



MINISTÉRIO DA FAZENDA

JRL

Sessão de 19 de outubro de 1982

ACORDÃO Nº 101-73.673

Recurso nº 85.775 - IRPJ - EXS: DE 1979 e 1980

Recorrente USINA MASSAUASSU S/A.

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RECIFE (PE)

IRPJ - INCENTIVO À EXPORTAÇÃO - O açúcar demerara, classificado na posição 17.1 da Tabela anexa ao RIPI, adquirido e exportado pelo I.A.A., não possibilita a seus produtores o gozo dos benefícios fiscais do art. 1º do Decreto-lei nº 1.158/71.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USINA MASSAUASSU S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Cons. Fernando Cícero Velloso que dava provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 19 de outubro de 1982.

AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

VISTO EM

AGOSTINHO FLORES

- PROCURADOR DA FAZENDA
NACIONAL

SESSÃO DE: 22 OUT 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, RAUL PIMENTEL e LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente).



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0430-001.116/81-53

RECURSO N.º: 85.775

ACÓRDÃO N.º: 101-73.673

RECORRENTE N.º: USINA MASSAUASSU S/A.

R E L A T Ó R I O

USINA MASSAUASSU S/A., pessoa jurídica de direito privado estabelecida no Município de Escada, PE, foi autuada em 04/11/81 e notificada a recolher o crédito tributário de Cr\$ 16.081.539,00, aí compreendido Imposto de Renda, multa de 50% do lançamento "ex officio" e correção monetária calculada até 30 de novembro de 1981, em virtude de haver apurado a fiscalização as seguintes irregularidades capituladas na peça básica:

1 - EXERCÍCIO DE 1979 - ANO-BASE DE 1978

Redução do imposto calculado a maior, em razão da contribuinte haver classificado como operacionais rendas líquidas de natureza eventual, decorrentes de aplicações financeiras.

2 - EXERCÍCIO DE 1980 - ANO-BASE DE 1979

a) Exclusão indevida do lucro líquido do exercício e a título de exportação incentivada no valor de Cr\$ 6.493.547,00 por conta da exportação realizada pelo I.A.A. de açúcar demerara, produto que, à época não era contemplado com incentivo fiscal dessa natureza nos termos das Portarias Ministeriais—GB 130/73, 605/74, 168/76 e 117/77.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0430-001.116/81-53

Acórdão nº 101-73.673

b) Correção monetária a maior das contas do Patrimônio Líquido no valor de Cr\$ 16.892.100,00 bem como cometeu erro de cálculo na correção das contas do Permanente-Investimentos de co ligadas, no valor de Cr\$ 12.340.769,00, sendo conseqüentemente afetado o lucro real no valor de Cr\$ 4.551.331,00.

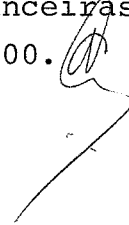
c) Excesso de contribuições e doações em relação a 5% (cinco por cento) do lucro operacional antes de computadas tais deduções, no valor de Cr\$ 396.928,00 (trezentos e noventa e seis mil e novecentos e vinte e oito cruzeiros).

Inaugurando o contraditório a autuada interpôs a Impugnação de fls. 10/20, assim resumida.

a) Que se conforma com a exigência tributária relativa a importância de Cr\$ 4.551.331,00, referente à glosa de redução refletida no lucro real em decorrência do erro de cálculo cometido na correção monetária do Patrimônio Líquido, relativo ao exercício de 1980, ano-base de 1979.

b) Que em relação à glosa da redução de 50% do imposto o Decreto-lei nº 1.598/77, no seu art. 19 disciplina a matéria, estabelecendo que parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras e não a totalidade das receitas financeiras, é que se exclui do lucro da exploração, lucro esse cujo valor é a base de cálculo da redução do imposto, total ou parcial instituída pelo benefício da Lei nº 4.239/63.

c) Que desta forma a possibilidade de que o montante de receitas financeiras seja integralmente excluído do lucro da exploração apenas se daria quando nenhuma despesa financeira houvesse ocorrido, o que não se verifica "in casu" vez que as despesas financeiras daquele ano-base no montante de Cr\$ 19.983.428,00, superaram em muito as receitas financeiras daquele mesmo ano que apenas totalizaram os Cr\$ 2.541.410,00.



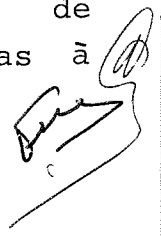
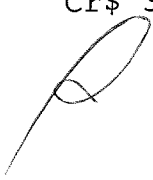
d) Que assim sendo ela (a recorrente) procedeu corretamente na apuração do seu lucro da exploração no referido ano-base de 1979.

e) Que a glosa do benefício da isenção do imposto sobre o rendimento oriundo da exportação de açúcar demerara, se choca com as disposições expressas do Decreto-lei nº 308/67, através ' do seu art. 26, segundo o qual, os benefícios concedidos aos exportadores serão transferidos aos produtores de açúcar, álcool e subprodutos de cana-de-açúcar, quando esses produtos forem adquiridos e exportados pelo I.A.A.

f) Que o montante de Cr\$ 396.828,00, lançado como contribuições e doações na sua Declaração de Rendimentos, corresponde em sua quase totalidade, a despesas eventuais com seus empregados, tais como, ausências remuneradas por motivo de doença ou acidente, contas médicas, medicamentos, etc., despesas essas, que por sua natureza não são atingidas pela restrição de que trata o art. 188 do RIR/75, do que faz prova bastante as folhas do seu Diário-Razão anexas.

g) Que assim, apenas por erro de fato foram as despesas acima lançadas na sua Declaração de Rendimentos indevidamente no item "Demais Contribuições e Doações" (item 17 do Quadro 12) quando, como acima ficou esclarecido correspondem a "Outras Despesas Operacionais" item 37 do mesmo Quadro 12.

Após a informação fiscal de fl. 36, veio a decisão de primeiro grau julgando procedente em parte a ação fiscal para considerar legítima a inclusão ao lucro líquido do exercício, para efeito do cálculo do lucro da exploração, as receitas financeiras de Cr\$ 2.541.410,00, inferiores as despesas financeiras do ano-base de 1978, havendo a empresa calculado corretamente redução do art. 14 da Lei nº 4.239/63, consoante disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, e bem assim excluir da tributação o valor de Cr\$ 396.828,00, correspondente a despesas operacionais relativas à



Acórdão nº 101-73.673

assistência social prestada a empregados, não se tratando de contribuições e doações.

Em suas razões de decidir considerou que:

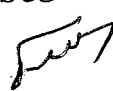
- segundo determina o art. 19 do Decreto-lei nº 1.598/77, vigente a partir de 1º de janeiro de 1978, considera-se lucro da exploração o lucro líquido do exercício ajustado pela exclusão dos seguintes valores: a parte das receitas financeiras que exceder as despesas financeiras, os rendimentos e prejuízos de participações societárias e os resultados não operacionais;

- assim sendo e tendo a autuada como receitas financeiras no ano-base de 1978 o valor de Cr\$ 2.541.410,00, inferiores portanto às despesas financeiras cujo montante foi de Cr\$ 19.983.428,00, não poderiam as receitas citadas ser excluídas do lucro líquido do exercício, para efeitos de cálculo do lucro da exploração;

- as despesas financeiras acima foram declaradas pela interessada corretamente no item 16/33 da sua Declaração de Rendimentos;

- por conseguinte foi a redução do art. 14 da Lei nº 4.239/63 a que a empresa autuada faz jus, calculada corretamente, nos termos do art. 19 pré-falado conforme bem demonstrou às fl. 14;

- segundo entendimento exarado no PN-CST nº 952/71, os produtos manufaturados como por exemplo o açúcar demerara adquirido e exportado pelo Instituto do Açúcar e do Alcool-I.A.A. , não possibilitarão a seus produtores o gozo dos benefícios fiscais do art. 5º da Lei nº 4.663/65, atualmente, art. 1º do Decreto-lei nº 1.158/77, visto não estar o mesmo incluído na Portaria Ministerial nº 203/71;



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0430-001.116/81-53

Acórdão nº 101-73.673

- o produto acima não está igualmente incluído entre os produtos contemplados pelo benefício fiscal citado, nas Portarias Ministeriais nºs. 130/73, 605/74, 168/76 e 117/77;

- conseqüentemente é de se manter a tributação do valor de Cr\$ 6.493.547,00 (seis milhões quatrocentos e noventa e três mil quinhentos e quarenta e sete cruzeiros) apontada no item 02 do Auto de Infração sob jûdice;

- segundo se comprova através de folhas do Diário e Razão da interessada, anexadas às fls. 23/34 do presente processo, o valor de Cr\$ 396.828,00 (trezentos e noventa e seis mil e oitocentos e vinte e oito cruzeiros) lançado pela autuada na sua Declaração de Rendimentos, como correspondente a contribuições e doações, corresponde na realidade a outras despesas operacionais relativas à assistência social dos seus empregados, dedutíveis portanto em sua totalidade;

- pela razão acima não procede a glosa do valor de Cr\$ 185.617,00, efetuada pela fiscalização e apontada no item 2.3 do Auto de Infração;

- a impugnante aceitou a tributação do valor de Cr\$ 4.551.331,00, decorrente de erro de cálculo da correção monetária do seu Patrimônio Líquido e apontada no item 2.2 do Auto de Infração.

Postulando a reforma da aludida decisão a interessada ingressou com o tempestivo recurso de fls. 57/62, alegando em resumo: "ao ser mantida a tributação do lucro oriundo dos açúcares demerara por ela produzidos e exportados pelo I.A.A., o julgador singular erigiu-se em seu dever de obediência ao entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 952/71, que interpreta o art. 26 do Decreto-lei nº 308/67. E no que pese a valiosa contribuição dos Pareceres Normativos à interpretação das normas da nossa legislação tributária, com força de submeter as autoridades fiscalizadoras de tributos, não tem eles, certamente, o condão de invalidar ou modifi



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0430-001.116/81-53

Acórdão nº 101-73.673

car expressas disposições de lei, "in casu" constitutivas do direito de isenção ao imposto de renda sobre o lucro da exportação de açúcar demerara por si produzido e exportado pelo I.A.A. Os Pareceres Normativos apenas submetem os subordinados hierárquicos do órgão que os elabora — não vinculado o Conselho, pois são, na feliz expressão de Hely Meireles, "atos ordinários" que, tendo por fundamento o poder hierárquico, "só atuam no âmbito interno das repartições". Com efeito, aqui se traz à colação, a veneranda Súmula nº 100 do T.F.R. a seguir transcrita. Ressalte-se ainda que aquela Augusta Corte de Justiça, em conformidade com o art. 33, § 1º, II do seu Regimento Interno, nega seguimento a Recurso que defenda tese diametralmente oposta, como se vê na Apelação em Mandado de Segurança nº 87.347, remetido pelo Juiz Federal da 2a. Vara em Pernambuco (doc. nº 2, xerocópia anexa)".



É o relatório.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

Processo nº 0430-001.116/81-53

Acórdão nº 101-73.673

V O T O

Conselheiro FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, Relator:

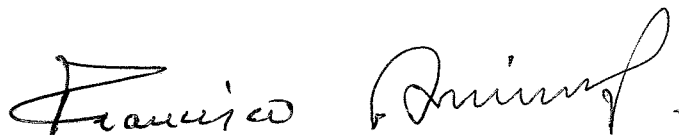
O que foi postulado no recurso diz respeito apenas ao direito de a recorrente se beneficiar do incentivo à exportação sobre o açúcar demerara, adquirido e exportado pelo I.A.A., direito este não reconhecido pela autoridade fiscal, que, em consequência, considerou indevida a exclusão do lucro líquido do exercício de 1980, ano-base de 1979, a título de exportação incentivada, a quantia de Cr\$ 6.493.547,00, por isso que, à época, referido produto (açúcar demerara), não era contemplado com incentivo fiscal dessa natureza.

O Decreto-lei nº 1.158, de 16/03/71, conferiu ao Sr. Ministro da Fazenda a competência para relacionar os produtos cuja exportação proporcionaria o benefício em tela. As Portarias nºs. 203/71, 130/73, 605/74, 168/76 e 117/77, baixadas pelo Ministro da Fazenda em virtude daquela atribuição, não incluíram os produtos constantes da posição 17.01 da Tabela anexa ao RIPI, onde se situa o açúcar demerara, entre aqueles que gozam do benefício à exportação.

Daí se infere que, quer sob o regime do art. 5º da Lei nº 4.663/65, quer sob o do Decreto-lei nº 1.158/71, não se beneficiam dos incentivos ali previstos os produtores ou exportadores dos produtos classificados na posição 17.01 do RIPI, inclusive o açúcar demerara.

to.

Por essas razões, voto pela negativa de provimen-



FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA - RELATOR

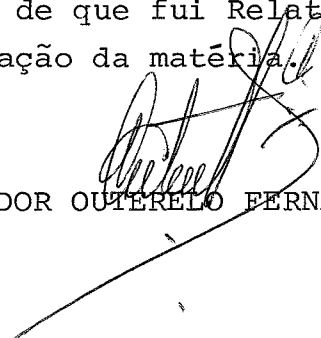
SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL
Acórdão nº 101-73.673

Processo nº 0430/001.116/81-53

VOTO DO CONSELHEIRO PRESIDENTE, DR. AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ

A matéria objeto do presente litígio, há mais de dez anos vem sendo decidida uniformemente no sentido de que o produto não foi incluído entre os que gozam do benefício fiscal.

Como recentemente tive a oportunidade de reestudar a matéria, determino que a Secretaria anexe aos autos cópia do Acórdão nº 101-73.221, de que fui Relator, dado apresentar outros subsídios para a elucidação da matéria.



AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA

REC

Sessão de 14 de abril de 19 82.

ACORDÃO Nº 101-73.221

Recurso nº 84.595 - IRPJ - EXS: DE 1976 a 1980

Recorrente IRMÃOS BIAGI S.A. - AÇUCAR E ÁLCOOL

Recorrido DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM RIBEIRÃO PRETO (SP)

IRPJ - INCENTIVOS FISCAIS À EXPORTAÇÃO DE AÇÚCAR - O açúcar refinado granulado, entregue pelo produtor ao Instituto do Açúcar e do Alcool para exportar, não enseja a fruição de incentivo fiscal, porque ocupando a posição 17.01 na Tabela anexa ao RIPI, não foi contemplada pelo ato ministerial que complementa a norma tributária em branco (Decreto-lei nº 1.158/71, art. 1º); de forma que inexistente benefício para se transferir do exportador ao produtor - Recurso denegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IRMÃOS BIAGI S.A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 14 de abril de 1982

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ

PRESIDENTE E RELATOR

VISTO EM

ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

SESSÃO DE: 16 ABR 1982

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: SYLVIO RODRIGUES, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, AGOSTINHO SERRANO FILHO, LUIZ ANDRÉ NETO (Suplente) e RAUL PIMENTEL. Ausente o Conselheiro FERNANDO CÍCERO VELLOSO.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0840-050.158/81-69

RECURSO N.º: 84.595

ACÓRDÃO N.º: 101- 73.221

RECORRENTE: IRMÃOS BIAGI S.A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL

R E L A T Ó R I O

Na peça básica de fls. 20 a recorrente foi acusada de excluir da tributação (Lucro Tributável II /e ou Lucro Real) redução correspondente à receita oriunda da exportação de produtos manufaturados (açúcar refinado - granulado), sem que houvesse previsibilidade legal para tal procedimento e de infringir as normas constantes do art. 223 "caput", alínea "i" do Dec. 76.186/75 (RIR) mantidas pelo art. 29 "caput" e seus §§ do Dec. 85.450/80 (RIR). Tudo como demonstrado às fls. 20 e 20-v.

Impugnando a exigência fiscal, com guarda do prazo legal, disse a autuada em sua petição de fls. 25/36, o que passo a ler por inteiro: (lido em sessão).

Com as contra-razões fiscais de fls. 57/58, os autos foram submetidos a apreciação da autoridade julgadora monocrática, que manteve a exigência fiscal, após consignar:

"A lei que assegurou aos produtores de açúcar e álcool o direito aos incentivos fiscais quando a exportação for efetuada pelo I.A.A., não revogou a exigência de estarem os produtos relacionados em ato expresso do Ministro da Fazenda.

.....

A questão fundamental para o entendimento do problema reside na interpretação que se deva dar ao artigo 26 do Decreto-lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967, que apresenta a seguinte redação:

"Os benefícios e incentivos fiscais concedidos aos exportadores serão transferidos aos produtores de açúcar, álcool e subprodutos de cana-de-açúcar quando esses produtos forem adquiridos e exportados pelo I.A.A."

Entende a autuada que, com a vigência do citado dispositivo, teria havido modificação dos requisitos que asseguram direito aos incentivos fiscais estabelecidos no artigo 5º do Decreto-lei nº 1.158/71, no sentido de ser eliminada a exigência de estarem o açúcar cristal especial, açúcar demerara e refinado granulado, incluídos na lista elaborada pela Comissão do Comércio Exterior ou pelo Ministro da Fazenda.

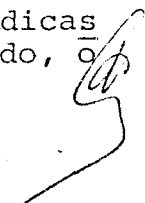
Como se vê, o aspecto fundamental da questão depende exclusivamente de se pesquisar os verdadeiros motivos que levaram o legislador a editar o citado artigo 26 do Decreto-lei 308/67. Sabe-se que uma interpretação, para ser verdadeira e justa, deve ser baseada em razões que legitimem a conclusão obtida, e não ser fruto de simples opiniões lançadas a esmo.

O início de qualquer trabalho de interpretação deve basear-se nas palavras que integram o preceito normativo. Aplicada essa regra, percebe-se a clareza com que foi redigido o questionado artigo 26 do Decreto-lei 308, não dando margem a qualquer dúvida a respeito do objetivo por ele visado. Através dele, o legislador disse, categoricamente, em palavras exatas, simples e bem explícitas que:

Os benefícios e incentivos FISCAIS CONCEDIDOS aos exportadores serão transferidos aos produtores de açúcar quando estes produtos forem exportados pelo IAA.

Note-se que a norma não restringiu nada com relação ao gozo dos incentivos, nem mesmo fez qualquer referência à inclusão de novos produtos na relação já existente! Apenas e tão somente transferiu os incentivos, que já eram concedidos aos exportadores, para os produtores de açúcar, álcool e subprodutos da cana-de-açúcar.

Até a presente data e dentre todos os atos administrativos competentes, não houve nenhum que indicasse, expressamente, que o açúcar refinado granulado, o



demerara e o cristal especial estivessem na condição de receber o benefício fiscal. Conclui-se, portanto, que nada há a transferir do exportador ao produtor pois a ninguém é dado transferir o que não existe."

.....

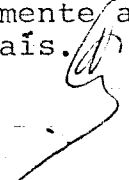
Como se sabe, existem basicamente duas espécies de tributos federais, em razão dos quais foram assegurados benefícios a contribuintes relativamente à exportação de produtos manufaturados, sendo um deles o I.P.I. (Imposto sobre Produtos Industrializados) e o Imposto de Renda o outro.

No que se refere ao I.P.I., o benefício é endereçado ao fabricante de produtos exportados, quer a exportação se efetive diretamente por ele ou por qualquer outra empresa ou entidade, regra esta instituída pela Lei nº 5.444, de 30 de maio de 1968, reproduzida pelo Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, que teve sua regulamentação ditada pelo Decreto nº 64.833. Este repetiu, como não poderia deixar de ser, a mesma disciplina anterior no sentido de endereçar o incentivo ao fabricante e fazendo referência à tabela anexa ao Decreto nº 61.514, de 21 de outubro de 1967, enquanto que o seu artigo 2º estabelece que:

"Caberá ao Ministro da Fazenda, mediante Portaria, indicar e alterar a relação dos produtos manufaturados cuja exportação deva ser incentivada com os créditos fiscais de que trata o artigo 1º deste Decreto, podendo limitar prazos para sua aplicação e fixar níveis diferenciais de estímulo inferiores àquele previsto no § 2º do artigo anterior."

Em todos os diplomas legais até aqui citados, havia sempre um dispositivo específico assegurando as empresas industriais o direito ao benefício, mesmo quando as exportações viessem a ser realizadas através de empresas exportadoras, de cooperativas, de consórcio de exportadores, de consórcio de produtores ou de entidades semelhantes (art. 8º do Dec. nº 63.550 e art. 8º do Decreto nº 64.833).

No entanto, o mesmo não ocorria em relação ao Imposto de Renda, em que o benefício era dirigido diretamente ao exportador, não mais ao fabricante, fato que provocava sérios transtornos à política do setor, com o desestímulo e prejuízo às usinas quanto ao álcool exportado, pois, sendo a exportação efetivada integralmente pelo I.A.A., não tinham elas direito ao incentivo, no sentido de poderem reduzir o imposto proporcionalmente ao volume dos produtos que geravam divisas ao País.



Por outro lado, o incentivo nenhum benefício trazia ao I.A.A. pois este não era, nem é contribuinte do Imposto de Renda.

Surgiu daí, portanto, a necessidade de se corrigir a anomalia, através da edição de um dispositivo que simplesmente viesse permitir fossem transferidos ao industrial (no caso as Usinas) os benefícios relacionados com o Imposto de Renda, e esta correção se deu então, pelo já debatido artigo 26 do Decreto-lei 308.

.....

Finalmente, cabe salientar que vários tipos de açúcar, álcool e subprodutos da cana-de-açúcar sempre constaram da relação do CONCEX e da Portaria nº 203 baixada pelo Ministro da Fazenda, para efeito de desfrutar dos incentivos, fato que serve, ainda, como justificativa para a referência feita genericamente a esses produtos no já citado artigo 26 do Decreto-lei 308/67.

Fica, portanto, exaustivamente demonstrada a total improcedência das alegações da impugnante, razão pela qual a exigência fiscal encontra-se totalmente alicerçada em razões de fato e de direito.

Diante do exposto, e considerando o mais que dos autos consta, tomo conhecimento da impugnação tempestivamente apresentada, DECIDINDO, porém quanto ao mérito manter a exigência fiscal nos termos em que foi instaurada."

Cientificada dessa decisão, tempestivamente a notificada apresentou o apelo de fls. 71/76, onde, alega que

"2 - Antes de outras considerações, ponhamos em relevo que o E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, em sua sessão ordinária do dia 17 DE NOVEMBRO DE 1981 (portanto, há trinta dias apenas), acaba de editar a seguinte SÚMULA:

"Súmula nº 100 - O lucro obtido com a exportação de açúcar demerara, adquirido e exportado pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, está isento de imposto de renda."

.....

Ora, EE. Julgadores, o que se sustenta é exatamente que, no momento em que o Decreto-lei 308/70 concedeu expressamente aos produtores de açúcar, álcool



e subprodutos de cana, "os benefícios e incentivos fiscais concedidos aos exportadores, quando aqueles produtos forem exportados pelo IAA", parece irrefragável que, a partir de então, o uso e gozo desses incentivos fiscais, pelos produtores de açúcar e álcool, NÃO MAIS DEPENDE DE QUALQUER LISTA OU ATO DO EXMO. SR. MINISTRO DA FAZENDA.

E é justamente porque "a norma não restringiu nada com relação ao gozo dos incentivos, nem mesmo fez qualquer referência à inclusão de novos produtos na relação já existente" — que não é dado à autoridade administrativa, nem ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda, fazer qualquer restrição. Lembremos, aqui, a máxima latina de hermenêutica: NEMO DISTINGUITUR UBI LEGIS NON DISTINGUIT!

Em outras palavras: o art. 26, do Decreto-lei 308 de 1970, transferiu para os produtores de açúcar e álcool TODOS os benefícios e incentivos fiscais concedidos aos exportadores (quaisquer exportadores) pelas leis e regulamentos em vigor. Independente, é claro, de quaisquer listas feitas por Ministros de Estado ou quaisquer autoridades administrativas, pois, se a lei não estabeleceu essa condição, não será ao intérprete que se permitirá fazê-lo."

.....

De lembrar-se, ainda, que, se o Governo Federal pretendesse que a concessão daqueles incentivos aos produtores de açúcar e álcool ficasse na dependência de listas a serem baixadas pelo Sr. Ministro da Fazenda, não teria necessidade de ter inserido no Decreto - lei 308/70 o seu art. 26: essa condição (constar de lista) já estava consignada na Lei 4.663/65, art. 5º, e no art. 1º, do Dec.lei 1.158/71.

Para que, então, o art. 26, do Decreto-lei 308/70, se não para excluir os produtores de açúcar e álcool da exigência de constarem da lista do Ministro da Fazenda?

A inteira procedência dos argumentos da recorrente, em que pese a veemente discordância do douto prolator da r. decisão recorrida, já se achava demonstrada, de maneira irretorquível, com a r. sentença e os vv. acórdãos reproduzidos na reclamação, estes todos do E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS. E, agora, com a SÚMULA nº 100, do mesmo Tribunal, já não se poderá, de maneira alguma, dizer que a pretensão da recorrente é contrária ao bom senso, à lógica, à hermenêutica: com ela está uma das mais altas Cortes do País, através de Súmula, que traduz o pensamento predominante de seus ilustres membros sobre a questão de direito em debate".

É o relatório.

V O T O

Conselheiro AMADOR OUTERELO FERNÁNDEZ, Relator:

A nosso ver, a bem fundamentada decisão recorrida , nos excertos que transcrevemos, demonstrou de maneira cabal qual a teleologia e o alcance do art. 26 do Decreto-lei nº 308/67.

Com efeito, se na área do Imposto sobre a Renda pelo texto da Lei nº 4.663/65 e alterações posteriores o benefício da exclusão do eventual lucro tributável proporcional alcançava apenas os exportadores que em regra geral são os próprios produtores , e se, todavia, entre os produtos cuja exportação era de interesse do governo incentivar: esse desiderato, ou seja motivar, beneficiando economicamente o produtor não era alcançado, quando o produtor fosse exportador por terceiro (não produtor) e finalmente como entre os produtos que convinha a política econômica e cambial do País vender ao exterior se encontravam mercadorias que obrigatoriamente teriam de ser exportadas por um órgão de controle do governo a única alternativa era modificar as disposições para que aqueles produtores que tivessem os bens de sua produção exportados por órgão governamental também passassem a fazer jus ao benefício.

E isso foi feito de maneira clara e insofismável pelo art. 26 do Decreto-lei nº 308/67, ao se consignar no texto legal que

"Os benefícios e incentivos fiscais CONCEDIDOS aos exportadores serão transferidos aos produtores açúcar, álcool e subprodutos de cana-de-açúcar, quando esses produtos forem adquiridos e exportados pelo I.A.A." (destaques da transcrição)

Ora, pela transcrição do texto legal, se observa que:

1º) A lei não disse que o açúcar, o álcool e os subprodutos de cana-de-açúcar passavam a fazer jus ao benefício do incentivo, isto é, a norma do art. 26 do Decreto-lei nº 308/67 não

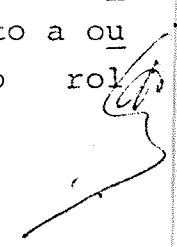


completou a norma em branco da Lei nº 4.663/65 e do Decreto-lei nº 1.158/71, incluindo esses produtos no rol dos beneficiados. Tal fato é facilmente demonstrável, não só pela leitura do próprio texto que se referiu aos produtores e não aos produtos, como também porque para outorgar o benefício fiscal não era necessário diploma de tal hierarquia (Decreto-lei), eis que a própria Lei nº 4.663/65 e outro Decreto-lei já outorgaram primeiro à Comissão de Comércio Exterior, depois ao Conselho Nacional do Comércio Exterior — CONCEX — e, por fim ao Senhor Ministro da Fazenda, a competência para elencar os produtos cuja exportação era do interesse nacional promover e, ipso facto, que estariam aptos ao benefício fiscal, portanto, seria injustificável que um Decreto-lei o de nº 1.158/71, art. 1º, tivesse outorgado a competência para tal mister (outorga de benefícios) ao Ministro que comanda a política comercial e cambial da Nação e outro diploma também de iniciativa competência do Poder Executivo viesse a arrolar qualquer produto para gozo do incentivo;

2º) Por outro lado, a literalidade do art. 26 do Decreto-lei nº 308/67 se refere aos BENEFÍCIOS E INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS, AOS EXPORTADORES (observe-se a forma verbal), quer dizer que algum diploma já concedeu (no caso de produto constar do ato ministerial integrativo complementador da norma em branco) ou venha a conceder (nas mesmas condições).

Portanto, a norma do art. 26 do Decreto-lei nº 308 de 1967 não atribuiu qualquer benefício à exportação do açúcar, álcool e subprodutos de cana-de-açúcar, mas sim deslocou o benefício concedido ao exportador (que no caso, sendo o I.A.A. não teria como usufruí-lo) para o produtor. Evidentemente, terá de interpretar-se que, tratando-se de transferência de benefício (do exportador para o produtor) se o exportador do produto não fazia jus ao benefício, também o produtor não o fará, pois ninguém se sub-roga do direito que o sub-rogador não tem.

Em perfeita harmonia com o acima exposto ainda se observa que: a) a norma do art. 26 do Decreto-lei nº 308/67, tem suporte fático quando de sua edição e ainda poderá tê-lo quanto a outros dado que alguns subprodutos de cana-de-açúcar constam do rol



ACÓRDÃO Nº 101-73.221

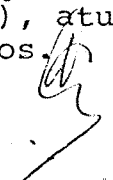
de mercadorias cuja exportação é do interesse do País, no caso, "ou
tros açúcares, xaropes, sucedâneos do mel, mesmo misturados com mel
natural; açúcares e melaços, caramelizados", classificados na posi-
ção 17.02; b) também se fosse objetivo real do Governo Federal bene-
ficiar o produtor de açúcar refinado granulado, constante da Posi-
ção 17.01 da N.B.M., os atos ministeriais baixados posteriormente a
edição do Decreto-lei nº 308/67, teriam-no arrolado, tal, porém, não
ocorreu como se observa do das Portarias Ministeriais - GB - nºs
398/71, 130/73, 156/73, 15/74, 603/74, 605/74, 116/75, 91/76, 168/76,
117/77, 149/77, 570/77, 73/78, 116/78 e 25/79.

Por todas essas razões consideramos irreparável a
jurisprudência deste Conselho sobre a matéria, data venia das emen-
tas dos julgados, e da própria Súmula nº 100, do Egrégio Tribunal
Federal de Recursos, motivo pelo qual pedimos venia ao ilustre Con-
selheiro, Dr. Sylvio Rodrigues, para transcrever parte do seu voto
constante do Acórdão nº-101-71.460, de 10-12-79, para que passe a
integrar a fundamentação do presente julgado, ipsis litteris:

"Os incentivos fiscais atinentes à parcela de lucro
correspondente à exportação de produtos manufatura-
dos foram criados pelo artigo 5º da Lei nº 4.663, de
3 de junho de 1965, para serem usufruídos durante
os exercícios de 1966, 1967 e 1968, mas prorrogados
para outros exercícios através de atos legislativos
supervenientes.

A referida Lei nº 4.663/65 conferiu à então Comis-
são de Comércio Exterior, posteriormente substituí-
da pelo Conselho Nacional de Comércio Exterior - CON
CEX, atribuições de determinar os produtos manufatu-
rados, cuja penetração no mercado internacional con-
viesse promover.

O Decreto nº 56.967, de 1 de outubro de 1965, regu-
lamento da citada Lei, por seu turno dispõe, no ar-
tigo 15, que os produtos determinados como promoção
conveniente viriam a ser indicados em Resolução da
Comissão de Comércio Exterior. Esta Comissão, no de-
sempenho das suas atribuições, baixou a Resolução
nº 7, de 23 de novembro de 1965 (Diário Oficial de
17 de dezembro de 1965 - Seção I - Parte I, páginas
13.055/56), através da qual adotou, por critério in-
dicativo, os produtos relacionados, de acordo com a
sua classificação na Tabela do antigo Imposto de Con-
sumo (Anexo II), atualmente Imposto sobre Produtos
Industrializados.



O item I da Resolução nº 7/65 está assim expresso:

"I - O disposto no artigo 5º da Lei nº 4.663, de 3 de junho de 1965, aplica-se a todos os produtos a seguir relacionados, de acordo com a sua classificação na Tabela do Imposto de Consumo (Anexo II):"

A citada Tabela, que classifica os produtos em alíneas, capítulos, subcapítulos, posições, incisos e subincisos, seguiu, sem contudo reproduzi-la integralmente, a nomenclatura de mercadorias aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas.

Para facilidade de comparação, esposou código numérico e texto relativo a capítulos e posições correspondentes aos usados na mencionada nomenclatura (artigo 12 e parágrafos do Regulamento da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, baixado com o Decreto nº 56.791, de 26 de agosto de 1965).

Posteriormente, com a substituição da Comissão de Comércio Exterior pelo Conselho Nacional de Comércio Exterior -- CONCEX, baixou este Conselho a Resolução nº 1, de 1 de setembro de 1966, seguindo as mesmas diretrizes traçadas pela Resolução nº 7/65 da antecessora, com a adoção dos produtos, cuja exportação aproveitasse benefícios fiscais, os constantes da Tabela anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 61.514, de 12.10.1967).

Com o advento do Decreto-lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967, os incentivos fiscais de que se cogita, até então concedidos aos exportadores, seriam transferidos aos produtores de açúcar, álcool e subprodutos de cana-de-açúcar, quando esses produtos fossem adquiridos e exportados pelo Instituto do Açúcar e do Alcool, como preceitua o artigo 26.

Ora, se a Resolução nº 01/66 do Conselho Nacional de Comércio Exterior - CONCEX indicou os produtos constantes da Tabela anexa ao RIPI como em condições de receber o tratamento do artigo 5º da Lei nº 4.663/65, somente em relação aos produtos que se inserem na aludida Tabela devem ser reconhecidos os incentivos fiscais pretendidos, uma vez que se trata de indicação taxativa, não se admitindo analogia na espécie dos autos.

Ademais, milita em desfavor dessa analogia o fato de que, frente à Tabela anexa ao RIPI, ou seja, da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, o açúcar refinado granulado, produzido pela recorrente e entregue ao Instituto do Açúcar e do Alcool para exportar, se classifica na posição 17.01, diferente da



17.02, esta sim contemplada com o incentivo fiscal da exportação.

Não deixa de ser importante a análise das relações existentes entre o produtor e o exportador, em derredor dos incentivos fiscais de que aqui se cuida.

Admitindo-se ao redor dessas relações a trilogia - espécie, exportação e benefício, designações tomadas doravante para refletir, respectivamente, de forma abreviada o produto entregue, o repasse, ou seja, a exportação dele e os incentivos fiscais e que, para facilidade de explanação, constitua cada um dos termos da trilogia uma condição distinta, porém entrelaçadas, pergunta-se:

De onde é que o benefício derivaria?

Necessariamente do repasse do produto manufaturado cuja espécie de açúcar o produtor entregou ao IAA para exportar.

Então, pode-se dizer que o produto é causa da exportação da mesma forma que esta daria causa aos incentivos fiscais.

Ora, se uma condição é causa de uma outra e esta, por sua vez, de uma terceira, compreende-se existir entre a primeira e a terceira condições uma relação de causa e efeito.

Em verdade, a relação de causa e efeito traduz uma relação de dependência. Os incentivos fiscais acerca do repasse dependem, logicamente, da espécie dos produtos entregues para a exportação. Há, pois, no bojo da trilogia, uma condição primária, fundamental, ou seja, principal - a espécie do produto exportado; uma outra secundária, dependente, vale dizer, acessória - os incentivos fiscais.

Tais incentivos fiscais não constituem uma condição autônoma, independente ou abstrata, alheia à sorte e à natureza da sua causa. Ao revés, é da própria essência do acessório manter-se às expensas do principal. Então, facilmente se entende que aquele retira deste os recursos de subsistência e que o acessório só tem serventia quando intimamente ligado ao principal. A força deste axioma faz perceber que o acessório se situa, onde se localiza o principal. Se o principal, na espécie dos autos, pela circunstância de não constar como em condições de receber o ideal da política administrativa atinente aos incentivos da exportação, se fixa no terreno das invalidades, o acessório aí, também, está; a sorte deste depende do destino daquele.

Em consonância com esta idéia, os incentivos fiscais aderem fundamentalmente à espécie do produto exportado, porquanto aqueles desta dependem. Esta dependência, em última e verdadeira análise, consiste



em que o produto exportado tenha a sua espécie relacionada, por ato administrativo competente, entre as que estejam em condições de receber o tratamento especial pertinente aos incentivos fiscais em exame.

Ora, se entre os atos administrativos competentes, não houve nenhum que indicasse, expressamente, que a espécie, açúcar refinado granulado, ocupante da posição 17.01 na Tabela anexa ao RIPI, estivesse na condição de receber o benefício fiscal, conclui-se que, em face daquela relação de dependência, nada há para se transferir do exportador ao produtor pela ilação lógica que a ninguém é dado transmitir o que não tem, ou o que não existe.

Excluir incentivos fiscais subsistentes, porque o produto exportado não os enseja, é ato inválido que, considerado sob o prisma da legislação do imposto de renda, se tem por inexistente e ao "nada" se prende. Por conseguinte, "inválido" e "nada" são termos de uma mesma proposição jurídica. E como do "nada", nada se pode tirar, é impossível ao inválido engendrar efeitos válidos. Esses incentivos fiscais são inválidos, porque não existem; logo, inválida é a sua exclusão.

Nem mesmo depois do advento do Decreto-lei nº 1.158, de 16 de março de 1971, quando pelo artigo 1º, as atribuições, a que se refere o artigo 5º da Lei nº 4.663/65, passaram a ser conferidas ao Senhor Ministro da Fazenda, em substituição ao Conselho Nacional de Comércio Exterior - CONCEX, foi o açúcar refinado granulado - posição 17.01 da N.B.M. - relacionado como em condições de aproveitar o benefício fiscal, situação que até hoje perdura.

A Portaria Ministerial GB nº 203, de 02.06.1971, primeiro ato baixado em cumprimento das novas atribuições, quanto ao produto da cana-de-açúcar, relacionou a posição 17.02 - "Outros açúcares, xaropes, sucedâneos do mel, mesmo misturados com mel natural; açúcares e melaços, caramelizados", posição essa da qual não consta o açúcar refinado granulado. E nem tampouco as Portarias Ministeriais GB, posteriores, nºs 398/71, 130/73, 156/73, 15/74, 603/74, 605/74, 116/75, 91/76, 168/76, 117/77, 149/77, 570/77, 73/78, 116/78 e 25/79 relacionaram os produtos da posição 17.01 como em condição de conferir-se o benefício fiscal.

Em relação aos créditos do I.P.I., provenientes da exportação do açúcar refinado granulado, dos quais trata o Parecer Normativo CST nº 213/74, é de salientar-se que a natureza do benefício tem fundamento diferente da que cuida o imposto de renda.

O imposto de renda segue uma legislação própria, inconfundível com a do I.P.I., de forma que o incentivo fiscal atribuído a um nem sempre se concede concomitantemente com o do outro tributo. Se porventura

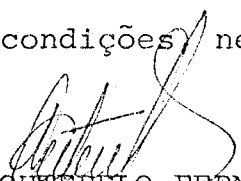
ra fosse a recorrente contemplada com o benefício decorrente do Decreto-lei nº 308/67, em consonância com o Decreto-lei nº 1.158/71, ocorreria concomitância e o crédito do I.P.I. correspondente à exportação de açúcar, frente ao Parecer Normativo CST nº 71/72, entraria no cômputo da receita de exportação para obtenção do lucro percentual excludente, em proporção ao total da receita bruta operacional.

Em derradeiro, cumpre salientar que da extensão administrativa relativa aos efeitos de decisões judiciais somente aproveita as partes integrantes do processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados, como dispõem os artigos 1º e 2º do Decreto nº 73.529, de 21 de janeiro de 1974, assim:

"Art. 1º - É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ou ordinário.

Art. 2º - Observados os requisitos legais e regulamentares, as decisões judiciais, a que se refere o artigo 1º, produzirão efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados".

Nestas condições, nego provimento ao recurso.


AMADOR DUTRELO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE E RELATOR