



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

**Proc.** 13502.001001/2009-17  
**F.** 882.016 Voluntário  
**Processo nº** 3401-01.084 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Data de** 9 de dezembro de 2010  
**Matéria** RESSARCIMENTO DE IPI  
**Recorrente** FORD MOTOR COMPANY DO BRASIL LTDA  
**Recorrida** DRJ-SALVADOR/BA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

Período de apuração: 20/01/2007 a 31/12/2008

BENEFÍCIOS FISCAIS. LEI Nº 9.440/97, ART. 1º, IX. 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 9.440/97 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 da mesma natureza, irrelevante as finalidades distintas e a classificação do segundo como regime especial.

CRÉDITO PRESUMIDO. LEI Nº 9.440/97, ART. 1º, IX. VEDAÇÃO À CUMULAÇÃO COM OUTRO BENEFÍCIO FISCAL DA MESMA NATUREZA. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEM PRONUNCIAMENTO PRÉVIO DO MDIC. LEGALIDADE.

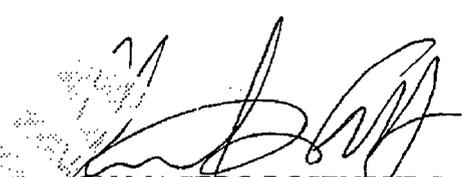
A fiscalização e o lançamento de ofício do IPI, quando verificado o descumprimento do art. 16, II, da Lei nº 9.440/97, que veda a cumulação do crédito presumido do IPI instituído por essa lei com outro benefício da mesma natureza, prescinde de pronunciamento prévio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

**Recurso negado.**

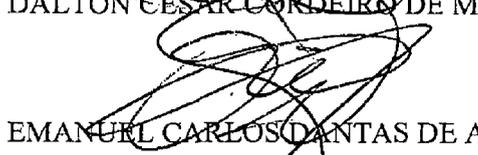
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, em negar 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 MACEDO ROSENBERG 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, Rodrigo Pereira de Mello, Odassi Guerzoni Filho e Fernando Marques Cleto. Ausente, justificadamente, Jean Cleuter Simões Mendonça.

## Relatório

Contra a interessada foi lavrado o **auto de infração** de fls. , consubstanciando a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, para o período janeiro de 2007 a dezembro de 2008.

Segundo a autoridade autuante e conforme se anota do acórdão recorrido (fls. e seguintes), a interessada *“é beneficiária do incentivo fiscal de que trata a (...), 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 \* (...)."*

Após a apresentação de impugnação, que em apertada síntese traz 07 (sete) argumentos de desconformidade, o debate foi submetido à análise e exame da Quarta Turma da DRJ-Salvador, que, à unanimidade, julgou procedente o crédito exigido.

O acórdão recorrido consubstancia decisão no sentido de que "o art. 56 da Lei nº 9.440/97, de 2001, introduziu na legislação do IPI um "tratamento diferenciado" aos lançamentos 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 relação ao 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 (...)."

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, junta documentos que corroborariam afirmações e provas já feitas no curso do processo administrativo.

A seguir, naquele apelo, (i) traz um arrazoado fático do debate; (ii) apresenta a instalação de seu empreendimento e a fruição do benefício da Lei 9440/97; (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 9440) 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 contribuinte voluntário preenche os pressupostos de validade, daí conhecer do mesmo.

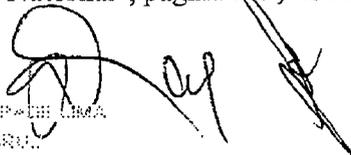
Meu voto busco conduzir o debate e minha decisão forte nas lições de Carlos Maximiliano, aproveitadas que foram também pelo Ministro Luiz Fux, do Superior Tribunal de Justiça, assim delineadas em voto da lavra deste:

*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 hermenêuta e conciliar os interesses em momentâneo, ocasional, contrastante. 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 atuante, com fundamento no artigo 16, II, da Lei nº 9 440/97, 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, dimensão e alcance em diferentes setores e atividades, sejam de ordem social, trabalhista, econômica, previdenciária, financeira, etc.

Para alguns parecerá sem importância, ou inócua, o relator e mencionar dessas informações aos autos e sua consideração no julgamento em tela, mas não para este conselheiro e para a finalidade de firmar sua convicção, forte e escorado tal 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.

O artigo 16, II, da Lei 9440/1997, 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 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 seja 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 em decisão do julgamento da ACO 541-1/DJ, em destaque assim formulado pelo Ministro Marco Aurélio:

*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. , 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. , 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. 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. 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 9.440/97) 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 2002.34.0000000-3380 e às fls. 61 a 66, na qual promove uma conceituação que bem define as diferenças entre o regime especial e benefício fiscal.

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

Ora, se inegável o conhecimento pela Administração e Fisco do ato 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 quíça 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 doutrinadores 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, consequentemente, 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*

*1º) 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.*

*2º) 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.

3º) 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 criado o seu empreendimento industrial na região (...), tem direito a usufruir o incentivo fiscal (crédito presumido) previsto pela Lei nº 9 826/1999

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

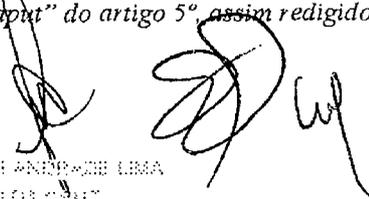
5º) Argumentandum tantum, ainda que se pudesse admitir o contrário, a lógica e, sobretudo, o bom-senso, estariam a indicar que a glosa do Fisco não poderia recair sobre o crédito presumido instituído por lei – cujo expressivo percentual de 32% foi motivo determinante para a interiorização do estabelecimento 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 regulamentadores – objetivando ofertar segurança jurídica. 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 revogado 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*

*(..).*

*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 aplicação conjunta, exatamente por considerar tratar-se de benefícios de naturezas distintas: benefício fiscal o primeiro, e 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 observância do primitivo enfoque.” (RE 131741/SP, relator Ministro Marco Aurélio, DJU 24/05/1996)

A bem do quanto debatido, ainda é importante consignar que a possível nulidade da autuação por força da não participação do MDIC nesta discussão, registro que o tema foi enfrentado em sessão de julgamentos e afastado sob os argumentos deduzidos pelo nobre Conselheiro Odassi Guerzoni, como se aqui estivessem transcritos em sua integralidade.

Por fim, mas não menos importante registro que matéria em tudo idêntica a 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 César Cordeiro de Miranda

**Voto Vencedor**

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Redator Designado

Peço vênia para discordar do ilustre Relator, por entender o art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 instituiu benefício fiscal, que não pode ser cumulado com o do inc. IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97.

O cerne do litígio versa sobre a natureza jurídica dos créditos presumidos do IPI instituídos pela Lei nº 9.440/97, art. 1º, IX (conversão da MP nº 1.532, de 18/12/1996, após duas reedições) e pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 (reedição do art. 56 da MP nº 2.158-30/2001, com alterações desde a MP nº 2.158-34/2001).

A Lei nº 9.440/97 estabelece o seguinte (negrito acrescentado):

*Art. 1º Poderá ser concedida, nas condições fixadas em regulamento, com vigência até 31 de dezembro de 1999:*

(...)

***IX-crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, 8 e 70, de 7 de setembro de 1970, 3 de dezembro de 1970 e 30 de dezembro de 1991, respectivamente, no valor correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o faturamento das empresas referidas no § 1º deste artigo***

(...)

*§1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e que sejam montadoras e fabricantes de:*

*a) veículos automotores terrestres de passageiros e de uso misto de duas rodas ou mais e jipes,*

*b) caminhonetas, furgões, pick-ups e veículos automotores, de quatro rodas ou mais, para transporte de mercadorias de capacidade máxima de carga não superior a quatro toneladas;*

c)veículos automotores terrestres de transporte de mercadorias de capacidade de carga igual ou superior a quatro toneladas, veículos terrestres para transporte de dez pessoas ou mais e caminhões-tratores,

d)tratores agrícolas e colheitadeiras,

e)tratores, máquinas rodoviárias e de escavação e empilhadeiras,

f)carros para veículos automotores em geral,

g)reboques e semi-reboques utilizados para o transporte de mercadorias,

h)partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos - acabados e semi-acabados - e pneumáticos, destinados aos produtos relacionados nesta e nas alíneas anteriores

( )

§14 A utilização dos créditos de que trata o inciso IX será efetivada na forma que dispuser o regulamento

(..)

Art 11.O Poder Executivo poderá conceder, para as empresas referidas no § 1º do art 1º, com vigência de 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2010. os seguintes benefícios:

( )

IV-extensão dos benefícios de que tratam os incisos IV, VI, VII, VIII e IX do art. 1º

(.)

Art.16 O tratamento fiscal previsto nesta Lei:

I-fica condicionado à comprovação, pelo contribuinte, da regularidade com o pagamento de todos os tributos e contribuições federais,

II-não poderá ser usufruído cumulativamente 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).

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 flete cobrado pela prestação do serviço de transporte dos produtos classificados nos códigos 8433 53 00, 8433 59 1, 8701 10.00, 8701 30.00, 8701 90 00, 8702 10.00 Ex 01, 8702 90 90 Ex 01, 8703, 8704 2, 8704.3 e 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O regime especial.

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

*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 correspondente ao dobro do PIS Faturamento e Cofins incidentes sobre o faturamento das empresas instaladas ou que venham a se instalar nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e sejam montadoras e fabricantes dos veículos, equipamentos, peças e partes relacionadas no no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.440/97, o segundo crédito presumido, 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 2.158-35/200.

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. 16, II, da Lei nº 9.440/97. Acerca da natureza jurídica do crédito presumido criado pela Lei nº 9.440/97, art. 1º, IX, inexistente controvérsia: é um benefício fiscal, que segundo o citado art. 16, II não pode ser gozado cumulativamente com outros da mesma natureza e com aqueles previstos na legislação da Zona Franca de Manaus (ZFM), das Áreas de Livre Comércio, da Amazônia Ocidental, do Fundo de Investimentos do Nordeste (FINOR) e do Fundo de Investimentos da Amazônia (FINAM).

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, ressarcindo em dobro

o PIS e a Cofins, 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 fizeram as condições.

Apesar do art. 11 da Lei Complementar nº 95/98, segundo o qual as disposições legais 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, os textos legais atendem com perfeição à norma de estrutura<sup>1</sup> extraída do referencial teórico. O texto do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, imperfeito que é, especialmente por não ter alterado 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 9 440/97.

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 IPI<sup>2</sup>, 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

<sup>1</sup> 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 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.

<sup>2</sup> 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.

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 do IPI instituído pelo referido art. 56 fosse considerado um regime especial, essa classificação não implicaria em negar-lhe a caracterização de benefício fiscal. Ao contrário do que a Recorrente e os pareceres dos renomados peritos e doutorados doutrinadores deixam transparecer, inexistente uma dicotomia entre regime especial e benefício fiscal. Pelo contrário: praticamente todos os Estados da Federação, Distrito Federal, concedem regimes especiais referentes ao ICMS, nos quais é previsto um crédito presumido desse imposto Estadual<sup>3</sup>

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 pelo inc. IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97 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

<sup>3</sup> 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 - 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)

o sentido objetivo da norma, desvinculada dos motivos que a originaram. Neste sentido a lição de Karl Engisch:<sup>4</sup>

*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".*

A classificação em Direito pode ser considerada certa ou errada, já que não se trata pelo carácter de certeza. É preferível considerá-las adequadas ou inadequadas, mais ou menos sirvam à compreensão do Direito. Toda e qualquer classificação, sendo uma abstracção elaborada com o fito de facilitar a compreensão do objeto ou do caso estudado, deve ser guiada por critérios que permitam maximizar o entendimento. Assim, semelhanças e dessemelhanças apontadas pelos critérios, o assunto estudado deve ser melhor compreendido. Assim, a depender da finalidade de cada estudo, um critério pode ser mais ou menos útil. Neste sentido, Roque Carraza, com esteio no renomado jurista argentino Agustín Gordillo, afirma que "não há classificações certas ou erradas, mas classificações mais úteis e menos úteis."<sup>5</sup>

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:<sup>6</sup>

*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

<sup>4</sup> ENGISCH, Karl *Introdução ao pensamento jurídico*, trad. J. Baptista Machado, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 172.

<sup>5</sup> CARRAZA, Roque Antonio *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 275.

<sup>6</sup> Cf. artigo "Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias", in *Revista de Direito Público* 41-42, p. 43/54

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 designa o crédito presumido da referida Medida Provisória do benefício previsto na Lei nº 9.440/97, que também impõe condições às montadoras instaladas no Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Entre tais condições, o prazo para habilitação do empreendimento junto ao Poder Judiciário (até 31 de dezembro de 1997, conforme o art. 14 da Lei nº 9.440/97) e a vedação do crédito presumido correspondente ao dobro do PIS e Cofins cumulativamente com outros benefícios fiscais da mesma natureza e com aqueles previstos na legislação da ZFM das Áreas de Livre Comércio, da Amazônia Ocidental, do FINOR e FINAM.

Pertencem à mesma natureza os benefícios fiscais instituídos pelo inc. IX do art. 1º da Lei nº 9.440/97, pela Lei nº 9.826/99 (o desta Lei com finalidade semelhante à do citado inc. IX, pois também visa incentivar a instalação de montadoras nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, exceto Distrito Federal) e pelo art. 56 da MP nº 2.158-35/2001 (este terceiro incentivo com finalidade distinta, como já comentado mais acima). O importante, para a identidade dos três benefícios, é que todos são créditos presumidos do IPI. Em face da identidade quanto à natureza jurídica, incide a norma do art. 16, II, da Lei nº 9.440/97, a impedir o gozo conjunto do crédito presumido instituído pela Lei nº 9.440/97 com o do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001. O mesmo art. 16, II, da Lei nº 9.440/97, também impede a cumulação com o crédito presumido da Lei nº 9.826/99, sendo que no art. 3º desta também há vedação mais abrangente, por vedar o usufruto cumulado com qualquer outro benefício fiscal federal, e não apenas com os da mesma natureza.<sup>7</sup>

Na situação dos autos, a vedação à cumulação com outro benefício fiscal federal existe tão-somente na Lei nº 9.440/97. 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 a carga na situação com cláusula C&F). A fiscalização, ao glosar o primeiro benefício, atuou no estrito cumprimento dos ditames da Lei nº 9.440/97 e 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 9.440/97, 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.

A exegese da fiscalização e do acórdão recorrido, ao considerarem benefício fiscal o incentivo fiscal do art. 56 da MP nº 2.156-35/2001, parece a melhor e, inclusive, está

<sup>7</sup> Em obediência a esses dois dispositivos legais, a Recorrente, a partir de janeiro de 2007, deixou de gozar do crédito presumido da Lei nº 9.826/99 e passou a usufruir do mais antigo (da Lei nº 9.440/97). Antes e após 2007, todavia, houve a cumulação com o do art. 56 da MP nº 2.158-35/2001, de modo que para o período anterior até dezembro de 2006 foi lavrado outro auto de infração, glosando o crédito presumido da Lei nº 9.826/99 (processo nº 13502.000530/2009-95, cujo recurso voluntário foi julgado antes nesta mesma sessão).

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”).<sup>8</sup> 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, do crédito presumido de 3% estabelecido pela Lei nº 9.440/1997. Como se sabe, o regulamento do IPI é veiculado por meio de Decreto Provisório tendo origem no Ministério da Fazenda.

Afora o pronunciamento acima, de encontro à posição da autuação e da DRJ, a administração tributária não se posicionou acerca da natureza jurídica do “regime especial” do 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.

<sup>8</sup> 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”

<sup>9</sup> CAPÍTULO VI  
DOS OUTROS INCENTIVOS FISCAIS  
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)

(.)

Art 112 Às empresas referidas no § 1º deste artigo, poderá ser concedido, até 31 de dezembro de 2010, o incentivo fiscal do crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970; 8, de 3 de dezembro de 1970; e 70, de 30 de dezembro de 1991, no montante correspondente ao dobro das referidas contribuições que incidiram sobre o valor do faturamento decorrente da venda de produtos de fabricação própria (Lei nº 9.440, de 1997, art. 11)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às empresas que sejam montadoras e fabricantes de (Lei nº 9.440, de 1997, art. 1º, § 1º):

.....

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 presumido<sup>10</sup> 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 provimento e trâmite da Medida Provisória. Assim também aconteceu com a dedução dos planos de saúde (§ 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pelo art. 56 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 do P.I. Tanto numa redução quanto noutra o Poder Executivo considerou que não haveria perda de arrecadação e, por isso, julgou desprovidos o demonstrativo, inexistindo nos autos notícia de que o Legislativo teria repudiado o procedimento.

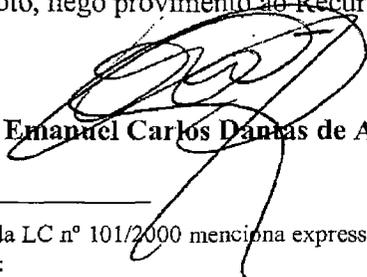
Saliento que o art. 14 da LC nº 101/2000 é norma de estrutura, dirigida ao legislador, cujo descumprimento há de ser argüido junto ao Supremo Tribunal Federal (assim como eventual descumprimento à Lei de Diretrizes Orçamentárias). Por outro lado, o montante da arrecadação do setor, após a entrada em 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.

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 DRJ, não foi delegada à Secretaria do Desenvolvimento da Produção (SDP) do MDIC a competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos fiscais relativos ao benefício da Lei nº 9.440/97. E Inexiste na regulamentação do benefício da Lei nº 9.440/97 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 atuação 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. 16, II, da Lei nº 9.440/97, 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 atuação, 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

<sup>10</sup> 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.

## Declaração de Voto

Relator Fernando Cleto Marques Duarte.

Em primeiro lugar, creio ser pertinente registrar os motivos, ou pelo menos alguns, que 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 acuada e minuciosa análise, para a elucidação do caso.

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

Apesar do exíguo prazo que me fora dado para a vista, menos de 24 horas, não foi 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, ataindo 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 87.06.00.20, da TIPI, nos termos e condições a serem estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.*

#### *§ 1º O regime especial*

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

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.

<b>Critério de distinção</b>	<b>Benefício Fiscal</b>	<b>Regime Especial de Tributação</b>
Objetivo	Extrafiscalidade	Fiscalidade
Veículo Normativo	Lei Específica (art. 150, 6º, CF)	Não há forma específica
Impacto na Rec. Tributária	Renúncia Fiscal (Exoneração Tributária)	Eficiência na Fiscalização (Neutralidade)
Respeito ao Princípio de Isonomia	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).*

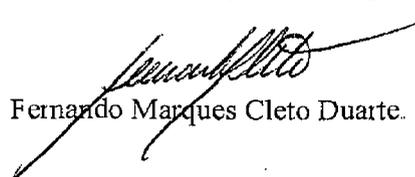
Assim, frisa-se que a própria Procuradoria, naquele processo de ação popular, defendeu que trata-se de regime especial de tributação, e não benefício fiscal. Não é possível que a Procuradoria, anteriormente adote uma interpretação, e no presente momento, adote outra.

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”<sup>11</sup> –, e, *segundo*, porque no caso do IPI – que é o tributo aqui focado –, inércia da Administração antes do encerramento do período de apuração contábil do correspondente – isto é, do correspondente crédito tributário –, que no caso e no período era de fato importante, apenas se instaurava o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 146 do CTN) 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

<sup>11</sup> 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

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, e *usão neste ponto*, ainda que se possa alegar – e isto me parece inequívoco – que a Administração Tributária, na sua totalidade orgânica, detinha, precedentemente ao *lido* versado nestes autos, *informação* quanto a gozo, pela contribuinte, da situação *previamente* configurada no art. 56 da MP 2.158-35/2001, daí não resulta – nem direta e *exclusivamente* – 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.

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 nele<sup>12</sup> – 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

<sup>12</sup> 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 equilíbrio das contas públicas, (...) § 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”

“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 Acórdão (referida pelo Sr. Relator) e/ou **(c)** nos anexos orçamentários referidos nos autos, a 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 matéria, para fins de averiguar a validade do auto de infração lavrado nos autos, do qual se trata o “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, 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-setorial<sup>13</sup> – considerado este de forma mais estrita ou mais ampla, conforme a amplitude econômica efetiva (material) do âmbito de atuação dos atores

<sup>13</sup> 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 atuam 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

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 em que a própria Lei Fundamental autorize ou mesmo determine a instituição de determinadas exceções de discriminação; e **terceiro**, que as expressões empregadas pelo legislador na elaboração das normas jurídicas primárias aplicáveis ao caso não podem e nem devem ser interpretadas (seria um desprezo ao próprio legislador, inadmissível neste mesmo Estado democrático-constitucional, e ainda mais inadmissível a um órgão de julgamento estritamente vinculado 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 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

da natureza jurídica do licitante, que comprometa a isonomia fiscal que deve prevalecer entre todos os

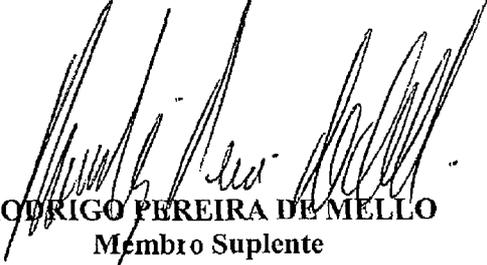


há, ou não, “benefício/incentivo fiscal” na perspectiva privada-contribuinte, jamais pode passar pela consideração, em tese ou *a priori*, do padrão atual – *vis-a-vis* algum padrão precedente ou mesmo simplesmente hipotético – de oneração incidente sobre os atores econômicos operantes em determinado domínio setorial.

5.3.2. **Segundo**, e por essa questão precedente, não há na norma aqui enfocada (art. 56 da MP 2.158-35/2001) o estabelecimento 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. 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

concorrentes.”)

