



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14
 Sessão de : 21 de março de 1995
 Acórdão nº : 203-02.080
 Recurso nº : 96.256
 Recorrente : MAXION S/A - DIVISÃO DE COLHEITADEIRAS
 Recorrida : DRF em Santo Ângelo - RS

RECORRI DESTA DECISÃO
 2º RECURSO N.º 203-230
 Em 29 de 08 de 1996
 Procurador Rep. da Faz. Nacional


2.º	PUBLICADO NO	D. O. U.
C	De 17 / 04 /	19 97.
C	Stelutino	
	Rubrica	

IPI - ISENÇÃO - A isenção concedida pelo artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.374/74 não tem a natureza de incentivo fiscal, pelo que não foi revogada pelo artigo 41, § 1º, do ADCT da Constituição Federal. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto MAXION S/A - DIVISÃO DE COLHEITADEIRAS.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral o advogado da Recorrente Dr. Bento C. de Andrade Filho. Ausente o Conselheiro Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 21 de março de 1995


 Osvaldo José de Souza
 Presidente


 Celso Angelo Lisboa Gallucci
 Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Thereza Vasconcellos de Almeida, Sérgio Afanasieff, Tiberany Ferraz dos Santos, Sebastião Borges Taquary e Armando Zurita Leão (Suplente).



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14
Acórdão nº : 203-02.080
Recurso nº : 96.256
Recorrente : MAXION S/A - DIVISÃO DE COLHEITADEIRAS

RELATÓRIO

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 44/45, pelo qual é exigido o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativo ao período de 05.10.90 a 25.06.91, pelas saídas de seu estabelecimento de colheiteadeiras agrícolas e de partes e peças, classificados nos códigos 8433.59.0100 e 8433.90.0000 da TIPI, respectivamente, ambos com a alíquota de 5%, ao fundamento de que:

a) usou indevidamente o permissivo previsto no inciso X do art. 36 do RIPI, pois a suspensão de que trata só é admitida para as remessas realizadas diretamente à exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes; e

b) a isenção prevista no art. 45, XXXV, do RIPI c/c a Portaria MF nº 228, de 25.04.80 foi revogada pelo art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal em vigor.

Inconformada, a empresa apresentou a tempestiva impugnação de fls. 60/68, arguindo em resumo que:

a) não procede a exigência sob a alegação de que a atuada, ao dar saída dos produtos de sua fabricação para diversas empresas, usou indevidamente o dispositivo da suspensão (art. 36, X, do RIPI) quando a isenção só é admitida para as remessas realizadas diretamente à exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, pois o fiscal atuante incorreu em erro na descrição dos fatos, eis que nas remessas para demonstração, o dispositivo legal utilizado não foi o que citou, mas o art. 45, XXXV, que prevê a isenção das máquinas e implementos agrícolas, e diante dessa irregularidade na feitura do auto de infração a defesa teria que ser elaborada com base em presunções a respeito do entendimento fiscal, o que é evidente, prejudica seu direito de defesa ;

b) ainda que incidisse o IPI nas saídas de máquinas agrícolas, não caberia a autuação, eis que, nos termos do art. 36, X, do RIPI, podem sair com suspensão do imposto os produtos remetidos pelo estabelecimento industrial diretamente à exposição em feiras de amostras e promoções semelhantes, e a própria Coordenação do Sistema de Tributação já se manifestou a respeito desse assunto, através do Parecer Normativo - CST nº 78/73;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

c) o art. 41, § 1º, do ADCT da Constituição Federal/88 é direcionado especificamente para os incentivos fiscais de natureza setorial, e a isenção de IPI e a respectiva manutenção de créditos sobre máquinas e implementos agrícolas não se enquadra nesta categoria;

d) pela descrição do item "b" do auto de infração, entendeu o fiscal autuante que todos os benefícios fiscais se caracterizam como incentivos, pois, de alguma forma, incentivam o respectivo beneficiário e que, como todo benefício se dirige a contribuintes que pertencem a algum setor da economia, qualquer benefício ou incentivo termina sendo de natureza setorial;

e) se o legislador-constituente quisesse atingir todo e qualquer benefício ou desoneração fiscal com o parágrafo primeiro do art. 41 do ADCT, bastaria a este determinar a revogação de todo e qualquer benefício ou desoneração fiscal não confirmado por lei no prazo que estabeleceu;

f) na ausência de definição legal específica quanto à expressão "incentivos fiscais de natureza setorial", cabe buscar seu sentido através de referência a ela afetadas na legislação vigente, já que o legislador-constituente presumivelmente estava se reportando a algo conhecido ao utilizar aquela expressão;

g) na legislação tributária, a expressão "incentivos setoriais" foi utilizada para identificar benefícios específicos destinados a fomentar determinadas atividades econômicas, tais como turismo, pesca, reflorestamento, cuja aplicação e administração foi delegada ao Fundo de Investimentos Setoriais - Fiset;

h) a absoluta totalidade dos pareceres normativos que tratam dos incentivos setoriais utilizam tal expressão sempre, exatamente, com o mesmo significado e alcance;

i) a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer - PGFN/CAT nº 060/91 aprovado pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento atribuiu à palavra "incentivo" o sentido de "indutor de determinado comportamento", com base no qual entendeu não se enquadrarem no conceito de incentivo as desonerações fiscais sobre as exportações, uma vez que estas não foram estabelecidas visando a induzir empresários a exportarem, mas meramente com o fim de equiparar o regime fiscal de exportações brasileiras aos vigentes nos demais países;

j) da mesma forma, a isenção de IPI sobre as máquinas agrícolas e respectiva manutenção de crédito não representam qualquer estímulo e muito menos induzem ao exercício da atividade de produção das mesmas máquinas agrícolas, não podendo, portanto, ser enquadradas na categoria de "incentivo";



Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

l) ainda no mesmo Parecer nº 060, a PGFN distinguiu os incentivos das medidas de amparo à atividade econômica, e partindo-se desta diferença conclui-se que a isenção de IPI e respectiva manutenção de crédito sobre tratores, máquinas e implementos agrícolas, não se enquadram como "incentivo" ou "indutor de comportamento", mas como medidas de amparo à atividade econômica, pois é óbvio que o fabricante desses produtos não é estimulado ou induzido a qualquer comportamento em razão dos mesmos; e

m) os critérios que devem ser observados no estabelecimento de alíquota maior ou menor do imposto ou em sua total isenção, não são os do estímulo a setores ou atividades econômicas, mas os da seletividade e essencialidade dos produtos, nos termos do art. 153, parágrafo 3º, da Constituição Federal.

Por força da determinação de fls. 83 do Chefe da Divisão do Controle Aduaneiro e Fiscalização o Fiscal autuante retificou a fls. 84 o auto de infração na letra "a" que ficou assim redigida:

"Ao dar saída dos produtos de sua fabricação para suas revendedoras à título de demonstração, não lançou o IPI devido, tomando por base o dispositivo da isenção prevista no art. 45, XXXV do RIPI. Tal isenção foi revogada pelo art. 41 § 1º do ADCT da Constituição Federal, tendo em vista que este incentivo não foi confirmado por lei, após dois anos da data da promulgação da Constituição".

Reaberto prazo para a impugnação, a empresa ratificou todos os termos da defesa já apresentada, no tocante ao mérito (pag. 90).

O auditor-fiscal autuante na Informação de fls. 93/100 opinou pela manutenção do crédito tributário em sua totalidade.

A autoridade de primeiro grau julgou a impugnação improcedente, ao argumento, em resumo, de que:

a) atendendo ao disposto no art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.191, de 11.06.91, foi baixado o Decreto nº 151, de 11.06.91, relacionando os bens que fariam jus à isenção prevista do IPI, entre os quais figura o código TIPI 8433.59.0100, referente às colheitadeiras;

b) ao restabelecer tal isenção, o legislador reafirmava a sua natureza de incentivo, bem como reconhecia a sua inclusão no campo dos incentivos setoriais revogados pelo art. 41 do ADCT da Constituição Federal, pois, se assim não fosse, porque o legislador iria instituir uma isenção que ainda estava em vigor?



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

c) toda isenção ou majoração de tributos tem como imanente a indução de comportamentos, seja dos consumidores, seja de produtores ou ofertantes;

d) na categoria dos incentivos fiscais distinguem-se duas vertentes: os incentivos regionais, que objetivam privilegiar certas áreas geográficas e os incentivos setoriais, que privilegiam partes ou segmentos da atividade econômica, sendo esta a nomenclatura utilizada no Parecer Normativo - CST nº 11/81 trazido à colação pelo impugnante;

e) não sendo setorial ou regional, parece restar apenas a categoria de global para a atividade econômica a ser incentivada, porém seria um contra-senso admitir um incentivo de natureza global, uma vez que as partes e não o todo é que podem assumir posições diferenciadas e relativas;

f) vê-se de imediato que a isenção do IPI não sendo de caráter regional, mas sim setorial, está incluída na categoria dos incentivos fiscais setoriais a que alude o art. 41 do ADCT; e

g) incide em erro a impugnante, ao tratar de matéria econômica, pois é sabido que a imposição de qualquer encargo tributário a um produto é compartilhado pelo ofertante e pelo consumidor, em condições que são especificamente determinados pela curva da oferta e da procura daquele produto naquele mercado.

Ainda inconformada, a empresa interpôs o Recurso de fls. 128/142, expondo em resumo, que:

a) ainda que o IPI fosse devido, isto é, não fosse isento, estaria suspenso por se tratar de remessa para demonstração;

b) o art. 41, parágrafo 1º, do ADCT da Constituição Federal não diz respeito a todo e qualquer benefício ou desoneração fiscal, mas aos incentivos fiscais de natureza setorial, e se o objetivo deste dispositivo fosse a reavaliação de todos os benefícios e desonerações fiscais, independentemente de sua natureza, não teria ela qualificado especificamente "incentivos fiscais de natureza setorial"; mas teria simplesmente determinado a reavaliação de todos e quaisquer benefícios fiscais;

c) relativamente à regulamentação de alguns benefícios fiscais nossos legisladores não utilizaram a boa técnica legislativa, o que fica patente ao ser analisada a situação dos benefícios fiscais às exportações, pois após 05.10.90, quando se considerariam revogados os incentivos fiscais não expressamente reconfirmados, nenhuma das empresas exportadoras entendeu que os benefícios fiscais se enquadraram no conceito de "incentivo fiscal de natureza setorial"; e continuavam a realizar suas exportações ao abrigo dos benefícios existentes, sem ter sido contestadas pelo Fisco;

CA



Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

d) em janeiro de 1991 foi emitido pela Procuradoria da Fazenda Nacional parecer de nº 60, aprovado pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, do qual se depreende que os benefícios fiscais à exportação de maneira geral foram excluídos do alcance do art. 41 do ADCT, tendo sido considerados não como incentivos, mas como “medidas de amparo à atividade econômica, como disposição de justiça fiscal ou de política legislativa”;

e) entretanto o legislado, em mais uma demonstração de falta de técnica legislativa “restabeleceu” pela Lei nº- 8.402/92 o que denominou “incentivos fiscais à exportação”, como se fossem incentivos de natureza setorial e houvessem sido revogados por força do art. 41 do ADCT, ficando, assim, evidente, que a supracitada lei “restabeleceu” aquilo que, reconhecido pelo próprio Fisco nunca havia sido revogado;

f) o fato de a Lei nº 8.191/91 cometendo exatamente o mesmo erro da Lei nº 8.402/92 ter previsto o “restabelecimento” da isenção do IPI em questão, inclusive identificando-a como “incentivo”, não significa, em absoluto, que a mesma isenção seja efetivamente um incentivo fiscal de natureza setorial e que tenha sido revogada pelo art. 41 do ADCT;

g) não procede o segundo argumento utilizado na decisão recorrida de que todos os benefícios fiscais se caracterizam como incentivos, pois de alguma forma incentivam o respectivo beneficiário, pois a palavra “incentivo” possui, conforme reconhecido pelo Parecer PGFN nº 60/91 e por nossa melhor doutrina, o sentido de indutor de comportamento ou de motivador de atividade;

h) partindo-se do conceito constante do parecer da PGFN nº 60/91, conclui-se que a isenção de IPI e respectiva manutenção de crédito sobre tratores, máquinas e implementos agrícolas, não se enquadram como “incentivos” ou “indutores de comportamento”, mas como medidas de amparo à atividade econômica, pois é óbvio que o fabricante desses produtos não é estimulado ou induzido a qualquer comportamento em razão das mesmas, e a tributação de tais produtos pelo IPI apenas acarretaria o correspondente repasse no preço dos produtos e o aumento do custo de produção dos produtos;

i) os critérios que, obrigatoriamente, devem ser observados no estabelecimento de alíquota maior ou menor do IPI ou em sua total isenção, não são os do estímulo a setores ou atividades econômicas, mas os da seletividade e essencialidade dos produtos, nos termos do art. 153, parágrafo 3º da Constituição Federal;

j) para espantar de vez com a frágil argumentação da decisão recorrida, a recorrente anexa ao presente dois pareceres: um da lavra do Prof. Alcides Jorge Costa e outro do Prof. Geraldo Ataliba, cujos argumentos se consideram parte integrante do recurso, defendendo ambos que a isenção do IPI em apreço não se enquadra no conceito de incentivo fiscal de natureza setorial;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

l) na ausência de definição legal específica para a expressão "setorial" a que se refere o art. 41 do ADCT, cabe buscar seu sentido, através de referências a ela efetuados, na legislação vigente, já que o legislador-constituente presumivelmente estava se reportando a algo conhecido ao utilizar aquela expressão;

m) a absoluta totalidade dos pareceres normativos que tratam dos incentivos setoriais utilizam tal expressão sempre exatamente com o mesmo significado e alcance, qual seja, identificando benefícios específicos destinados a estimular atividades específicas;

n) o fulcro da discussão não reside em ser a recorrente, em algum grau, beneficiada ou não com a isenção do IPI em apreço, em função da curva da procura, estando o cerne da questão em ser ou não a mesma isenção indutora de comportamento;

o) no caso específico dos benefícios fiscais às exportações, beneficiam estes, em alguma medida os exportadores, já que seu preço passa a ser mais competitivo, em razão da desoneração fiscal, entretanto, esta possível vantagem não transforma tais benefícios fiscais em "incentivos" ou "indutores de comportamento", conforme reconhecido pelo próprio Ministro da Fazenda ao aprovar o Parecer PGFN/CAT nº 60, já que as decisões de exportar não são induzidas em função da desoneração fiscal sobre essas operações;

p) a razão de ser desta isenção é, segundo o mesmo parecer, a de "apoio à atividade econômica", de modo a retirar-se qualquer obstáculo às exportações de produtos brasileiros, e não a de induzir empresários a exportar;

q) em conclusão, não é o eventual benefício indireto a uma determinada categoria de contribuintes que determina se o benefício fiscal tem a natureza de incentivo; e

r) a verdadeira razão de ser dessa isenção, assim como outras que atingem determinados produtos agrícolas é a desoneração fiscal sobre a produção de alimentos, de forma a não encarecer o respectivo custo, como medida de justiça fiscal que favorece, em última análise, especificamente, a população de baixa renda.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14

Acórdão nº : 203-02.080

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR CELSO ANGELO LISBOA GALLUCCI

O recurso é tempestivo e reúne as condições de admissibilidade, merecendo, pois, ser conhecido.

Discute-se nestes autos a vigência da norma isencional contida no art. 1º do Decreto-Lei 1.374/74 (art. 45, XXXV, do RIPI).

Esposa o órgão recorrido a tese de que a isenção foi revogada por força do que dispõe o art. 41, § 1º do ADCT da Constituição Federal de 1988, sendo restabelecida, tão-somente, com as edições da Lei nº 8.191/91 e do Decreto nº 151/91. Assim, não estando os produtos classificados nos códigos 8433.59.0100 e 8433.90.0000 da TIPI, isentos do IPI no período de 05.10.90 a 25.06.91, seriam tributados na ocorrência da hipótese de incidência prevista na legislação de regência ensejando o descumprimento da obrigação tributária decorrente a exigência do crédito em julgamento.

A recorrente defende, em síntese, que a isenção concedida pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.374/74 não tem a natureza de incentivo fiscal setorial, razão pela qual não foi alcançado pela norma do art. 41, parágrafo 1º, do ADCT, não tendo sido, pois, revogada.

À evidência, o núcleo da discussão é a natureza da isenção concedida pelo Decreto-Lei nº 1.374/74, e a sorte da exigência tributária em causa a ela se vincula decisivamente. Impende, pois, buscar seu conhecimento.

Incentivo fiscal é um instrumento de política tributária utilizado pelo poder tributante com a finalidade específica de se alcançar objetivos valorados como necessários e desejáveis. Objetivos que podem ser, por exemplo, culturais, de promoção social, de desenvolvimento econômico, de distribuição de renda regional.

Estabelecido em lei é dirigido ao corpo social - especificamente aos contribuintes - com escopo de induzi-lo a determinado comportamento.

A isenção é uma das formas possíveis de concretização do incentivo fiscal. É mesmo largamente utilizada com este propósito. Mas, nem toda isenção se constitui em incentivo fiscal.

Aurélio Pitanga Seixas Filho diz em sua obra intitulada Teoria das Isenções Fiscais - Editora Forense - pág. 114, que as isenções podem ser extrafiscais e fiscais, assumindo as primeiras o caráter de incentivos fiscais, enquanto as segundas são concedidas diretamente em atenção à capacidade econômica do contribuinte para fazer valer a regra da isonomia.

Preleciona o autor supracitado que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14
Acórdão nº : 203-02.080

“A isenção fiscal atua, fundamentalmente, na composição da norma tributária, especializando ou particularizando uma regra jurídica, com a finalidade de produzir uma consequência jurídico-tributária mais justa, sendo, assim, uma norma jurídico-tributária especial.

Já na isenção extrafiscal, o instrumento jurídico-tributário é usado para produzir uma consequência outra, também relevante, porém estranha à norma tributária, o que serve para caracterizá-lo como uma norma jurídico-tributária excepcional.

... a função da isenção extrafiscal foge à estrutura do Direito Tributário (teoria estrutural do Direito Tributário, conforme Souto Maior Borges)” (pag. 15)

Diz, ainda Aurélio Pitanga Seixas Filho:

“Uma regra é especial em relação à outra quando, sem contrariar substancialmente o princípio nela contido, a adaptar a circunstâncias particulares.

Duas normas podem ter entre si a relação regra-exceção: “a regra estabelecida pela primeira opõe-se a exceção, que para um setor mais ou menos amplo de situação é aberta pela segunda. A exceção é pois necessariamente de âmbito mais restrito que a regra, e contraria a valoração ínsita nesta, para atingir finalidades particulares.” (pag. 115)

Se a isenção se insere na estrutura do Direito Tributário, se foi concedida em atenção ao princípio constitucional da capacidade contributiva do contribuinte, e, no caso do IPI, do princípio também constitucional da seletividade, estaremos diante de isenção fiscal. Caso contrário a isenção terá caráter extrafiscal, constituindo-se, pois, em incentivo fiscal.

O alimento, ninguém pode contestar, é artigo de primeiríssima necessidade e cuidar para que no falte e chegue ao consumidor com preço acessível é preocupação de primeira ordem do Governo. Para que a função arrecadatória de tributos não se realize em detrimento daquele objetivo, é prevista no sistema jurídico-tributário a isenção do IPI para determinados produtos tidos como essenciais àquela finalidade. A isenção é, assim, concedida em obediência aos princípios constitucionais da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF) e da seletividade em função da essencialidade (art. 153, § 3º). A isenção concedida desta forma não foge à estrutura do Direito Tributário, e pelo que já foi exposto atrás, não tem a natureza de incentivo fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 13063.000068/92-14
Acórdão nº : 203-02.080

Cabe agora examinar se as isenções concedidas pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 1.374/74 (art. 45, XXXV, do RIFI) às colheitadeiras agrícolas e às partes e peças classificadas nos códigos 8433.59.0100 e 8433.90.0000 da TIPI são da espécie acima.

Ora, as colheitadeiras agrícolas são indubitavelmente essenciais à uma política voltada para uma atividade básica e primordial, qual seja, a da produção de alimentos para a população do país, e, não pode ser outra a conclusão, a isenção do IPI em causa foi concedida, justamente, em cumprimento ao princípio constitucional da seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º).

Do raciocínio até este ponto desenvolvido chego à conclusão de que a isenção em exame não tem a natureza de incentivo fiscal. E, se não tem a natureza de incentivo fiscal, não foi revogado com o decurso do prazo estabelecido no parágrafo 1º do artigo 41 do ADCT da CF.

Assim também decidi, em caso semelhante, por unanimidade de votos, a Primeira Câmara deste Conselho no Acórdão nº 201-69.392, de 27.10.94 que teve como relatora a douta Conselheira Selma Santos Salomão Wolszczak.

Em razão do acima exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de março de 1995


CELSO ÂNGELO LISBOA GALLUCCI