

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

Processo nº 12963.000015/2007-53
Recurso nº 241.775 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.254 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria IRREGULARIDADE NO MPF. CRÉDITO PRESUMIDO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. VENDAS DE SUCATAS.
Recorrente PHELPS DODGE BRASIL LTDA
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO I/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/10/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 31/08/2004, 31/07/2005, 31/10/2005, 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA Nº 2/2007.

Nos termos da Súmula nº 2/2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”, como o de suposto caráter confiscatório da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/10/2003, 31/12/2003, 31/01/2004, 31/08/2004, 31/07/2005, 31/10/2005, 31/12/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, e perícia é negada porque despicienda.

AUTO DE INFRAÇÃO CONTENDO IDENTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTADA E ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade do lançamento, o auto de infração que atende ao disposto no art. 10 do

Decreto nº 70.235/72, identifica a matéria tributada e contém o enquadramento legal correlato, demonstrando com clareza a exigência.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE.

O Mandado de Procedimento Fiscal constitui-se em elemento de controle da atividade fiscal, sendo que eventual irregularidade na sua expedição ou renovação não gera nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal.

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

Não compõe o faturamento ou receita bruta, para fins de tributação da Cofins e do PIS, 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.

BASE DE CÁLCULO. ERROS DA FISCALIZAÇÃO APONTADOS PELO CONTRIBUINTE . AUSÊNCIA DE PROVAS. MANUTENÇÃO DOS VALORES LANÇADOS.

Quando os valores demonstrados no auto de infração são obtidos a partir da escrituração do contribuinte, a alegação de que a fiscalização teria errado na apuração precisa ser comprovada.

CONSECTÁRIOS LEGAIS. EVASÃO. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E DE JUROS DE MORA.

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

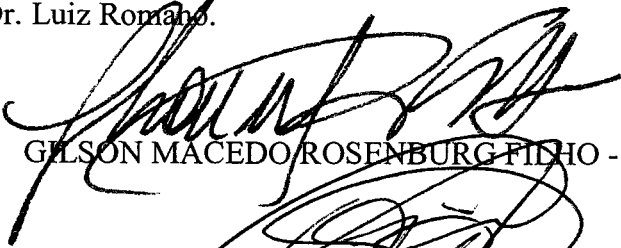
JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA Nº 3.

Nos termos da Súmula nº 3/2007, do Segundo Conselho de Contribuintes, é legítimo o emprego da taxa Selic como juros moratórios.

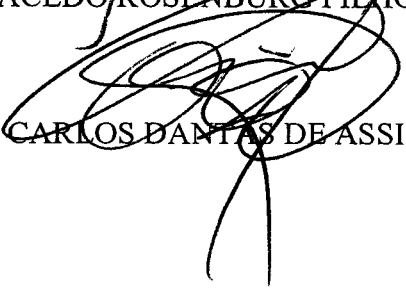
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: I) por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso, quanto às preliminares de nulidades suscitadas pelo recorrente; e II) por maioria de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo do PIS e da contribuição para a Cofins o valor do crédito escritural incentivado do IPI instituído pela Lei nº 9.363/96. Vencidos os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Odassi Guerzoni Filho. Esteve presente ao julgamento, o Dr. Luiz Romano.



GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS - Relator

EDITADO EM 01/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

O processo trata dos Autos de Infração de fls. 113/117 e 118/121, relativos, respectivamente, à Cofins e ao PIS Faturamento, ambos nos períodos de apuração 10/2003, 12/2003, 01/2004, 08/2004, 07/2005, 10/2005 e 12/2005. Os valores somam R\$ 589.783,74 e R\$ 137.577,58, com inclusão dos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

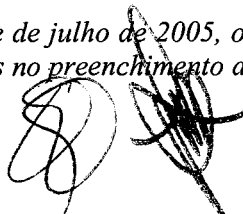
O lançamento foi efetuado por ter a fiscalização apurado:

DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO. A fiscalização, a partir das receitas escrituradas, calculou os valores de PIS e de Cofins devidos, que foram comparados com os declarados nas DCTF e nas Dacon. O interessado foi intimado a justificar as diferenças (fls. 82/84). Os valores foram, então, recompostos, conforme planilhas de fls. 109 a 112, e exigidos mediante Autos de Infração.

O enquadramento legal consta dos Autos de Infração.

O interessado apresentou, em 16/02/2007, a impugnação parcial de fls. 139/162. Em sua peça de defesa, alega, em síntese, que:

- a não identificação precisa dos fatos e fundamentos que deram causa aos supostos ajustes dificulta a defesa e impõe a nulidade do lançamento;*
- ocorreu nulidade por irregularidade no MPF (autoriza fiscalização de IPI, períodos de outubro e novembro de 2002);*
- identificou valores que deixou de incluir e efetuou o pagamento;*
- o crédito presumido de IPI é um incentivo fiscal e não configura receita passível de compor a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme doutrina e jurisprudência;*
- na base de agosto de 2004 foram incluídos, como receitas decorrentes da venda de sucata, valores que, conforme livros Diário e Razão, foram resultado de desmembramento de conta, sem qualquer ingresso de receita;*
- no que tange ao período-base de julho de 2005, os débitos têm origem em equívocos cometidos no preenchimento da Dacon;*



- no período-base de outubro de 2005, pelo art. 44 da MP 252/05, as receitas da venda de sucata de alumínio não seriam tributáveis pelo PIS e pela Cofins;

- no período-base de outubro de 2005, houve inclusão indevida (art. 5º, I, da Lei 10.637/02, e art. 6º, I, da Lei 10.833/03) de receita de exportação, no valor de R\$54.060,12;

- é indevida a exigência abusiva de multa de ofício de 75% e da taxa Selic.

Finaliza requerendo a nulidade ou a improcedência do lançamento e a desconsideração da multa e da taxa Selic.

Protesta por todos os meios de prova, inclusive pela posterior juntada de documentos e pela produção de prova pericial.

A 3ª Turma da DRJ manteve o lançamento, considerando basicamente o seguinte:

- o MPF-F que determinou a execução da ação fiscal autorizou a fiscalização de IPI no período de 10/2002 a 11/2002, bem como o procedimento de verificações obrigatórias “em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos”, não tendo ocorrido nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade dos Autos de Infração, tampouco violação aos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235/72;

- como não cabe ao julgador suprir as deficiências de prova que eram de responsabilidade da autoridade administrativa ou do contribuinte, foi indeferido o pedido de posterior juntada de documentos e de produção de prova pericial;

- o Crédito Presumido do IPI é um incentivo fiscal, correspondente a um ingresso novo, que se acresce ao patrimônio da pessoa jurídica, não havendo previsão para sua exclusão da base de cálculo do PIS e Cofins;

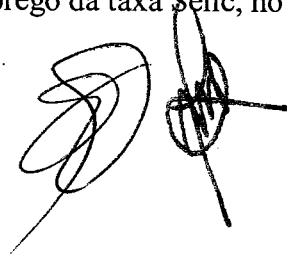
- quanto ao período de apuração agosto de 2004, o contribuinte não juntou cópias dos livros Diário e Razão, a fim de comprovar a alegação de que teriam sido incluídos, como receitas decorrentes da venda de sucata, valores resultantes de desmembramento de conta;

- de modo similar, em relação ao período julho de 2005 a alegação de que os débitos têm origem em equívocos cometidos no preenchimento da Dacon é desprovida de qualquer elemento de prova;

- em relação ao mês de outubro de 2005, o então impugnante também não comprovou faz jus à suspensão da incidência das Contribuições, prevista no art. 44 da MP 252/2005, de 15/06/2005 aplicável à hipótese de venda de sucata de alumínio classificada no código 7602.00 da TIPI, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no Lucro Real e que exerça a atividade de fundição;

- o valor de R\$54.060,12, correspondente à Nota Fiscal-Fatura nº 101378, não integrou a base de cálculo do mês de outubro de 2005 (fls. 111/112);

- a multa de ofício aplicada encontra amparo no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, enquanto os juros moratórios com emprego da taxa Selic, no art. 61, § 3º, da Lei 9.430/1996.



No mais, a DRJ consignou não competir à Autoridade Administrativa se manifestar sobre a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei, por ser matéria reservada ao Judiciário, conforme o art. 102 da Constituição Federal.

O Recurso Voluntário, tempestivo, argúi a nulidade da decisão recorrida (item III.2 da peça recursal), asseverando ter havido ofensa ao contraditório e à ampla defesa, bem como ao art. 3º, III, e 38 da Lei nº 9.784/99, no que indeferiu o pedido de prova pericial formulado na Impugnação.

No mais, contesta a decisão recorrida repisando todas a argüição contida na Impugnação.

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.

Referendando a interpretação da instância recorrida, também considero que a alegação de suposta ofensa a princípios constitucionais, como o de suposto caráter confiscatório da multa de ofício, não pode ser analisada aqui. Como é cediço, somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último. Neste sentido a Súmula do nº 2/2007 deste Conselho, segundo a qual “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”

No mais, as matérias a tratar dizem respeito ao seguinte:

- preliminar de nulidade da decisão recorrida;
- preliminares de nulidade dos autos de infração, por não identificarem com precisão os fatos e fundamentos da autuação e por vício no MPF, segundo a Recorrente;
- inclusão ou não do Crédito Presumido do IPI na base de cálculo das Contribuições;
- alegações diversas atinentes aos períodos de apuração agosto de 2004 (valores da venda de sucata seriam o resultado de desmembramento de conta contábil, sem ingresso de receita), julho de 2005 (erros no Dacon) e outubro de 2005 (a venda de sucata de alumínio estaria com a tributação suspensa pelo art. 44 da MP nº 252/2005 e teria sido tributada receita de exportação); e
- consectários legais.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA: REJEIÇÃO



Rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por não vislumbrar qualquer cerceamento do direito de defesa, no que indeferida a perícia. Afinal, nem ao menos foram indicados os quesitos, o nome, o endereço e a qualificação do perito, como exige o § 1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 8.748/93.

Além do mais, a perícia é reservada à análise técnica dos fatos, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe. É o que acontece no caso em tela, em que a solução da lide prescinde de qualquer perícia.

Despicienda a perícia, descabe perquirir da nulidade do Acórdão recorrido, bem como de ofensa aos art. 3º, III, e 38 da Lei nº 9.784/99.¹

PRELIMINARES DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO: REJEIÇÃO

Também rejeito a preliminar de nulidade dos lançamentos, primeiro porque a descrição de fatos e os demonstrativos elaborados pela fiscalização dão certeza e liquidez ao Autos de Infração. E segundo, porque o MPF se constituiu em mero controle da administração tributária, não acarretando a nulidade do lançamento eventual vício na sua expedição e renovações.

Os dois Autos de Infração evidenciam que o lançamento decorre da diferença entre os valores escriturados e os declarados ou pagos, sendo que após o cálculo inicial pela fiscalização, dos valores devidos de PIS e Cofins, houve o confronto com as DCTF e Dacon e o contribuinte foi intimado a justificar as diferenças.

Outrossim, os Autos de Infração atendem plenamente ao disposto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Foram lavrados por servidor competente, possuem todos os elementos exigidos, identificam a matéria tributada e contêm o enquadramento legal correlato.

Quanto ao vício apontado no MPF – que segundo a Recorrente autorizaria tão-somente a fiscalização de IPI, nos períodos de outubro e novembro de 2002 -, ressalto que a constituição do crédito tributário se deu a partir do procedimento de verificações obrigatórias “em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos”, não tendo ocorrido nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade dos Autos de Infração.

De todo modo, ainda que existisse algum vício no MPF não caberia anular os lançamentos. É que tal instrumento se constitui em controle da atividade de fiscalização no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de modo que eventual irregularidade na sua expedição, ou nas renovações que se seguem, não macula o lançamento tributário.

Sendo o MPF instrumento de controle da atividade fiscal, as hipóteses de nulidade, catalogadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, não devem ser cogitadas. Por outro

¹ Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

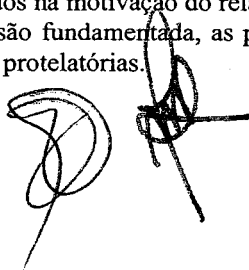
III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

(...)

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.



lado, o Auto de Infração obedeceu ao art. 142 do CTN e ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não podendo ser inquinado de nulo.

Os atos infralegais que disciplinam o MPF não deixam dúvida quanto à sua natureza de controle interno da atividade fiscal. Neste sentido cabe observar os preâmbulos das Portarias SRF nºs 1.265/99 - que o instituiu -, e 3.007/2001 - que o reformou, sendo que esta última revogou a primeira. Ambos os preâmbulos reportam-se ao art. 196 do CTN e ao art. 6º da Medida Provisória nº 1.915-3/99, depois MP 2.175-29, de 24/08/2001, revogada pela MP nº 46, de 25/06/2002, que afinal foi convertida na Lei nº 10.593, de 06/12/2002.

O art. 196 do CTN está assim redigido:

“Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.”

A Lei nº 10.593/2002, por sua vez, bem como as MP retrocitadas, dispõem sobre a reestruturação das carreiras fiscais federais. O art 6º dessa Lei, especificamente, trata das atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal, que é a autoridade administrativa responsável, em caráter privativo, pelo lançamento tributário.

A referendar que o MPF é instrumento de controle interno da atividade fiscal, cabe destacar que não deve ser confundido com o Termo de Início de Fiscalização, a ser lavrado pelo Auditor-Fiscal no início de todo e qualquer procedimento fiscal. Neste sentido cabe trazer à colação o entendimento do Conselheiro Luiz Martins Valero, quando do julgamento do Acórdão nº 107-06820, Recurso de Ofício nº 131.369, julgado em 16/10/2002, à unanimidade, cujo excerto aqui transcrevo:

“É possível, portanto, afirmar que o MPF, apesar de sumamente importante para o controle da execução da fiscalização, não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento de ofício, que são privativos do agente fiscal encarregado da auditoria fiscal, nos estritos termos do artigo 6º da Medida Provisória nº 46/2002, que convalidou a Medida Provisória nº 2.175/2001 que continha dispositivo semelhante.

O MPF destina-se a dar publicidade da autorização emitida para a realização do procedimento de fiscalização, no contexto dos atos privativos da Administração Tributária. O lançamento de ofício, por sua vez, está vinculado à lei. Assim, torna-se imperativo concluir que o MPF não se constitui em elemento indispensável para dar validade ao lançamento tributário.

Ouso discordar das conclusões de Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo publicado no nº 80 da Revista Dialética de Direito Tributário, de que irregularidades relativas

ao MPF invalidam o lançamento tributário. É certo, porém, como pregado pelos ilustres tributaristas no referido artigo, que, com a cessação do prazo de validade do MPF, o contribuinte readquire sua espontaneidade, estando assim habilitado a exercer o direito que lhe confere o art. 138 do CTN. Essa é a primeira conclusão extraída pelos ilustres tributaristas.

Na segunda conclusão, os mestres citados afirmam que a simples emissão do MPF, sem a ciência do contribuinte, não tem o condão de tirar-lhe a espontaneidade. Para tanto, registram os referidos mestres, é imprescindível a lavratura dos termos fiscais que marquem a existência das providências fiscalizadoras.

Portanto, com o devido respeito, ousar afirmar que há contradição entre a primeira e a segunda conclusão apresentadas, posto que se a suspensão da espontaneidade, como afirmam os ilustres pareceristas, exige a lavratura de termos que marquem a continuidade do procedimento de fiscalização, fica evidenciado que o MPF não integra o rol dos atos e termos vinculados ao lançamento, mas sim o âmbito do controle administrativo da execução da fiscalização, e sua ausência não pode resultar em nulidade do lançamento, que é o nosso entendimento."

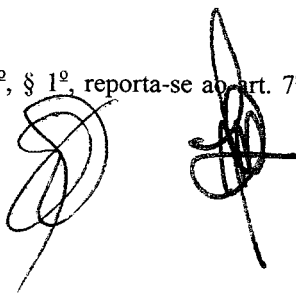
Agora no sentido de que o MPF é norma voltada para o controle interno da atividade da fiscalização, o voto do Conselheiro Jorge Freire, no Acórdão 201-76927, Recurso nº 122.038, sessão em 13/05/2003, julgado à unanimidade quanto à matéria relativa ao MPF. Observe-se:

"De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"². E o procedimento de fiscalização³, constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

² Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

³ O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.



· Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal⁴, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

· Como leciona WEIDA ZANCANER⁵, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, “a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto”. A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁶.

· A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regule o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o “ato de ofício” a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

⁴ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

⁵ **Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos**, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁶ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: “Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração”.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não deflue da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal autuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.”.

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifico na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.”

(negritos ausentes no original).

CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI: NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS

Cuido agora da única matéria na qual entendo assistir razão à Recorrente.

Reconhecendo a divergência que o debate deste tema encerra, repito a interpretação adotada nos julgamentos dos Recursos Voluntários nº 150288, sessão de 10/07/2009, Acórdão nº 3401-00.022, e 122667, sessão de 15/03/2005, Acórdão nº 203-10.047.

Para o deslinde da questão é importante investigar a natureza jurídica do Crédito Presumido do IPI, porque dela depende o seu regime jurídico e, consequentemente, a caracterização como receita ou não, para fins de tributação da Cofins. Institutos como decadência e prescrição, por exemplo, prendem-se a cada espécime jurídica delineada, de forma que uma caracterização ou classificação inadequada pode acarretar consequências 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.”⁷

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

A Exposição de Motivos nº 120 do Mistério 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:

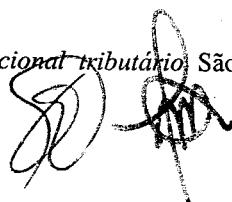
- *"A Medida Provisória nº 905, de 21 de fevereiro de 1995, dispôs sobre a **desoneração fiscal** da COFINS e PIS/PASEP incidente sobre os insumos, **objetivando possibilitar a redução dos custos e o aumento da competitividade dos produtos brasileiros exportados, dentro da premissa básica da diretriz 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

⁷ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.



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:⁸

"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,⁹ os ensinamentos de José Souto Maior Borges¹⁰ e de Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba¹¹, e ainda a Decisão nº 114/2000 da Superintendência da Receita Federal da 7ª Região.

⁸ Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.

⁹ 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.

¹⁰ Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in Revista de Direito Público 41-42, p. 43/54.

¹¹ Cf. artigo "Suvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com isenções. Introatividade da lei. Direito adquirido e não gozado.", in Revista de Direito Público 20, abr-jun/1972, p.85/100.

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

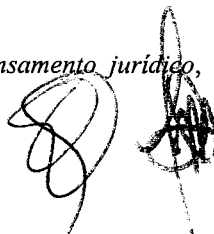
O ressarcimento é categoria muito próxima da repetição de indébito, sendo por alguns considerado como espécie de restituição. Daí a impropriedade de considerá-lo como ressarcimento, como se tratasse de devolução de tributo pago indevidamente ou a maior. Claramente o incentivo não implica em restituição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

Como estatuído pela Lei n.º 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 n.º 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:¹²

“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’.”

¹² ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.



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 e do PIS, mesmo após a Lei nº 9.718/98.

ALEGAÇÕES REFERENTES AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO AGOSTO DE 2004, JULHO DE 2005 E OUTUBRO DE 2005: AUSÊNCIA DE PROVAS

No tocante às alegações de que a fiscalização teria cometido erros na apuração das bases de cálculos das Contribuições, nada cabe acrescentar à decisão recorrida.

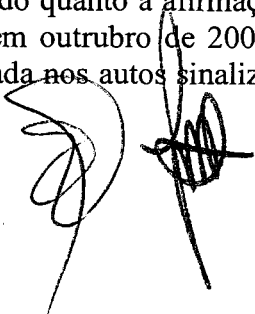
Em relação ao período de apuração agosto de 2004, as cópias dos Livros Diário e Razão, referenciadas tanto na Impugnação quanto no Recurso Voluntário como doc. 9 e doc. 10 (ver fls. 156 e 261), simplesmente não foram acostadas aos autos pelo contribuinte. Tais cópias demonstrariam, segundo a peça recursal, o desmembramento da conta 2380050002-Venda de sucata/outros, em duas outras contas: 2380050012-Venda de sucata/cobre e 2380050017-Venda de sucata/alumínio. Estas duas são as que aparecem no relatório da fiscalização, como se pode ver às fls. 110/111.

Também não foram apresentadas DACON retificadores, referenciados como doc. 11 e 12 (ver fls. 157 e 262) quando a Recorrente contesta o valor lançado no mês de julho de 2005.

Destaco que os documentos juntados à Impugnação, às fls. 163/218, contêm cópias do Contrato Social da empresa, dos Autos de Infração, de diversos DARF, da NF nº 101378 etc, mas não de partes dos Livros Diário, Razão e Dacon.

No que se refere ao período outubro de 2005, não foi comprovado que o contribuinte faz jus à suspensão da incidência das Contribuições, prevista no art. 44 da MP 252/2005, de 15/06/2005, e com vigência até 13 de outubro de 2005 apenas, conforme o Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 38, de 2008. Tal suspensão é aplicável à hipótese de venda de sucata de alumínio classificada no código 7602.00 da TIPI, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no Lucro Real e que exerça a atividade de fundição. Como a Recorrente não junta as cópias das notas fiscais referenciadas na Impugnação e no Recurso Voluntário como doc. 13 (ver fls. 157 e 263), mais uma vez restou sem comprovação a alegação.

Da mesma forma - e embora certo que as receitas de exportação eram isentas da Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar nº 70/91, enquanto atualmente são imunes, a teor do que dispõe o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, nada foi provado quanto à afirmação de que a fiscalização teria tributado parcela da receita de exportação, em outubro de 2005. Por outro lado, e em sentido contrário ao sustentado pela Recorrente, nada nos autos sinaliza para que tenha havido essa tributação.



Diante da ausência de provas quanto aos valores questionados neste item, os valores constantes do Auto de Infração devem ser mantidos. Como os valores demonstrados nos Autos de Infração foram obtidos a partir de informações fornecidas pelo próprio contribuinte, tendo sido extraídas de sua escrituração, a alegação de que a fiscalização teria errado na apuração dos valores lançados precisa ser comprovada. Do contrário, os montantes lançados devem ser mantidos, como acontece na situação em tela.

CONSECTÁRIOS LEGAIS: LEGALIDADE DOS JUROS DE MORA E MULTA APLICADOS

Doravante as alegações contra a multa de ofício e os juros de mora aplicados.

Diante da diferença entre os valores escriturados e os declarados ou pagos pelo contribuinte, resta caracterizada a evasão e é plenamente cabível a multa de ofício aplicada no percentual de 75%. O procedimento adotado pela contribuinte, de não recolher nem declarar parte do tributo devido, não encontra guarida na lei. Daí a aplicação da penalidade e, concomitantemente, dos juros de mora, como manda a legislação de regência.

No tocante à incidência da Selic como juros moratórios, é tema também pacífico, que inclusive conta com a Súmula nº 3 deste Segundo Conselho de Contribuintes, segundo a qual “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

CONCLUSÃO

Pelo exposto, rejeito as preliminares de nulidades e, no mérito, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir, da base de cálculo dos dois lançamentos, o valor do Crédito Presumido do IPI.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

