



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11070.000758/2006-34
Recurso nº 150.288 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.143 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2009
Matéria ISENÇÃO-REPORTO, BASE DE CÁLCULO-CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI
Recorrente KEPLER WEBER INDUSTRIAL S/A
Recorrida DRJ-Santa Maria/RS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2004, 01/09/2004 a 30/09/2004, 01/10/2004 a 30/10/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI. NÃO INCLUSÃO.

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins, o valor do Crédito Presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96, cuja natureza jurídica é a de crédito escritural incentivado do IPI.

REPORTO. NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO.

A suspensão da incidência, seguida da alíquota zero prevista para o PIS e a Cofins no âmbito do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO), instituído pela Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, somente pode ser aplicada após a edição dos atos regulamentadores do benefício e do ato declaratório que reconhece, à empresa beneficiária, o preenchimento dos requisitos.

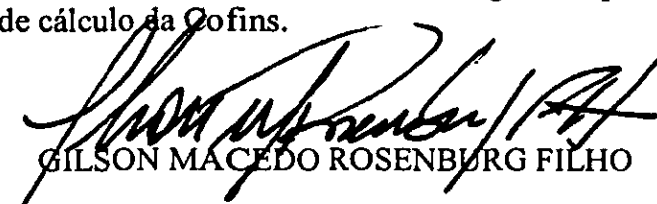
CONSECTÁRIOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. EVASÃO. APLICAÇÃO DA PENALIDADE.

A falta de recolhimento do tributo e a ausência de declaração dos débitos à administração tributária autoriza o lançamento de ofício, com o valor do tributo acrescido da multa e dos juros de mora respectivos, nos percentuais fixados na legislação.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, da TERCEIRA SESSÃO DE JULGAMENTO DO CARF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho que mantinham o crédito presumido do IPI na base de cálculo da Cofins.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivana Maria Garrido Gualtieri (Suplente) e Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

Relatório

Trata o processo do Auto de Infração de fls. 482/487, relativo à Cofins, períodos de apuração 02/2004, 09/2004, 10/2004 e 01/2005, no valor de R\$ 983.989,27, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Impugnando a exigência, a autuada alega o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo (...)

Benefício fiscal do REPORTO

- Não podem ser tributadas as vendas realizadas à empresa TEAG – Terminal de Exportação de Açúcar do Guarujá Ltda. CNPJ 04.721.589/0001-78, com o incentivo fiscal denominado REPORTO, visto que ao destinatário das mercadorias foi expressamente reconhecido o incentivo, por meio de Ato Declaratório.

- O argumento da fiscalização de que não poderia ser utilizado o incentivo antes da edição dos atos administrativos que regulamentaram o incentivo fiscal não pode prevalecer, pois não pode a contribuinte ser penalizada pela demora da Administração Tributária em regulamentar a matéria.

- A empresa TEAG teve reconhecido o direito ao benefício por meio de ato declaratório. As máquinas vendidas pela impugnante estão relacionadas como incentivadas. O incentivo

foi aplicado para os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Medida Provisória nº 206, de 2004. Portanto, estão conformados os requisitos para a fruição do benefício de suspensão da Cofins.

- O dispositivo legal que concedeu o incentivo fiscal estava revestido de todas as características que conferiam legitimidade ao procedimento da impugnante, visto que não havia nenhum impeditivo na atividade ou na regularidade fiscal da beneficiária, ou na qualidade da beneficiária TEAG, que teve reconhecido seu direito.

- O ato declaratório emitido para reconhecer o benefício à TEAG tem efeito declaratório, aplicando-se à situação pré-existente de direito à fruição e possibilitando o exercício da situação individual do contribuinte TEAG frente ao incentivo do REPORTE, frente à impugnante e frente à Receita Federal e pode usufruir o direito ao benefício a partir do momento em que se encontrar vigente a lei que o concede.

Crédito presumido do IPI

- Em relação à exigência da Cofins sobre o crédito presumido de IPI, a contribuinte deu tratamento contábil e fiscal ao direito reconhecido pela lei, como crédito fiscal, de modo que veio desonerando o custo dos produtos industrializados e, portanto, não pode ser incluído na base de cálculo do Cofins.

- o Auto de Infração faz referência a uma Solução de Consulta emitida em 30 de março de 2004, como fundamento para o exercício da competência tributária, entretanto, tal ato administrativo não pode ter efeito retroativo para ser aplicado sobre os fatos geradores correspondentes aos meses de fevereiro e março de 2004.

- Há jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda que corrobora o entendimento da contribuinte no sentido de que o crédito prêmio do IPI não integra a base de cálculo da Cofins.

Erros materiais do auto de infração

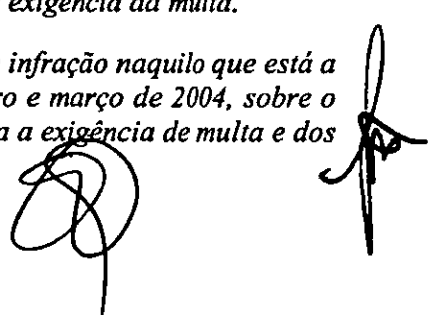
(...)

Requerimentos

Requeru a impugnante que:

- Seja reconhecido o direito ao benefício fiscal em relação às receitas de vendas à TEAG, beneficiária do REPORTE, cancelando-se a exigência da Cofins e multa decorrentes, ou, alternativamente, que seja afastada a exigência da multa.

- Seja julgado insubsistente o auto de infração naquilo que está a exigir a Cofins nos meses de fevereiro e março de 2004, sobre o crédito presumido do IPI, ou afastada a exigência de multa e dos juros.



- Sejam retificados os erros materiais apontados.

A 2ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente em parte, cancelando a parte referente a erros materiais detectados. No mais, manteve a autuação, inclusive a multa de ofício sobre a parte remanescente, cujo percentual de 75% reputou inafastável à vista do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Não admitiu o benefício do REPORTE para as vendas à empresa TEAG porque considerou que esse, ao ser instituído por meio da Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, necessitava de regulamentação. Afirmou que a própria MP previa que os bens abrangidos pela suspensão deveriam ser relacionados em ato do Poder Executivo e que os requisitos para habilitação dos beneficiários ao REPORTE seriam estabelecidos pela Receita Federal.

Quanto ao Crédito Presumido do IPI, entendeu que o seu valor integra a base de cálculo da Contribuição, em virtude dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98. A favor de sua interpretação, mencionou o Manual Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2004, página 196, Pergunta 367, também disponível na internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJurídica/DIPJ/2004/PergResp2004/pr363a430.htm>), bem como a da Solução de Consulta SRRF/10ª/ RF/Disit nº 102, de 19/09/2002. .

Ao final do tópico tratando do Crédito Presumido, a DRJ salientou que a menção feita pela fiscalização à Solução de Consulta nº 78, de 30 de março de 2004, da 10ª RF, não serviu de enquadramento legal para o lançamento, tendo sido mencionado apenas em reforço ao seu entendimento sobre a tributação daquela receita.

O Recurso Voluntário de fls. 558/572, tempestivo, insiste na suspensão da Contribuição em relação às vendas à empresa TEAG, haja vista o REPORTE, e na exclusão do Crédito Presumido do IPI da base de cálculo da Contribuição, repisando argumentos da Impugnação. Ao final requer, caso mantida uma ou as duas infrações, seja afastada a multa de ofício e os juros de mora, com fundamento nos arts. 108, IV e § 2º, e 112, II, do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Além dos consectários legais, são dois os temas a tratar: isenção alegada com base no benefício denominado Reporto e a inclusão (não) do Crédito Presumido do IPI na base de cálculo da Cofins. Pelos fundamentos expostos adiante, entendo assistir razão à Recorrente neste segundo tema, mas não no primeiro.

REPORTO: NECESSIDADE DE REGULAMENTAÇÃO

Na época dos fatos geradores em litígio, cujo mais recente é o de janeiro de 2005, a isenção das vendas da Recorrente para a empresa TEAG não podia ainda ser aplicada, porque não regulamentada.

O Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (REPORTO) foi instituído pelos arts. 12 e seguintes da Medida Provisória nº 206, de 06 de agosto de 2004, convertida na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. Nesta, os artigos correspondem ao 13 e seguintes, que estabelecem (negritos acrescentados):

Art. 13. Fica instituído o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO, nos termos desta Lei.

Art. 14. As vendas de máquinas, equipamentos e outros bens, no mercado interno, ou a sua importação, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do REPORTO e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva em portos na execução de serviços de carga, descarga e movimentação de mercadorias, serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação (redação original, antes de alterada pela Lei nº 11.726/2008).

§ 1º A suspensão do Imposto de Importação e do IPI converte-se em isenção após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

§ 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador.

§ 3º A aplicação dos benefícios fiscais, relativos ao IPI e ao Imposto de Importação, fica condicionada à comprovação, pelo beneficiário, da quitação de tributos e contribuições federais e, no caso do IPI vinculado à importação e do Imposto de Importação, à formalização de termo de responsabilidade em relação ao crédito tributário suspenso.

§ 4º A suspensão do Imposto de Importação somente será aplicada a máquinas, equipamentos e outros bens que não possuam similar nacional.

§ 5º A transferência, a qualquer título, de propriedade dos bens adquiridos no mercado interno ou importados mediante aplicação do REPORTO, dentro do prazo fixado nos §§ 1º e 2º deste artigo, deverá ser precedida de autorização da Secretaria da Receita Federal e do recolhimento dos tributos suspensos, acrescidos de juros e de multa de mora estabelecidos na legislação aplicável.

§ 6º A transferência a que se refere o § 5º deste artigo, previamente autorizada pela Secretaria da Receita Federal, a adquirente também enquadrado no REPORTO será efetivada com dispensa da cobrança dos tributos suspensos desde que, cumulativamente:

I - o adquirente formalize novo termo de responsabilidade a que se refere o § 3º deste artigo;

II - assuma perante a Secretaria da Receita Federal a responsabilidade pelos tributos e contribuições suspensos, desde o momento de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

§ 7º O Poder Executivo relacionará as máquinas, equipamentos e bens objetos da suspensão referida no caput deste artigo.

Art. 15. São beneficiários do REPORTO o operador portuário, o concessionário de porto organizado, o arrendatário de instalação portuária de uso público e a empresa autorizada a explorar instalação portuária de uso privativo misto.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos e os procedimentos para habilitação dos beneficiários ao REPORTO.

Art. 16. O REPORTO aplica-se às aquisições e importações efetuadas até 31 de dezembro de 2007.

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Em cumprimento ao § 7º do art. 13 da MP nº 206/2004 (equivalente ao art. 14 acima transcrito), o Poder Executivo relacionou os bens objetos do benefício, por meio do Decreto nº 5.281, de 23/11/2004. Em seguida sobreveio a IN SRF nº 477, de 14/12/2004, que com base no parágrafo único do art. 14 da referida MP (equivalente ao art. 15 da Lei nº 11.033/2004), estabeleceu o seguinte (negritos acrescentados):

Art. 1º A aplicação do Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária (Reporto) depende de prévia habilitação da empresa, na Secretaria da Receita Federal (SRF).

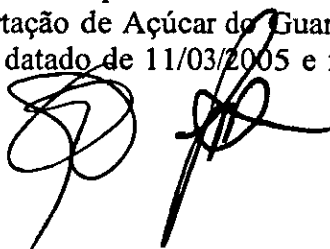
§ 1º Poderá habilitar-se a operar o Reporto, na qualidade de beneficiário, o operador portuário, o concessionário de porto organizado, o arrendatário de instalação portuária de uso público e a empresa autorizada a explorar instalação portuária de uso privativo misto.

§ 2º Não será aceita a habilitação conjunta de estabelecimentos filiais de uma mesma empresa.

(...)

Art. 5º A habilitação para a empresa operar o regime será concedida em caráter precário, por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) do chefe da unidade da SRF referida no art. 3º.

De acordo com a regulamentação acima, o incentivo, para ser usufruído, dependia de Ato Declaratório Executivo habilitando a empresa beneficiária. Como na situação em tela o ADE da empresa TEAG (Terminal de Exportação de Açúcar do Guarujá Ltda), emitido pela Alfândega do Porto de Santos sob o nº 08, é datado de 11/03/2005 e foi publicado no Diário



Oficial da União (DOU) em 23/03/2005, em período anterior as vendas da Recorrente para essa empresa não podiam gozar da suspensão concedida no âmbito do REPORTE. A confirmar que o benefício não pode ser usufruído antes de 23/03/20058, o item 2 do citado ADE, que é expresso ao determinar sua entrada em vigor “na data de sua publicação no Diário Oficial da União.”

Como se depreende dos textos legais acima transcritos, o benefício é, ao mesmo tempo, subjetivo (para as máquinas, equipamentos e bens relacionados pelo Poder Executivo) e objetivo (para os contribuintes que satisfizerem os requisitos). Essas condições precisam ser aferidas e, somente após, o benefício pode ser concedido. Daí a necessária edição do ADE, antes do qual a suspensão do PIS, Cofins e IPI não devem ser aplicadas. Esta a melhor interpretação, em face da restrição que vigora na outorga de suspensão, exclusão do crédito tributário ou suspensão, consoante o art. 111, II, do CTN.

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI INSTITUÍDO PELA LEI Nº 9.363/96: NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Apesar de a contribuinte, durante a ação fiscal, ter concordado com a interpretação da fiscalização, no sentido de inclusão do Crédito Presumido na base do PIS e da Cofins (ver fl. 98), há de ser considerada sua posição assumida posteriormente, na impugnação e nesta segunda instância. Afinal, se a tributação independe da vontade do contribuinte, a inclusão (ou não) do Crédito Presumido do IPI na base de cálculo da Contribuição há de ser decidida à luz legislação que rege esse incentivo e essa Contribuição, e não com base na posição adotada pela contribuinte no decorrer da ação fiscal.

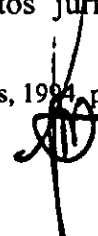
Para o deslinde da questão é importante investigar a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI, porque dela depende o seu regime jurídico e, conseqüentemente, a caracterização como receita ou não, para fins de tributação da Cofins. Assim foi feito no julgamento do Recurso nº 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047, decidido por maioria sob a minha relatoria, cujos fundamentos cabe aqui repetir.

Como se sabe, institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécie jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar conseqüências em desacordo com as normas do ordenamento jurídico.

Digo classificação inadequada, em vez de errada, porque as classificações não são guiadas pelo caráter de certeza, mas pelo de utilidade. Toda e qualquer classificação, sendo uma abstração elaborada com o fito de facilitar a compreensão do objeto ou fenômeno estudado, deve ser guiada por critérios que permitam maximizar o entendimento. Através das semelhanças e dessemelhanças apontadas pelos critérios, o assunto estudado deve ser melhor compreendido. Assim, a depender da finalidade de cada estudo, um critério pode ser mais ou menos útil. Neste sentido, Roque Carraza, com esteio no renomado jurista argentino Agustín Gordillo, afirma que “não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis.”¹

Numa classificação do Direito, a maior utilidade está em permitir uma melhor compreensão do fenômeno jurídico. Se para um economista, por exemplo, o critério econômico pode ser o mais adequado e suficiente para uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido incrementou as exportações, para um operador ou cientista do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.



classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, delas se extraindo a natureza jurídica do objeto investigado.

A Exposição de Motivos nº 120 do Ministério da Fazenda, de 23/03/1995, referente à MP nº 948, de 23/03/95, convertida após reedições na Lei nº 9.363, de 16/12/96, revela qual o objetivo do incentivo em tela, quando informa:

"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a desoneração fiscal da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz política do setor, no sentido de que não se deve exportar tributos. Em seu elemento motriz, a proposta em comento dispunha que sobredita desoneração deveria ser feita mediante ressarcimento em dinheiro desses encargos a favor do produtor exportador nacional." (negritos acrescentados).

No excerto acima transcrito há referência à antiga MP nº 905/95, que antes instituíra o incentivo como ressarcimento em espécie, em vez de crédito presumido do IPI. Observe-se também a MP nº 905/95, cujos efeitos foram tornados insubsistentes pelo art. 8º da MP nº 948/95.

"Art. 1º Fica instituído, a favor do produtor exportador de mercadorias nacionais, crédito fiscal, mediante ressarcimento em moeda corrente, destinado a compensar o custo representado pelas contribuições sociais de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, que incidirem sobre o valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos no mercado interno pelo exportador para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Como se sabe, o texto acima não prevaleceu. A partir da MP nº 948/95, o incentivo ganhou feições novas, sendo afinal instituído como crédito presumido do IPI, embora com o mesmo objetivo de antes: desonerar as exportações do PIS e COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos exportados. Para bem observar as diferenças, não é demais repetir o texto do art. 1º da MP nº 948, de 23/05/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.363, de 16/12/96:

"Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo." (negritos acrescentados).

Para atingir a finalidade do incentivo, que é desonerar as exportações, o legislador tinha várias alternativas à sua disposição. Dentre elas podem ser citadas as seguintes: 1) imunidade do PIS e COFINS sobre os insumos dos produtos a serem exportados; 2) não-incidência; 3) isenção simples e direta, ou precedida de suspensão das duas contribuições, quando os insumos fossem destinados a industriais exportadores, seguida de posterior isenção, quando da efetiva exportação; 4) alíquota reduzida ou mesmo zerada; 5) ressarcimento em

moeda corrente, na forma da MP nº 905/95; 6) crédito presumido de IPI, na forma da Lei nº 9.363/96; etc.

O objetivo econômico de desoneração das exportações podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente. O jurídico cria suas realidades próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados.

Neste sentido é que José Souto Maior Borges informa: ²

"O Direito deforma o dado econômico, dando-lhe tratamento diverso, apreensível à luz de uma metodologia inconfundível com a da ciência econômica, ao transformá-lo numa realidade essencialmente diversa, porque normativa."

É admissível a classificação do incentivo em tela como subvenção financeira, compreendida genericamente como doação modal, de recursos públicos para entidades públicas ou privadas. Modal porque sujeita às condições estipuladas em lei. Longe de ser auxílio caridoso, desvinculado de qualquer comportamento por parte do donatário, a subvenção financeira é auxílio ou doação que só pode ser efetivada se os requisitos da lei forem atendidos.

Na linha de que o estímulo às exportações em análise possui natureza jurídica de subvenção financeira, a doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira,³ os ensinamentos de José Souto Maior Borges⁴ e de Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba⁵, e ainda a Decisão nº 114/2000 da Superintendência da Receita Federal da 7ª Região.

Todavia, a classificação mais específica e que melhor define a sua natureza jurídica é a que o enquadra como crédito escritural incentivado do IPI. Na forma da Lei nº 9.363/96, o incentivo é, essencialmente, crédito do IPI, a ser escriturado e compensado com débitos desse imposto, também lançados na escrita fiscal, sendo passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos somente quando do confronto entre débitos e créditos do IPI resultar saldo credor.

Reputo a classificação do crédito presumido do IPI como subvenção financeira insuficiente para lhe definir o regime jurídico. Daí preferir classificá-lo como crédito incentivado desse imposto, de forma a lhe determinar um tratamento jurídico mais particular, delineado primeiramente pela Lei nº 9.363/96 e atos infralegais correlatos, e subsidiariamente pela legislação do IPI, do PIS e da COFINS e ainda do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), esta derradeira empregada na definição da receita operacional bruta. Como sói acontecer, o incentivo foi concebido utilizando-se de conceitos próprios de outros tributos, pelo que necessário o emprego das legislações respectivas, de forma residual.

Também entendo que o crédito presumido do IPI em questão não deve ser classificado como ressarcimento de tributo. Embora a teleologia do incentivo seja ressarcir as empresas exportadoras, reduzindo os seus custos na proporção estimada dos valores de PIS e

² Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.

³ Cf. artigo "PIS/COFINS: incidência ou não sobre créditos fiscais (créditos-prêmio e outros) e respectivas cessões", in Grandes Temas Tributários da Atualidade (10º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário), 2001, pp. 29/55.

⁴ Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.

⁵ Cf. artigo "Suvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Irretroatividade da lei. Direito adquirido e não gozado.", in Revista de Direito Público 20, abr-jun/1972, p.85/100.

COFINS incidentes sobre os insumos empregados nos produtos industrializados e exportados, tal desiderato não pode ser confundido com a natureza jurídica.

O ressarcimento é categoria muito próxima da repetição de indébito, sendo por alguns considerado como espécie de restituição. Daí a impropriedade de considerá-lo como ressarcimento, como se tratasse de devolução de tributo pago indevidamente ou a maior. Claramente o incentivo não implica em restituição (ou ressarcimento) de PIS e COFINS pagos ao desamparo da lei.

Como estatuído pela Lei nº 9.363/96, o crédito presumido assume a natureza jurídica de crédito incentivado do IPI, independentemente da forma como fora concebido antes e da vontade do legislador. Se antes, por ocasião da MP nº 905/95, possuía natureza diversa, posto que assumia a forma de ressarcimento em espécie e nada tinha a ver com créditos escriturais incentivados do IPI, ao final foi estabelecido conforme a natureza jurídica dos últimos.

Neste ponto importa sublinhar que a interpretação de todo e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método histórico, bem assim o teleológico, não devem ser empregados com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o intérprete objetiva, sempre, é identificar o espírito da lei (*mens legis*). Para tanto é necessário separar a *voluntas legis* (vontade da lei) da *voluntas legislatoris* (vontade do legislador), de modo a prevalecer a primeira. O que deve ser buscado é o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:⁶

"Com o acto legislativo, dizem os objectivistas, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objectiva. O autor desempenhou o seu papel, agora desaparece e apaga-se por detrás da sua obra. A obra é o texto, a 'vontade da lei tornada palavra', o 'possível e efectivo conteúdo de pensamento das palavras da lei'."

Por último, e para reafirmar a característica de crédito incentivado do IPI, destaco que o incentivo é dito "presumido" apenas com relação ao valor apurado. Quanto a ser crédito escritural do IPI, não há qualquer presunção, pois trata-se de realidade normativa, criada pela Lei nº 9.363/96 com todos os efeitos jurídicos daí decorrentes.

O valor é estimado (ou presumido) porque o percentual de 5,37%, aplicado sobre a base de cálculo definida pela Lei nº 9.363/96, não coincide com os valores efetivamente pagos de PIS e COFINS nas aquisições dos insumos. A depender da cadeia produtiva e comercial de cada matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, o valor presumido do incentivo poderá ser bastante diferente daquele efetivamente pago.

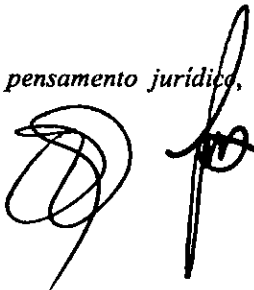
Destarte, por considerar que a natureza jurídica do incentivo instituído pela Lei nº 9.363/96 é de crédito escritural incentivado do IPI, entendo deva ser excluído da base da Cofins, mesmo após a Lei nº 9.718/98.

CONSECTÁRIOS LEGAIS: CABIMENTO

Por fim, a arguição no sentido de se afastar a multa de ofício e os juros de mora, ponto no qual a Recorrente se socorre dos arts. 108, IV e § 2º, e 112, II, do CTN.

Como em relação à parte mantida da autuação restou caracterizada a evasão, é plenamente cabível a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, conjugada com os juros

⁶ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.



de mora previstos na legislação de regência. O procedimento adotado pela contribuinte, de não recolher nem declarar parte do tributo devido, não encontra guarida na lei. Daí a aplicação da penalidade, além dos juros de mora, sendo que não cabe, aqui, empregar a equidade ou a interpretação mais benéfica previstas nos dispositivos do CTN mencionados, porque são indubitáveis a caracterização do ilícito tributário e a penalidade correlata .

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para excluir da base de cálculo, nos períodos de apuração fevereiro e março de 2004, as parcelas referentes crédito presumido do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96.

Sala das Sessões, em 10 de julho de 2009

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

