculo do IPI) e qual passou a existir posteriormente a isso (possibilidade de inclusão no âmbito regime especial com o concomitante crédito presumido de 3%). Logo, em função do exposto, verifica-se que a decisão DRJ, esta sim, ignora os fatos e compara meras disposições normativas que não autorizam a ilação que faz.

Nessa medida, são improcedentes as alegações da DRJ, no sentido de que: *" (...) apesar de não haver nos autos referência sobre o assunto, é possível que mesmo antes do advento do art. 56 da MP 2.158-35/01, muitos dos contribuintes ali referidos já*

*estivessem na situação fática acima descrita (obrigatoriedade de adicionar o frete à base de cálculo do IPI), ainda que para alguns trajetos*¹². Trata-se de mera cogitação, que desconsidera por completo a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01, segundo a qual, **era notório o fato de que os fabricantes de veículos não incluíam o frete na base de cálculo o IPI**. Ora, se era notório que o frete não integrava a base de cálculo, não há razão para a DRJ imaginar que eventualmente os destinatários do regime especial já incluíam o transporte na base de cálculo do imposto.

Superado esse ponto, passam a ser aplicáveis as alegações expostas pela Recorrente em impugnação, no sentido de que o regime especial instituído pelo art. 56 da MP 2.158-35/01 não implicou redução de carga tributária de IPI, o que se requer seja considerado como se aqui estivesse transcrito.

Nesse aspecto, a decisão DRJ reconhece que a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e a Nota Técnica SRF 05/02 afirmam que não houve perda de arrecadação com a instituição do regime especial. Todavia, segundo a DRJ, isso não significaria que as manifestações do Ministro da Fazenda e do Secretário da Receita teriam afastado a natureza de desoneração fiscal ao crédito presumido de 3%. Segundo a decisão de 1º grau, *"nem toda desoneração fiscal acarretará necessariamente perda de arrecadação para a União. Por exemplo, a redução de base de cálculo do IPI, concedida a um dado setor da economia, não deixará de ser considerada uma desoneração fiscal, ainda que haja aumento na arrecadação do imposto, decorrente do aumento no consumo dos respectivos produtos"*¹³.

Em outras palavras, na visão da DRJ, a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e a Nota Técnica SRF 05/02 afirmam que, embora o crédito presumido de 3% seja desoneração fiscal, não há perda de arrecadação, pois isso diminuiu o preço do produto e aumentou a venda de veículos, de tal sorte que houve aumento de arrecadação ao Erário Público (seja com o IPI ou com os demais tributos, como, por exemplo, o PIS/COFINS).

¹² Fls. 2.027 (esclarecemos nos parênteses).

¹³ Fls. 2.027 dos autos do processo.

Todavia, a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e a Nota Técnica SRF 05/02, em nenhum momento afirmam que o objetivo do crédito presumido de 3% concedido no âmbito de regime especial seria diminuir o IPI sobre o frete para, com isso, aumentar a arrecadação do próprio IPI ou de outros tributos a partir do aumento na venda de veículos.

Ao contrário, a Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 afirma que o impacto da medida seria neutro na arrecadação *"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"* (destacamos). Já a Nota Técnica SRF 05/02 atesta, a partir de dados numéricos, que, com a introdução do crédito presumido de 3%, houve o aumento direto de recolhimento de IPI sobre o próprio frete de veículos e não um efeito indireto sobre a arrecadação de referido tributo ou dos demais. Confira-se: *"O aumento do valor do IPI resultante da inclusão do frete é igual a R\$ 82,40. O crédito presumido, calculado em 3% do valor do IPI (R\$ 2.287,16 x 3%), é igual a R\$ 68,61. Resulta, portanto, um ganho de IPI para os cofres públicos, de R\$ 13,79 por carro produzido"* (destacamos). Portanto, mais uma vez mostra-se improcedente a decisão de 1º grau.

Em resumo, a decisão é improcedente, devendo ser reformada, em função de: (a) ignorar os fatos existentes e fazer comparações entre meras disposições normativas que, nem sequer, levam à conclusão que chegou e (b) afirmar que a introdução do regime especial foi desoneração fiscal que não diminuiu a arrecadação porque provocou aumento de venda dos produtos, quando, ao contrário, segundo o estudo descrito na Nota Técnica SRF 05/02, o regime especial com crédito presumido de 3% provocou o aumento de arrecadação do próprio IPI sobre frete.

Quarta razão: O crédito presumido de 3% não é considerado pela Secretaria da Receita Federal como benefício fiscal, para efeito da elaboração do demonstrativo de gastos tributários governamentais, exigido pela Constituição e pela LC 101/2000.

Em documento de agosto de 2008, intitulado "Demonstrativo dos Gastos Tributários 2009", a Receita Federal relaciona todas as normas desonerativas que impactam o

orçamento da União, em atendimento ao §6 do art. 165 da Constituição Federal¹⁴ e ao art. 5º, II, da Lei Complementar nº 101/2000.¹⁵ Consta do documento que os referidos gastos tributários são “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais”. Tais gastos “são explicitados na norma que referência o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte”. Têm eles “caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região”.¹⁶

Nos quadros I a XI do documento, são indicados os “Valores Consolidados dos Gastos Tributários”, de acordo com critérios variados. A leitura, em especial, do quadro VI, denominado “Consolidação por Tipo de Tributo e Modalidade de Gasto”, é extremamente esclarecedora para o deslinde da questão posta nestes autos. Ao tratar dos gastos relativos ao IPI nas operações internas, consta o benefício concedido a “Montadoras e Fabricantes de veículos automotores instalados nas regiões NO, NE e CO” (item III.a, subitem 6.2), ou seja, o crédito presumido de 32% de que trata a Lei nº 9.826/99.¹⁷ Nada consta quanto ao crédito presumido de 3% decorrente da inclusão do frete na base de cálculo do imposto.

Portanto, o documento elaborado pela Receita Federal e que serve de base inclusive para a elaboração do orçamento anual da União, na forma exigida pela Constituição e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 105/2001), não deixa qualquer sombra de dúvida quanto ao fato de que: **o crédito presumido de 3% não configura benefício fiscal.** Justamente por isso, não é computado entre os “gastos tributários” da União.

¹⁴ “§ 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.”

¹⁵ “Art. 5º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;”

¹⁶ Integra no site: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EstudoTributario/BensTributarios/2009/DGT2009.pdf>

¹⁷ Os gastos compreendidos nos diversos itens são descritos no quadro XIV.

Sendo assim, é manifesta a improcedência da linha de argumentação da decisão recorrida.

Quinta razão: A afirmação da DRJ de que o regime especial do art. 56 da MP 2.158-35/01 é desoneração fiscal leva à inaceitável conclusão de inconstitucionalidade da norma e da inexistência de seus efeitos jurídicos.

A decisão DRJ alega que “o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 introduziu uma desoneração fiscal aos contribuintes do IPI por ele apontados”¹⁸. A Recorrente, contudo, demonstrou acima a improcedência da conclusão da DRJ. De qualquer modo, a aceitação de tal assertiva como verdadeira (o que se faz meramente para fins de argumentação) leva à conclusão inexorável de que a desoneração fiscal conferida é inconstitucional, por ofensa ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal, assim redigido:

“§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”.

O Supremo Tribunal Federal tem entendimento firme, no sentido de que “processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º” exige “a edição de lei ordinária específica”¹⁹. Sem a observância desses pressupostos, a norma é inconstitucional.

No caso concreto, a MP 2.158-35/01 – estatuto jurídico que instituiu o regime especial – tem por objeto alterar “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 d(ar) outras providências”.

O estatuto legal citado contempla 93 artigos que tratam de diversos temas em matéria tributária, compreendendo variadas formas de incidência de PIS, COFINS, IRPJ e CSL, dispensa de parte de crédito tributário, obrigações acessórias relativas à extinta CPMF e aplicação de pena de perdimento em operações de importação que especifica. Vale dizer, é facilmente verificável que a MP 2.158-35/01 não trata somente (a) do

¹⁸ Fls. 2.026.

¹⁹ ADI 155/SC, Pleno, Min. rel. Otávio Gallotti, DJ: 08.09.00. No mesmo sentido, ADI-MC 1376/DF, Pleno, Min. rel. Ilmar Galvão, DJ: 31.08.01.

regime especial de apuração de IPI sobre o frete ou (b) do IPI de uma forma geral, únicas duas hipóteses em que, na qualidade de desoneração fiscal, seria constitucional.

Por esses motivos, a aceitação da premissa posta pela DRJ, qual seja, o regime especial de cálculo do IPI sobre o frete é benefício ou desoneração fiscal, conduz à conclusão obrigatória de que o art. 56 da MP 2.158-35/01 é inconstitucional. Vale dizer, a interpretação da DRJ equipara-se a verdadeira declaração de inconstitucionalidade do art. 56 da MP 2.158/35, o que impede o seu acolhimento.

É princípio elementar de hermenêutica que, entre mais de uma interpretação possível, *"se prefere a exegese de que resulte efetiva a providência legal ou válido o ato, à que tome aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo"*²⁰. Por isso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a normas legais introduzidas em nosso ordenamento gozam de presunção de constitucionalidade até que eventual inconstitucionalidade seja declarada pelo Poder Judiciário, não sendo lícita a sua inobservância fundada unicamente na sua convicção de que seria ilegítima²¹. Deve sempre ser privilegiada interpretação que oferta ao texto legal sua compatibilidade com o texto constitucional ("interpretação conforme").

Tal postulado hermenêutico é especialmente aplicável no caso concreto em que houve a propositura de ação judicial que objetivava declarar a inconstitucionalidade do art. 56 da MP 2.158-35/01, a qual, contudo, foi extinta sem julgamento de mérito, em virtude de pedido do próprio Autor, após ter sido indeferida a medida liminar, como já noticiado em impugnação (Ação Popular nº 2002.34.00.002338-0).

Desse modo, não é razoável que a Recorrente, a Fiscalização, a DRJ ou quaisquer autoridades assumam que o art. 56 da MP 2.158-35/01 tenha estabelecido desoneração fiscal, pois isso somente pode ser feito se for aceito que o dispositivo é inconstitucional, por ofensa ao art. 150, § 6º, da Constituição Federal, o que, contudo, não é passível de presunção. Ao contrário, presume-se que o art. 56 da MP 2.158-35/01 é constitucional e, portanto, não estabeleceu benefício fiscal ("interpretação

²⁰ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, p.136.

²¹ Rcl. 2576/SC, Min. rel. Ellen Gracie, DJ: 20.08.04 e ADI-MC 96/RO, Pleno, Min. rel. Celso de Mello, DJ: 10.11.89.



conforme"). Tais elementos somente reforçam a improcedência das alegações da DRJ, no sentido de que o regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01 tem a natureza de benefício fiscal. Logo, conclui-se que a Recorrente não infringiu o art. 3º da Lei 9.826/99, o que justifica o cancelamento da exação fiscal em análise.

Sexta razão: O regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01 com crédito presumido de 3% de IPI, ainda que fosse desoneração, não teria a natureza de benefício fiscal.

Em impugnação, a Recorrente afirmou que o crédito presumido de 3% conferido no âmbito do regime previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01 não pode ser considerado favorecimento fiscal.

Inobstante os argumentos expostos, a decisão DRJ alega que, tal como reconhece a Recorrente, *"a redução do valor total desembolsado pelo consumidor final quando da aquisição do veículo é a finalidade (extrafiscal) da medida"*²² e que, por esse motivo, o regime especial teria sido concedido *"independentemente da sua capacidade contributiva"*²³. Fundada nessas premissas, a decisão DRJ chega à conclusão de que o regime especial com crédito presumido de 3% *"configura 'benefício fiscal' cujo aproveitamento pela ora impugnante mostra-se incompatível com o benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.826/99"*²⁴.

Sucedendo que, ao apreciar o argumento, a DRJ omitiu parte das alegações que a Recorrente aduziu para afirmar que o regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01 não se qualifica como benefício fiscal. Como demonstrado em impugnação e no tópico 1.1, para que determinada desoneração seja qualificada como benefício, ela não só deve ser fundamentada em razões de políticas públicas (finalidades extrafiscais), mas também deve ser conferida a particulares em função de suas características individuais ou subjetivas, ainda que manifestem capacidade contributiva para pagamento do crédito tributário. Trata-se de regime jurídico especial e excepcional, atribuído a universo determinado de destinatários, como verdadeira

²² Fls. 2.028.

²³ Fls. 2.028.

²⁴ Fls. 2.029.



vantagem direta do ponto de vista tributário em relação a contribuintes em situação equivalente, não obstante vise à consecução indireta de interesses públicos.

As características apontadas acima, não enfrentadas pela decisão DRJ, revelam que o regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01, ainda que fosse desoneração fiscal (o que se aceita para argumentar), não se qualificaria como benefício.

A concessão de benefício pressupõe a atribuição de vantagem. O regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01, como consta da Exposição de Motivos, produz *"o mesmo efeito de uma redução de alíquota"* e *"não implica nenhuma perda de arrecadação, por excluir da base de incidência do referido imposto o que, na prática, já não a integra"*. No mesmo sentido, foi a manifestação da Secretaria da Receita Federal, por meio da Nota Técnica SRF 05/02. Ou seja, com ou sem o crédito presumido não é alterada a capacidade contributiva dos destinatários.

Ora, se a capacidade contributiva é a mesma com ou sem o regime especial, o crédito presumido de 3% conferido no âmbito do regime especial não reduz o tributo devido pelo contribuinte. Logo, se assim é, não há atribuição de vantagem, pressuposto indispensável para que se possa falar em benefício fiscal.

Como se vê, a DRJ procura fazer um jogo estático de palavras. Pinça aleatoriamente algumas das assertivas feitas pela Recorrente e as utiliza na tentativa de desqualificar suas alegações. O fato de o regime especial ter sido estabelecido com o propósito de reduzir o custo do frete de veículos, não significa que ele tenha a natureza de benefício fiscal. Isso porque ele não foi concebido para atribuir vantagens a partir das características individuais/subjetivas dos eventuais interessados, independentemente de manifestarem capacidade contributiva. Ele é **aplicável indistintamente a quaisquer fabricantes dos produtos mencionados na norma**. É algo objetivo e independente de características dos contribuintes, decorrendo diretamente de disposição normativa, podendo ser apropriado por qualquer fabricante, desde que arque com o transporte e sejam preenchidos os requisitos formais estabelecidos.

Por essa razão, o regime especial constitui mera sistemática de graduação do IPI ou "técnica de tributação" adotada pelo legislador em relação ao frete, em detrimento de outras existentes, tais como a isenção, alíquotas reduzidas de incidência, etc..

Em suma, todo benefício provoca redução do tributo. Para que haja redução de ônus fiscal, deve estar presente necessária e obrigatoriamente carga fiscal menor. No caso, como demonstrado, isso não ocorre. Outrossim, a concessão de benefício pressupõe a atribuição de vantagem subjetiva, a partir das características individuais do agraciado. Na hipótese em exame, isso não ocorre. A regra legal é aplicável indistintamente a todos os interessados que optam pelo regime especial e obedecem aos seus pressupostos. Portanto, são falaciosos os argumentos expostos pela DRJ nessa parte, devendo ser reformada a decisão de 1º grau, fim de ser cancelada a exação fiscal.

Sétima razão: A restrição à utilização do crédito presumido de 32% com outros benefícios fiscais só alcança as desonerações vigentes à época da edição da Lei nº 9.826/99 e, "ad argumentandum", a fruição de benefícios fiscais (subjetivos) posteriores.

Ainda que, para argumentar, fosse aceita a alegação da DRJ de que o crédito presumido de IPI de 3% seria uma espécie de "benefício fiscal", nem assim haveria ensejo para a glosa do crédito presumido de 32% previsto no art. 1º da Lei 9.826/99.

O art. 3º da Lei nº 9.826/99 estabelece que "*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*". A norma comporta três interpretações.

A primeira interpretação é de que não seria possível conceder o crédito presumido a quem tivesse, na ocasião, qualquer tipo de benefício fiscal. Era dessa maneira porque, à época, os contribuintes tinham que apresentar projeto ao MDIC, demonstrando, entre outras coisas, que não gozavam de outro tipo de benefício fiscal federal. Excetuavam-se os incentivos regionais relativos ao imposto de renda. A aprovação do projeto levava em conta as características de cada um. Daí o caráter subjetivo do benefício.



Assim, por essa interpretação a restrição do art. 3º alcançaria apenas os benefícios fiscais existentes à época da apreciação do projeto.

A segunda interpretação é no sentido de que benefícios fiscais são apenas as desonerações concedidas em função das características subjetivas do sujeito passivo, como demonstrado anteriormente. Conseqüentemente, a partir da edição da Lei nº 9.826/99, não poderia ser usufruído novo benefício fiscal, assim entendida eventual desoneração fiscal de caráter subjetivo. A razão lógica dessa interpretação parte da assunção de que o crédito presumido de 32% consiste num estímulo fiscal tendente a permitir (juntamente com os benefícios relacionados ao imposto de renda) que as empresas instaladas nas regiões beneficiadas compitam em condições razoáveis com as empresas localizadas nos centros mais desenvolvidos. Partindo dessa premissa, temos: (a) de um lado, que a utilização de outro benefício de natureza subjetiva por parte das empresas localizadas nessas regiões menos favorecidas poderia implicaria um favorecimento desproporcional, não desejado; (b) de outro lado, que a fruição pelas demais empresas do setor de desonerações fiscais concedidas em caráter geral, com exclusão das empresas das regiões beneficiadas, implicaria o esvaziamento do benefício regional, impedindo-as de competir em condições equivalentes. Em ambos os casos, haveria quebra do princípio da isonomia. Assim, é bastante razoável entender que a restrição do art. 3º só se aplica aos benefícios de caráter subjetivo. Até porque, negar a utilização do crédito presumido de 32% concomitantemente com desonerações fiscais aplicáveis a todo o setor implicaria o esvaziamento de sua substância econômica, contrariando os fins da Lei nº 9.826/99.

A terceira interpretação é aquela adotada pela DRJ, no sentido de que não poderiam os contribuintes beneficiários do crédito presumido de 32% utilizar qualquer técnica desonerativa, ainda que de caráter geral. Essa interpretação não se sustenta, pelas seis razões anteriormente expostas. Além disso, desvirtua o sentido técnico da expressão "benefício fiscal" - que, como visto, envolve sempre uma vantagem individual, com quebra da isonomia - e frustra os objetivos da Lei nº 9.826/99, ao reduzir o volume de incentivo que o legislador entendeu necessário para estimular a realização de investimentos nas regiões abrangidas pela norma e, ao mesmo tempo, assegurar a competitividade das empresas ali instaladas, face às que atuam nas regiões mais desenvolvidas do país. Por isso, não pode ser admitida.

Diante disso, é forçoso concluir que a decisão DRJ deve ser reformada também porque restringe onde a lei não o faz, contrariando o texto e o espírito da Lei nº 9.826/99, na medida em que subtrai da Recorrente o direito que lhe foi assegurado de usufruir o crédito presumido de 32% de IPI decorrente da implantação de empreendimento em região beneficiada, sem prejuízo da observância das demais normas relativas à apuração do IPI aplicáveis a todas as empresas do setor, como o crédito presumido de 3% em virtude da opção pela inclusão do frete na base de cálculo do imposto.

Oitava razão: Ainda que houvesse o aproveitamento simultâneo de benefícios fiscais, a Fiscalização somente poderia exigir o IPI equivalente ao crédito presumido de 3%, sob pena de violação ao princípio da proporcionalidade e ao art. 112 do CTN.

O art. 4º da Lei 9.826/99 estabelece que: *"A utilização do crédito presumido em desacordo com as normas estabelecidas, bem assim o descumprimento do projeto implicará o pagamento do IPI com os correspondentes acréscimos legais"*. A regra transcrita trata da imposição de sanção ao contribuinte que atua em desacordo com as normas instituídas para a fruição do crédito presumido de 32%.

Na hipótese em exame, admitindo-se, o que se aceita para argumentar, que é vedado o aproveitamento simultâneo dos créditos presumidos de IPI de 32% e 3%, deve-se verificar qual o procedimento previsto na legislação para afastar a ilicitude presente. Ou seja, deve ser verificado se o ordenamento determina a exigência e o recolhimento do imposto equivalente ao crédito presumido de 32% ou do crédito presumido de 3%?

A sanção, como espécie de ato do poder público, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, deve guardar correlação com o dever jurídico legalmente previsto que foi descumprido pelo agente²⁵. Vale dizer, a cada conduta corresponderá uma sanção específica, proporcional ao ato praticado, conforme prudente graduação em lei. Trata-se do princípio da razoabilidade da pena, que visa equacionar a punibilidade a ser aplicada em função da falta cometida. A imposição de sanção deve, assim, ser examinada sob a perspectiva da proporcionalidade.

²⁵ ADIN nº 551/RJ, Pleno, Min. rel. Marco Aurélio, DJ: 24.10.02.



O Supremo Tribunal Federal, ao tratar da proporcionalidade, tem o entendimento de que a imposição de gravame deve ser **adequada** para atingir a finalidade pretendida²⁶. Ela deve ainda ser **necessária**, não podendo ser nem menos nem mais gravosa que o suficiente para alcançar o propósito perseguido²⁷. Por fim, deve haver o respeito à **proporcionalidade em sentido estrito**, aferindo-se a correlação entre o objetivo perseguido e o ônus imposto²⁸.

A sanção veiculada pelo art. 4º da Lei 9.826/99 visa impedir o aproveitamento simultâneo do crédito de 32% com outro benefício. Para tanto, a medida que se revela adequada, necessária e proporcional, segundo a jurisprudência formada pela Suprema Corte, é a glosa do crédito presumido de 3%. Isso porque através da adoção de medida nesses moldes a Recorrente, de um lado, mantém o incentivo de 32% e, de outro, é assegurado à Administração que a Recorrente ostentará único benefício, em observância ao art. 3º da Lei 9.826/99.

Nesse cenário, a glosa do crédito presumido de 32% representa a aniquilação do próprio benefício concedido. Ou seja, não é uma sanção por descumprimento de condições, mas algo equivalente à revogação e restituição da vantagem obtida com o incentivo, o que se revela desproporcional e, portanto, ilegítimo.

O entendimento exposto, além de ter embasamento no princípio da proporcionalidade, contemplado expressamente no art. 2º da Lei 9.784/99, fundamenta-se no art. 112 do CTN, segundo o qual, a lei tributária que define infrações ou comina penalidades interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, dentre outras hipóteses, em caso de dúvida quanto: à natureza ou extensão dos seus efeitos ou à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

²⁶ Segundo o Ministro Gilmar Mendes: "o pressuposto da adequação (*Geignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos, o que significa que nenhum meio menos gravoso para o indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado" ("Moreira Alves e o Controle de Constitucionalidade no Brasil", 2000, IBDC, Celso Bastos Editor, p. 107-119).

²⁷ "Também é duvidoso que o regime de intervenção seja necessário, sob o pressuposto de ausência de outro meio menos gravoso e igualmente eficaz" (IF 2915, Pleno, Min. rel. Gilmar Mendes, DJ: 28.11.03).

²⁸ "Nesse plano, é necessário aferir a existência da proporção entre o objetivo perseguido, qual seja, o adimplemento de obrigações de natureza alimentícia, e o ônus imposto ao atingido que, no caso, não é apenas o Estado, mas também a própria sociedade" (IF 2915, Pleno, Min. rel. Gilmar Mendes, DJ: 28.11.03).

Na hipótese em análise, há dúvida quanto a qual espécie e graduação de penalidade deve ser aplicável à Recorrente: exigência do imposto equivalente ao crédito presumido de 3% ou 32%? Assim, por força da aplicação do art. 112 do CTN no caso concreto, a conclusão que se impõe é de que, se houvesse crédito tributário a exigir, este seria limitado ao imposto equivalente ao crédito presumido de 3% de IPI. Foi o que já decidiu o Conselho de Contribuintes, ao examinar caso análogo:

"Multa de Ofício. Depósito Judicial do Tributo Realizado em Quantias Insuficientes. Cálculo da Penalidade que Deve Tomar por Base a Diferença do Valor da Exigência Tributária e do Depósito a Ela Relacionado. O artigo 44, I da Lei nº 9.430/96 não especifica qual a base sobre que se deve aplicar o percentual (75%) correspondente à multa de ofício nele prevista na hipótese de depósito judicial insuficientemente promovido pela contribuinte. Assim, por força do artigo 112, I e IV do CTN, o montante de 75% deve ser imputado meramente sobre a diferença entre o valor da exigência fiscal e do depósito judicial realizado a seu respeito".²⁹

A Fiscalização, no entanto, preferiu interpretar a norma sancionadora de forma mais gravosa para o contribuinte, contrariando a lei e a jurisprudência. Assim, também por esse motivo, deve ser cancelada a autuação.

Nona razão: Homologação expressa do procedimento adotado nos anos de 2003 e 2004.

A Recorrente apontou em impugnação que o recolhimento de IPI dos anos de 2003 e 2004 já havia sido objeto de fiscalização anterior da Secretaria da Receita Federal (MPF 2005.00852). Como o trabalho anteriormente realizado averiguou que a Recorrente apropriou o crédito presumido de IPI de 32% ao mesmo tempo em que optou pelo regime especial de apuração do IPI previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01, isso significa que o lançamento foi expressamente homologado, com a aceitação do procedimento adotado pelo Recorrente. Desse modo, ao rever aquilo que já havia sido considerado correto, a Fiscalização violou os arts. 150 e 156, VII, do CTN.

A DRJ, contudo, considerou inviável falar em homologação expressa quando do "encerramento de fiscalizações anteriores, sem que à época tenha sido questionada a validade da referida cumulação de benefícios fiscais"³⁰. Portanto, segundo a DRJ, teria ocorrido homologação expressa somente se tivesse havido "pronunciamento

²⁹ Ac. 203-11.411, Cons. rel. César Piantavigna, J. em 19.10.06.

³⁰ Fls. 2.030.



sobre o assunto, nos autos de infração anteriormente lavrados, ou em qualquer outro documento expedido pela fiscalização"³¹.

Todavia, o entendimento da DRJ revela-se outra vez improcedente.

O at. 150, "caput", do CTN tem a seguinte redação: *"O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa"*.

O lançamento por homologação compreende a atividade realizada pelo sujeito passivo de apurar a base de cálculo do tributo, o valor do eventual crédito tributário, o seu recolhimento, se assim os cálculos indicarem, bem como a apresentação das declarações ao Fisco e o cumprimento das demais obrigações acessórias estabelecidas pela legislação. Nesse sentido, é o entendimento já pacificado no Conselho de Contribuintes, como se depreende inúmeras decisões da CSRF, em que é afirmado *"A ausência ou insuficiência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não crédito tributário devido"*³².

Como se verifica, a **homologação expressa é da atividade exercida pelo sujeito passivo**, vale dizer, de todo o rito procedimental adotado pelo contribuinte que culminou na prestação obrigacional. A homologação expressa não se confunde, pois, com a menção, no termo de conclusão do trabalho fiscal, a todas as operações praticadas, a todos os itens que possam influir na base de cálculo, a todas as alíquotas variadas incidentes operações. Ao homologar o resultado encontrado pelo contribuinte (haja ou não tributo a recolher), a autoridade administrativa está, na verdade, homologando tudo o que foi feito até ali. A averiguação de todos os elementos antes mencionados é algo inerente ao trabalho de fiscalização. Afinal, não haveria como

³¹ Fls. 2.030.

³² Nesse sentido, são, dentre muitas outras decisões, os acórdãos CSRF/01-05.826, Cons. rel. Karem Jureidini Dias, j. em 14.04.08; CSRF/01-05.614, Cons. rel. Paulo Jacinto do Nascimento, j. em 26.03.07 e CSRF/01-05.658, Cons. rel. Cândido Rodrigues Neuber, j. em 11.06.07.



validar o resultado sem que fossem conferidos todos os dados que lhe deram suporte, como exige o art. 142 do CTN.

Na lição de Luciano Amaro, homologação expressa é *"a manifestação de concordância expressa da autoridade com o resultado da subsunção efetuada pelo devedor"*³³, o que *"supõe que a autoridade proceda também à valorização fática e ao exame da legislação aplicável, apurando o montante do tributo"*³⁴. Alberto Xavier afirma que a homologação expressa ocorre quando *"se constata que o pagamento se realizou conforme a lei – e nesse caso não há lançamento, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação"*³⁵.

Desse modo, quando a autoridade administrativa realizou o trabalho de verificação da correta apuração e recolhimento do IPI dos anos de 2003 e 2004, com fundamento no MPF 2005.00852, e concluiu seu trabalho sem a exigência de imposto – o que compreende a apropriação do crédito presumido de 32% e do crédito presumido de 3% no âmbito do regime especial –, atestou a correção, na expressão dos autores antes citados, da "subsunção feita pelo contribuinte" ou do "pagamento efetuado.

O Conselho de Contribuintes tem cancelado autuações realizadas em face de contribuintes, quando é verificado que o tributo exigido já foi objeto de fiscalização anterior a qual, diferentemente, deixou de realizar a exigência sobre o mesmo fato:

*"NORMAS PROCESSUAIS - HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA - A fiscalização de determinada atividade implicitamente homologa os atos praticados no período em análise, no entanto, o brotar de fatos encobertos pela escrituração fraudulenta ou por comportamento doloso do contribuinte, observado o prazo decadencial, permite a revisão do feito na forma determinada pelo artigo 149, VII do CTN"*³⁶.

*"IPI - AMAZÔNIA OCIDENTAL - SUSPENSÃO - A liberação do veículo para saída da área incentivada, com a homologação expressa dos procedimentos de apuração adotados pelo contribuinte e verificação dos impostos pagos, importa extinção do crédito tributário"*³⁷.

"HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA. A homologação expressa pela autoridade administrativa de lançamento efetuado pelo contribuinte nos termos do art. 150 do CTN deverá ser comprovada por Termo expedido por essa mesma autoridade, que

³³ "Direito Tributário Brasileiro", 2009, 15ª ed., Saraiva, p. 363 (destacamos).

³⁴ Op. cit., p. 363 (destacamos).

³⁵ "Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário", 2001, Forense, p. 86 (grifamos).

³⁶ Ac. 102-45897, Cons. rel. Nauray Fragoso Tanaka, j. em 28.01.03 (destacamos).

³⁷ Ac. 202-12.556, Cons. rel. Luiz Roberto Domingo, j. em 08.11.00 (destacamos).



*contenha identificação precisa, correlacionando o pagamento antecipado ao tributo a que se refere e ao respectivo período de apuração*³⁸

Em resumo, demonstrado que a homologação expressa significa aquiescência com o procedimento adotado pelo contribuinte na determinação do tributo e não manifestação explícita acerca de todo e qualquer item que interessa à formação do crédito tributário, como alega a DRJ, deve ser reconhecida a ilegitimidade do lançamento no que se refere aos fatos geradores dos anos de 2003 e 2004.

Décima razão: Impossibilidade de alteração do critério jurídico adotado pela Administração.

A Recorrente demonstrou em impugnação que a Administração Fiscal tinha pleno conhecimento de que aproveitava o benefício fiscal previsto no art. 1º da Lei 9.826/99 ao mesmo tem em que optou por apurar o IPI sobre o frete segundo o regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01. Portanto, o Fisco sabia que a Recorrente apropriava simultaneamente os créditos presumidos de 3% e 32%. Desse modo, como o Fisco não impugnou a adoção desse procedimento durante o período transcorrido, mesmo tendo condição de fazê-lo, isso significa que o considerou legítimo. A primeira manifestação em sentido diverso que a Recorrente teve conhecimento foi o AI que deu origem ao processo em referência. No entanto, por se tratar de novo entendimento acerca do tema, diverso daquela que a Recorrente tinha conhecimento, ela só pode ser aplicado aos fatos futuros a sua divulgação, sob pena de violação ao art. 146 do CTN, como pleiteou a Recorrente em impugnação.

A decisão DRJ, no entanto, considerou o argumento exposto improcedente, sob o fundamento de que *“não houve nenhuma manifestação do Fisco, anterior ao lançamento ora combatido, que tenha admitido a validade da cumulação do crédito presumido de 32% com o crédito presumido de 3%”*³⁹.

É certo que não há manifestação específica que tenha autorizado a Recorrente a usufruir o crédito presumido de 32% juntamente com a opção pelo regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01. Todavia, o fato de não haver manifestação

³⁸ Ac. 203-08.121, Cons. rel. Maria Cristina Roza da Costa, j. em 16.04.02 (destacamos).

³⁹ Fls. 2.030.

específica abordando essa questão, não significa que o Fisco tenha deixado de se posicionar sobre o tema.

Em primeiro lugar, todo o procedimento da Recorrente foi levado ao conhecimento ao Fisco: (a) o aproveitamento do incentivo previsto no art. 1º da Lei 9.826/99 foi precedido da assinatura do Termo de Compromisso 01/99 entre a Recorrente e a União Federal; (b) o aproveitamento do benefício é anualmente verificado pelo MDIC, que o considerou legítimo todos os anos, inclusive o eu compreende o período de 2003 a 2005; (c) a Recorrente informou ao Fisco em suas DIPJs dos períodos de 2003 a 2005 os créditos presumidos que apropriou, bem como os discriminou no Livro de Apuração de IPI; e (d) a Recorrente apresentou petições à Delegacia da Receita Federal que jurisdiciona seu estabelecimento de Catalão nos anos de 2003 a 2005 aderindo ao regime especial de apuração do IPI, tal como determina o art. 2º da IN 91/01.

Em segundo lugar, o Fisco concordou de forma expressa com o procedimento adotado pela Recorrente, ao encerrar os trabalhos de fiscalização vinculados ao MPF 2005.00852, citado no item anterior, compreendendo os anos de 2003 e 2004.

Ou seja: desde 1999 a Receita Federal sabia que a Recorrente vinha aproveitando o crédito presumido de 32% do IPI e, a partir de 2003 foi informada igualmente da opção pelo regime especial que importa a fruição de crédito presumido de 3% do imposto, jamais tendo oposto qualquer óbice ao procedimento adotado, inclusive após conclusão de procedimento de fiscalização.

A manifestação do Fisco no encerramento de fiscalização e sua postura diante dos demais documentos a ele fornecidos não revelam outra coisa que não o entendimento da Administração Fiscal acerca da procedência do procedimento adotado pela Recorrente, consistente no aproveitamento do crédito presumido de 32% simultaneamente à opção pelo regime especial de apuração do IPI sobre o frete. Em outras palavras, **ao aceitar o procedimento do contribuinte (que, segundo a legislação, deve apurar e antecipar o pagamento do tributo devido, sujeitando-se a posterior fiscalização – CTN, art. 150), as autoridades fiscais confirmaram a sua interpretação do direito aplicável.** Configurou-se, assim, a adoção de critério jurídico pela autoridade fiscal no exercício da atividade de homologação do lançamento que gerou o direito subjetivo da Recorrente de continuar assim procedendo, enquanto não houvesse manifestação em contrário, na forma do art. 146 do CTN.

Tal dispositivo tem por objeto preservar a boa-fé no relacionamento entre Fisco e contribuintes, conferindo segurança jurídica à relação tributária (princípio da não-surpresa). Como aponta Sampaio Dória, a norma impede que "o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador"⁴⁰, substituindo a interpretação adotada no passado quanto ao direito aplicável por outra que posteriormente entenda mais adequada. A preocupação do legislador se justifica porque a segurança jurídica não depende apenas na manutenção das regras do jogo, até porque o direito é dinâmico e está em constante alteração, mas também na interpretação conferida às regras.

Ainda que os textos legislativos continuem com a mesma redação, a mudança de interpretação pelo aplicador da lei produzirá resultados tão nefastos quanto a própria alteração da lei. **Não basta que a lei seja congruente e perene. É preciso manter a interpretação que lhe foi conferida, dentre as diversas interpretações possíveis. A irretroatividade é do direito.** Abrange, assim, a irretroatividade da inteligência da lei. Essa a razão pela qual o art. 146 do Código Tributário Nacional impede que a mudança do entendimento fiscal produza efeitos em relação ao passado.

Nesse sentido, o entendimento de Misabeu de Abreu Machado Derzi, trazendo à lembrança a lição de Rubens Gomes de Souza:

*"Antecipando-se à vigência do CTN, Rubens Gomes de Souza ensinou que se o Fisco, mesmo sem erro, tiver adotado uma conceituação jurídica e depois pretender substituí-la por outra, não mais poderá fazê-lo. E não o poderá porque, se fosse admissível que o fisco pudesse variar de critério em seu favor, para cobrar diferença de tributo, ou seja, se a Fazenda Pública fosse lícito variar de critério jurídico na valorização do 'fato gerador', por simples oportunidade, estar-se-ia convertendo a atividade do lançamento em discricionária, e não vinculada."*⁴¹

Na mesma linha, Estevão Horvath, assinala:

*"É lícito e até desejável, que a autoridade administrativa se esforce para aprimorar sua interpretação; não pode, entretanto, modificar, como consequência desse aprimoramento, a sua orientação ou traduzir essa modificação na prática de um ato concreto, pois isso vai de encontro à segurança jurídica do contribuinte. Com efeito, este espera que o comportamento do Fisco com relação à sua atividade seja aquele já conhecido e aplicado para a hipótese de que se trate, não tendo razão de ser que, exatamente na sua vez, as coisas se alterem, sem prévio aviso."*⁴²

A doutrina referida aplica-se como luva ao caso concreto e bem demonstra a impossibilidade de que posterior alteração de critério jurídico atinja fatos geradores já

⁴⁰ "Decisão administrativa. Efeitos e revogabilidade, Coisa Julgada. Limites objetivos em matéria fiscal", RT 363, p. 47.

⁴¹ Comentários ao Código Tributário Nacional. Forense, 1997, p. 386/387 – destacamos

⁴² Lançamento Tributário e Auto-lançamento, Dialética, 1997, p. 69 – destacamos.



ocorridos, nos termos em que já decidido, inclusive, por ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal, conforme se constata da leitura das seguintes ementas:

"FUNRURAL - Mandado de Segurança. Natureza jurídica e base de cálculo. In casu, importante a aplicação indevida de novo critério de cálculo a operações anteriores à alteração, com infringência do artigo 146 do CTN." (1ª Turma - RE nº 96.671/SP - Rel. Ministro Oscar Corrêa - DJ: 21/10/93 - destacamos)

"LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ICM. Inalterabilidade do lançamento feito segundo critério estabelecido pelo fisco. Novos critérios adotados pela autoridade tributária somente podem ser aplicados, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente a sua introdução. Art. 146 do CTN." (2ª Turma - RE nº 100.481-0 - Rel. Ministro Carlos Madeira - DJ: 02/05/86 - destacamos)

Portanto, tendo o Fisco aceito, sem qualquer ressalva, o procedimento que há muitos anos vinha adotando a Recorrente no tocante à apuração do IPI, caracterizou-se a adoção de critério jurídico no exercício da atividade de lançamento cuja alteração somente poderia atingir fatos verificados a partir da introdução da nova interpretação (o que, no caso, ocorreu apenas com a lavratura do auto de infração), conforme disposto no art. 146 do CTN.

Décima primeira razão: Inexistência de autorização legal para reexame de período já fiscalizado.

Na hipótese em exame, a Fiscalização solicitou autorização para a reabertura do procedimento de fiscalização da Recorrente, com fundamento no art. 906 do RIR/99. Contudo, conforme demonstrado em impugnação, a norma aplica-se unicamente ao IRPJ, não sendo possível estender sua utilização para a fiscalização de outros tributos, tal como o IPI. Somente com a edição da MP 449, de 03.12.08, é que, com fundamento no seu art. 59, a Administração Fiscal passou a ter competência para solicitar nova fiscalização a períodos já fiscalizados relativamente aos demais tributos que não o IR. De qualquer forma, como o dispositivo determina que a solicitação de reexame seja formulada "nos termos definidos pelo Poder Executivo", isso significa que até a edição das regras pelo Executivo que a regulamente, a norma não pode ser utilizada pelo Fisco para examinar períodos anteriormente fiscalizados.

A decisão DRJ mais uma vez deixou de acatar os argumentos da Recorrente, alegando que a interpretação dada pela Recorrente ao art. 59 da MP 449/08 "pressupõe a existência de uma norma anterior que proíba o reexame de períodos já

*fiscalizados*⁴³. Na sequência, ao tratar do art. 906 do RIR/99, afirma que o dispositivo *"apenas limitou, em relação ao IRPJ, o poder de fiscalização pois, antes de seu advento, o reexame de períodos já fiscalizados era possível e independia de autorização"*⁴⁴.

Contudo, o raciocínio exposto pela decisão DRJ não tem fundamento em nosso sistema jurídico. O lançamento tributário e os demais despachos emitidos no curso de procedimento fiscalizatório têm a natureza de ato administrativo.

Nessa medida, no exame de legitimidade de tais medidas deve ser aplicado o regime jurídico inerente aos atos administrativos. Dentre as disposições que pautam a edição de atos administrativos há o princípio da estrita legalidade (CF, art. 37), segundo o qual, *"a função administrativa se subordina à legislativa não apenas porque a lei pode estabelecer proibições e vedações à Administração, mas também porque esta só pode fazer aquilo que a lei antecipadamente autoriza"*⁴⁵. Isso porque *"Na Administração Pública (...) não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza"*⁴⁶.

Portanto, diferentemente do que afirma a DRJ, se não havia previsão legal de nova fiscalização a períodos já fiscalizados, isso não significa que poderiam ser abertos novos procedimentos de revisão fiscal de tais períodos, como equivocadamente afirmou. Ao contrário, como a atuação da Administração é dependente e deve ser pautada no que prevê a lei, a inexistência de norma autorizando o reexame de período já fiscalizado leva à conclusão obrigatória de que era vedado à Administração Fiscal realizar novo trabalho de auditoria fiscal.

Até porque, se assim não fosse, seria desnecessária a regra do art. 59 da MP 449, que, segundo a Exposição de Motivos, veio a lume exatamente para prever, *"em relação aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a possibilidade*

⁴³ Fls. 2.032.

⁴⁴ Fls. 2.032.

⁴⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello - "Curso de Direito Administrativo", 17ª ed., 2004, Malheiros, p. 92 (destacamos).

⁴⁶ Hely Lopes Meirelles - "Direito Administrativo Brasileiro", 29ª Ed., Malheiros, p. 88 (destacamos)



de reexame de período já fiscalizado desde que autorizado por autoridade administrativa competente, nos termos definidos pelo Poder Executivo". Isso confirma que, antes da edição da norma, tal possibilidade não existia.

Diante disso, demonstrada a improcedência da alegação da DRJ e a inexistência de competência legal para reexame de período já fiscalizado no que se refere ao IPI à época do lançamento em análise, deve ser cancelada a exação fiscal.

2. Legitimidade da apropriação de créditos sobre insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.

No que importa ao tópico em análise, a decisão DRJ argumenta que não há violação ao princípio da não-cumulatividade ao ser vedado o direito ao crédito de IPI sobre insumos não tributos, isentos ou sujeitos à alíquota zero, pois nesses casos não há pagamento de imposto quando da aquisição dos materiais utilizados no processo produtivo⁴⁷. Contudo, o entendimento veiculado na decisão de 1º grau não pode prevalecer.

A vedação ao creditamento implica transformar a não-incidência, isenção ou alíquota zero em mero diferimento, já que a parcela não aproveitada do crédito pelo adquirente será por ele computada por ocasião da subsequente saída, tornando nula a desoneração fiscal concedida pela legislação. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal, ao tratar do crédito sobre insumos isentos, manifestou o entendimento de que: "*Ora, isentando-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo*"⁴⁸.

Portanto, em função de o direito ao crédito **ter sido assegurado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aos insumos isentos**, tal parcela da exigência fiscal que deu origem ao processo em referência deve ser cancelada, devendo ser aplicável o mesmo raciocínio aos insumos não tributados e sujeitos à alíquota zero.

⁴⁷ Fls. 2.022.

⁴⁸ Voto do Min. Marco Aurélio nos autos do RE 212.484-2.



3. Inexigibilidade de IPI em nome da Recorrente na saída isenta de veículo a deficiente físico em que a emissão da nota se deu em nome de seu representante.

Por fim, quanto ao tópico em destaque, a decisão DRJ indeferiu a impugnação da Recorrente, sob o fundamento de que: (a) não teria ocorrido mera falha formal, em função de a emissão de nota fiscal em nome do representante do deficiente ter sido deliberadamente equivocada e (b) a legislação que regulamenta a venda de veículo isento a deficiente físico não impõe como condição à manutenção da desoneração a destinação dada ao automóvel⁴⁹.

Quanto ao primeiro aspecto, cumpre destacar que a falha formal decorre da adoção de procedimento em desacordo com as regras acessórias, seja o equívoco consciente ou não. A falha formal em matéria tributária caracteriza-se quando ocorre o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, porém, sua comprovação, registro ou a adoção de outra medida acessória é feita de forma deficiente ou equivocada. Nada tem a ver com conhecimento ou não pelo contribuinte de que cometeu erro de forma ou não, como procura sustentar a DRJ. Dessa maneira, desde que o erro cometido não acarrete prejuízo ao Erário, a falha não autoriza a exigência de tributo por parte do Fisco.

Tanto é assim que o Conselho de Contribuintes tem cancelado exações fiscais fundadas em falhas sabidamente praticadas pelo contribuinte, as quais, porém, não são suficientes para prejudicar o correto recolhimento de tributos:

"'DRAWBACK' SUSPENSÃO - ERRO DE CLASSIFICAÇÃO - Comprovada a exportação, erro de classificação não é fundamento para perda do regime especial aduaneiro"⁵⁰

"REGIME ADUANEIRO ESPECIAL - DRAWBACK (SUSPENSÃO) - ADIMPLEMENTO - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ERRO NA SOLICITAÇÃO DE ATOS CONCESSÓRIOS - INDICAÇÃO INCORRETA DE CÓDIGOS DE OPERAÇÕES NO SISTEMA SISCOMEX. Comprovada a realização da exportação da mercadoria, em conformidade com o compromisso assumido pela empresa beneficiária no regime especial de Drawback (Suspensão), ficam supridas as deficiências decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, que se configuram em virtude de erro na solicitação de ato

⁴⁹ Fls. 2.020.

⁵⁰ CSRF/03-04.064, Cons. rel. Nilton Luiz Bártoli, j. em 05.07.04.

*concessório em duplicidade, bem com a incorreta indicação do código da operação no Sistema Siscomex*⁵¹

*"(...) A regular exportação das mercadorias com vinculação do Registro de Exportação (RE) ao ato concessório do benefício fiscal faz prova do adimplemento do compromisso de exportação. Inexistindo dúvidas quanto à correta identificação do fabricante da mercadoria exportada, fato corroborado pela juntada de notas fiscais do estabelecimento industrial na instrução das Declarações de Exportação (DDE), a indicação de CNPJ diverso no campo específico do Registro de Exportação (RE) deve ser recepcionada como erro de forma, sem repercussão no adimplemento do compromisso de exportação. Eventual omissão no campo específico do Registro de Exportação (RE) de dados relativos a produto intermediário amparado em drawback suspensão concedido a terceiros não tem influência alguma no adimplemento do drawback concedido ao exportador"*⁵²

Outrossim, equivoca-se a DRJ quando afirma que o art. 49 do RIPI não seria aplicável ao caso em análise, em função de não haver regra que imponha a perda da isenção caso seja dada destinação diversa ao automóvel. Isso porque, segundo o art. 7º da IN 607/06 *"a utilização do veículo por pessoa que não seja a beneficiária da isenção, salvo o condutor autorizado conforme anexo VIII, em benefício daquela, sujeitará o adquirente ao pagamento do tributo dispensado, acrescido de juros e multa de mora, sem prejuízo das sanções penais cabíveis"*. Logo, a emissão da nota em nome de representante do deficiente físico, ao invés de confecção em nome do próprio beneficiário da isenção, não fez com que fosse dada destinação diversa ao bem, pois o veículo foi entregue ao representante do deficiente, um dos autorizados pelo próprio Fisco a dirigi-lo, sendo que o documento fiscal da Recorrente contempla todas as restrições relativas a tal hipótese de isenção.

Assim, é aplicável ao caso em análise o entendimento já manifestado pelo Conselho de Contribuintes em caso análogo, com a seguinte ementa:

*"IPI. ISENÇÃO. ENQUADRAMENTO ADEQUADO. GARANTIA DO DIREITO. Uma vez atendidos os pressupostos concessivos da isenção, a mesma deve ser reconhecida, não se prestando a existência de erro de caráter formal ou de efeito material sanável de responsabilidade do contribuinte para obliterar o direito. Recurso de ofício negado."*⁵³

⁵¹ Ac. 302-36.312, Cons. rel. Paulo Roberto Cucco Antunes, j. em 11.08.04.

⁵² Ac. 303-33239, Cons. rel. Tarasio Campelo Borges, j. em 19.06.06.

⁵³ Ac. 201-78.192, Cons. rel. Rogerio Gustavo Dreyer, j. em 27.01.05.

Por fim, vale repetir que o art. 5º, § 1º, da IN 607/06, ao dispor acerca da emissão da nota fiscal, estabelece que o documento deve conter o nome do beneficiário – o que foi feito pela Recorrente no campo de “observações” – e não que a nota deve ser emitida tendo como destinatário do bem o próprio beneficiário, necessariamente. Tal dado foi, inexplicavelmente, ignorado pela decisão DRJ.

Em suma, demonstrada a improcedência dos argumentos e, quando muito, o mero cometimento de falha formal, sem prejuízo ao Erário, deve ser igualmente reconhecida a improcedência dessa parte do lançamento.

4. Conclusão e pedido

Por todo o exposto, ficou demonstrado que:

1. A exigência do IPI é indevida, por onze razões:
 - 1.1. **Regime especial e desoneração fiscal são institutos jurídicos distintos.** O primeiro é um sistema alternativo ao regime normal de apuração do tributo, que não importa quebra de isonomia ou renúncia de receita. O segundo é instrumento de implementação de políticas públicas mediante favorecimento de certos indivíduos em detrimento de outros em situação equivalente, com renúncia de receita.
 - 1.2. **O art. 56 da MP 2.158-35/01 é expresso ao instituir regime especial.** É o que confirma a sua Exposição de Motivos, a regulamentação expedida pelo Fisco (IN 91/01) e a Nota Técnica SRF 05/02. Ademais, há respeito aos contornos jurídicos da figura do regime especial, pois trata-se de sistema optativo de apuração do IPI, que mantém razoável equivalência com a carga decorrente do regime ordinário de apuração.
 - 1.3. **A decisão DRJ ignora os fatos na tentativa de negar que a Exposição de Motivos da MP 2.158-35, o seu art. 56 e a Nota Técnica SRF 5/2002 atestam que o regime especial não implicou redução da carga tributária.** A DRJ compara meras disposições normativas, abstraindo a situação concreta que justificou a criação do regime especial e foi retratada nos estudos do Ministério da Fazenda e da Secretaria da Receita Federal. Comparando-se as situações fáticas existentes antes e após a instituição do regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01, evidencia-se que não houve a outorga de benefício fiscal, mas sim a criação de sistema facultativo de apuração do IPI que visa proporcionar a mesma carga anteriormente existente (fala-se até em aumento de arrecadação);
 - 1.4. **O crédito presumido de 3% não é considerado pela Secretaria da Receita Federal como benefício fiscal, para efeito da elaboração do demonstrativo de gastos tributários governamentais, exigido pela Constituição e pela LC 101/2000.** O “Demonstrativo dos Gastos Tributários 2009”, elaborado pela Receita Federal para acompanhar o projeto de lei orçamentária, não relaciona o crédito presumido de 3% entre os benefícios

36

DIAS DE SOUZA

Advogados Associados

fiscais de IPI em vigor. Como se trata de peça fundamental do orçamento, cuja elaboração está sujeita aos rigores da Lei de Responsabilidade Fiscal, presume-se a sua exatidão, do que resulta a manifesta improcedência da alegação da decisão DRJ de que o crédito presumido de 3% teria a natureza de benefício fiscal.

- 1.5. **A afirmação da DRJ de que o regime especial do art. 56 da MP 2.158-35/01 é benefício fiscal leva à inaceitável conclusão de inconstitucionalidade da norma e da inexistência de seus efeitos jurídicos.** Isto porque, não foi observada a exigência de lei específica, constante do art. 150, §6º, da Constituição Federal. A MP trata de assuntos os mais variados. Como é dever do intérprete interpretar a lei de forma condizente com a Constituição, a única conclusão possível é que se trata, efetivamente, de regime especial.
- 1.6. **O regime especial previsto no art. 56 da MP 2.158-35/01 com crédito presumido de 3% de IPI, ainda que fosse desoneração, não teria a natureza de benefício fiscal.** O regime tem alcance geral, alcançando todos os fabricantes de veículos que optarem pela sua utilização, não se configurando, portanto, como vantagem individual (benefício). É mera técnica de graduação do tributo;
- 1.7. **A restrição à utilização do crédito presumido de 32% com outros benefícios fiscais só alcança as desonerações vigentes à época da edição da Lei nº 9.826/99, e, "ad argumentandum", a fruição de benefícios fiscais (subjettivos) posteriores.** O art. 3º da Lei nº 9.826/99 comporta leitura no sentido de que a restrição à cumulação de benefícios só alcança aqueles em vigor quando da apresentação do projeto que redundou na concessão do crédito presumido de 32% (exceção feita aos relacionados ao imposto de renda), ocasião em que foram examinadas as características individuais de cada contribuinte. Outra interpretação razoável seria de que só estão compreendidas na restrição as desonerações de caráter subjettivo, a fim de que seja mantido o mesmo nível de estímulo fiscal que o legislador entendeu necessário para assegurar a competitividade das empresas instaladas nas regiões beneficiadas, o que não é afetado por eventuais técnicas desonerativas de caráter geral. A terceira interpretação, adotada pela DRJ, é de que o aproveitamento de qualquer redução de carga tributária, ainda que aplicável a todo o setor, acarretaria a perda do crédito presumido de 32%, o que não se sustenta pelas razões antes apontadas e por desvirtuar o sentido da expressão "benefício fiscal" (que implica sempre uma vantagem individual), frustrando o desenvolvimento industrial regional visado pela Lei nº 9.826/99.
- 1.8. **Ainda que houvesse o aproveitamento simultâneo de benefícios fiscais, a Fiscalização somente poderia exigir o IPI equivalente ao crédito presumido de 3%, sob pena de violação ao princípio da proporcionalidade e ao art. 112 do CTN.** O art. 4º da Lei 9.826/99 comporta interpretação mais favorável ao acusado do que a adotada pela DRJ, no sentido de que a fruição concomitante de outro benefício, de menor expressão, implica a glosa deste e não do crédito presumido de 32%. Trata-se da proibição do excesso, inerente ao princípio da proporcionalidade.
- 1.9. **Homologação expressa do procedimento adotado nos anos de 2003 e 2004.** Nos termos do art. 150 do CTN, ao validar a apuração e pagamento (quando o caso) do tributo pelo contribuinte, o Fisco está confirmando a correção de todo o procedimento adotado até então. Como havia sido encerrada a fiscalização do período referido, sem a exigência de tributo, considera-se expressamente homologado e, assim, extinto o crédito tributário do período.



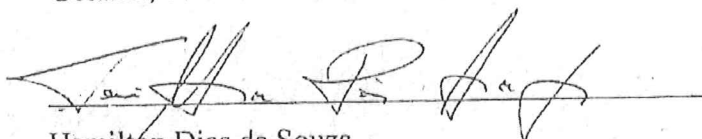
- 1.10. **Impossibilidade de alteração do critério jurídico adotado pela Administração.** O Fisco, desde 1999, sabia que a Recorrente vinha aproveitando o crédito presumido de 32% do IPI e, a partir de 2003, foi informada igualmente da opção pelo regime especial que importa a fruição de crédito presumido de 3% do imposto, jamais tendo oposto qualquer óbice ao procedimento adotado, inclusive após conclusão de procedimento de fiscalização. Configurou-se, assim, a adoção de critério jurídico no exercício da atividade de lançamento que só poderia ser modificado em relação a fatos posteriores à introdução da nova interpretação, a teor dos princípios da boa-fé e segurança jurídica, materializados no art. 146 do CTN.
- 1.11. **Inexistência de autorização legal para reexame de período já fiscalizado.** A Administração Pública, por força do princípio da legalidade, só pode fazer aquilo que a lei prevê. Dessa forma, se até a edição da MP 449 não havia previsão para o reexame de período já fiscalizado em relação a outros tributos que não o IR, isso significa que era vedada a adoção de tal procedimento, como se depreende da respectiva Exposição de Motivos;
2. **É legítima a apropriação de créditos sobre insumos não tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero.** Há orientação favorável do Supremo Tribunal Federal em relação aos créditos de insumos isentos, cuja conclusão em tudo se aplica aos demais insumos desonerados do IPI;
3. **É inexigível o IPI em nome da Recorrente na saída isenta de veículo a deficiente físico em que a emissão da nota se deu em nome de seu representante.** Houve mera falha formal, a qual não se revela como condição para a fruição da isenção garantida ao deficiente físico.

Diante de todo o exposto e do que consta da impugnação, que se reitera como se aqui estivesse transcrita, requer-se seja integralmente cancelada a autuação.

Nestes Termos,

P. Deferimento.

Goiânia, 07 de maio de 2009.



Hamilton Dias de Souza
OAB/SP nº 20.309 - OAB/DF nº 1448-A

DIAS DE SOUZA
Advogados Associados

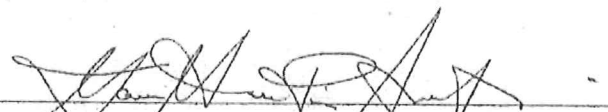
ILMO. CONSELHEIRO JOSÉ ADÃO, DD. RELATOR NOS AUTOS DO
PROCESSO Nº 10120.016270/2008-95

MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., já qualificada nos autos do
PROCESSO ADMINISTRATIVO em referência, por seu advogado, vem,
respeitosamente, à presença de V.Sa., requerer a juntada dos pareceres anexos,
elaborados pelo Ministro do Supremo Tribunal Federal (aposentado) Ilmar Galvão e
pelos juristas Ives Gandra da Silva Martins e Heleno Tôrres, que confirmam a
regularidade dos procedimentos adotados pela Recorrente e a improcedência da
autuação, demonstrando, sobretudo, ser infundada a acusação de cumulação do
incentivo previsto no art. 1º da Lei nº 9.826/1999 com outro benefício fiscal, porquanto
o regime especial estabelecido no art. 56 da MP 2.158-35 não tem essa natureza.

Nestes Termos,

P.Deferimento.

Brasília, 16 de abril de 2010.


Hamilton Dias de Souza – OAB/DF 1.448-A

30/6/10
José Geraldo dos Santos
Secretário de Administração do STF - CDR

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
CARF - 09/Jun/2010 15:34 000083 2/6