



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 22 / 09 / 1997
C	<i>Stolutino</i>
	Rubrica

Processo : 10480.004463/93-94

Sessão : 10 de maio de 1997

Acórdão : 202-09.252

Recurso : 100.165

Recorrente : IGB - INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA S.A.

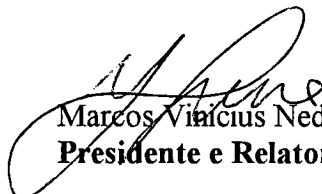
Recorrida : DRJ em Recife - PE

IPI - CRÉDITOS INCENTIVADOS - A manutenção dos créditos dos insumos utilizados na fabricação de Caixas de Papelão, prevista no Decreto-Lei nº 1.803/80, por não se revestir das características de incentivo fiscal de natureza setorial, não foi revogada pelo artigo 41, § 1º, ADCT da Constituição Federal. Lançamento improcedente. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
IGB - INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de maio de 1997


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, José Cabral Garofano e Antonio Sinhiti Myasava.

eaal/CF



Processo : 10480.004463/93-94

Acórdão : 202-09.252

Recurso : 100.165

Recorrente : IGB - INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA S.A.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal consusbitanciada no Auto de Infração de fls. 04, por falta de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de matérias-primas utilizadas na fabricação de Caixas, Rótulos, Bulas e Etiquetas, tributadas pelo IPI com alíquota zero.

Inconformada com a exigência, a autuada apresenta, tempestivamente, a Impugnação de fls 110/122, em que alega, em síntese, o seguinte:

1) o Decreto-Lei nº 1.803/80 não foi revogado pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal, uma vez que não é incentivo fiscal, e sim, situação condizente com a política de barateamento da cesta básica (alimentação popular);

2) os pedidos de ressarcimento originaram a visita dos Auditores, estribando em favor do contribuinte denunciante, tendo em vista a incidência do artigo 138 do Código Tributário Nacional;

3) o arbitramento praticado pelos Auditores, para originar o Auto de Infração, é nulo e sem validade no mundo jurídico, com cálculos obtidos por estimativa e sem efetuar a devida pesquisa na escrita fiscal mantida pela impugnante;

4) a IN SRF nº 114/88 permite apurações de tributos com base em estimativa, o que é condizente com os porcedimentos de apuração *ex-lege*.

A autoridade monocrática entendeu necessária a realização de Diligência junto à contribuinte, para que fosse esclarecido se todos os insumos utilizados no processo industrial tinham destinação comum ou se eram empregados, indistintamente, na fabricação de produtos com direito à créditos incentivados e na de produtos com créditos básicos.

Na Informação Fiscal de fls. 182 e 183, os autuantes aduzem que o estabelecimento não dispõe de controles que permitam determinar com precisão quais os créditos devam ser mantidos e quais devam ser estornados, em cada período de apuração, restando certo que o emprego da metodologia de cálculo da IN SRF nº 114/88 é a apropriada para o caso.



Processo : 10480.004463/93-94
Acórdão : 202-09.252

O julgador singular manteve o lançamento em seu valor originário, fundamentando sua decisão, em resumo, nos seguintes aspectos:

1) o benefício concedido através do Decreto-Lei nº 1.803/80 é claramente um incentivo setorial, porquanto alcança determinado campo de atividade (fabricação de caixas de papelão), em contraposição aos incentivos regionais, cuja aplicabilidade está restrita a determinadas áreas geográficas;

2) o procedimento fiscal em apreço foi provocado pelo pedido de ressarcimento feito pelo contribuinte, em virtude de ser detentor de crédito junto à Fazenda Nacional, e não por desejar denunciar a existência de débito com esta. Quem apontou o débito foi a fiscalização e não a impugnante, não sendo caso de denúncia espontânea;

3) com base na informação fiscal, verificou-se da impossibilidade de separar com exatidão os valores dos créditos a serem mantidos daqueles a serem estornados, levando os auditores a seguir os procedimentos previstos na IN SRF nº 114/88.

Irresignada com a decisão singular, tempestivamente, a autuada interpõe Recurso Voluntário a este Colegiado, onde reitera os argumentos esposados na peça impugnatória, corroborando-os agora com a juntada aos autos de decisões de outra Delegacia de Julgamento e do Segundo Conselho de Contribuintes, além de trazer o Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação nº 236/94.

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões assinadas por seu douto representante, entende que deve ser mantido integralmente o lançamento.

É o relatório



Processo : 10480.004463/93-94
Acórdão : 202-09.252

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

A questão posta a este Colegiado resume-se a, com base nos elementos trazidos aos autos, concluir se os benefícios do Decreto-Lei nº 1.803/80 estão ou não alcançados pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal.

O aludido dispositivo constitucional prescreve:

“Art. 41 - Os Poderes executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.”

Coloca-se, assim, como primeiro questionamento, saber se manutenção de créditos de matérias-primas utilizados na fabricação de Caixas de Papelão, tributadas pelo IPI com alíquota zero, é incentivo fiscal de natureza setorial.

Roque Antonio Carraza¹, reputado perquiridor do sistema constitucional tributário brasileiro, captou muito bem o significado de incentivo fiscal em nosso ordenamento jurídico. Vejamos:

“Os incentivos fiscais estão no campo da extrafiscalidade que, como ensina Geraldo Ataliba, é o emprego dos instrumentos tributários para fins não fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamentos de virtuais contribuintes e não, propriamente, para abastecer de dinheiro os cofres públicos).

Por meio de incentivos fiscais, a pessoa tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno. Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.”

Por sua vez, Ana Maria Ferraz Augusto², em sua obra Enciclopédia Saraiva de Direito, define o que seja incentivo setorial:

¹ Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros Editores, 8ª ed, p. 374



Processo : 10480.004463/93-94
Acórdão : 202-09.252

“o que caracteriza o incentivo setorial é a finalidade restrita a um determinado setor de atividade econômica.”

Essa finalidade, na lição da autora, “pode estar explícita ou implícita no texto legal.”

Destes ensinamentos extraímos o entendimento que incentivo fiscal de natureza setorial visa, primordialmente, induzir comportamentos de contribuintes em um setor específico da economia.

A atividade econômica global já se encontra dividida pela Administração Pública em vários setores. Tal classificação está bem discriminada no Código de Atividades Econômicas, anexo à Portaria nº 962, de 29 de dezembro de 1987, que prevê a divisão das atividades econômicas em atividades específicas, envolvendo setores, subsetores e produtos. À guisa de exemplo, podemos citar o setor 17 que abrange a Indústria de Papelão. O subsetor 17.2 é fabricação de papel, papelão, cartão e cartolina. Na especificação do subsetor 17.2 aparece 17.22 - fabricação de papel para embalagem e acondicionamento.

No caso em apreço, a autoridade *a quo* entendeu ser o incentivo previsto no Decreto-Lei nº 1.803/80 de natureza setorial, porquanto beneficia determinado campo de atividade (fabricação de caixas de papelão).

Para elucidar tal questão, deve-se pesquisar a finalidade pretendida com o aludido incentivo fiscal. Neste sentido, importante é observar que tal benefício foi implementado por ato do próprio Poder Executivo, utilizando-se do decreto-lei, instrumento normativo previsto no ordenamento jurídico anterior, cuja eficácia era imediata, sendo a apreciação e conversão em lei pelo Congresso Nacional somente efetuada *a posteriori*.

Assim, o exame da Exposição de Motivos nº 184, de 21 de agosto de 1980, encaminhada pelo Sr. Ministro da Fazenda para aprovação do Sr. Presidente da República, referente ao projeto do Decreto-Lei nº 1.803/80, é de suma importância para se entender o objetivo do Governo Federal ao propor a concessão de tal incentivo. A saber:

“O Decreto nº 84.637, de 16 de abril de 1980, reduziu a zero a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados sobre tais caixas, com objetivo de **reduzir os custos de embalagem dos produtos alimentares**, inclusive aqueles destinados a exportação.

² Enciclopédia Saraiva de Direito - verbete Incentivos Fiscais - p.227



Processo : 10480.004463/93-94
Acórdão : 202-09.252

Continuaram tributadas, entretanto, as matérias-primas utilizadas na industrialização das caixas, o que pode redundar em frustração do objetivo colimado com a **eliminação da taxaço sobre o produto final**.

É que a legislação determina a anulação dos créditos representados pelo imposto pago na aquisição dos insumos, quando, para o produto final, seja fixada alíquota zero. O crédito anulado, então, se torna custo do produto, o que, dependendo dos percentuais de incidência nas matérias-primas e no produto final, pode tornar inócua a redução da alíquota do bem final, para efeito de neutralização da componente tributária do preço". (grifo nosso)

O Decreto nº 84.637/80, citado na exposição de motivos acima, reduziu a zero a alíquota de IPI incidente sobre as caixas de papelão para acondicionamento de ovos e produtos alimentares, visando igualar o nível de tributação destes produtos com outros também destinados ao acondicionamento de tais produtos. É o que se depreende da análise da Exposição de Motivos nº 58 do mesmo Decreto, de 10 de abril de 1980, elaborada pelo Ministro da Fazenda, assim transcrita:

"(...) Quanto às embalagens para acondicionamento de produtos alimentares, as controvérsias existentes sobre a classificação fiscal de tais produtos vêm impedindo a plena consecução de objetivo almejado por ocasião da edição do Decreto-lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, o qual intencionou contemplar com alíquota zero todas as embalagens do Capítulo 48 da Tabela de IPI, destinadas ao acondicionamento de produtos alimentares, qualquer que fosse a sua matéria constitutiva (papel, cartão, cartolina, pasta de celulose ou pasta de papel). Dessa forma, é proposta a redução, para zero, da alíquota de imposto incidente sobre caixas de papelão e embalagens de pasta de papel, quando destinadas ao acondicionamento de ovos e produtos alimentares, o que virá eliminar as controvérsias acima referidas."

Há, pois, nítida intenção do próprio mentor do Decreto nº 84.637/80 em desonerar os produtos alimentares, via redução da alíquota de caixas de papelão, uma vez que a edição da Tabela de IPI de 1988 vinha gerando controvérsias sobre a correta classificação de tais produtos.

Ora, é fácil percebemos que tal incentivo não visa induzir nenhum comportamento ao setor de fabricação de caixas de papelão, como quer fazer crer o julgador singular, mas tão-somente reduzir os custos dos produtos alimentares.

É sabido que a seletividade do IPI é efetivada, não só pela flexibilidade e variedade de alíquotas, como também pela adoção de outras medidas de natureza tributária, que



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.004463/93-94
Acórdão : 202-09.252

de igual maneira reduzam a tributação sobre produtos considerados essenciais às pessoas de baixo poder aquisitivo.

A Coordenação-Geral do Sistema de Tributação também já se pronunciou sobre a questão, em processo de consulta, através do Parecer MF/SRF/COSIT/DITIP nº 236, de 08.09.94, cuja ementa é a seguir transcrita:

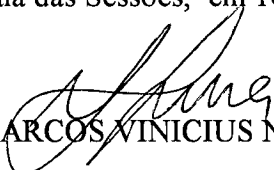
“O benefício fiscal concedido pelo Decreto-lei nº 1.803/80, por não se revestir das características de incentivo setorial, não foi revogado pelo § 1º do artigo 41 do ADCT.”.

Além disso, esta matéria já foi decidida anteriormente por este Conselho, no Acórdão nº 202-07.956, assim ementado:

IPI - CAIXAS DE PAPELÃO - MANUTENÇÃO DO CRÉDITO DOS INSUMOS - O direito ao crédito do imposto previsto no Decreto-Lei nº 1.803/80 é um incentivo fiscal voltado para o produto, não sendo alcançado pelo artigo 41, § 1º, ADCT da Constituição Federal. Recurso provido.

Com estas considerações, dou provimento ao recurso, por entender que o benefício fiscal do Decreto-Lei nº 1.803/80 ainda vigorava à época dos fatos geradores alcançados pelo lançamento.

Sala das Sessões, em 10 de maio de 1997


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA