



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LRC/

Sessão de 28 de agosto de 1987

ACORDÃO Nº -CSRF/01-0.761

Recurso n.º RP/105-0.020

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ALBA NORDESTE S.A. - INDÚSTRIAS QUÍMICAS.

IRPJ - ISENÇÃO DO IMPOSTO COMO INCENTIVO AO DESENVOLVIMENTO REGIONAL - ÁREA DA SUDENE.

Na hipótese de empresa ter por objeto várias atividades industriais e comerciais e ter reconhecido o direito à isenção do imposto, na forma do art. 13 da Lei nº 4.239/63, apenas com relação a uma atividade, a base de cálculo do benefício fiscal é o lucro da exploração dessa atividade reconhecida pela SUDENE como de interesse para a Região.

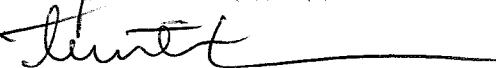
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial, e nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira.

Sala das Sessões (DF), em 28 de agosto de 1987.

  
URGEL PEREIRA LOPES - PRESIDENTE

  
ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

  
AGOSTINHO FLORES - PROCURADOR DA  
FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, JACINTO DE MEDEIROS CALMOM, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, CARLOS WALBERTO CHAVES ROSAS, LEVY VALÉRIO DE OLIVEIRA, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, RUY CRUVINEL FILHO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL PROCESSO Nº 13405/000.132/84-85

RECURSO Nº RP/105-0.020

ACÓRDÃO Nº CSRF/01-0.761

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

RECORRIDA: QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ALBA NORDESTE S.A. INDÚSTRIAS QUÍMICAS.

### R E L A T Ó R I O

A Procuradoria da Fazenda Nacional, junto à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não se conformando com a decisão proferida no Recurso nº 89.488, de interesse de ALBA NORDESTE S.A. INDÚSTRIAS QUÍMICAS, objeto do Acórdão nº 105-1.498, de 02 de outubro de 1985, dela recorreu para esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fundamento no art. 3º, inciso I, do Decreto nº 83.304/79.

O acórdão recorrido está assim ementado:

"ISENÇÃO - Sudene - A isenção de imposto concedida pela Sudene, a empresa considerada de interesse para o desenvolvimento econômico e social do Nordeste, para a atividade de fabricação de resina de poliéster, abrange igualmente as receitas obtidas na venda de monômero "C", à base de estireno, para ser utilizado com aquele produto."

Tratava-se de autuação da empresa acima citada porque a fiscalização entendeu que a isenção só se aplicava aos resultados da exploração do produto denominado resina de poliéster e não à comercialização do produto conhecido como Monômero "C". Dissera o fiscal autuante:

"A empresa goza de isenção do imposto de renda para a atividade industrialização de produtos químicos. Entre as diversas matérias primas utilizadas nos seus processos industriais figura o "monômero" ou "estireno", da posição 29.01.35.00 da Tabela do IPI.

Referido produto é adquirido a granel, em caminhões tanques; parte é usada no processamento industrial, e parte é revendida a terceiros em tambores de 270 Kg.

17.

Acórdão nº-CSRF/01-0.761

A revenda de matéria-prima, assim descrita, não está contemplada na isenção de que é beneficiária, a qual abrange exclusivamente os produtos de sua fabricação."

A Câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, tendo o voto vencedor apontado duas ordens de razões:

a) a operação de revenda do estireno, no caso, se caracteriza como de industrialização, tendo-se em conta que a embalagem é uma das formas de industrialização, sobretudo se a apresentação do produto é alterada, consoante determina o art. 3º, inciso IV, combinado com o art. 5º, inciso II, do RIPI aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 1982;

b) a "aplicação industrial da resina de poliéster é acompanhada obrigatoriamente de estireno."

Tendo em consideração este arrazoadado, a Câmara relacionou a hipótese com os arts. 58 e 59 do Código Civil, que tratam das coisas principais e acessórias, concluindo que "o estireno segue a resina de poliéster segundo o princípio latino "accessorium sequitur principale".

O Procurador, no entanto, se reportou aos dizeres da Portaria DIN nº 440/81, da SUDENE, que reconheceu à empresa o direito à isenção (fls. 27), na qual se lê o seguinte:

"... o direito à isenção do Imposto de Renda incidente sobre os resultados operacionais da atividade adiante especificada..."

Em seguida (fls. 28), consta:

"Atividade objeto da isenção: Fabricação de resina de poliéster."

A isenção, pois, se aplicaria apenas aos resultados operacionais da atividade especificada na portaria. Baseou-se, para



a sustentação deste entendimento, nos arts. 179 e 111 do C.T.N.

Referiu-se, ainda, aos "consideranda" da decisão singular, onde o julgador tem como irrelevante o fato de ser ou não industrialização a operação de revenda do estireno, que não se confunde com resina de poliéster.

Criticou, por fim, a invocação, para o caso, dos arts. 58 e 59 do Código Civil. Primeiro, porque na definição do art. 58 do Código Civil não se subsume a pretendida acessoriedade do estireno em relação à resina de poliéster, uma vez que ambos "existem sobre si mesmo", além do que a existência do estireno não supõe a do poliéster. Segundo, porque os princípios da lei civil não se aplicam ao campo do Direito Tributário, que possui normas próprias (arts. 107 a 112 do C.T.N.).

Às fls. 79 se encontra o despacho do Presidente da Câmara recorrida, dando seguimento ao recurso.

A empresa apresentou as contra-razões de fls. 84/87, sustentando, em síntese, que o produto denominado Monômero "C" (estireno) é um complemento indispensável ao uso da Resina Poliéster, sem o acompanhamento do qual a resina se torna imprestável ao uso a que se destina. E acrescentou:

"1º) Se o "Monômero - C" é um produto industrializado pela Recorrida, como ficou provado e é complemento (diluente) da Resina Poliéster, as receitas decorrentes deste produto são também receitas operacionais nos termos do art. 13 da Lei nº 4.329 de 27.06.63 com redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.564 de 29.07.77;

2º) Se as receitas decorrentes da venda de "Monômero - C" são operacionais, elas integram os "rendimentos derivados da exploração do empreendimento especificamente reconhecido como beneficiado" nos termos do art. 6º do Decreto nº 64.214 de 18.03.69."

Invocou, a seguir, o art. 13 da Lei nº 4.239/63, que diz o seguinte:

*M.*

Acórdão nº-CSRF/01-0.761

"Os empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalarem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDAM ou da SUDENE, até o exercício de 1982, inclusive, ficarão isentos do Imposto de Renda e adicionais restituíveis incidentes sobre seus resultados operacionais pelo prazo de 10 anos..."

Por sua vez, o art. 6º do Decreto nº 64.214/69 ao regulamentar aquele art. 13 assim dispôs:

"Os favores de que tratam os arts. 1º, 2º e 3º deste Decreto só abrangem o imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre os rendimentos derivados da exploração de empreendimento especificamente reconhecido como beneficiado..."

Entende que estes dispositivos estão a indicar que "a lei e seu regulamento contemplam com isenção do IR os resultados operacionais derivados da exploração do empreendimento especificamente reconhecido como beneficiado." Finaliza com estes dizeres:

"2. Ora, o empreendimento especificamente reconhecido como beneficiado é a fabricação de resina poliéster e os resultados isentos do IR são os resultados operacionais derivados da exploração da fabricação de resina poliéster. Os resultados operacionais derivados da exploração da fabricação de resina poliéster são aqueles decorrentes da comercialização da resina propriamente dita e de produtos correlacionados com ela e/ou integrantes do seu processo de industrialização. O "Monômero - C" industrializado pela Recorrida, como foi provado nos Autos, é parte integrante do processo de industrialização e comercialização da resina poliéster pois sem o "Monômero - C" a resina poliéster não se presta ao fim a que se destina.

O "Monômero - C" como diluente da resina tem a função de parte complementar da resina poliéster. Basta ver os rótulos (docs. de fls. 31 e 32) onde há uma recomendação expressa: "PARA SER USADO COM RESINA POLIESTER", que demonstra não só a vinculação do "Monômero" com a Resina como ratifica todas as informações da Recorrida. Ressalte-se que este fato não foi contestado pelo Fisco e nem pela Procuradoria recorrente.

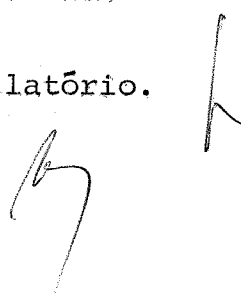


Acórdão nº-CSRF/01-0.761

Portanto, não se pode desvincular a receita da resina da receita do "Monômero - C". As duas formam o resultado operacional a que se refere o art.13 da Lei nº 4.239/63 e determinam os rendimentos referidos pelo art. 6º do Decreto nº 64.214/69."

Cumpre salientar que o presente feito já foi objeto de duas resoluções por parte deste Colegiado. Na primeira (Resolução nº-CSRF/01-0.051, de fls. 91), solicitou-se à repartição de origem intimasse a contribuinte a juntar aos autos cópia integral do projeto industrial submetido à SUDENE mediante o qual foi concedida a isenção objeto do presente. A segunda (Resolução nº-CSRF/01-0.054, de fls. 117), na qual se solicitou da própria repartição que providenciasse junto à SUDENE cópia integral do referido projeto, uma vez que a empresa não o fizera.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL, Relator:

Em que pese a brilhante defesa feita pela empresa interessada, entendo caber o restabelecimento da decisão de primeiro grau, pelos motivos que passo a expor.

No volume anexo a este processo, que encerra cópia do projeto aprovado pela SUDENE, encontram-se os Estatutos Sociais da empresa, cujo art. 2º trata do OBJETO SOCIAL, nestes termos:

"O objeto da sociedade é a indústria e comércio de formol, colas e adesivos, resinas sintéticas e outros produtos químicos, bem como quaisquer outras atividades ou operações incidentes correlatas ou acessórias."

Como bem ressaltou o Procurador, a isenção não se aplica a todas estas atividades, mas apenas a uma delas. A Portaria DIN nº 440/81 (fls.29) foi clara:

"Atividade objeto da isenção: Fabricação de resina de Poliester."

Tendo a empresa por objeto a fabricação e comercialização de formol, colas, adesivos e, inclusive, resinas sintéticas, bem como outros produtos químicos e atividades correlatas e acessórias, a isenção só pode ser usufruída em relação a uma destas muitas atividades, isto é, apenas com relação aos resultados operacionais resultantes da fabricação de resina de poliester.

A empresa interessada citou o art. 6º do Decreto nº 64.214/69, mas se esqueceu de transcrever o seu parágrafo único, que assim dispõe:





Acórdão nº-CSRF/01-0.761

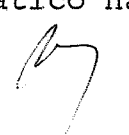
"Na hipótese de uma mesma pessoa jurídica ou firma individual manter atividades não consideradas como industriais ou agrícolas, a empresa interessada deverá fazer, em relação às atividades beneficiadas, registros contábeis específicos, para efeito de destacar e demonstrar os elementos de que se compõem os respectivos custos, receitas e resultados."

Por conseguinte, se a pessoa jurídica teve reconhecida apenas uma de suas atividades como beneficiada pelos incentivos da SUDENE, tem obrigação de manter escrituração em separado para apuração de resultados com relação a esta atividade beneficiada com a isenção.

Há uma outra observação a se fazer: no projeto aprovado pela SUDENE em nenhum momento aparece qualquer referência ao produto Monômero "C" ou a estireno. Nos mapas demonstrativos do custo de produção várias são as matérias primas mencionadas pela empresa, mas, conforme se vê nos quadros de fls. 32 e 33 do requerimento feito pela interessada no dia 21.12.71, aí não está relacionado o estireno como matéria prima. O próprio sujeito passivo se apeçou ao fato de que este produto é apenas diluente para a resina de poliéster. Logo, é outro produto, ainda que se admitisse, o que não foi provado, sua função acessória.

Para se ter idéia de como a isenção, no caso em julgamento, é específica para a produção de resina de poliéster, veja-se que o atestado de fls. 43, passado pela Federação das Indústrias do Estado do Maranhão, diz que a ALBA NORDESTE é a única, na região, a produzir RESINAS SINTÉTICAS, que específica como sendo: URÉICAS, FENÓLICAS, VINÍCOLAS E ACRÍLICAS. A isenção, por outro lado, é apenas para as atividades relacionadas com a fabricação de RESINAS DE POLIESTER.

Há que se notar a distinção entre os produtos aqui analisados. Enquanto o estireno está mencionado na posição 29.01.35.00 da Tabela anexa ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, pertencendo à categoria dos HIDROCARBONETOS (conhecido vulgarmente como produto aromático não saturado líquido incolor e poli



Acórdão nº-CSRF/01-0.761

merizável com facilidade), a Resina Poliéster vem mencionada na posição 39.01.01.04, como produto de condensação, de policondensação e de poliadição, modificado ou não, polimerizado ou não, linear ou não.

A empresa sustenta que existe uma relação de acessoriedade entre a resina de poliéster e o monômero "C". Por isso mesmo, invoca o velho aforismo de que o acessório segue a mesma sorte do principal. Acontece que não estamos aqui no campo da Filosofia nem no do Direito Civil mas no do Direito Tributário e, mais especificamente, tentando interpretar uma lei que concede isenção. O Direito Tributário é regido por regras próprias e, no caso, cumpre observar, conforme acentuado pela Procuradoria, o disposto no art.179 e, principalmente, no art. 111 do C.T.N.

O art. 58 do Código Civil diz que "principal é a coisa, que existe sobre si abstrata ou concretamente. Acessória, aquela cuja existência supõe a da principal." Encara o Código como coisas acessórias os frutos, produtos e rendimentos. Trata, também, dos acessórios do solo, que não os produtos orgânicos da superfície, os minerais contidos no subsolo e as obras de aderência permanente, feitas acima e abaixo da superfície (art. 61). São acessórios, outrossim, as benfeitorias, com exceção da pintura em relação à tela, da escultura em relação à matéria prima e da escritura, em relação ao seu recipiente (art.62).

O equívoco do entendimento de Câmara recorrida foi porque a terminologia do Código não foi feliz. Na verdade, o que há são coisas principais e coisas secundárias, estas últimas abrangendo as pertenças e os acessórios propriamente ditos. Com razão PONTES DE MIRANDA (Tratado de Direito Privado, t. II, Borsoi, Rio, 1970, p. 110) ao dizer que a divisão de coisas principais e acessórias foi adotada pela lei civil de maneira vaga, compreendendo fatos jurídicos e acontecimentos do mundo fático em total disparidade. Reporta-se a WINDSCHEID (Lehrbuch, I, 9a. ed., 710) o qual apelidara de inutilizável (unbrauchbar) essa distinção, que também existe no di-



reito alemão, em razão de sua indeterminação e porque o conceito de "acessório" (Nebensache, acessão) não se coaduna com o resto da matéria. Colocou o Código na mesma categoria de acessórios as pertencas, os frutos, o tesouro, o aluvião, a avulsão, o álveo abandonado, a ilha que surge no meio do rio. Ora, disse Pontes, exatamente a classe mais típica, a das pertencas, não acessora nada, não é acessório, é ajudante, utilizando-se a linguagem de J. KOHLER (Zur Lehre von den Pertinenzen, in Jahrbücher für die Dogmatik, 26, 42).

Quando CLÓVIS BEVILÁQUA introduziu no Código a palavra acessório quis referir-se à coisa que não sendo principal junta-se à coisa principal. Torna-se "acessória" enquanto se agrupa à coisa existente e recebe uma existência própria da coisa à qual adere, uma vez que a coisa principal existe sobre si mesma, como diz o Código. Se duas coisas existem em separado, sobre si mesmas, embora uma relacionada com a outra, não há relação de acessoriedade, podendo, quando muito, usando-se a linguagem de KOHLER, uma ser "ajudante" da outra. Importa não perder de vista que a acessoriedade implica em acessão, isto é, acréscimo à coisa principal, como os frutos, as pertencas, as benfeitorias etc. são acessórios do principal enquanto coisas incorporadas, de forma natural ou artificialmente, à coisa.

Quando se invoca o princípio "accessorium sequitur principale" utiliza-se princípio filosófico para se reportar ao fato de que a coisa acessória, por estar aderente à coisa principal, por consequência lógica tem o mesmo destino desta. O verbo "sequitur", usado na forma depoente, tem o sentido de acompanhar, como a sombra segue o objeto que a projeta no solo. Segue, porque não tem existência própria. Daí os doutrinadores se reportarem ao conceito de implicação do acessório no principal, como que trazendo para o campo do direito privado a fenomenologia do campo específico da filosofia e para demonstrar que acessório não é um conceito apofântico, mas eidético. Quando alguém vende uma casa em terreno determinado, por escritura pública, essa venda "implica" na alienação automática do jardim que circunda a casa, exatamente porque há uma acessoriedade implicando a venda do jardim, embora a escritura só mencio

f

7.

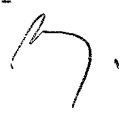
ne o terreno e a casa.

CLÓVIS BEVILÁQUA, ao explicar o art. 58 do Código Civil (Código Civil dos Estados Unidos do Brasil, vol. I, 1940, reimp. p.293) disse que a regra contida nesse artigo, segundo a qual o acessório segue o principal é o canon fundamental da teoria da acessão. E acrescentou: "Significa: 1º Que o acessório acompanha o principal em seu destino. 2º Que o acessório assume a natureza do principal. Por exemplo, o móvel, que adere ao imóvel ou nele é colocado para completar-lhe a entidade econômico-jurídica, torna-se imóvel. 3º Que o proprietário do principal, em regra, o é também do acessório. Exemplo: o proprietário do solo é dono dos frutos pendentes, se a outrem não foi conferido o direito de usufruto."

Ora, a ninguém ocorre afirmar que, no caso em julgamento, há relação de acessoriedade e implicação, de tal sorte que o produto "Monômero C" não tenha existência separada da resina de poliéster.

Sem fundamento, outrossim, a discussão levada a efeito, no sentido de que a empresa não apenas comercializa o monômero "C", mas também o "industrializa", em razão da embalagem utilizada etc. Isto se torna irrelevante, pois ainda que se quisesse invocar, por analogia, a noção de "industrialização" como equivalente a "fabricação", na realidade estaríamos diante de dois produtos diferentes e a isenção é apenas para o caso da fabricação de resina de poliéster.

Ainda que se admitisse a junção de complementação que o monômero "C" exerce em relação à resina de poliéster, como diluente, a verdade é que para o desenvolvimento do Nordeste, segundo a documentação da SUDENE, só interessava incentivar a fabricação da resina. A própria empresa não nega que não "produz" o monômero "C", o qual vem de outro local, mas apenas o "beneficia" e lhe dá nova "embalagem". Ora, não compete ao Conselho invadir o campo da SUDENE e dizer que o monômero "C" também é importante para o desenvolvimento da região. Fosse assim e toda e qualquer matéria prima utilizada re



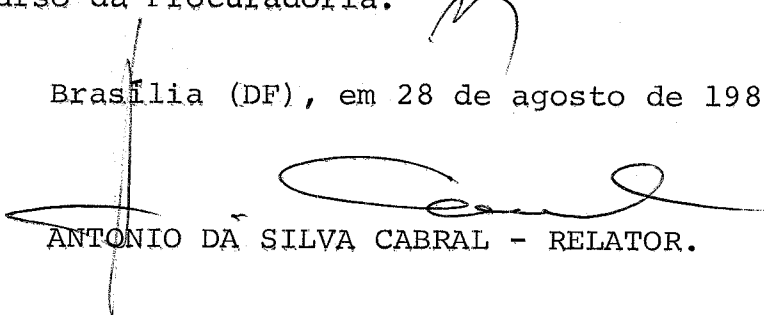
Acórdão nº-CSRF/01-0.761

lacionada com a resina e vendida à parte poderia participar da isenção, fazendo com que esta conforme muito bem acentuou o fiscal autuante, comercializasse produtos que não são do interesse da região, embora de certa forma relacionados com a resina de poliéster.

Estou com a Procuradoria da Fazenda, quando se nega aceitar a aplicação de regras genéricas e próprias do Código Civil a isenções subjetivas no campo do Imposto de Renda. Oponho-me, outrossim, ao tratamento dado a certa matéria no campo do IPI, ao campo do Imposto de Renda. Cada imposto possui sua própria ciência e, por conseguinte, princípios e regras próprias.

Em razão do exposto, voto no sentido de se dar provimento ao recurso da Procuradoria.

Brasília (DF), em 28 de agosto de 1987.



ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR.