



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

Processo nº 13502.000530/2009-95
Recurso nº 513.579 Voluntário
Acórdão nº 3401-01.083 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de dezembro de 2010
Matéria IPI
Recorrente FORD MOTOR COMPANY DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 16/06/2004 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL. DATA DO FATO GERADOR. OCORRÊNCIA NO FINAL DE CADA PERÍODO DE APURAÇÃO.

Consoante o art. 150, § 4º, do CTN, o prazo quinquenal de decadência dos lançamentos por homologação é contado da ocorrência do fato gerador, que somente ocorre ao final de cada período de apuração. No IPI com apuração decennial, a decadência é contada levando-se em conta o encerramento de cada período de apuração, sem fracioná-lo nos dias que compõem o decênio.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 11/06/2004 a 31/12/2006

BENEFÍCIOS FISCAIS. LEI Nº 9.826/99. INCENTIVO À INSTALAÇÃO DE MONTADORAS DE AUTOMÓVEIS NO NORTE, NORDESTE E CENTRO-OESTE. MP 2.158-35/2001, ART. 56. INCENTIVO À VENDA DE VEÍCULOS COM FRETE A CARGO DAS MONTADORAS. CUMULAÇÃO. VEDAÇÃO.

A Lei nº 9.826/99 e o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 estabelecem créditos presumidos do IPI, sendo vedada a cumulação do primeiro com o segundo porque ambos são benefícios fiscais, irrelevante as finalidades distintas e a classificação do segundo como regime especial.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.826/99. VEDAÇÃO À CUMULAÇÃO COM OUTRO BENEFÍCIO FISCAL FEDERAL. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEM PRONUNCIAMENTO PRÉVIO DO MDIC. LEGALIDADE.

A fiscalização e o lançamento de ofício do IPI, quando verificado o descumprimento do art. 3º da Lei nº 9.826/99, que veda a cumulação do crédito presumido instituído por essa lei com outro benefício fiscal federal,

prescinde de pronunciamento prévio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

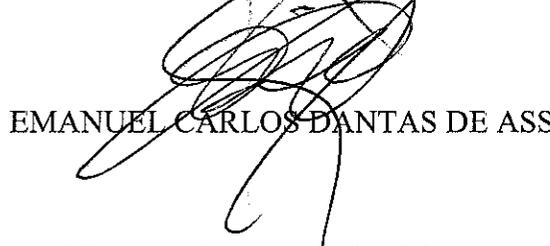
Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar a decadência referente ao segundo decêndio de junho de 2004, vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro Miranda (Relator). Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso quanto a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro Miranda (Relator) e Fernando Marques Cleto Duarte. Quanto ao mérito, pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Dalton Cesar Cordeiro Miranda (Relator), Rodrigo Pereira de Mello que apresentará declaração de voto e Fernando Marques Cleto Duarte. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis. O conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte apresentará declaração de voto.



GILSON ROSEMBURG FILHO - Presidente



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA - Relator.



EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto. Ausente, justificadamente, Jean Cleuter Simões Mendonça.

Relatório

Contra a interessada foi lavrado o **auto de infração** de fls. 271/303, consubstanciando a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para o período junho de 2004 a dezembro de 2006.

Segundo a autoridade autuante e conforme se anota do acórdão recorrido (fls. 388 e seguintes), a interessada *“é beneficiária do incentivo fiscal de que trata a Lei nº 9.286, de 23 de agosto de 1999, tendo firmado Termo de Compromisso com a União Federal, com prazo de vigência de 12 (doze meses), prorrogável anualmente, para usufruir de crédito presumido do IPI correspondente a 32% (trinta e dois por cento) do valor do IPI, a ser deduzido na apuração desse imposto, incidente nas saídas do estabelecimento industrial de veículos de sua fabricação ou importados diretamente pela beneficiária.”*



Prossegue aquela autoridade – autuante – afirmando que a contribuinte também usufrui “do benefício fiscal estabelecido no artigo 56 da Medida Provisória nº 2 158-35, de 24 de agosto de 2001, que consiste no aproveitamento do crédito presumido do IPI em montante equivalente em 3% (três por cento) do valor do imposto destacado na nota fiscal de venda dos produtos cujos códigos estão enumerados no próprio artigo 56 da MP.”

Assim, em face da **utilização cumulativa dos benefícios** acima apresentados, sustenta a autoridade fiscal que “a contribuinte infringiu o disposto no art 3º da referida lei, que proíbe a acumulação, implicando, assim, na exigência do IPI que deixou de ser apurado em função do creditamento, acompanhado dos acréscimos legais, conforme sanção prevista no art. 4º da Lei nº 9.826, de 1999”

Após a apresentação de impugnação, que em apertada síntese traz 07 (sete) argumentos de inconformidade, o debate foi submetido à análise e exame da Quarta Turma da DRJ-Salvador/BA que, à unanimidade, julgou procedente em parte o crédito exigido, exonerando o crédito referente ao primeiro decêndio de 2004, pois que decaído (artigo 150º, § 4º, CTN).

O acórdão recorrido consubstancia decisão no sentido de que “o art 56 da MP nº 2.158-35, de 2001, introduziu na legislação do IPI um “tratamento diferenciado” aos estabelecimentos industriais dos produtos cujos códigos foram nele elencados”, não podendo o mesmo “ser qualificado como um “regime especial” alternativo de apuração do IPI.”; e, em sendo o mesmo modalidade de “(..) “exoneração fiscal”, (..) concedido em razão de políticas públicas (finalidades extrafiscais) desvinculadas da capacidade contributiva das pessoas agraciadas com a medida, resta claro que se configura em “benefício fiscal” cujo aproveitamento pela ora impugnante mostra-se incompatível com o benefício fiscal instituído pela Lei nº 9 826, de 1999.”

A decisão em comento ainda consigna “a inexistência de lançamento de ofício anterior,” uma vez que a interessada não teria feito prova da “existência de um pronunciamento explícito da Administração Tributária aprovando sua conduta de fruir, cumulativamente,” dos benefícios acima elencados. Conclui, também, que ao MDIC não teria sido dada competência para “a análise de eventual concomitância de benefícios fiscais.”

Por fim, o acórdão recorrido afasta as alegações de que as DIPJ apresentadas teriam o condão de demonstrar a autorização para a cumulação de tais benefícios, assim como não haveria tal autorização por conta da análise dos Termos de Opção e de Renovação e no Despacho DRF/SBC/SEORT nº 238/2006, pois que não gerariam tais documentos o efeito de reconhecimento tácito – pelo Fisco – dessa cumulação de benefícios.

Em recurso voluntário, preliminarmente, aponta a interessada a **existência de erro** no acórdão recorrido, uma vez que não reconhecida a extinção do crédito tributário para os fatos geradores ocorridos entre 11/06/2004 a 19/06/2004, pois incidente na espécie o artigo 150, § 4º, do CTN. Ainda em sede primeira, junta documentos que corroborariam afirmações e provas já feitas no curso do processo administrativo.

A seguir, naquele apelo de 61 laudas, (i) traz um arrazoado fático do debate; (ii) apresenta a instalação de seu empreendimento e a fruição do benefício da Lei 9826; (iii) informa sobre o regime especial da MP 2158; (iv) destaca a ofensa ao devido processo legal, pois que a cassação de atos administrativos, ‘in casu’, haveria de ser levada a efeito pelo MDIC; (v) argumenta a incompetência do auditor para cassar o benefício da Lei 9826; (vi)

afirma que o regime especial da MP 2158 não é benefício fiscal; (vii) conceitua a diferença entre benefício fiscal (Lei 9826) e regime especial (MP 2158); (viii) sustenta a impossibilidade da mudança de critério jurídico; e, ao fim, (ix) reclama o provimento ao apelo voluntário interposto.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Relator

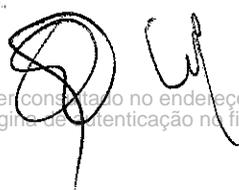
O recurso voluntário preenche os pressupostos de validade, daí conhecer do mesmo.

Neste voto busco conduzir o debate e minha decisão forte nas lições de Carlos Maximiliano, aproveitadas que foram também pelo Ministro Luiz Fux, do Superior Tribunal de Justiça, assim delineadas em voto da lavra deste:

A hermenêutica e a aplicação da lei Tributária, em face da natureza dos tributos, cujo escopo é a satisfação coletiva, impõe obediência a certas regras, no dizer do maior exegeta brasileiro que foi Carlos Maximiliano. Consoante as suas insuperáveis lições, "(...)quando se trata de competência para decretar ônus fiscais, decide-se, na dúvida, pelo poder de tributar, quando se interpreta lei de impostos, observa-se o inverso - opina-se, de preferência, a favor do contribuinte e contra o erário. Presume-se o direito de lançar taxas; não se presume o lançamento. Entretanto não se interpreta a lei tendo em vista só a defesa do contribuinte, nem tampouco a do Tesouro apenas. O cuidado de exegeta não pode ser unilateral: deve mostrar-se equânime o hermeneuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contratante. Não atende somente à letra, nem se deixa dominar pela preocupação de restringir, resolve de modo que o sentido prevaleça e o fim óbvio, o transporte objetivo seja atingido. O escopo, a razão da lei, a causa, os valores jurídico-sociais. (...)"
(REsp 541239 / DF - RECURSO ESPECIAL 2003/0062403-4 - Relator(a) Ministro LUIZ FUX - Órgão Julgador - S1 - PRIMEIRA SEÇÃO - Data do Julgamento 09/11/2005 - Data da Publicação/Fonte - DJ 05/06/2006 p. 235)

Como relatado, trata-se de processo administrativo oriundo da exigência de IPI consubstanciado em Auto de Infração lavrado em face da suposta impossibilidade da recorrente usufruir de forma cumulativa do crédito presumido do tributo de 32% (trinta e dois por cento), previsto na Lei nº 9.826/99, em concomitância ao regime especial tratado na MP nº 2.158-35/01. Em consequência, glosou a autoridade autuante, com fundamento no artigo 4º da Lei nº 9.826/99, a integralidade do crédito presumido de 32% apropriado pela recorrente.

O debate que se trava nestes autos, a propósito e por relevância, deve ser também apreciado sobre o prisma de outros elementos, como os estudos que deram origem ao 'projeto' elaborado e estabelecido no pólo de Camaçari-Bahia: seu início, reflexos regionais, dimensão e alcance em diferentes setores e atividades, sejam de ordem social, trabalhista, econômica, previdenciária, financeira, etc.



Neste sentido, transcrevo trechos de trabalho elaborado pelo BNDES e por seus economistas Sheila Najberg e Fernando Pimentel Puga:

O interesse no Brasil por aglomerações de empresas e pelos ganhos de competitividade advindos da sinergia entre essas unidades está longe de ser uma novidade na experiência brasileira de política industrial. Haddad (2002) aponta que, dentro da estratégia de substituição de importações do II Plano Nacional de Desenvolvimento (1975-79), havia uma ênfase especial à formação de complexos industriais integrados, envolvendo conjuntos de unidades produtivas tecnologicamente interdependentes e espacialmente integradas.

A crise fiscal a partir dos anos 80, contudo, representou forte recuo no modelo acima. No início da década de 90, em particular, passou a predominar um maior liberalismo econômico. A política industrial foi relegada a um plano secundário, com o Estado se voltando para a estabilização macroeconômica. A segunda metade dos anos 90 trouxe de volta o debate sobre política industrial e, junto com este, o interesse pela realização de grandes projetos de investimento e pelo planejamento regional. Um dos primeiros movimentos nesse sentido, foi a implementação Programa Avança Brasil, quando passou a ser priorizada a adoção de uma abordagem articulada com os espaços geo-econômicos do território, com o respeito as vocações, potencialidades e relações sociais estabelecidas

O interesse pelo planejamento regional ganhou ímpeto com o crescente surgimento de evidências internacionais de ganhos de eficiência com a proximidade geográfica entre as empresas. Os principais exemplos que marcam essa nova fase são os sucessos alcançados pelos distritos industriais da Terceira Itália (PYKE, SENGENBERGER, 1992) e pelos clusters do Vale do Silício nos Estados Unidos (SAXENIAN, 1995). Pyke e Sengenberger argumentam que nos distritos italianos houve a formação de fortes redes de empresas que, através de especialização e subcontratação, conseguiram atingir elevados patamares de eficiência e de economias de escala. De forma análoga, Saxenian, tomando como base a experiência do Vale do Silício, aponta que a proximidade facilita a repetitiva interação face a face, que promove um mix de competição e colaboração

(..)

Há basicamente dois tipos de arranjos produtivos locais. O primeiro constituído basicamente por micro, pequenas e médias empresas (MPMEs), sem uma relação de hierarquia entre as firmas e, no segundo, as MPMEs fazem parte da cadeia de produção de grandes empresas. Este artigo trata desse segundo caso de arranjo produtivo, enfocando a experiência do início da implantação do complexo industrial Ford Nordeste em Camaçari, na Bahia. Em particular, analisa o papel do governo e a importância do empreendimento em termos do impacto no emprego na região, com base na Ford, seus fornecedores e firmas prestadoras de serviços ao complexo Ford. Apresenta-se

também, as experiências do México e do Leste Asiático para estimular arranjos produtivos envolvendo grandes empresas e MPMEs.

(..)

Nos anos 90 uma série de medidas foram tomadas pelo Governo Federal para ampliar a participação da indústria automobilística no país. A indústria contou com diversas medidas no âmbito federal e de caráter mais amplo, desde redução de alíquota de impostos (ICMS e IPI) à época da Câmara Setorial e também, recentemente, pelos "Acordos Emergenciais" além do Regime Automotivo

(..)

O Governo da Bahia, interessado em aumentar o nível de emprego e reduzir as desigualdades regionais e sociais, se propôs, no final dos anos 90, a conceder um conjunto de incentivos fiscais e financeiros para viabilizar a instalação da Hyundai no Estado. Apesar dessas vantagens, o empreendimento não foi adiante. Paralelamente, a Ford, que estava em fase inicial de negociação com o estado do Rio Grande do Sul para instalar uma nova filial, constatou que com a posse do novo governador em 1999, as condições vantajosas aventadas pela equipe anterior não mais seriam possíveis. O Governo da Bahia insistiu no seu interesse em criar um complexo industrial automotivo no estado e redirecionou seus esforços para atrair a FORD⁵. E, desta vez, foi bem sucedido.

Segundo informações do PROMO - Centro Internacional de Negócios da Bahia, órgão vinculado ao Governo da Bahia, o complexo industrial Ford Nordeste representa o maior investimento feito atualmente pela Ford no mundo. O objetivo é produzir uma nova família de veículos- o Amazon-, que utiliza o conceito inovador de condomínio industrial, onde a participação de fornecedores ocorre diretamente na linha de montagem e no processo de produção, e não apenas no fornecimento dos componentes do veículo, compartilhando das instalações e das responsabilidades. Assim, além da filial da Ford, instalaram-se em Camaçari um conjunto de fornecedores, entre eles. Autometal, Arvin, Benteler, BSB, Colauto, DDOC, Dow, Ferrolene, Intertrim, Kautex Textron, Lear, Mapri-Textron, Metagal, Pelzer, Pilkington, Pirelli, SaarGummi, Siebe e Valeo. Outros fornecedores instalaram-se em demais municípios do estado da Bahia, como por exemplo. Borlem, Krupp, Siemens e TWE.

A estimativa é de geração de 5000 empregos diretos na FORD e 50.000 indiretos, quando a fábrica estiver na sua capacidade normal de operação. Cerca de 90% desses empregados serão na própria região e, especialmente, em Camaçari e Dias D'Ávila, municípios vizinhos onde a fábrica está situada. Segundo a montadora, o recrutamento tem respeitado a diversidade étnica e cultural da população, com 40% das vagas destinadas às mulheres.



O apoio do Estado foi fundamental para a decisão da montadora. Entre os compromissos assumidos estão maciços investimentos em: i) infra-estrutura, para permitir a instalação da Ford e de seus fornecedores; ii) instalações portuárias e de rede ferro-rodoviária, para recebimento de matéria-prima e escoamento da produção, e iii) infra-estrutura social - educação, saúde, transporte e segurança pública. Além desses, existem também compromissos financeiros e tributários.

Apesar do complexo industrial Ford Nordeste se encontrar ainda em fase de implantação, o impacto no emprego já pode ser sentido no Estado. Em um primeiro momento, os empregos estão concentrados nas empresas envolvidas com a execução dos investimentos em infra-estrutura básica. Num momento posterior, os empregos ocorrerão mais intensamente na montadora e em seus fornecedores. Obviamente o impacto no emprego vai além da fronteira do Estado e alcança as unidades que fornecem os bens de investimentos que estão sendo adquiridos ou fazem parte da cadeia produtiva do setor e não estão instalados na Bahia. O objetivo desta subseção é restringir a avaliação ao Estado e, mesmo assim, estima-se que o resultado está subestimado, na medida em que o foco é apenas no mercado formal de trabalho.

Para uma avaliação criteriosa, solicitou-se ao Grupo Executivo da Ford - instituído formalmente pelo Governo da Bahia - a relação de todos os empreendimentos que estivessem, direta ou indiretamente, envolvidos no projeto de implantação do complexo automotivo naquele estado.⁶ Este conjunto é integrado pela própria Ford, por seus fornecedores e pelas firmas prestadoras de serviços.

Como o Protocolo de Intenções entre a Ford e o Governo da Bahia foi assinado em junho de 1999, optou-se por fazer um levantamento trimestral, a partir de março de 1999. Os dados revelam que mesmo antes da implantação da FORD, parte dos estabelecimentos relacionados empregavam 31.137 trabalhadores, em março de 1999. Fica claro que parte do pessoal ocupado, na relação de estabelecimentos enviada, era e continua empregada devido à produção de bens e serviços cujo destino final não é a montadora. A própria Ford em Camaçari começou no segundo trimestre de 2000 contratando 27 trabalhadores. Numa tentativa de dimensionar o impacto no emprego, foi feita uma hipótese bastante simplista de que todo novo emprego, a partir de junho de 2000, seria decorrente da vinda da subsidiária da empresa para Bahia. Esta premissa não superestima o resultado pois não considera o efeito do acréscimo de renda na economia local (nos estabelecimentos não listados pelo grupo executivo Ford) nem o impacto no emprego informal.⁷

A consulta ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) do Ministério do Trabalho e Emprego permite acompanhar o emprego formal nas firmas relacionadas. A Ford, em Camaçari, que tinha 27 trabalhadores em junho de 2000 empregava 750 em março de 2002 e 1 035 trabalhadores formais em junho de 2002, (.).

(.)

Os empreendimentos relacionados ao projeto foram responsáveis em março de 1999, antes da assinatura do Protocolo entre a Ford e o Governo da Bahia, pelo emprego de 31.137 trabalhadores formais. Dois anos depois, o número de empregos cresceu para 46.847. Sem dúvida, parte expressiva desses 15.710 novos postos de trabalho formais decorreu da instalação do complexo automotivo na Bahia. O Gráfico 2, ao analisar a evolução no emprego nas firmas fornecedoras e prestadoras de serviços à Ford, confirma essa evolução. De fato, o aumento no emprego nessas unidades coincide com o início das atividades da Ford na região, tendo sido estável nos meses que precederam essa implantação. Considerando as firmas que já existiam em março de 1999, o emprego aumentou de 31.137 trabalhadores formais para 42.547 em março de 2002. Adicionalmente, houve a criação de 3.502 empregos em firmas instaladas a partir de junho de 1999.

(.)

A reestruturação produtiva, em alguns setores, revela um adensamento da cadeia produtiva, através de uma vinculação mais estreita entre grandes empresas e seus fornecedores. Um importante exemplo é o da indústria automobilística no Brasil, na década 90. O atual modelo tem como principais pontos uma crescente transferência de atividades produtivas e de engenharia das montadoras para seus fornecedores.

Este modelo está longe de ser uma peculiaridade da economia brasileira. Em particular, foi destacado neste artigo o modelo japonês da indústria automobilística e a forma como os países asiáticos e, mais recentemente, o México tem incentivado a integração industrial em diferentes setores.

O recente surgimento de unidades do complexo automotivo, com formas originais de organização da produção, originou este estudo. No Brasil, novas unidades foram instaladas destacando-se os condomínios industriais da Ford Nordeste em Camaçari, da Volkswagen em Rezende, da PSA-Peugeot Citroën em Porto Real e da General Motors em Gravataí. O condomínio industrial compreende um parque de fornecedores diretos localizados na área da fábrica montadora. A exigência de que os fornecedores se localizem nas proximidades das fábricas montadoras faz com que a instalação de uma montadora proporcione elevados benefícios para a economia e o desenvolvimento social de uma região.

Neste estudo, foi analisada a experiência do início da implantação do complexo industrial Ford Nordeste em Camaçari na Bahia, onde o apoio das diferentes esferas de governo foi fundamental. Para uma avaliação criteriosa, solicitou-se ao Grupo Executivo da Ford - instituído formalmente pelo Governo da Bahia – a relação de todos os empreendimentos que estivessem, direta ou indiretamente, envolvidos no projeto de implantação do complexo automotivo naquele Estado. Este conjunto é integrado pela própria Ford, por seus fornecedores e pelas firmas prestadoras de serviços.

Como o Protocolo de Intenções entre a Ford e o Governo da Bahia foi assinado em junho de 1999, optou-se por fazer um levantamento trimestral, a partir de março de 1999. Os dados obtidos mostram um forte crescimento no emprego na região advindo desse empreendimento. Nas empresas relacionadas ao projeto, o número de trabalhadores formais empregados subiu de 31 137 em março de 1999 para 46 847 em março de 2002.

Para alguns parecerá sem importância, ou inócua, o trazer dessas informações aos autos e ao julgamento em tela, mas não para este conselheiro para a finalidade de firmar sua convicção, forte e escorado o argumento nas valiosas lições de Regina Helena Costa, em sua premiada e festejada obra “Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional”, página 159, no sentido de

Sempre oportuno lembrar, a propósito da interpretação teleológica, a primorosa dicção da Lei de Introdução ao Código Civil, que, em seu art. 5º, estatui que o juiz, na aplicação da lei, atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum

(.)

Não obstante dirigido ao juiz, cremos que o preceito legal apontado também opera como diretriz para o administrador público, que, como aplicador da lei, de ofício, deve, no exercício da função administrativa, considerar os fins sociais a que a norma se dirige e as exigências do interesse público. Desse modo, o administrador tributário há de pautar-se pelos mesmos parâmetros.

Feitos os necessários apontamentos, passo, então, a enfrentar a discussão administrativa-fiscal travada nestes autos.

Com relação à preliminar de decadência suscitada pela recorrente e para equívoco cometido e consubstanciado no acórdão recorrido, tenho que procedente a inconformidade apresentada, atraindo para o caso em concreto a previsão do artigo 150, § 4º, do CTN – como já o feito nestes autos pela própria decisão recorrida –, para também declarar decaídos os períodos compreendidos entre 11/06/2004 a 19/06/2004.

E, para assim concluir, considero para contagem do prazo decadencial, no caso do IPI, a data de cada saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (artigo 4º, II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI) e não a data do encerramento de cada período decedencial de apuração

VOTO POR negar provimento E JULGAR DECAÍDO TODO O 1º DECÊNDIO, NO CASO, ATÉ O 1º-JUN-2004 (CONFIRMAR DATA DA CIÊNCIA ANTES).

É como me manifesto sobre a preliminar arguida

Sigo, agora tratando da análise de mérito que se impõe.

O artigo 3º da Lei nº 9.826/99, estabelece que o crédito presumido de 32% do valor do IPI nas saídas de produtos - certos e classificados -, friso, de estabelecimentos localizados em regiões incentivadas *“não poderá ser usufruído cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas”*

Ainda da referida Lei e de seu artigo 4º, destaco 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.”*

Em termos de conceitos, Osiris Lopes Filho em “Regimes Aduaneiros Especiais”, página 96, tratando de apuração de tributos, denomina 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 situações excepcionais, sendo que *“o fato de constituir uma exceção ao regime geral consiste na mais importante qualificação do regime (especial).”*

Marco Aurélio Grecco em seu “Planejamento Tributário”, páginas 94 a 96, consigna – naquilo que diz respeito ao estudo destes autos – 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.”*

Noutra direção, tem-se que o benefício fiscal, ao contrário de regime especial, consiste na redução de carga tributária em observação a determinados fatos ou sujeitos. É vantagem assegurada a grupos restritos, em função de objetivos extrafiscais.

Não há de se confundir com redução de carga tributária, que se aplica de forma indistinta a sujeitos que se encontrem em situação idêntica.

A normatização pátria é clara na distinção dos benefícios fiscais das demais desonerações tributárias, a primeira compreendida como forma de renúncia decorrente do favorecimento de certos sujeitos, e, a segunda, como mera técnica de tributação.



Não obstante sejam o benefício fiscal e o regime especial figuras de exceção de regra geral de tributação, não se pode olvidar que há diferenças fundamentais entre tais institutos: **benefício** pressupõe carga tributária menor para alguns sujeitos em desfavor de outros em situação idêntica, com renúncia de receita pública; **regime** é forma alternativa de apuração de tributo, com carga equivalente à normal, não sendo hipótese de renúncia fiscal.

A propósito de tal distinção entre os institutos aqui analisados, imperioso é destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional Termo de Acordo de Regime Especial, por ocasião do julgamento da ACO 541-1/DJ, em destaque assim formulado pelo Ministro Cezar Peluso:

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

Por não se confundirem tais institutos (benefício fiscal e regime especial), conforme inclusive reconhecido pela Corte Suprema, tenho que já seria insubsistente o lançamento, mas muito mais precisa ser apresentado.

À fl. 394/verso, o acórdão recorrido traz afirmativa no sentido de que a disposição contida no artigo 56 da MP nº 2.158-35/01 não pode ser qualificada como regime especial para apuração de IPI, invertendo sua definição para “*tratamento tributário diferenciado*”, e só.

Não concordo com tal colocação, a uma, pois é textual a instituição do regime especial de apuração do IPI, na forma legal de que “*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 (...)*”, sendo ainda essa regulamentação dada pela IN 91/01 e informada em Nota SRF 05/02.

Ora, não poderia a decisão consubstanciada no acórdão recorrido fazer afirmação ou dar tratamento diferente daquele prevista na norma e regulamentação, para o que é ou deixa de ser regime especial. E assim consigno tal entendimento com respaldo no artigo 11, alínea ‘a’ da Lei Complementar nº 95/98, que estabelece o comando de que o legislador, quando tratar de termos técnicos, “*empregará a nomenclatura própria da área que esteja legislando*”, conforme já inclusive decidido pelo Supremo Tribunal Federal (Recursos Extraordinários nºs 116121 e 166772, ambos de relatoria do Ministro Marco Aurélio)

A duas, porque o regime especial em comento é forma optativa de pagamento de tributo, em substituição ao regime geral (artigo 56, § 1º, inciso II, MP nº 2.158-35/01). Ora, se é opção a ser exercida pelo contribuinte, estar-se-á sim se tratando de regime especial.

Da citada fl. 394/verso, destaco a afirmação de que antes mesmo da edição do artigo 56 da MP nº 2.158-35 já estaria a recorrente obrigada a incluir o frete na base de cálculo do IPI, em obediência ao artigo 15 da Lei nº 7.798/89.

Há equívoco em tal afirmativa, pois o que ocorreu foi tão somente a manutenção ou elevação da carga tributária que vinha sendo anteriormente suportada pela

recorrente, uma vez que essa nestes autos demonstrou a situação fática antes da introdução do regime especial (inexistência de inclusão do frete no preço da mercadoria) e que passou a existir posteriormente (possibilidade de inclusão).

E, a propósito, não foram 'incentivos' que levaram a recorrente a investir na região de Camaçari, conforme estudo da lavra de Daniela Franco Cerqueira, da Superintendência de Estudos Econômicos e Sociais da Bahia (SEI), do qual destaco o seguinte:

Além disso, os programas de incentivos fiscais são pouco eficazes na atração e direcionamento dos investimentos, em particular, das grandes empresas. Conforme a literatura consultada, os incentivos podem ser critério de desempate, mas não o condicionante das decisões de investimentos. No caso da Bahia, como ficou explícito, outros fatores que incluíram o perfil da estrutura produtiva do estado, o movimento de reestruturação dos setores intensivos em trabalho como o têxtil e calçados, a posição da economia baiana no nordeste e as definições estratégicas das empresas influenciaram na realização das inversões no estado

Em verdade, não há que se falar em suposta redução de carga tributária, pois que não houve perda de arrecadação para o Fisco, conforme consignado à fl. 395/verso do acórdão recorrido. Ao contrário houve um incremento na arrecadação tributária, sustentado que é tal posicionamento em estudo aplicado na Nota Técnica SRF 05/02, onde se apurou "O aumento do valor do IPI resultante da inclusão do frete é igual a (...) O crédito presumido, calculado em 3% do valor do IPI (...), é igual a (...). Resulta, portanto, um ganho de IPI para os cofres públicos, de (...) por carro produzido"

Tenho ainda como importante destacar o fato de que o crédito presumido de 3% decorrente da inclusão do frete na base de cálculo do IPI, regime especial, não foi relacionado entre as modalidades desonerativas impactantes ao orçamento da União; mas o foi, sim, o benefício fiscal do crédito presumido de 32%.

Tal informação sobre o não relacionamento do regime especial tratado, em documento da própria Receita Federal do Brasil, para fins do orçamento da União e indicação de "gastos" - elaborado por força artigos 165, § 6º, da Carta Magna; e, 5º, inciso II, da Lei Complementar nº 101/2000 -, afastam as razões de decidir do acórdão recorrido.

À fl. 396 do acórdão recorrido, entendo que há equívoco quando se afirma a incompatibilidade do regime especial (MP nº 2 158-35/01) aproveitado pela recorrente para com a utilização do benefício fiscal (Lei nº 9.826/99).

O regime especial, em concreto constitui mera sistemática de graduação do imposto (IPI) adotada pelo legislador em relação ao frete, em desfavor de outras existentes. Já, o benefício fiscal implica em obtenção de vantagem.

Ora, se a capacidade contributiva permanece a mesma - com ou sem regime especial de crédito presumido de 3% para o frete -, não havendo atribuição de vantagem ao recorrente, não deve a hipótese se confundir com a do benefício fiscal de 32%

Como se denota de tudo quanto até aqui analisado, tenho que a pretensão pelo Fisco é a de promover a alteração do critério jurídico adotado, uma vez que era de ciência da Administração a utilização – pela recorrente – do benefício fiscal (Lei nº 9.826/99) e do regime especial (MP nº 2.158-35/01), o que demonstra o reconhecimento da legitimidade desse proceder.

Não obstante, o acórdão recorrido afirma que em momento algum houve manifestação anterior do Fisco validando os procedimentos adotados pela recorrente.

Entendendo não só que a Administração e o Fisco reconheceram a validade dos procedimentos adotados pela recorrente – por conta do recebimento e da análise de toda a documentação que foi levada ao conhecimento dos Órgãos autorizados -, mas, também, por conta de manifestação expressa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em autos de Ação Popular nº 2002.34.00.0023380 e às fls. 61 a 66, na qual promove uma conceituação que bem define as diferenças entre regime especial e benefício fiscal.

A ação acima mencionada foi extinta sem julgamento de mérito, por conta de desistência de seu autor popular (fls. 837/838 da ação).

Ora, se inegável o conhecimento pela Administração e Fisco do aproveitamento cumulativo que a recorrente promovia do benefício fiscal e regime especial, somado ao fato de que os procuradores federais conceituaram e defenderam em ação judicial os aludidos institutos, não subsiste o acórdão recorrido e, conseqüentemente, o Auto de Infração levado a efeito, por orientação e observação que deve ser feita ao artigo 146 do CTN.

Sampaio Dória, em “Decisão administrativa Efeitos e revogabilidade. Coisa julgada. Limites objetivos em matéria fiscal”, p 47 da RT 363, leciona de forma muito pertinente que o artigo 146 do CTN impede “*o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador*”, substituindo a interpretação normativa promovida no passado, por outra quiza mais inovadora.

Rubens Gomes de Sousa, lembrado por Mizabel Derzi em “Comentários ao Código Tributário Nacional”, páginas 386/387, ensinava “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 à 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.”

Na linha da doutrina, impossível é a posterior alteração de critério jurídico, no molde que perpetrado pelo acórdão recorrido, que manteve a autuação levada a efeito contra a recorrente e que dá origem a este processo administrativo.

Aponto ainda, sobre o debate de mérito que envolve este processo, o fato de que ilustres pareceristas sobre o mesmo se manifestaram, valendo transcrever de seus pareceres – que as minhas mãos chegaram – e a bem ilustrar a discussão o seguinte:

Helena Taveira Tôres



A competência de qualquer autoridade administrativa, por mais ampla que seja suas possibilidades discricionárias, não se pode afastar de acurado exame formal e material dos atos administrativos, no que se limita integralmente pela estrita legalidade quanto aos elementos de validade, sob pena de incorrer em ilegalidade vitanda. Essa é a razão pela qual a finalidade das leis ou dos atos administrativos não se queda como direito disponível de qualquer autoridade pública.

Não podemos deixar de expressar nossa perplexidade sobre conduta de autoridade que se propõe a designar finalidades diferentes daquelas previstas em lei para os atos administrativos praticadas por outras autoridades do mesmo ou de outro órgão público, e tanto mais em grau de revisão de lançamento que já sofreu o devido controle, pela homologação expressa, na ausência de qualquer fato novo ou não provado, em relação ao lançamento antecedente. É a própria cessação a própria cessação do princípio de separação dos poderes. É conduta atentatória aos mais íntimos preceitos de segurança jurídica, em suas feições mais basilares. Um misto de ilegalidade e venire contra factum proprium que deve ensejar a imediata nulidade pela própria Administração.

Ora, são atos administrativos tanto aquele que concede o incentivo fiscal quanto o que permite o acesso ao regime especial. Ocorre que estes atos são dotados de finalidades distintas, conforme o regime jurídico das leis que os instituíram. Desta feita, no império da legalidade, qualquer autoridade pública tem o dever de distinguir os regimes jurídicos que lhes são afeitos, sob pena de responsabilidade funcional, por desvio de poder, no caso de erros de subsunção que acarretem prejuízos ao particular que se encontra no exercício dos seus direitos, em compartilhamento de custos e riscos com a União, sem qualquer conduta ilícita que possa dar azo a tal manifestação.

(.)

A finalidade do ato concessório do incentivo e aquela do permissivo do regime especial são diversas e, conseqüentemente, vinculantes para qualquer autoridade pública. O regime especial concedido, com base no art. 56, da MP nº 2 158-35/01, que permite acesso ao crédito presumido de 3% para operações de frete de veículos realizadas por frota da própria indústria automotiva, é indubitoso, passou por um exame de legalidade na sua própria concessão, na medida em que o contribuinte já usufruía do benefício previsto no art. 1º, da Lei nº 9.826/99, o crédito presumido de 32% de IPI, na saída de veículos, outorgado limitadamente para as indústrias do setor automotivo que instalassem novos empreendimentos na área de atuação da SUDAM, da SUDENE ou na região centro-oeste, (.)

Ilmar Galvão

1ª) O regime especial alternativo de apuração do IPI instituído pelo art. 36 da MP nº 2 180-35/2001 não configura incentivo




fiscal, dado não acarretar redução de tributo nem qualquer outra espécie de vantagem para o contribuinte.

2ª) Regime especial de apuração de tributo e incentivo fiscal são mecanismos tributários que não se confundem, revelando, cada qual, características e objetivos próprios, específicos, perfeitamente identificáveis. a) o primeiro tem por escopo maior comodidade, economia, eficiência e celeridade na atividade estatal ligada à imposição tributária, sem redução de arrecadação e sem prejuízo para o constituinte; b) o segundo tem por consequência um ônus para o poder público e um benefício para o contribuinte, prestando-se para o desenvolvimento regional, para combate ao desemprego, à inflação, ao desequilíbrio da balança de pagamento etc

3ª) A Consulente, por ser fabricante dos produtos classificados nas posições (...) da TIPI é empresa qualificada para ser optante pelo regime especial do art. 56 da MP nº 2.180-35/2001, e, por haver instalado o seu empreendimento industrial na região (...), habilitou-se a usufruir o incentivo fiscal (crédito presumido) instituído pela Lei nº 9 826/1999

4ª) Consequentemente, não tem aplicação ao caso, a norma do art. 3º da referida Lei nº 9 826/1999, que veda a cumulação do crédito presumido nela previsto com outros benefícios federais.

5ª) Argumentandum tantum, ainda que se pudesse admitir o contrário, a lógica e, sobretudo, o bom-senso, estariam a indicar que a glosa do Fisco não poderia recair sobre o crédito presumido instituído por lei – cujo expressivo percentual de 32% foi motivo determinante para a interiorização do estabelecimento industrial da Consulente – no prol de um regime especial de apuração do tributo que, além de destituído de privilégio na ordem cronológica de implantação, representa uma redução de apenas 3% do tributo, sem se falar na possibilidade de, sem qualquer gravame, ser descartado, a qualquer momento, pelo contribuinte.

Ives Gandra da Silva Martins

O artigo 146 do CTN foi criado – à época em que as leis tributárias eram redigidas por juristas e não por regulamenteiros – objetivando ofertar segurança jurídica E SE TINHA JURISTAS, E NÃO APENAS ADVOGADOS, DIGO EU. Sendo a norma tributária uma norma de rejeição social – por saberem os contribuintes, em todos os espaços geográficos e períodos históricos, que pagam mais do que deveriam, para sustentar o Estado prestador de serviços públicos, assim como todas as benesses e desvios dos detentores do poder – e dado o diagnóstico preconizado por Adolf Wagner, de distensão permanente da capacidade dispenditiva do Estado, as leis tributárias e os critérios jurídicos de sua aplicação poderiam ser alterados constante e retroativamente, sempre que a necessidade

de arrecadação se apresentasse, se não houvesse mecanismos legais a garantir o contribuinte.

Não sem razão, das 5 seções do sistema tributário, uma delas é apenas dedicada às limitações constitucionais ao poder de tributar, como tive oportunidade de sugerir aos constituintes, em audiências públicas, ao falar sobre a norma tributária como norma de rejeição social, sendo por eles aceita a sugestão. Outros juristas, à época, defenderam o mesmo (Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito Machado nas audiências públicas ...). Mais do que isto. O constituinte colocou, como um dos cinco direitos fundamentais dos quais outros decorrem, a “segurança jurídica”, estando o “caput” do artigo 5º, assim redigido.

(...)

Ora, o artigo 146 do CTN – que antecedeu em 22 anos à Constituição – apenas assegura que lhe fora garantida pelo Fisco durante anos, só será obrigado a modificá-la após alteração pela própria autoridade fiscal do critério exegético antes adotado – com o que o auto de infração não poderia ser lavrado como o foi.

Paulo de Barros Carvalho

Resposta: *A Medida Provisória nº 2 158-35/01, em seu art. 56, veicula disciplina jurídica típica de “regime especial” de tributação.*

Trata-se de regra concebida para imprimir funcionalidade ao conjunto estrutural do IPI QUAL FUNCIONALIDADE, INDAGO

(...)

O fato de a Medida Provisória nº 2 158-35/01 conferir crédito presumido de IPI não implica a criação de benefício fiscal. Os benefícios fiscais consistem em renúncia de receitas para estimular atividades privadas e, desse modo, obter maior desenvolvimento econômico e social. Não é essa, todavia, a finalidade do regime especial instituído pela referida Medida Provisória. Para que um crédito presumido seja caracterizado como benefício fiscal é imprescindível que haja a redução da carga tributária, como forma de estimular o desenvolvimento socioeconômico do País ou de algumas de suas regiões. E, como demonstrado, não foi esse o propósito do legislador.

Diante de tal configuração jurídica, inexistente empecilho à fruição simultânea desse regime especial e do benefício fiscal instituído pela Lei nº 9.826/99, pois estes apresentam naturezas distintas (...)

Resposta: *Considerando que a disciplina jurídica veiculada pelo artigo 56 da Medida Provisória nº 2 158-35/01 configurasse benefício fiscal, o que admito apenas para fins de argumentação e para que seja possível a resposta ao presente quesito, seria necessário que esse Diploma Normativo regulasse,*




exclusivamente, o IPI e seus benefícios fiscais. Essa é uma exigência posta pelo art 150, § 6º, da Constituição

Além disso, nos termos do art. 165, § 6º, do Texto Constitucional, seria preciso que a lei orçamentária viesse sempre acompanhada de demonstrativo do efeito desse crédito presumido em relação às receitas federais

Passando para o plano infraconstitucional, a caracterização de benefício fiscal implicaria a observância do disposto no art 14 da Lei Complementar nº 101/2000, visto que, nos termos de seu § 1º, os benefícios fiscais configuram modalidade de renúncia de receitas.

(.)

Caso a instituição de benefício fiscal não atenda a tais pressupostos, tem-se a violação à responsabilidade na gestão fiscal.

Resposta. *O conjunto fático e documental apresentado leva à conclusão de que as autoridades fiscais tinham conhecimento da aplicação simultânea, à Consulente, do benefício fiscal da Lei nº 9.826/99 e do regime especial previsto no art 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, sem opor qualquer obstáculo a essa fruição em conjunta, exatamente por considerar tratar-se de institutos de naturezas distintas. benefício fiscal o primeiro, regime especial o segundo.*

(.)

Resposta. *Considerando que as autoridades fiscais pretendam alterar o critério jurídico que vinha sendo adotado, a nova interpretação a respeito da natureza jurídica do regime especial veiculado pelo art. 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 só será suscetível de aplicação aos fatos futuros. Isso porque, ao conceder o benefício fiscal da Lei nº 9.826/99, renovando-o anualmente, e, cumulativamente, permitir a fruição do regime especial do art 56 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a Administração emitiu normas individuais e abstratas, criando direitos para o contribuinte e configurando ato jurídico perfeito*

Não é possível conceber que os contribuintes, nas situações em que submeterem, respeitarem e adotarem comandos previstos em normas jurídicas emanadas pelo Estado, sejam posteriormente apenados pelo mesmo Estado, alegando-se descumprimento de normas tributárias. Atitude dessa espécie violaria, dentre outros, os princípios da segurança jurídica, da certeza do direito e da moralidade administrativa.

(.)

Em simetria com o quanto vai acima, válido ainda é, exemplificativamente e para ilustrar o acima apresentado, citar posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que “Ocorrendo resposta a consulta feita pelo contribuinte e vindo a administração pública, via o fisco, a evoluir, impõe-se-lhe a responsabilidade por danos provocados pela

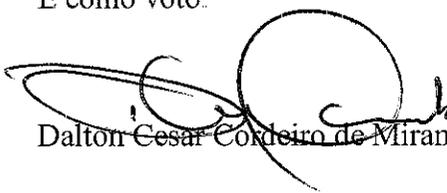
observancia do primitivo enfoque.” (RE 131741/SP, relator Ministro Marco Aurélio, DJU 24/05/1996)

Antes de concluir, consigno não proceder a nulidade da autuação por conta da não suposta necessária participação e intervenção do MDIC, no que diz respeito ao afastamento do benefício em debate. Aliás, valiosos os esclarecimentos feitos em sessão pelo Conselheiro Odassi Guerzoni sobre a matéria.

Por fim, mas não menos importante, registro que matéria em tudo idêntica à presente foi julgada na esfera desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em 28/07/2010, oportunidade em que recurso voluntário de contribuinte – empresa do ramo automotivo – foi provido à maioria (Recurso 502.883, Acórdão 3301-00.567).

Assim, diante do todo acima enfrentado e apresentado, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando integralmente o auto de infração lavrado contra a recorrente, uma vez que o benefício fiscal da Lei nº 9.286 e o regime especial da MP nº 2.158-35, utilizados cumulativamente, são sim espécies distintas e passíveis de utilização conjunto, sem que um possa implicar no afastamento do outro.

É como voto.



Dalton Cesar Cordeiro de Miranda

Voto Vencedor

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Redator Designado

Peço vênha para discordar do ilustre Relator, por entender, primeiro, que o 2º decêndio de junho de 2004 não foi atingido pela decadência, e segundo, que o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 instituiu benefício fiscal, que não pode ser cumulado com o da Lei nº 9.826/99.

Consoante o art. 150, § 4º, do CTN, o prazo quinquenal de decadência dos lançamentos por homologação é contado da ocorrência do fato gerador. Segundo o voto do estimado Relator o termo *a quo* desse prazo deve ser contado considerando-se os dias de saídas do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (artigo 4º, II, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI), e não a data do encerramento de cada decêndio. Admite ele, pois, a separação do período de apuração em dias, para efeito da contagem do prazo decadencial

Não me parece que deva haver o fracionamento de cada período de apuração, por interpretar que na situação em tela, de fatos geradores “complexivos”, somente após o último instante que integra o período é que surge a obrigação tributária. Antes, resta impossibilitado o lançamento.

Uma classificação bastante repetida divide os fatos geradores em instantâneos e “complexivos”.¹ Os da primeira espécie ocorrem num só momento (ou num único dia), a

¹ Com o termo entre aspas quero demonstrar que não concordo com a doutrina dos atos complexivos. Se o aspecto temporal do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), por exemplo, é o dia 31 dezembro de cada ano, o fato jurídico tributário só existirá nessa data, nunca antes.




exemplo dos Impostos de Importação e Exportação, cujos fatos geradores acontecem no instante da entrada ou saída do território nacional, respectivamente. Os da segunda se formam ao longo de um período, a exemplo do Imposto sobre a Renda e do IPI.

Na hipótese dos autos, é certo que o aspecto temporal da hipótese de incidência é o momento de saída da mercadoria do estabelecimento industrial. No decorrer do decêndio têm-se diversas saídas, que todavia só podem ser consideradas para efeito da obrigação tributária no último dia do intervalo. Até que ultrapassado o décimo dia, o sujeito ativo nada pode exigir do sujeito passivo porque ainda inexistente obrigação tributária deste para com o aquele. Do mesmo modo o direito potestativo de lançar o tributo, que só pode ser exercido pelo sujeito ativo ao final de cada período de apuração. Se antes do final de cada decêndio não pode haver lançamento, o prazo decadencial, que corre contra o titular do direito de lançar, não deve ser contado.

O contrário acontece quando se observa o princípio da irretroatividade, estatuído no art. 150, III, "a", da Constituição Federal, segundo o qual lei que aumenta ou institui tributo só se aplica aos fatos geradores futuros, vale dizer, aos períodos de apuração posteriores à sua publicação. Tem-se, por um lado, que uma lei só pode aumentar determinado tributo em relação aos períodos de apuração **ainda não iniciados** quando de sua publicação, e por outro, que o lançamento só pode ser efetuado em relação aos períodos de apuração **já completados**

Na situação dos autos, em que a ciência do lançamento se deu em 19/06/2004 - antes de completado o decêndio que terminou em 20 junho de 2004, cujo IPI naquela data ainda não podia ser lançado -, o segundo decêndio não foi atingido pela decadência

Destarte, mantendo a conclusão da DRJ, julgo decaídos os períodos de apuração anteriores ao 2º decêndio de junho de 2004.

Doravante cuida do cerne do litígio, que versa sobre a natureza jurídica dos créditos presumidos instituídos pela Lei n° 9.826/99 (conversão da MP n° 1.916, de 29/07/1999) e pelo art. 56 da MP n° 2.158-35/2001 (reedição do art. 56 da MP n° 2.158-30/2001, com alterações desde a MP n° 2.158-34/2001).

A Lei n° 9.826/99 estabelece o seguinte (negrito acrescentado):

Art. 1º Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste - SUDENE farão jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a ser deduzido na apuração deste imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 8702 a 8704 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n° 2.092, de 10 de dezembro de 1996 (Regulamento)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos empreendimentos industriais instalados na região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal

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

~~§ 3º O crédito presumido poderá ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2010.~~

§ 3º O crédito presumido poderá ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2015 (Redação dada pela Lei nº 12.218, de 2010) (Vigência)

§ 4º O benefício de que trata este artigo fica condicionado à realização de investimentos em pesquisa, desenvolvimento e inovação tecnológica na região, inclusive na área de engenharia automotiva, correspondentes a, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor do crédito presumido apurado. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010) (Vigência)

§ 5º A empresa perderá o benefício de que trata este artigo caso não comprove no Ministério da Ciência e Tecnologia a realização dos investimentos previstos no § 4º, na forma estabelecida em regulamento. (Incluído pela Lei nº 12.218, de 2010) (Vigência)

(.)

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

A redação da MP nº 2.158-35/2001, por sua vez, é que segue (negrito acrescentado):

Art. 56. Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 8706.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal

§ 1º O regime especial.

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

II - será concedido mediante opção e sob condição de que os serviços de transporte, cumulativamente:

a) sejam executados ou contratados exclusivamente por estabelecimento industrial;

~~*b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput, em todas as operações de saída do estabelecimento industrial;*~~

b) sejam cobrados juntamente com o preço dos produtos referidos no caput deste artigo, nas operações de saída do estabelecimento industrial, (Redação dada pela Lei nº 11 827, de 2008)

c) compreendam a totalidade do trajeto, no País, desde o estabelecimento industrial até o local de entrega do produto ao adquirente.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao estabelecimento equiparado a industrial nos termos do § 5º do art. 17 da Medida Provisória no 2 189-49, de 23 de agosto de 2001.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o disposto na alínea "c" do inciso II do § 1º alcança o trajeto, no País, desde o estabelecimento executor da encomenda até o local de entrega do produto ao adquirente

Como se vê, os dois diplomas legais instituem créditos presumidos do IPI. O primeiro no percentual de 32% do IPI incidente nas saídas dos automóveis classificados nas posições 8702 a 8704 da TIPI (§ 2º do art. 1º da Lei nº 9.826/99), o segundo, de 3% do IPI incidente nas saídas dos veículos (automóveis, tratores, colheitadeiras etc.) classificados nos códigos da TIPI especificados no caput do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 (inc. I do § 1º deste artigo).

Segundo a Recorrente e o voto vencido, o crédito presumido instituído pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 deve ser classificado como regime especial, mas não incentivo fiscal, de modo que assim não caberia aplicar a vedação do art. 3º da Lei nº 9.826/99. Acerca da natureza jurídica da Lei nº 9.826/99, inexistente controvérsia: o crédito presumido por ela instituído é um benefício fiscal, que segundo o referido art. 3º não pode ser gozado cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao IRPJ (referência aos incentivos no âmbito da Sudam e Sudene, especialmente).

Apesar da expressão “regime especial” empregada no art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 e de os dois créditos presumidos terem finalidades distintas – um pretendeu incentivar a instalação de montadores nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (exceto Distrito Federal), outro, incentivar a contratação de fretes pelas próprias montadoras – é certo que implicam em redução do IPI, quando comparados os valores devidos por um mesmo contribuinte desse imposto, antes e após os dois benefícios

Parece clara a insuficiência da interpretação literal ou gramatical, centrada na expressão “regime especial”, porque imediatamente após o caput do art. 56, o seu § 1º evidencia no que consiste tal regime: em crédito presumido do IPI, a beneficiar as montadoras que por ele optarem e satisfizeram as condições.

Apesar do art 11 da Lei Complementar nº 95/98, segundo o qual as disposições normativas devem ser redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, a linguagem empregada pelo legislador é um misto de linguagem comum e técnica, sujeita a imperfeições. Por isso, nem sempre os textos legais atendem com perfeição à norma de estrutura² extraída do

² As normas de estrutura são normas sobre outras normas, dirigidas aos legisladores, e que não possuem, comumente, uma sanção tão específica quanto a do Direito Penal, por exemplo. Regulam o modo como devem ser

referido art. 11 O texto do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, imperfeito que é, especialmente porque chamou de “regime especial” o que não passa de benefício fiscal da espécie crédito presumido do IPI, é um bom exemplo da impossibilidade de atendimento pleno ao prescrito no art. 11 da LC nº 95/98.

Lendo-se em conjunto o *caput* e o § 1º do art. 56 em comento, como requer a interpretação sistemática, salta aos olhos que a expressão “regime especial” não descaracteriza o benefício fiscal Afinal, o que foi por ele estabelecido a título de “regime especial”? Nada mais do que outro crédito presumido do IPI, com finalidade e valor distinto daquele da Lei nº 9.826/99.

Se o “regime especial” consiste apenas num crédito presumido do IPI, já que não alterou a apuração do imposto exceto na redução proporcional a esse crédito (o frete sempre foi incluído na base de cálculo do IPI³, quando a venda se dá na modalidade C&F), a natureza jurídica é de benefício fiscal por ter havido desoneração Sem o benefício, a base de cálculo continua como sempre foi; com o benefício, altera-se a apuração unicamente para reduzir o IPI, na exata proporção do crédito presumido.

O benefício estabelecido pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 não se confunde com regimes especiais típicos, como o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições) e o Lucro Presumido, porque nestes as alterações vão muito além de simples redução do valor devido, mediante a concessão de crédito presumido O SIMPLES unifica o pagamento de diversos tributos, que passam a ser calculados de forma global sobre a receita bruta, substitutiva das diversas bases de cálculos, enquanto o Lucro Presumido, restrito ao IRPJ e CSLL, substitui o Lucro Real por uma apuração simplificada, presumindo-se um lucro a depender de cada atividade.

De todo modo, ainda que o crédito presumido instituído pelo referido art. 56 fosse considerado um regime especial, essa classificação não implicaria em negar-lhe a característica de benefício fiscal. Ao contrário do que a Recorrente e os pareceres dos renomados e respeitados doutrinadores deixam transparecer, inexistente uma dicotomia entre regime especial e benefício fiscal. Pelo contrário: praticamente todos os Estados da Federação, além do Distrito Federal, concedem regimes especiais referentes ao ICMS, nos quais é embutido um crédito presumido desse imposto Estadual.⁴

produzidas as normas de conduta e ainda outras normas de estrutura Neste sentido é que Bobbio informa que o conjunto de normas ou ordenamento jurídico regula o comportamento das pessoas - através das normas de conduta - e também o modo pelo qual se devem produzir as normas - com as normas de estrutura (Bobbio, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico, trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, p. 45)

Às normas de estrutura cabe regular a produção normativa, regulando a conduta dos legisladores, enquanto criadores de normas Para tanto, determinam o **conteúdo material** (o que deve ser normatizado) e **formal** (como deve ser normatizado) de outras normas, bem como **quem é competente** para fazê-las

³ O § 1º do art. 131 do RIPI/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 - segundo o qual o valor da operação, ou valor tributável para fins do IPI, compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário - tem como supedâneos legais a Lei nº 4.502/64, art. 14; § 1º, o Decreto-lei nº 1.593/77, art. 27, e a Lei nº 7.798/89, art. 15.

⁴ Os benefícios estaduais são comumente concedidos mediante Termos de Acordo de Regime Especial (TARE) Estados e o DF reduzem o ICMS de determinado setor da economia ou categoria de empresas, concedendo um crédito presumido em contrapartida à obrigatoriedade de um recolhimento mínimo mensal Tem-se, ao mesmo tempo, regime especial - porque há mudança no cálculo do tributo estadual e o recolhimento mínimo exigido é calculado com aplicação de uma alíquota sensivelmente menor do que a alíquota padrão - e benefício fiscal -

É inadequada a classificação que pretende transformá-los em espécies distintas e excludentes, por desprezar que regimes especiais podem conter benefícios fiscais, ou estes podem ser concedidos com o emprego de algum regime especial ou diferenciado de tributação. Afinal, espera-se, quase sempre, que um regime especial não obrigatório (ao qual o contribuinte pode aderir ou não, a depender de suas condições pessoais) traga alguma vantagem para o contribuinte.

Com a concessão de benefícios fiscais como o do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, pode haver redução individual do valor devido pelo contribuinte que a ele adere e atende às condições – a comparação deve ser feita contrapondo-se a hipótese de não adesão, quando o IPI sobre o frete na venda C&F é devido sem qualquer redução, à hipótese de adesão e deferimento, quando o mesmo imposto sobre o frete é reduzido no valor do crédito presumido -, mas também algum ganho para o Fisco, como facilidade na fiscalização ou até mesmo aumento na arrecadação do setor econômico beneficiado. Nada impede que cada empresa, isolada, ao passar a usufruir do benefício tenha sua tributação reduzida (ou mantida neutra), enquanto a arrecadação do setor aumente.

Haja aumento, manutenção ou redução da arrecadação setorial, tal circunstância é irrelevante para descaracterizar o benefício fiscal porque o certo é que, sem o crédito presumido em questão o IPI incide sobre o valor do frete na venda C&F, enquanto com o benefício passou a haver a redução no montante do crédito presumido.

Quanto às origens e finalidades diferenciadas dos benefícios instituídos pela Lei nº 9.826/99 e pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2004, importa sublinhar que a interpretação de todo e qualquer texto de lei não se vincula à sua origem. O método teleológico, bem como o histórico, não deve ser empregado com prevalência sobre outros métodos de interpretação. O que o hermeneuta 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:⁵

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”

Nenhuma classificação em Direito pode ser considerada certa ou errada, já que não são guiadas pelo carácter de certeza. É preferível considerá-las adequadas ou inadequadas, tanto mais ou menos sirvam à compreensão do Direito. 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

porque com adesão ao regime especial espera-se que a pessoa jurídica passe a recolher menos ICMS, individualmente. Apesar da redução individual esperada, o Estado que concede o benefício espera que aumente a arrecadação global (do setor econômico ou conjunto de empresas).

⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.

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.”⁶

Se para um economista o critério econômico pode ser o mais adequado a uma classificação que pretenda averiguar em quanto um incentivo como o crédito presumido do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 incrementou a arrecadação setorial ou diminuiu a sonegação porventura existente nas vendas FOB (situação mais comum antes do incentivo, quando o frete ficava a cargo das distribuidoras adquirentes dos veículos, em vez de por conta da montadora), para um operador do Direito é diferente. No estudo dos fenômenos e institutos jurídicos, a classificação deve ser orientada pelas normas jurídicas, extraíndo-se a natureza jurídica do objeto investigado da *mens legis*, especialmente.

Para atingir a finalidade de incentivar as montadoras a concentrar nelas próprias o frete dos veículos vendidos (preço C&F), em vez de repassá-lo aos inúmeros distribuidores, que podiam contratar outras tantas empresas de transporte, o legislador tinha várias alternativas à sua disposição. Dentre elas podem ser citadas as seguintes: 1) isenção do IPI para o valor do frete; 2) não-incidência; 3) alíquota reduzida ou mesmo zerada; 4) crédito presumido de IPI, na forma do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001.

O objetivo podia ser atingido de diversas maneiras, sendo que a depender da norma jurídica, a natureza do incentivo muda totalmente. O jurídico cria suas próprias realidades, sempre a partir dos textos de leis ou enunciados prescritivos, a resultarem nas normas jurídicas, após interpretados. É o que ensina José Souto Maior Borges, quando afirma:⁷

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.

Embora até seja admissível a classificação do incentivo em tela como regime especial (o próprio legislador o chamou assim), a melhor é a que o enquadra como benefício fiscal, já que se trata, indubitavelmente, de crédito presumido do IPI, nos termos do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001.

A circunstância de ser auferido após opção e estar sujeito a condições em nada desiguala o crédito presumido da referida Medida Provisória do benefício previsto na Lei nº 9.826/99, que também impõe condições às montadoras instaladas no Norte, Nordeste e Centro-Oeste, exceto Distrito Federal. Dentre tais condições, a de implantação dos projetos no prazo máximo de quarenta e dois meses, contado da aprovação (§ 4º do art. 2º da Lei nº 9.826/99) e a de não usufruir o crédito presumido correspondente a 32% do IPI incidente nas saídas do estabelecimento industrial situado nas regiões incentivadas cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas (art. 3º da mesma Lei).

A vedação à cumulação com outro benefício fiscal federal existe tão-somente na Lei nº 9.826/99. Por não constar do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, soa desarrazoada a pretensão de glosa apenas da parcela correspondente à desoneração decorrente deste crédito presumido (a peça recursal defende seja considerada a diferença entre a carga tributária na situação anterior, com cláusula FOB, e a carga na situação com cláusula C&F). A fiscalização, ao glosar o primeiro benefício, atuou no estrito cumprimento dos ditames da Lei nº 9.826/99 e

⁶ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275

⁷ Cf. artigo “Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias”, in *Revista de Direito Público* 41-42, p. 43/54

dentro dos limites de sua competência legal, sem qualquer contrariedade a dispositivos do CTN e da Lei nº 9.784/99.

A Recorrente, ao defender a glosa levando em conta o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, no lugar do valor correspondente a todo o crédito presumido da Lei nº 9.826/99, mais uma vez pretende privilegiar o econômico em indevido detrimento do jurídico, tal qual fez antes ao classificar o crédito presumido do art. 56 da MP nº 2.156-35/2001 como regime especial, em vez de benefício fiscal. A classificação defendida na peça recursal implica em trazer para o Direito aspectos econômicos, numa argüição que visa a construção de uma norma concreta totalmente dissociada do texto legal, de modo não permitido pela boa interpretação.

Antes de Lei nº 9.826/99, a Lei nº 9.440/97 já instituía diversos benefícios às montadoras e fabricantes de veículos instaladas ou que viessem a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, dentre eles outro crédito presumido do IPI, como ressarcimento do PIS e Cofins. O art. 16 II, da Lei nº 9.440/97 veda a cumulação dos benefícios por ela criados com **“outros da mesma natureza** e com aqueles previstos na legislação da Zona Franca de Manaus, das Áreas de Livre Comércio, da Amazônia Ocidental, do Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) e do Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM)” (negrito acrescentado). Essa vedação é menos ampla do que a do art. 3º da Lei nº 9.826/99, que não se restringe a benefício da mesma natureza, mas abrange quaisquer **“outros benefícios fiscais federais**, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas.” (negrito acrescentado).

A Recorrente, ao argüir que a Lei nº 9.826/99 visaria impedir a cumulação apenas com os benefícios da Lei nº 9.440/97, despreza que a mais recente alargou a vedação contida na mais antiga. Se a norma do art. 3º da Lei nº 9.826/99 pretendesse se referir somente aos benefícios da Lei nº 9.440/97, não seria adotada dicção mais abrangente. Ou então haveria menção expressa ao diploma legal anterior, até porque ambos tratam de incentivos do mesmo setor. Dessarte, esta argüição, apesar de deveras inteligente, como toda a peça recursal, é mais uma que não deve ser acatada.

A exegese da fiscalização e do acórdão recorrido, a considerar benefício fiscal o incentivo fiscal do art. 56 da MP nº 2.156-35/2001, parece a melhor e, inclusive, está em consonância com o único posicionamento da administração tributária sobre a natureza jurídica desse “regime especial”. Refiro-me ao Regulamento do IPI aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002 (RIPI/2002), que classificou o crédito presumido do citado art. 56 no capítulo intitulado “DOS OUTROS INCENTIVOS FISCAIS” (para diferenciá-los dos incentivos fiscais regionais, que compõem o capítulo V, “DOS INCENTIVOS FISCAIS REGIONAIS”, e das reduções inseridas no capítulo IV, sob o título “DA REDUÇÃO E MAJORAÇÃO DO IMPOSTO”).⁸ Enquanto o art. 110 do RIPI/2002 é dedicado ao crédito presumido de 32% do IPI, incentivo da Lei nº 9.826/1999, o seguinte, art. 111, trata exatamente do crédito presumido de 3% estabelecido pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2001.⁹ Como se sabe, o regulamento do IPI é veiculado por meio de Decreto Presidencial, tendo origem no Ministério da Fazenda.

⁸ Os arts. 110 e 111 do RIPI/2002 equivalem aos arts. 133 e 134 do RIPI/2010, que mantém os dois incentivos no capítulo sob o título “DOS REGIMES FISCAIS SETORIAIS”, seção I, “Do Setor Automotivo”, subtítulo “Crédito Presumido”

⁹

CAPÍTULO VI
DOS OUTROS INCENTIVOS FISCAIS

Afora o pronunciamento acima, de encontro à posição da atuação e da DRJ, a administração tributária não se posicionou acerca da natureza jurídica do “regime especial” de que trata o art. 56 da MP nº 2.156-35/2001. Na Ação Popular nº 2002.34.00.002338-0, a Receita Federal não cuida desse tema, mas do provável ganho de arrecadação no setor, em face do benefício instituído.

Tampouco a Recorrente demonstrou ter havido posicionamento do Fisco Federal quanto à possibilidade de cumulação dos dois benefícios. Descabe, então, falar em mudança de critério jurídica e ofensa ao art. 146 do CTN

No tocante à alegação de suposta ofensa ao art 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000), já que a concessão do crédito presumido¹⁰ de que trata o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 não foi acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro, é tema que devia ter sido analisado pelo Congresso Nacional, por ocasião do recebimento e trâmite da Medida Provisória. Assim também aconteceu com a dedução permitida aos planos de saúde (§ 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pelo art. 2º da MP nº 2.158-35/2001), que sem sombra de dúvidas reduz a base de cálculo das empresas do setor, de modo semelhante como o crédito presumido do seu art 56 reduz valor devido do IPI. Tanto numa redução quanto noutra o Poder Executivo considerou que não haveria perda de arrecadação e, por isso, julgou despidendo o demonstrativo, inexistindo nos autos notícia de que o Legislativo teria repudiado o procedimento.

Saliento que o art. 14 da LC nº 101/2000 é norma de estrutura, dirigida ao legislador, cujo descumprimento há de ser argüido junto ao Supremo Tribunal Federal (assim como eventual descumprimento à Lei de Diretrizes Orçamentárias). Por outro lado, o montante da arrecadação do setor, após a entrada em vigor do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, não tem qualquer importância na definição do benefício fiscal, como já demonstrado mais acima

Seção I Do Setor Automotivo

Crédito Presumido

Art. 110. Os empreendimentos industriais instalados nas áreas de atuação da ADA, ADENE e na região Centro-Oeste, exceto no Distrito Federal, farão jus a crédito presumido, a ser aproveitado em relação às saídas ocorridas até 31 de dezembro de 2010, para dedução, na apuração do imposto, incidente nas saídas de produtos classificados nas posições 87.02 a 87.04 da TIPI (Lei nº 9.826, de 1999, art. 1º, e § 1º e § 3º e Medidas Provisórias nºs 2.156 e 2.157, de 2001).

§ 1º O crédito presumido de que trata o caput corresponderá a trinta e dois por cento do valor do IPI incidente nas saídas, do estabelecimento industrial, dos produtos nacionais ou importados diretamente pelo beneficiário (Lei nº 9.826, de 1999, art. 1º, § 2º)

§ 2º O benefício somente será usufruído pelos contribuintes cujos projetos hajam sido apresentados até 31 de outubro de 1999, não podendo ser utilizado cumulativamente com outros benefícios fiscais federais, exceto os de caráter regional relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas (Lei nº 9.826, de 1999, arts. 2º e 3º).

(...)

Art. 111. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial de que trata o art. 114, poderá aderir ao regime especial de apuração do imposto, 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, 87.03, 8704.2, 8704.3 e 8706.00.20, da TIPI, nos termos e condições estabelecidos pela SRF (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 56, e § 2º).

¹⁰ O § 1º do art. 14 da LC nº 101/2000 menciona expressamente a hipótese do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, ao esclarecer o seguinte:

Art. 14 ()

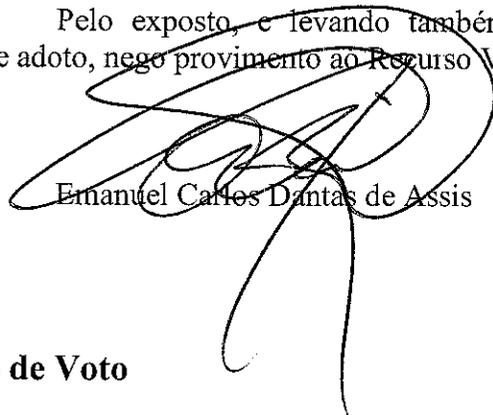
§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Por fim, em relação à alegação da Recorrente de que o procedimento da fiscalização teria implicado em cassação de atos válidos exarados pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), a suscitar a nulidade do Auto de Infração, pouco cabe acrescentar ao acórdão da DRJ. Como bem observou a instância de piso, a análise de eventual concomitância de benefícios fiscais não ficou a cargo do MDIC. E inexistente na regulamentação do benefício da Lei nº 9.826/99 indicação de que a atuação da RFB esteja condicionada ao cancelamento de atos administrativos do MDIC, relativos ao direito ao incentivo

Não há necessidade de que o Auditor-Fiscal da RFB ouça o MDIC antes de proceder à autuação porque a competência daquele Ministério diz respeito à habilitação, acompanhamento e execução do projeto de instalação da montadora e, se for o caso, comunicação à RFB de eventual descumprimento. A verificação de cumprimento do art. 3º da Lei nº 9.826/99, por sua vez, está na órbita da RFB, especialmente porque somente este órgão tem conhecimento dos diversos benefícios fiscais federais usufruídos pela Recorrente.

Dessarte, descabe cogitar da nulidade da autuação, por supostamente invadir a competência do MDIC.

Pelo exposto, e levando também em conta os fundamentos do acórdão recorrido, que adoto, nego provimento ao Recurso Voluntário.


Emanuel Carlos Dantas de Assis



Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Cleto Marques Duarte.

Em primeiro lugar, creio ser pertinente registrar os motivos, ou pelo menos alguns deles, que me levaram a pedir vista do presente processo, os quais se sucederam, não necessariamente nessa ordem, o que faço a seguir:

- as aplicações e limitações entre benefício fiscal e regime especial de tributação, discutidas no presente processo, são questões por demais controversas, o que exige uma detida e profunda análise, já que a solução transcende a mera semântica, etimologia ou morfologia das palavras;

- o valor envolvido no presente processo é extremamente elevado (creio ser o de maior monta entre aqueles de cujo julgamento eu tenha até hoje participado) e, embora saibamos que o valor discutido no processo não deva pesar para a sua decisão final, e sim tão somente o mérito, qualquer erro ou omissão no julgamento, neste caso, pode trazer reflexos de muita relevância para a contribuinte ou para o erário;

- cito também a concorrida audiência verificada até mesmo antes do início da sessão, o que, de antemão, já demonstrava tratar-se de um importante e controverso caso, sobre o qual havia um elevado e geral interesse;

- a representante da contribuinte, em uma brilhante sustentação oral, trouxe consideráveis informações sobre o projeto que propiciou o desenvolvimento da região, com a criação de milhares de empregos diretos, e outros milhares indiretos, além do vultoso investimento feito em infra-estrutura, evidenciando a relevância do benefício fiscal. Apresentou também a diferença entre benefício fiscal e o regime especial de tributação;

- o procurador da Fazenda Nacional, por sua vez, em sua sustentação oral, alegou, entre outros, que o Poder Legislativo usa incorretamente diversas vezes certos termos, o que, segundo ele, teria ocorrido na legislação que trata do assunto, sendo, portanto, necessária, para mim, uma verificação bastante acurada do que efetivamente estava sendo discutido no presente caso;

- somente foi possível ao nobre relator fundamentar sua decisão em um extenso voto, com muitas laudas, contendo eminentes e respeitáveis citações, o que nos faz imaginar as inúmeras horas por ele despendidas na pesquisa e na sua elaboração, confirmando, mais uma vez, tratar-se de um inusitado caso;

- cabe também salientar que não me convenceram as justificativas dadas pelos nobres conselheiros que me antecederam no proferimento de seus votos;

- por fim, é de se registrar também a inesperada interrupção feita por um ouvinte, pertencente ao quadro da Procuradoria da Fazenda, quando a patrona da contribuinte, após ter-lhe sido concedida a palavra pelo Sr. Presidente, esclarecia uma questão de fato. Naquele momento, foi questionada a pertinência da questão levantada, ao tempo em que foi solicitado que se desse, de imediato, continuidade à apuração dos votos dos demais conselheiros. Como se tratava realmente de uma questão de fato, talvez tenha sido este o fator determinante para o meu pedido de vista, pois confirmava tratar-se de um processo muito especial, o qual exigia, sem dúvida, uma acurada e minuciosa análise, para a elucidação do caso.

Diante do exposto, convencido de que não tinha todos os subsídios para uma justa decisão, solicitei vista ao processo.

Apesar do exíguo prazo que me fora dado para a vista, menos de 24 horas, foi-me possível analisar ao menos alguns dos principais pontos que não me restavam claros e, a partir daí, formar minha convicção e manifestar-me sobre o desejo de fazer a presente declaração de voto, o que passo a fazer a seguir.

Pois bem, para o correto julgamento, é necessário analisar primeiramente o disposto nas leis:

A Lei nº 9.826/99, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento econômico da Amazônia e da região Nordeste, estabelece um crédito presumido no valor de 32% do IPI, atraindo assim estabelecimentos industriais para a região. O art. 3º da lei estabelece:

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

Do exposto, conclui-se que o crédito presumido de 32% não pode ser concedido cumulativamente com outro **benefício fiscal**.



Já a Medida Provisória nº 2.158-35/01, no inciso I do § 1º do art. 56, estabelece:

“ Art.56 Fica instituído regime especial de apuração do IPI, relativamente à parcela do frete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433.53.00, 8433.59.1, 8701.10.00, 8701.30.00, 8701.90.00, 8702.10.00 Ex 01, 8702.90.90 Ex 01, 8703, 8704.2, 8704.3 e 8706.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1o O regime especial:

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

Está claro que, no caso de crédito presumido de IPI de 3%, estabelecido pela MP acima transcrita, trata-se de **regime especial**. Como este crédito denomina-se regime especial de tributação, não há que se falar em uso cumulativo de benefício fiscal. A defesa da contribuinte apresentou uma tabela extremamente esclarecedora sobre a diferença entre benefício fiscal e regime especial de tributação, a qual abaixo reproduzo:

Critério de distinção	Benefício Fiscal	Regime Especial de Tributação
Objetivo	Extrafiscalidade	Fiscalidade
Veículo Normativo	Lei Específica (art. 150, 6º, CF)	Não há forma específica
Impacto na Receita Tributária	Renúncia Fiscal (Exoneração Tributária)	Eficiência na Fiscalização (Neutralidade)
Responsabilidade Fiscal	Previsão de Impacto e Compensação LRF (art. 14)	Sem Potencial Afetação Orçamentária
Acompanhamento Orçamentário	Demonstrativo de Gastos (art. 165, 6º, CF)	Sem exigência de controle orçamentário

Não merece persistir o argumento de que o termo utilizado na lei seria incorreto, pois, qualquer processo interpretativo deve partir do princípio de que a lei não possui palavras inúteis. Da mesma forma, caso fosse aceito o argumento, estar-se-ia ferindo o princípio da segurança jurídica, pois em qualquer situação poderia ser alegado que determinado termo foi aplicado incorretamente. Não há segurança em um sistema normativo que desconsidera uma afirmação explícita de uma norma, sobre a alegação de falha do legislador, sendo que este não se retratou, e tão pouco revogou essa norma, bem como não houve parecer do judiciário afastando sua aplicação. Se for levado em conta este argumento, de que houve um

engano por parte do legislativo, minamos completamente o princípio da segurança jurídica. Ocorreria, ainda, contradição da Fazenda, pois, quando este argumento é apresentado por qualquer contribuinte, ele é prontamente refutado, sobre o argumento de que não cabe à autoridade administrativa tratar de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma, devendo segui-la à risca.

Cabe destacar nota da SRF/ASEP nº 5/2002, de 12.3.2002, sobre o regime especial introduzido pela MP 2.158-35/01, que diz:

“O regime especial de apuração do IPI de determinados produtos foi criado para facilitar e racionalizar procedimentos de arrecadação oriunda do setor por ele alcançado, permitindo, assim, que a administração tributária federal continue a nortear sua atuação com observância do princípio da eficiência inscrito no art 37 da Constituição

(...)

Ainda assim, não seria lícito atribuir-lhe pecha de lesivo ao patrimônio público, porque, de acordo com estimativas da Secretaria da Receita Federal, não haveria redução da receita do IPI incidente sobre os produtos alcançados pela medida.

(...)

“Diante dos elementos retro citados, que servem para estimar os reflexos da aplicação do disposto no art 56 da Medida Provisória nº 2 158-35, de 2001, não há que cogitar, com o novo regime tributário, de redução de receitas do IPI”

Da mesma forma, vale ressaltar que no processo 2002.2338-0, da ação popular que discute a questão, foi reproduzida esta nota da Secretaria da Receita Federal acima transcrita, destaca-se dessa ação popular:

“O ato administrativo não causa qualquer perda da receita tributária, ou lesão aos cofres públicos,

(...)

O seu contorno, de regime especial,

(...)

no regime de apuração especial do IPI, (...), “não houve redução de arrecadação tributária” (grifo do original)

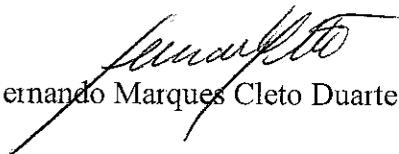
Assim, frisa-se que a própria Procuradoria, naquele processo de ação popular, defendeu que trata-se de regime especial de tributação, e não benefício fiscal. Não é possível que a Procuradoria, anteriormente adote uma interpretação, e no presente momento, adote outra.

Não há que se falar em redução da arrecadação tributária. Este fato é facilmente confirmado, pois, quanto maior a base de cálculo de um imposto, maior o valor pago. Uma vez incluso o frete na base de cálculo do IPI, esta aumentará, conseqüentemente, a arrecadação também. O valor do crédito presumido é ínfimo, e não altera substancialmente o valor do imposto a ser pago, de modo a diminuir a arrecadação total

Este fato também foi confirmado pela contribuinte, que demonstrou ter recolhido valor maior, mesmo com o crédito presumido, se comparado ao regime anterior e que a opção por ela, a contribuinte, de adotar o regime especial tributário, se deu por outros motivos, e não visando economia tributária.

Deste modo, não pode a Fazenda deixar de levar em consideração Princípios do Direito, como a literalidade, legalidade, boa-fé e interpretação teleológica em prol da conveniência. Chega até a parecer flagrante oportunismo a decisão de, uma vez constatada uma possível controvérsia, autuar o crédito de maior valor.

Frente a todo o exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.


Fernando Marques Cleto Duarte

Declaração de Voto

Conselheiro Suplente Rodrigo Pereira de Mello

Sr. Presidente,

1. Superadas as questões preliminares **(a)** da decadência (essencialmente porque, *primeiro*, este instituto, em qualquer de seus campos jurídicos de aplicação, essencialmente – como no caso da prescrição, mesmo que respeitadas as outras distinções substanciais ou normativas-específicas entre estes dois institutos – envolve a inércia do titular do direito a ser exercido – no caso da decadência, como sabido, necessariamente um direito “potestativo”¹¹ –, e, *segundo*, porque inexistente, no caso do IPI – que é o tributo aqui focado –, inércia da Administração Tributária antes do encerramento do período de apuração contábil do correspondente tributo – isto é, do correspondente crédito tributário –, que no caso e no período era decendial, e, portanto, apenas se instaurava o prazo para a constituição do crédito tributário após tal encerramento) e **(b)** da incompetência da Secretaria da Receita Federal e/ou do Auditor Fiscal autor do lançamento (essencialmente porque a competência atribuída ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio – MDIC e suscitada nos autos estava limitada à apreciação e aprovação do projeto do empreendimento para fins de gozo do benefício referido às Leis 9.440 e/ou 9.826, não envolvendo, direta ou indiretamente, a análise seja do conjunto dos requisitos e consequências especificamente tributárias refenciáveis às mesmas Leis 9.440 e/ou 9.826, seja ainda das consequências especificamente tributárias decorrentes do art. 56 da MP 2.158-35/01, em si mesmo consideradas ou à vista e em conjunto com aquelas resultantes

das antes referidas Leis 9.440 e/ou 9.826), passo a registrar meu entendimento sobre o mérito da causa, que essencialmente reproduz os mesmos argumentos por mim já expostos quando do julgamento, perante a 1ª Turma Ordinária da 3ª Turma desta 3ª Seção do CARF, do processo 10120.016270/2008-95, que ali resultou no Acórdão 331-00.567.

2. Inicialmente não vislumbro, *data venia* às considerações neste particular lançadas pelo Sr. Relator, ter havido, no caso, alteração retroativa de critério jurídico pela Administração Tributária, vedada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN. **Primeiro**, porque o quanto controvertido nos autos da precedente Ação Popular, referida pelo Sr. Relator, não versou, nem em seus fundamentos e nem em seu pedido específicos, sobre a questão jurídica (lide) versada nos autos deste processo administrativo (ou seja, a compatibilidade, ou não, de gozo, pelo mesmo contribuinte e concomitantemente, das situações jurídicas havidas, por um lado, nas Leis 9.440 e 9.826, e, por outro lado, no art. 56 da MP 2.158-35/2001), limitando-se – naquela ação judicial – a questionar-se sobre a adequação à normatividade financeira-orçamentária, ou não, do quanto versado – específica e isoladamente – no referido art. 56 da MP 2.158-35/2001. **Segundo**, porque na análise submetida à Administração Tributária para fins de autorização – conforme exigido na legislação específica – da opção levada a efeito pela contribuinte para fins do art. 56 da MP 2.158-35/2001 não se procedeu, simplesmente porque não era objeto próprio a tal controle administrativo – procedimento diversa configuraria, isto sim, em abuso de poder! –, a qualquer verificação da situação global da mesma contribuinte. Ou seja, **em conclusão neste ponto**, ainda que se possa alegar – e isto me parece inequívoco – que a Administração Tributária, na sua totalidade orgânica, detinha, precedentemente ao lançamento versado nestes autos, *informação* quanto a gozo, pela contribuinte, da situação jurídica configurada no art. 56 da MP 2.158-35/2001, daí não resulta – nem direta e indiretamente – na emissão de qualquer juízo/critério jurídico por parte da Administração Tributária quanto à questão jurídica (lide) versada nos autos deste processo administrativo.

3. Avançando para o cerne da questão, ao falarmos sobre benefício e incentivo fiscal creio haver nos autos – bem assim em parte na sustentação oral apresentada pela contribuinte-recorrente nesta sessão de julgamento – uma indevida confusão conceitual e normativa. É que não se pode confundir o que seja, de um lado, “benefício/incentivo fiscal” na perspectiva estatal, do que seja, por outro lado, “benefício/incentivo fiscal” na perspectiva privada-contribuinte.

¹¹ Neste sentido, por todos: ALVES, José Carlos Moreira. *Direito subjetivo, pretensão e ação*. Revista de Processo, v. 12, n. 47, p. 109-123, jul-set/1987.

4. É que, de um lado, na perspectiva estatal, a questão do “benefício/incentivo fiscal” se vincula tanto à lógica quanto à normatividade financeira-orçamentária, a que se referem os arts 163, 165, §§ 6º e 9º, da CF-88 e a legislação correlata (especialmente, a Lei 4.320/1964 – em geral, recepcionada pela mesma CF-88 a partir dos dispostos antes referidos – e a Lei Complementar 101/2000, esta a Lei de Responsabilidade Fiscal/LRF – editada a partir da autorização/exigência também nos mesmos antes referidos dispositivos da CF-88). E aqui, conseqüentemente, as considerações em torno da matéria se apresentam vinculadas à realização dos valores constitucionais (expressos ou implícitos) desta temática específica, dentre eles o equilíbrio responsável na gestão fiscal.

4.1. Dentro do contexto supra – e necessária e exclusivamente nele¹² – é que cabe identificar e analisar o disposto no art 14 da LRF, destacadamente o disposto nos seus incisos I e II e – também e por igual, ainda que frequentemente esquecido nas questões suscitadas neste processo – no seu §1º. Este art. 14 da LRF apenas, e tão somente, configura/caracteriza “benefício/incentivo fiscal” para fins do equilíbrio responsável na gestão intrínseca financeira-orçamentária das pessoas jurídicas de direito público interno.

4.2. Assim, todas – absolutamente todas – as considerações levadas a efeito, no caso, em torno do quanto configurado (a) na Exposição de Motivos da MP 2.158-35/01 e/ou (b) nas manifestações da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos autos da Ação Popular (referida pelo Sr. Relator) e/ou (c) nos anexos orçamentários referidos nos autos e na sustentação oral veiculada neste caso (fundados tanto no art. 165, §6º, da CF-88 quanto no art. 4º, §3º, LRF) não têm – absolutamente não têm! – qualquer relevância na configuração, para fins de averiguar a validade do auto de infração lavrado nos autos, do que seja “benefício/incentivo fiscal” relativamente à do contribuinte (sujeito passivo).

5. Por outro lado, na perspectiva do contribuinte (qualquer um, e não apenas aquele que figura nestes autos), a questão do “benefício/incentivo fiscal” se vincula, mui distintamente, tanto à lógica quanto à normatividade econômica e tributária, a que se referem, de um lado, o art. 150 (“Estatuto do Contribuinte”), destacadamente – para fins deste processo – os seus incisos I (princípio da legalidade tributária) e II (princípio da isonomia tributária), e, de outro lado, o art. 170 (Princípios da Ordem Econômica), destacadamente – aqui – os seus incisos II,

¹² Para confirmar/reforçar o quanto acima exposto, veja-se o que dispõem o art 1º, *caput* e §§ 1º e 2º, da LRF: “Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o



III, IV e VII, todos os dispositivos referidos da CF-88. E neste contexto, por igual consequentemente, as considerações em torno da matéria se apresentam vinculadas à realização dos valores constitucionais (expressos ou implícitos) desta temática específica, dentre eles mormente, para o caso, a vedação a tratamentos discriminatórios (legais ou administrativos) que afetem a isonomia concorrencial dos atores econômicos operantes em determinado domínio setorial.

5.1. Registre-se preliminarmente sobre o preciso dimensionamento do acima exposto: **primeiro**, que a isonomia concorrencial apenas pode e deve ser considerada no âmbito do mesmo domínio econômico-setorial¹³ – considerado este de forma mais estrita ou mais ampla, conforme a amplitude econômica efetiva (material) do âmbito de atuação dos atores econômicos envolvidos *no caso*; **segundo**, que obviamente – em um Estado democrático-constitucional – a antes referida vedação a tratamentos discriminatórios (legais e/ou administrativos) que afetem a isonomia concorrencial de atores econômicos *não* tem aplicação naqueles casos onde a própria Lei Fundamental autorize ou mesmo determine a instituição de determinado fator de discriminação; e **terceiro**, que as expressões empregadas pelo legislador na confecção das normas jurídicas primárias aplicáveis ao caso não podem e nem devem ser desprezadas (seria um desprezo ao próprio legislador, inadmissível neste mesmo Estado democrático-constitucional, e ainda mais inadmissível a um órgão de julgamento estritamente jungido à legalidade primária posta, como é o caso deste CARF), mas por outro lado, e como já destacado pelo Relator do caso (Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro Miranda), não se pode e nem se deve assumir como necessariamente precisos e significantes, desde o ponto de vista da ciência jurídica, os eventuais termos empregados pelo mesmo legislador quando correspondentes a conceitos jurídicos assentados na tradição da mesma ciência normativa.

5.2. Dentro do específico contexto supra (itens 5 e 5.1 retro) – e, de novo, necessária e exclusivamente nele – é que cabe identificar e analisar se há, ou não, na opção pela situação

equilíbrio das contas públicas, (...) § 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ”

¹³ Neste mesmo sentido veja-se: (a) no plano doutrinário e por todos, o conceito de “mercado concorrencial” exposto por Beatriz Gontijo de Brito (“O mercado, como instituição básica e definidora da economia capitalista, é o lugar onde atual os agentes econômicos, e, por conseguinte, onde se encontram a oferta e a demanda de bens em geral, determinando-se os preços e a quantidade. Pode-se dizer *concorrencial* o mercado quando nele atue uma pluralidade de compradores e vendedores de tal maneira que haja liberdade de escolha de determinado produto, fazendo que a formação do preço corresponda a um ajustamento livre entre a oferta e a procura” – *Concentração de empresas no direito brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 2002, p. 5/6, grifamos); e (b) no plano normativo a determinação inserta no art. 17, *caput* e § 2º, da Lei 8.987/1995 – Lei de Concessões (“Art. 17 Considerar-se-á desclassificada a proposta que, para sua viabilização, necessite de vantagens ou subsídios que não estejam previamente autorizados em lei e à disposição de todos os concorrentes. (...) § 2º Inclui-se nas vantagens ou subsídios de que trata este artigo qualquer tipo de tratamento tributário diferenciado, ainda que em consequência da natureza jurídica do licitante, que comprometa a isonomia fiscal que deve prevalecer entre todos os concorrentes”).

jurídica havida no art. 56 da MP 2.158-35/2001, a configuração de “benefício/incentivo fiscal” na perspectiva privada-contribuinte.

5.3. E daí sim ser possível, a meu juízo, afirmar pela inexistência de “benefício/incentivo fiscal” (na perspectiva privada-contribuinte), precisamente pela inexistência, no caso, de qualquer tratamento (ou situação) discriminatório (legal ou administrativo, ainda que mediado – como no caso – por opção juridicamente regrada da contribuinte) que afete a isonomia concorrencial *dos atores econômicos optantes no setor econômico abarcado seja pelas Leis 9.440 e 9.826 e, destacadamente, pelo art. 56 da MP 2.158-35/2001*

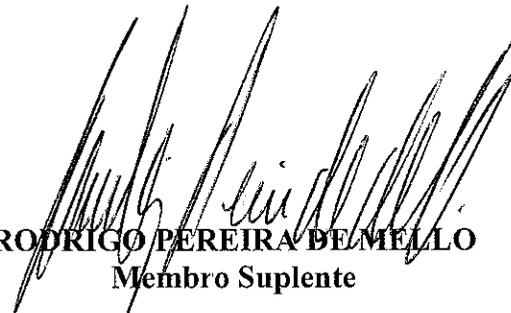
5.3.1. E para chegar à conclusão acima é preciso verificar, **primeiro**, que não há padrão/nível de oneração tributária em tese ou *a priori*, mas somente a oneração que, em determinado momento e local, à vista de determinado ente competente, seja, de fato, praticada – obviamente respeitadas as limitações constitucionais aplicáveis ao poder de tributar! Por igual, não há padrão/nível de desoneração tributária em tese ou *a priori*, mas tão somente – como consequência necessária (*ipso facto*) e *a contrario sensu* do quanto antes referido – o padrão de oneração que, pragmaticamente, esteja sendo de fato aplicado em determinado momento e local, em face de determinado ente competente. Ora, assim sendo, o critério para determinar, se há, ou não, “benefício/incentivo fiscal” na perspectiva privada-contribuinte, jamais pode passar pela consideração, em tese ou *a priori*, do padrão atual – *vis-a-vis* algum padrão precedente ou mesmo simplesmente hipotético – de oneração incidente sobre os atores econômicos operantes em determinado domínio setorial.

5.3.2. **Segundo**, e posta a questão precedente, não há na norma aqui enfocada (art. 56 da MP 2.158-35/2001) qualquer elemento que gere tratamento discriminatório que afete a isonomia concorrencial dos atores econômicos operantes no domínio setorial industrial dos produtos classificados nos códigos descritos no *caput* da norma primária antes referida.

5.4. Em conclusão, na perspectiva privada-contribuinte – que é a única lógica, conceitual e normativamente relevante para os fins aqui considerados (ou seja, para averiguação de cumprimento ao disposto nos arts. 3º/4º da Lei 9.826 e no art. 16, inciso II, da 9.440) –, não se configura a existência de “benefício/incentivo fiscal” no gozo – ainda que por opção – da situação jurídica prevista no art. 56 da MP 2.158-35/2001, instituída e vigente que foi não para promover ou gerar tratamento discriminatório que afete (ou possa afetar) a isonomia concorrencial dos atores econômicos operantes no domínio setorial industrial dos produtos classificados nos códigos descritos no *caput* daquela mesma norma primária, mas sim – e

exclusivamente – em favor da eficiência na fiscalização administrativo-tributária e da simplificação nos correspondentes procedimentos cíveis-empresariais (econômicos, em outras palavras) afetados.

É como voto



RODRIGO PEREIRA DE MELLO
Membro Suplente





Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento autenticado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001. Corresponde à fé pública do servidor, referente à igualdade entre as imagens digitalizadas e os respectivos documentos ORIGINAIS.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA em 16/05/2011 13:04:53.

Documento autenticado digitalmente por ELAINE ALICE ANDRADE LIMA em 16/05/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 08/04/2020.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP08.0420.18194.YL11

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

D6E24C8616B2E452916FCB5384905A4E23B919AC