



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
Processo N.º 0280-006.066/80

ONR...

Sessão de 17 de março de 1983

ACORDÃO N.º CSRF/02-0.067

Recurso n.º RP/201-0.062

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrido SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Sujeito Passivo: PINA INTERCÂMBIO COMERCIAL INDUSTRIAL E PESCA S.A.

IPI - CRÉDITO COMO INCENTIVO À EXPORTAÇÃO - Produto industrializado constante da tabela de incidência na condição de não-tributado (N/T). O D.L. nº 491/69, legislação específica de estímulos fiscais à exportação de manufaturados, assegura a esse tipo de produto a manutenção e utilização dos créditos dos insumos, na forma estabelecida no seu artigo 5º. Recurso especial não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso especial. Ausente por motivo justificado o Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.

Sala das Sessões, em 17 de março de 1983

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

LOURIERDES ELIZA DOS SANTOS - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: JOSÉ GERALDO DE SOUSA JÚNIOR, PAULO DE ALMEIDA, PAULO CESAR DE ÁVILA E SILVA, EDWALDO REIS DA SILVA E SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Processo N.º 0280-006.066/80

Recurso n.º: RP/201-0.062

Acórdão n.º: CSRF/02-0.067

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Sujeito Passivo: PINA INTERCÂMBIO COMERCIAL, INDUSTRIAL E PESCA S.A.

R E L A T Ó R I O

Insurge-se a Fazenda Nacional, mediante recurso interposto por seu ilustrado Procurador-Representante junto ao 2º Conselho de Contribuintes, contra decisão do Colegiado que, por maioria de votos, entendeu que o crédito a que se refere o artigo 5º do Decreto-lei nº 491/69 é devido, ainda que os produtos exportados figurem na Tabela de Incidência do IPI com a cláusula N/T (não-tributado).

Nas suas razões de recurso, retoma a argumentação desenvolvida pelo sujeito passivo, no apelo voluntário, no sentido de que o pescado congelado é isento do IPI por força do D.L. nº 221/67. A norma invocada é legislação especial de estímulo à atividade pesqueira. Como se vê da fundamentação exposta no voto majoritário, o argumento não impressionou nem influiu na decisão, que dá ao produto o tratamento de "não-tributado".

Assim, centrando-se na discussão da tese trazida pelo sujeito passivo, discorre sobre os institutos da isenção e da não-tributação para, no final, entender que "o Conselho desbordou de sua competência de forma extremada. Isso porque aqui não se discutiu a competência para conhecer ou não de uma determinada matéria, o que seria razoável, mas se utilizou competência diversa, pertencente a outras autoridades dentro da Estrutura Básica do Ministério da Fazenda, qual seja aquela competência que existe para declarar que um produto é NT e que, mais, segue o mesmo regime de outro produto ao qual

segue -

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

se concedem benefícios específicos."

O sujeito passivo não se manifestou.

É o relatório.

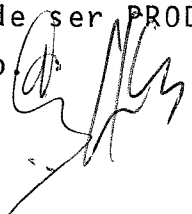
VOTO DO RELATOR, CONSELHEIRO LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS

Da análise das razões de recurso, parece-me que o aspecto principal da questão não foi devidamente enfrentado.

Revendo a decisão, não encontrei sustentação para o argumento de que o Colegiado tenha se desviado de sua competência para vir a declarar que o produto de que se cuida nos autos seja não tributado. Essa declaração seria desnecessária, visto como essa é a conceituação que o mesmo tem na tabela de incidência do IPI.

O que o Colegiado fez foi negar validade à afirmação da autoridade julgadora da primeira instância no sentido de que o produto em causa não está incluído no campo de incidência do IPI, vale dizer, não é produto industrializado. No julgamento que ora se revê o Colegiado reafirmou sua posição, reiteradamente externada: a mera indicação na TIPI, quanto a ser não-tributado um produto, não tem o condão de definir o campo de incidência do imposto. Ao contrário, a expressão "não-tributado", no âmbito da legislação tributária, presume, necessariamente, a incidência do tributo: a possibilidade, não realizada, de tributação. Baseou-se, portanto, a decisão do Conselho na evidência de que o produto é industrializado e que a cláusula N/T não obsta à concessão do benefício.

Nesse caso, entendo que foi relegada a plano secundário a discussão sobre a característica fundamental que o produto deve apresentar para ensejar ao produtor-exportador o direito ao crédito do imposto pago na aquisição dos insumos. Essa característica é a de ser PRODUTO INDUSTRIALIZADO, nos termos da legislação do imposto.



Segue

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

Trata-se de aspecto fundamental porque o estímulo fiscal de que se cuida sõ é concedido a produtos que se encontrem no campo de incidência do tributo.

Essa afirmativa é confirmada pelas próprias disposições do D.L. nº 491/69 que, nos seus diversos artigos, refere-se, sempre, a produtos industrializados (ou produtos manufaturados, conforme terminologia adotada pelo legislador).

Dessa forma, cabe, em primeiro lugar, verificar se o produto exportado, e objeto do procedimento fiscal (peixe eviscerado, descabeçado, embalado e congelado) é, ou não, um produto industrializado. A resposta deve ser afirmativa por algumas razões, que a seguir enumero.

Razão 1a. - O produto é tratado segundo uma seqüência de operações que importam em lhe "modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar [...] a utilização [...] ou a aparência" Tais operações nos termos do regulamento conceituam-se como beneficiamento.

Razão 2a. - Esse conceito foi admitido pelo Conselho recorrido no caso de tratamento da carne de gado bovino, entendimento mantido por esta Câmara Superior no julgamento do Recurso da Fazenda Nacional nº RP/201-0.002 e que está consubstanciado no Acórdão nº CSRF/02-0.002.

Razão 3a. - Esse mesmo conceito vem sendo, reiteradamente, adotado pelo Conselho no julgamento de recursos que versam sobre o mesmo incentivo fiscal na exportação de carnes congeladas de frango e de suínos.

Razão 4a. - O Ministro da Fazenda, usando de sua competência legal, atribuiu alíquota para o produto em questão, para fins exclusivos de concessão do estímulo previsto no artigo 1º do D.L. nº 491/69.

A última razão seria, a meu ver, POR SI Sõ, suficiente e definitiva para sustentar o argumento da decisão recorrida. De fato, tratando o D.L. nº 491/69 de estímulos fiscais ã exportação de produtos industrializados, seria inconcebível que aquela autoridade os estendesse, indevidamente, a produtos que não atendessem a essa condição. A letra da lei não o permitiria. E esse é o seu texto:

"Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a:



segue-

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

I - Fixar alíquotas, para efeito de crédito a que se refere o artigo anterior, para os PRODUTOS MANUFATURADOS que, no mercado interno, sejam NÃO TRIBUTADOS ou isentos do imposto sobre produtos industrializados por qualificação de essencialidade." (destaquei)

E o artigo 5º estatui:

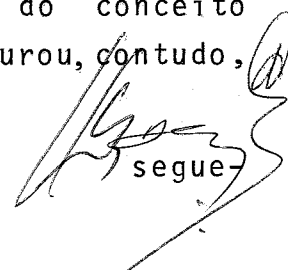
"Art. 5º É assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados."

O primeiro dispositivo (art. 3º) cuida do crédito de exportação, o denominado crédito-prêmio e o segundo (art. 5º), da manutenção do crédito dos insumos. São disposições que não se dissociam, como pretende o Fisco. Ou seja, concedido o crédito-prêmio, estímulo principal, a manutenção do crédito de insumos há de ser considerada benefício da mesma natureza e que visa ao mesmo efeito: o estímulo às exportações de manufaturados. Pretender o contrário importa aplicar a norma desoneradora de forma parcial, desprezando a interpretação pelo seu contexto global.

Todo o entendimento do Fisco tem se assentado na premissa de que os produtos em causa não são industrializados, segundo os conceitos da legislação. Os fatos não confirmam a tese sustentada.

O produto é industrializado e atende às condições legais para tal conceituação. E se dúvida houvesse, o ato da superior autoridade fazendária, atribuindo-lhe alíquota, a dissiparia integralmente, visto que, volto a repetir, seu ato não poderia ultrapassar os limites da lei.

Aliás, o próprio recurso não recusa, frontalmente, o conceito. Busca-se, ali, principalmente, estabelecer diferenciações entre produto isento e produto não-tributado. E, partindo das premissas postas na discussão, afastar o produto em causa do conceito de isento para situá-lo no de não-tributado. Não procurou, contudo,



segue

Processo nº 0280-006.066/80

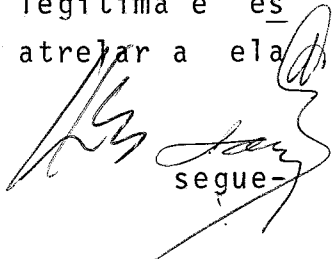
Acórdão nº CSRF/02-0.067

negar-lhe a condição de industrializado. A esse respeito, afirmou:

"O produto não tributado constitui categoria intermêdia, entre o campo abrangido pelos produtos isentos e aquele outro abrangido pelos produtos tributados e que, até o momento, não teve um estudo doutrinário suficiente, o que não impede, entretanto, que se delineie alguns contornos da diferenciação. Um dos aspectos que, para logo, se distingue é que o produto NT é estabelecido através de ato emanado do Poder Regulamentar, salva a delegação de competência, quando ocorrente. O produto isento, tem essa característica estabelecida por Lei ou Decreto-lei. Outra característica é que, pela própria diversidade de competência, num caso, o do NT temos maior facilidade para tributação eventual e, noutro, a isenção, temos mais complexidade, pela necessidade de Lei ou Decreto-lei."

A característica enunciada no final do tópico faz com que a opinião do recorrente se identifique com a que vem sendo esposada pelo Conselho, vale dizer, o fato de o produto constar na tabela com a indicação NT não significa, por si só, que se trata de produto não incluído no campo de incidência do tributo. Por isso ele aventa a possibilidade da tributação eventual, subordinada à conveniência da Administração. E só se pode tributar, com o IPI, o produto industrializado. O Fisco afasta-se completamente desse entendimento, pois só admite no campo de incidência o produto tributado ou o isento.

Essa é mais uma razão para afirmar-se que o produto é industrializado e, como tal, tem assegurado o crédito previsto no artigo 5º do D.L. nº 491/69. Poderia alguém argumentar, como aliás, se fez no auto de infração, que, nesses casos, o direito só existe nos períodos em que vige o ato que atribui alíquota. Tal raciocínio é inaplicável em termos de tributação, eis que o conceito legal de industrialização não pode flutuar para adaptar-se às contingências de cada momento. Um produto não pode ser conceituado, hoje, como industrializado e amanhã ser retirado do campo de incidência, sem que um ato legal tenha modificado os termos de sua conceituação. O que ocorre, e é perfeitamente legal, é a inclusão e a exclusão de produtos industrializados no elenco dos beneficiários do estímulo, segundo os objetivos da política que os instituiu. Se legítima é essa atitude da autoridade governamental, impossível é atrelar a ela


segue-

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

a mutabilidade dos conceitos legalmente estabelecidos. E não é isso que a autoridade faz.

Descabe, a meu ver, o deslocamento da discussão para o campo do princípio da não-cumulatividade. Ora, como o próprio texto invocado ao artigo 25 da Lei nº 4.502/64 deixa claro, cuida-se nele da fase de apuração do valor do tributo a recolher. Assim é que o caput estatui:

"Art. 25 A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o re-gulamento estabelecer."

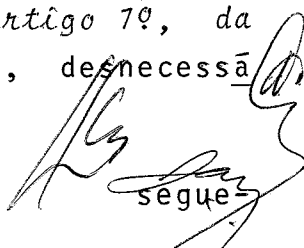
O parágrafo primeiro completa a idéia:

§ 1º - O direito de dedução sô é aplicável aos casos em que os pro-ductos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial, sejam tributados na saída do estabellcimento."

O regulamento explicitou o princípio em todos os seus aspectos ao estabelecer no artigo 65 (RIPI/79):

"Art. 65 O princípio da não-cumulatividade do imposto é exercido pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto re-lativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo perí-odo, conforme estabelecido neste capítulo (Lei nº 5.172/66, art. 49)."

Quer o Fisco trazer para uma legislação específica sobre incentivos fiscais o que chamou de "aspecto econômico" da não cumulatividade. Quer, ainda, que o D.L. 491/69, no seu artigo 1º, criou direito novo de caráter geral, característica que (o Fisco) nega ao artigo 5º, entendendo-o "como símples reafirmação e ampliação do estímulo preexistente constante do § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 4.502/64" (PN 149/74, 6). Ora, se assim fosse, desnecessa



segue

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

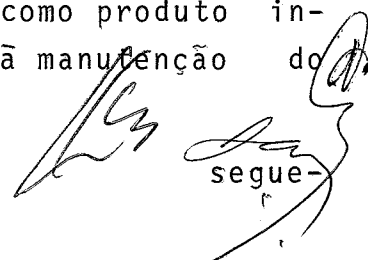
desnecessário e redundante seria o artigo 5º do D.L. nº 491/69. Dessa forma, interpretando o dispositivo dentro do contexto da norma onde ele se insere (legislação especial de estímulo fiscal), não há como entendê-lo, senão como incentivo novo da mesma natureza do benefício fiscal instituído no artigo 1º.

Não cabe, igualmente, o entendimento fiscal de que a expressão "não tributados" dirigia-se a produtos não sujeitos ao IPI em virtude de isenção (v. PN 62/79). A expressão tem conteúdo próprio, específico na sistemática tributária. As expressões "produto isento" e "produto não tributado" nunca se confundiram e nem podem significar a mesma coisa sob pena de tumultuar toda a administração da matéria ligada à tributação das mercadorias. Por outro lado, a revogação da alínea c do artigo 99 do RIPI não teve, nem poderia ter, o condão de revogar o estímulo previsto no D.L. nº 491/69, lei especial e de maior hierarquia.

Nesse passo, vale referir à motivação governamental para instituição do benefício de que cuida o D.L. nº 491/69. Trata-se de providência de política tributária com alcance na política econômica. Entre essas motivações, destaca-se a de dotar as exportações brasileiras de poder de competitividade no mercado internacional. Para isso, o Governo eliminou custos de produção representados por tributos internos, ao mesmo tempo que atendeu a princípio consagrado no comércio internacional pelo qual os tributos não são exportados.

Procurar interpretar a legislação específica de maneira estreita redundará em frustração dos objetivos maiores do País, além de dar à norma de regência sentido diverso daquele para o qual foi criada.

Nessa conformidade, tratando-se de produto que responde aos requisitos da legislação para ser conceituado como produto industrializado e, portanto, com direito assegurado à manutenção do



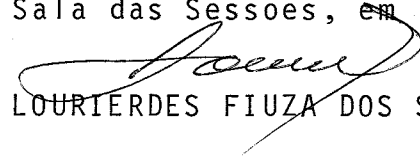
segue-

Processo nº 0280-006.066/80

Acórdão nº CSRF/02-0.067

crédito dos insumos, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de março de 1983


LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS