

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12466.001199/94-95
SESSÃO DE : 20 de maio de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975
RECURSO Nº : 118.905
RECORRENTE : BRASIL EXPORTADORA DE MÁRMORES E
GRANITOS LTDA
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

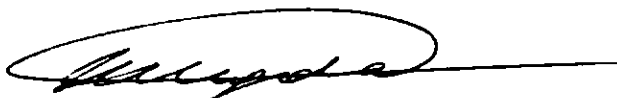
**ISENÇÃO DO IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO. PROTEÇÃO
À BANDEIRA BRASILEIRA.**

O transporte de mercadoria beneficiada com favores fiscais em navio de bandeira brasileira é obrigatório, salvo as ressalvas legais. Recurso parcialmente provido para excluir a penalidade do art. 364, inciso II, do RIPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir a penalidade, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes, que dava provimento integral e fará declaração de voto.

Brasília-DF, em 20 de maio de 1999



HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente



UBALDO CAMPELLO NETO
Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação Geral de Representação Extrajudicial
da Fazenda Nacional
Em 04.08.99



LUCIANA CORÊZ RORIZ PONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

04 AGO 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA e LUIS ANTONIO FLORA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975
RECORRENTE : BRASIL EXPORTADORA DE MÁRMORES E
GRANITOS LTDA
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : UBALDO CAMPELLO NETO

RELATÓRIO

A empresa em epígrafe, através da Declaração de Importação (D.I.) nº 5190/93, obteve o desembaraço do equipamento descrito no seu Anexo II, classificando-o no Código TAB 8430.41.0100 e obtendo o benefício da isenção do pagamento do I.P.I. prevista na Lei nº 8.191/91, prorrogada pela Lei nº 8.643/93 e Decreto nº 151/91.

Em ato de revisão aduaneira, entendendo-se que a mercadoria em causa não fazia jus ao benefício pleiteado, em razão do seu transporte não ter sido efetuado em navio de bandeira brasileira, conforme determinam os arts. 2º e 6º do D.L. nº 666/69 e art. 217, do Regulamento Aduaneiro (R.A.), aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1/8, para exigir-se da importadora o recolhimento do I.P.I. incidente sobre a mercadoria importada, bem assim a multa do art. 364, inciso II do Regulamento do I.P.I. (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, além dos encargos legais cabíveis.

A autuada apresentou impugnação (fls. 23/25), alegando que:

- a) Foi autuada por ter tido transportadas mercadorias, importadas com benefício da isenção ou redução de tributos, sem que esse transporte se fizesse em navio de bandeira brasileira;
- b) “houve equivocada interpretação dos textos legais d’onde se afirma ter inexistido infração tratando-se, pois, de exigência absolutamente inconsistente”;
- c) com efeito a Lei que instruiu a isenção do I.P.I. não impôs qualquer condicionante à sua satisfação senão aquelas constantes da própria lei e, nestas condições, não se encontra a de que a mercadoria importada seja transportada por navio ou aeronave de bandeira brasileira;
- d) por sua vez, o Poder Executivo, ao aprovar os equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos novos, inclusive aos de automação industrial e de processamento de dados, importados ou de fabricação nacional, que estão beneficiados pela isenção

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

do I.P.I. instituída pela lei nº 8.191/91, relacionou aqueles adquiridos pela Impugnante com o benefício da isenção;

- e) invocar dispositivo legal de estatuta inferior para desnaturar o benefício que foi instituído por norma especial e específica é, no mínimo, negar ao comando legal vigência. Decididamente a Lei nº 8.191/91 não contemplou restrição ou condicionamento da isenção ao transporte em veículos brasileiros;
- f) assegurou, como assegura, a isenção ampla e subjetiva, condicionada, apenas, à satisfação dos pressupostos que o próprio diploma estatui. Nem sequer faz remota referência às regras de proteção das empresas de transportes nacionais;
- g) não seria demasia, nesse particular, lembrar que o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro estabelece que a Lei nova só não revoga disposições especiais de lei anterior quando ressalve estarem as mesmas mantidas. Não demasiada, outrossim, seria a lembrança de que, face ao disposto no art. 111, II do C.T.N., as regras de isenção são interpretadas literalmente, segundo a versão gramatical e semântica do diploma;
- h) tanto não está submissa a isenção à bandeira do transporte que desta não cogitou o diploma legal que institui a isenção;
- i) quer pela forma, quer pelo conteúdo o auto de infração deve ser julgado insubsistente porque as mercadorias foram adquiridas no exterior e introduzidas no território nacional com isenção do I.P.I., por força da Lei nº 8.191/91 (com prazo de eficácia prorrogado pela lei nº 8.643/93), que na relação destacou as mercadorias importadas como isentas do I.P.I..

A ação fiscal foi julgada procedente conforme Decisão DRJ/RJ/SECEX nº 396/96

A empresa apresentou recurso a este Colegiado enfatizando o seguinte:

A autoridade recorrida recusou acolhida à defesa, entendendo ser devido o tributo (IPI) tão somente porque o transporte da mercadoria não se deu em navio de bandeira brasileira, condição que reputa inafastável para que os produtos beneficiados com a isenção de que trata a Lei nº 8.191/91, prorrogada pela Lei nº 8.643/93, fossem efetivamente beneficiados pelo favor legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

Com efeito, partindo de uma equivocada conceituação de “*obrigação acessória*” a autoridade julgadora recorrida gravou a isenção sustentada na Lei 8191/91 com condicionante inexistente (porque impossível) e insustentável.

Assim, expressando que restou “caracterizada a obrigatoriedade do transporte em navio de bandeira brasileira para os produtos beneficiados com a isenção de que trata a Lei nº 8191/91”, por entender que o Decreto-lei 666/69 ao impor tal condicionamento para os propósitos do seu enunciado teria estendido a todas as situações de transporte mercadorias importadas a obrigatoriedade ali consubstanciada, a decisão hostilizada se contrapõe até mesmo à sua justificativa teleológica, pois deduz interpretação integrativa e analógica, sustentando lacuna inexistente e, portanto, criando indução impossível.

Ora, o conceito de obrigação tributária acessória está distanciado daquele suposto pela autoridade julgadora de primeiro grau, uma vez que, na dicção da própria lei “decorre da legislação tributária e tem por objetivo as prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da falsificação do tributo” (art. 113, parágrafo 2º do CTN). Como, indaga-se, pretender efeito protetor ao interesse da arrecadação ou da fiscalização a indução de hipótese de incidência legal não prevista na lei ou dela afastada pelo critério estrito que se impõe à interpretação da lei tributária?

Por outro lado, a invocação de Ato Declaratório Normativo como razão de sustentação da decisão tomada é hostil ao ordenamento jurídico e merece repulsa, a mesma (repulsa) que o Supremo Tribunal Federal há muito destacou ao lecionar, “in verbis”: **As circulares, instruções e portarias não se incluem entre as fontes do direito administrativo, falecem-lhes as características de lei, pois apenas se dirigem aos funcionários administrativos, traçando-lhes diretrizes, ministrando-lhes esclarecimentos e orientação.** (in RDA 7:20).

Os doutos professam o mesmo credo da Suprema Corte quando lembram, como J. Cretella Jr. (Comentários à constituição de 1988, p. 1995): “A expressão “em virtude de lei, equivalente a “em decorrência de Lei “significa a vinculação de todos ao mundo do direito. Somente a lei - dispositivo constitucional ou dispositivo legal – é que pode obrigar a “fazer” ou a “deixar de fazer”. O vocábulo “lei” não abrange os “atos administrativos, o decreto, o regulamento, a portaria, o aviso, a instrução, a circular”.

Por sua vez, se a Lei tradutora da específica isenção não condicionou a sua obtenção a não ser às regras por ela explicitadas, como inferir-se a necessidade de adaptação analógica à moldura de tipo normativo estranho ao cenário nela delineado?

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

Reafirma-se, aqui, por via de consequência o quanto se argüiu em sede de defesa perante o órgão que pronunciou o hostilizado ato de julgamento: a Lei (8191/91) que instituiu a isenção do IPI não impôs qualquer condicionamento à sua satisfação senão aquelas constantes da própria lei e, nestas, não se encontra a de que a mercadoria importada seja transportada por navio ou aeronave de bandeira brasileira.

Logo, invocar-se dispositivo legal de estatura inferior para desnaturar o benefício que foi instituído por norma especial e específica é, no mínimo, negar ao comando legal vigência. Decididamente, a Lei nº 8.191 não contemplou restrição ou condicionamento da isenção ao transporte em veículos brasileiros. Assegurou, como assegura, a isenção ampla e subjetiva, condicionada, apenas, à satisfação dos pressupostos que o próprio diploma estatui. Nem sequer faz remota referência às regras de proteção das empresas de transportes nacionais. Não seria demasia, nesse particular, lembrar que o art. 2º da lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro estabelece que a lei nova só não revoga disposições especiais de lei anterior quando ressalve estarem as mesmas mantidas. Não demasiada, outrossim, seria a lembrança de que, face ao disposto no art. 111, II do CTN, as regras de isenção são interpretadas literalmente, i. e., segundo a versão gramatical e semântica do diploma.

O procurador da Fazenda Nacional apresentou as seguintes contra-razões:

A recorrente, em sua peça de fls. 29/35, não trouxe aos autos elementos novos nem argumentos capazes de infirmar a decisão recorrida, pelo que a decisão da autoridade de primeira instância deve ser mantida, pois estribada na legislação que rege a matéria.

Isto posto, espera e confia a Recorrida haja por bem esse Egrégio conselho negar provimento ao recurso, mantendo integralmente a r. decisão de primeira instância, por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

VOTO

A Decisão de primeira instância está assim ementada:

“Procedimento fiscal por entender-se obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira para a mercadoria importada com isenção ou redução de tributos. Lançamento procedente.”

Não obstante as justificativas da empresa, que são, essencialmente, metajurídicas, entendo que a autoridade julgadora “a quo” apresentou fundamentação convincente para sua decisão. Transcrevo alguns trechos que considero importantes para o deslinde da questão:

Cumprе trazer à luz o disposto no Decreto-lei nº666, de 02/07/69.

“Art. 2º - Será feito, obrigatoriamente, em navios de bandeira brasileira, respeitado o princípio da reciprocidade, o transporte de mercadorias importadas por....., bem como as importadas com quaisquer favores governamentais e, ainda,” (grifos do julgador)

“Art. 6º - Entendem-se por favores governamentais os **benefícios de ordem fiscais, cambial ou financeira concedidos pelo Governo Federal**. (grifos do julgador)

Parágrafo único – As dúvidas de interpretação sobre o conceito de favores governamentais serão dirimidas pelo Ministério da Fazenda” (redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº687/69).

À época em que foi criado o Decreto-lei acima referido (1969), a Lei Maior Brasileira vigente era a Constituição Federal de 1967 (modificada posteriormente pela Emenda constitucional nº 1, de 17/10/69), a qual equipara o decreto-lei à lei ordinária.

Sobre o assunto em tela, cumprе enfatizar a explanação do ilustre autor ALIOMAR BALEEIRO, em sua obra DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Ed. Forense, 1987, página 402/403, onde assim se pronuncia:

“Como ‘Lei’, devem ser entendidas, no direito positivo atual do Brasil, as indicadas nos incisos II, III, IV e V do art. 46 da C. F. de 1967, e não apenas as leis ordinárias, em sentido restrito, inciso III deste artigo.

No direito em vigor no Brasil, em 1969, -.....- tem eficácia de lei ordinária também os decretos-lei e as leis delegadas, de que trata a

“Procedimento fiscal por entender-se obrigatório o transporte em navio de bandeira brasileira para a mercadoria importada com isenção ou redução de tributos. Lançamento procedente.”

Não obstante as justificativas da empresa, que são, essencialmente, metajurídicas, entendo que a autoridade julgadora “a quo” apresentou fundamentação convincente para sua decisão. Transcrevo alguns trechos que considero importantes para o deslinde da questão:

Cumpre trazer à disposição no Decreto-lei nº666, de 02/07/69.

“Art. 2º - Será feito, obrigatoriamente, em navios de bandeira brasileira, respeitado o princípio da reciprocidade, o transporte de mercadorias importadas por....., bem como as importadas com quaisquer favores governamentais e, ainda,” (grifos do julgador)

“Art. 6º - Entendem-se por favores governamentais os **benefícios de ordem fiscais, cambial ou financeira concedidos pelo Governo Federal.** (grifos do julgador)

Parágrafo único - As dúvidas de interpretação sobre o conceito de favores governamentais serão dirimidas pelo Ministério da Fazenda” (redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº687/69)

À época em que foi criado o Decreto-lei acima referido (1969), a Lei Maior Brasileira vigente era a Constituição Federal de 1967 (modificada posteriormente pela Emenda constitucional nº 1, de 17/10/69), a qual equipara o decreto-lei à lei ordinária.

Sobre o assunto em tela, cumpre enfatizar a explanação do ilustre autor ALIOMAR BALEEIRO, em sua obra DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, Ed. Forense, 1987, página 402/403, onde assim se pronuncia:

“Como ‘Lei’, devem ser entendidas, no direito positivo atual do Brasil, as indicadas nos incisos II, III, IV e V do art. 46 da C. F. de 1967, e não apenas as leis ordinárias, em sentido restrito, inciso III deste artigo.

No direito em vigor no Brasil, em 1969, -.....- tem eficácia de lei ordinária também os decretos-lei e as leis delegadas, de que trata a Constituição Federal nos arts. 52 a 55 e 56, porque umas e outras podem versar, pelo menos em parte, ‘sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes’, enfim podem enquadrar-se na característica do art. 96 do CTN. (grifos do julgador).

O art. 97 diz o que, em matéria tributária, só poderá ser estabelecido por lei. A contrário sensu, outras disposições tributárias. P. ex., prazos, formalidades, processo de infrações etc., podem ser estatuidas por lei delegada e por decreto-lei do artigo 46, IV e V, da C. F. de 1967. E, dentro dos limites razoáveis, pelos regulamentos de execução da lei (art. 81, III da C.F.)”. (grifos do julgador)

Assim, certo é que antes do decreto-lei nº 666/69 carecia de base legal a exigência de transporte obrigatório, em navio de bandeira brasileira de qualquer mercadoria a ser beneficiada com isenção ou redução do imposto, fato este que a partir da vigência de tal diploma legal já não ocorre, eis que, ainda em vigor, tem força de lei, encontrando-se portanto, no mesmo patamar hierárquico da lei ordinária, não havendo, neste caso, qualquer incompatibilidade entre os citados ordenamentos, eis que para ser concretizado o benefício da isenção estipulado em lei, faz-se necessário atender a condição – formalidade – estabelecida pelo decreto-lei 666/69.

Regulamentando o assunto, o Decreto nº91.030/85 (doravante denominado R.A.), dispõe que:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

Constituição Federal nos arts. 52 a 55 e 56, porque umas e outras podem versar, pelo menos em parte, 'sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes', enfim podem enquadrar-se na característica do art. 96 do CTN. (grifos do julgador).

O art. 97 diz o que, em matéria tributária, só poderá ser estabelecido por lei. A contrário sensu, outras disposições tributárias. P. ex., prazos, formalidades, processo de infrações etc., podem ser estatuídas por lei delegada e por decreto-lei do artigo 46, IV e V, da C. F. de 1967. E, dentro dos limites razoáveis, pelos regulamentos de execução da lei (art. 81, III da C.F.)". (grifos do julgador).

Assim, certo é que antes do decreto-lei nº 666/69 carecia de base legal a exigência de transporte obrigatório, em navio de bandeira brasileira de qualquer mercadoria a ser beneficiada com isenção ou redução do imposto, fato este que a partir da vigência de tal diploma legal já não ocorre, eis que, ainda em vigor, tem força de lei, encontrando-se portanto, no mesmo patamar hierárquico da lei ordinária, não havendo, neste caso, qualquer incompatibilidade entre os citados ordenamentos, eis que para ser concretizado o benefício da isenção estipulado em lei, faz-se necessário atender a condição – formalidade – estabelecida pelo decreto-lei 666/69.

Regulamentando o assunto, o Decreto nº91.030/85 (doravante denominado R.A.), dispõe que:

“Art. 217 – Respeitado o princípio de reciprocidade de tratamento, é obrigatório o transporte:

I -

II -

III – em navio de bandeira brasileira, de qualquer outra mercadoria a ser beneficiada com isenção ou redução do imposto (decreto-lei nº666/69, art. 2º)”.

Por outro lado, o Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 53, de 28 de setembro de 1994, em consonância com os dispositivos legais citados e o entendimento exposto, declara que:

“1.2 – Aplica-se a obrigatoriedade de transporte em navio de bandeira brasileira, constante do art. 217, incisos I e III do Regulamento Aduaneiro, em face do disposto no art. 2º do decreto-lei nº 666, de 02 de julho de 1969, às mercadorias importadas por órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal, direta ou indireta, bem assim a qualquer outra mercadoria a ser

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

beneficiada com isenção ou redução do imposto, quando utilizado o transporte marítimo.

1.3 – O disposto no art. 217, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, por conseguinte, somente se aplica na hipótese de se utilizar o transporte marítimo, não constituindo exigência de bandeira brasileira na hipótese de transporte aéreo, tampouco constitui obrigatoriedade de se utilizar unicamente a via marítima, para efeito de fruição de benefício fiscal, com exclusão de qualquer modalidade de transporte”. (grifos do julgador)

A citação do referido ADN nº 53/94 é pertinente ao presente caso, uma vez que, por se tratar de um ato de natureza declaratória, tem sua eficácia retroagindo ao momento em que a norma por ele interpretada começou a produzir efeitos, conforme preconiza o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 24/05/94.

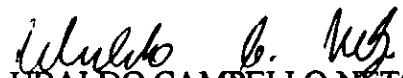
Está, pois, perfeitamente caracterizada a obrigatoriedade do transporte em navio de bandeira brasileira para os produtos beneficiados com a isenção de que trata a Lei nº 8.191/91, prorrogada pela lei nº 8.643/93.”

No entanto, com relação à multa aplicada à espécie (art. 364, II, do RIPI), entendo-a não cabível por se tratar de mera solicitação de benefício fiscal incabível, por descumprimento da obrigação acessória, não tendo sido constatado intuito doloso ou má fé da parte do declarante.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a penalidade referida.

Eis o meu voto.

Sala das Sessões, em 20 de maio de 1999


UBALDO CAMPELLO NETO – Relator

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

DECLARAÇÃO DE VOTO

Discordo, “data vênia”, do entendimento do Nobre Conselheiro Relator com relação à cobrança do I.P.I. formulada no presente processo, pois que, a meu juízo, tal procedimento se contrapõe aos preceitos jurídicos que norteiam a questão.

A isenção tributária de que se trata, originária das disposições da Lei nº 8.191/91, é, efetivamente, um incentivo fiscal e não um favor governamental, sujeito à prescrição de carga estabelecida no Decreto-lei nº 666/69.

De outro modo, inadmissível desconsiderar-se o fato de que a lei instituiu a isenção do IPI tanto para os produtos de origem estrangeira (importados) quanto para os de fabricação nacional.

O IPI é, essencialmente, um imposto de aplicação interna, estando no presente caso, vinculado ao Imposto de Importação por simples conveniência operacional. No entanto, como se sabe, os fatos geradores dos referidos tributos são completamente distintos. Enquanto o I.I. tem como fato gerador a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, o do IPI somente se concretiza quando do “desembaraço aduaneiro” da mercadoria ou seja, no momento da sua nacionalização.

Forçoso se torna reconhecer, sem qualquer dúvida, que a exigência do IPI, no caso em exame, afronta o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), ratificado pelo Brasil, cujas normas se sobrepõem à legislação tributária interna, de conformidade com as disposições do Art. 98 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Se a lei estendeu a isenção tanto para os produtos de fabricação nacional quanto para os importados; e se o GATT estabelece tratamento tributário idêntico para os produtos originários de qualquer das partes signatárias do referido Acordo, não se pode admitir a exigência do referido imposto sobre a mercadoria objeto do presente litígio, sob a fundamentação de que tais produtos não foram transportados em navio de bandeira brasileira.

E é o nosso próprio Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66 que estabelece :

“Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 118905
ACÓRDÃO Nº : 302-33.975

que lhes sobrevenha”.

Isto posto, temos que em se tratando o IPI de um imposto de aplicação interna, o benefício isencional estabelecido pela Lei nº 8.191/91 deve ser considerado, independentemente das regras protecionistas constantes do Decreto-lei nº 666/69, sendo irrelevante em que veículo tenha sido transportada a carga envolvida.

Não vendo, deste modo, como prosperar a exigência tributária objeto do presente litígio, com relação ao IPI, tornando também inaplicáveis, consequentemente, as demais cominações legais exigidas, voto no sentido de dar integral provimento ao Recurso de que se trata.

Sala das Sessões, em 20 de maio de 1999


PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES - Conselheiro