

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Incentivos fiscais para a instalação de máquinas, aparelhos e equipamentos destinados à melhoria e ao aumento da produção.

Ruy Barbosa Nogueira

C O N S U L T A

Esta empresa agro-industrial, dedicada à produção, comercialização e exportação de alimentos, atendendo ao apelo do Governo Nacional para a instalação, ampliação e modernização de máquinas, aparelhos e equipamentos de acordo com as diretrizes gerais da política de desenvolvimento econômico do país (Decreto-lei nº 1136, de 07.12.70), embora assumido os gastos e riscos dessas novas inversões, por confiar nas garantias e condições estabelecidas pela lei e regulamentações governamentais, aderiu a essa convocação, especialmente para o aumento qualitativo e quantitativo da produção de alimentos que, como verificará V.Exa. por toda a documentação anexa foi, após diligências "in loco", não só comprovada e certificada a efetiva instalação e cumprimento de todas as condições onerosas, constantes da legislação do incentivo fiscal, mas o pleno funcionamento produtivo.

Entretanto, e embora toda a completa comprovação, por verdadeiros passos de mágica e completamente não só fora da específica legislação desse incentivo fiscal de exclusão do IPI, mas contra-legal, um fiscal desse imposto pretendendo criar, como se fôra legislador, condições i-

nexistentes nessa legislação, autuou a ora Consulente para exigir o IPI sobre certas máquinas, aparelhos e equipamentos devidamente adquiridos, imobilizados no ativo fixo e comprovadamente em funcionamento.

Solicitamos o estudo e parecer de V.Exa. para esclarecer, preliminarmente, se em face da limitação constitucional constante do § 3º, V do art.21 da vigente Constituição pode o IPI incidir sobre tais máquinas, aparelhos e equipamentos que a própria legislação ordinária já conceituou e considerou como bens de produção essenciais ou imprescindíveis ao desenvolvimento econômico do país (vide D.L. 1136/70 e a atual redação do § 2º do art.25 da Lei nº 4502/64 e a listagem da tabela baixada pelo Ministro da Fazenda, excluindo do IPI tais máquinas, aparelhos e equipamentos, em razão de sua essencialidade).

Inconstitucional ou não a própria incidência do IPI sobre tais produtos já considerados essenciais; no caso, teria alguma procedência em face da legislação desse incentivo e do comprovado cumprimento de todas as condições legais, a pretensão da cobrança executiva desse imposto eliminado ou substituído pelas obrigações onerosas já cumpridas, integralmente, por esta empresa ?

Poderia no caso, o Poder Público reconhecer e atestar o cumprimento de todas as obrigações legais da aquisição, integração no ativo fixo, instalação e funcionamento e ainda cobrar o IPI excluído ?

Tal procedimento fiscal não resulta em exigir e executar ao mesmo tempo duas obrigações onerosas, reciprocamente excludentes, uma da outra ?

P A R E C E R

Introdução

I - A incidência do imposto de consumo (IPI) sobre produtos de primeira necessidade, matérias primas e bens de produção é, atualmente, no Brasil, a mais escancarada inconstitucionalidade dentro do Sistema Tributário Nacional; o mais arcaico erro científico que vem provocando o clamor público pelo seu conteúdo de injustiça social e pelo seu caráter regressivo de prejuízo ao desenvolvimento econômico e social do país.

II - Especificamente para eliminar esse erro crasso, a Reforma Constitucional Tributária implantada pela Emenda nº 18, de 1965, pela

primeira vez no Brasil incluiu na Constituição todo um capítulo (V do Título I), elaborado após estudos científicos, planejados e de lógica ou SISTEMATIZAÇÃO DOS TRIBUTOS. Para o chamado imposto de consumo estatuiu regras modernas, imperativas e de limitadoras não são desse poder de tributar, até então incontrastável, e restringiu até a própria competência da União. Estes novos termos modificativos e redutores do campo de incidência desse imposto especial, passaram a estabelecer que, apenas,

Art.21 *Compete à União instituir impostos sobre:*

V - *produtos industrializados...*

§ 3º *O imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores.*

III - De acordo com esse comando constitucional, a União não só deixou de ter poder e competência para instituir IPI sobre artigos de primeira necessidade, matérias primas e bens de produção essenciais para a vida humana e para o desenvolvimento econômico e social da Nação, como obrigada a excluir da incidência desse imposto todo produto essencial, isto é, organizar uma lista ou ta-

bela de incidência contendo apenas e tão sã os produtos não essenciais à vida humana e à da Nação. Em outros termos, estes textos, imperativa e proibitivamente vieram estatuir dentro do princípio da capacidade contributiva que sendo esse imposto específico sobre os gastos ou consumos suntuários ou improdutivos, a União não tem poder nem competência para, com esse imposto, tributar a fome, nem prejudicar o desenvolvimento da Nação.

IV - Entretanto, por incrível que pareça, até hoje todo esse comando e proibição do Estatuto máximo da República, por manifesta renitência do fiscalismo impenitente e omissão do Parlamento, não foram obedecidos e o Fisco Federal continua a exigir e a cobrar inconstitucionalmente imposto de consumo sobre quase todos os produtos de primeira necessidade, matérias primas e bens de produção essenciais.

V - Não há dúvida que algumas providências indiretas contra essa exacerbação já tem sido tomadas pelo Governo, como é exemplo este caso de alívio desse imposto para a aquisição de máquinas, aparelhos e equipamentos de produção nacional, destinados à instalação, ampliação ou modernização e que integrem o ativo fixo. Neste caso e nos termos da Constituição, na verdade o Governo não está fazendo sequer nenhuma concessão, pois a

própria incidência sobre esses bens de produção já é constitucionalmente proibida e, como melhor veremos, apenas substituiu a obrigação de suportar o ônus financeiro desse imposto, a priori indevido, pelas obrigações e riscos de a empresa adquirir essa maquinária, imobilizá-la em seu ativo fixo, fazer instalações, ampliações e modernizações no interesse público do desenvolvimento econômico nacional.

Embora no presente caso, além de indevido o próprio imposto e comprovada por diligências "in loco" o cumprimento integral de todas as condições da legislação do "incentivo fiscal", os funcionários fiscais do IPI elocubram condições inexistentes na legislação para, "manu militare", exigirem BIS IN IDEM, isto é, além do cumprimento de todas as obrigações onerosas, ainda a do ônus do imposto supinamente indevido.

RESQUÍCIOS DITATORIAIS, HOJE INCONSTITUCIONAIS E ILEGAIS

VI - Por que chegamos a este estado caótico dentro do IPI e até hoje estão sendo cobrados tais excessos indevidos ?

Enquanto o chamado imposto sobre o consumo, surgido no final da Idade Média para al

cançar as despesas, gastos ou consumos suntuários das classes privilegiadas, como a nobreza e o clero, que gozavam da IMUNITAS em relação aos impostos diretos e em todos os países civilizados cada vez mais é restringido aos produtos de luxo, de vício, de jogos ou indicativos de alto poder aquisitivo e maior capacidade contributiva; (1) desde o Governo Campos Salles se iniciou no Brasil uma verdadeira escalada do imposto de consumo para atingir não sô os produtos suntuários mas, praticamente todos os produtos essenciais ou imprescindíveis à vida humana como também as matérias primas e os bens de produção, de tal sorte que hoje, por verdadeira inércia, irrisão e infração constitucional, temos no Brasil o chamado imposto de consumo, que constitucionalmente somente pode incidir sobre certos produtos selecionados como não essenciais, incidindo sobre artigos de primeira necessidade, matérias primas, máquinas, instrumentos e equipamentos de produção; transformando um IMPOSTO ESPECIAL em IMPOSTO GERAL, o que constitui flagrante inconstitucionalidade, porque está incidindo até sobre produtos de consumos vitais e sobre produtos não de consumo, mas de produção, duráveis e imobilizados.

(1) Cfr. o verbete EXCISE (IMPOSTO DE CONSUMO) às págs.669/671 do Vol. V da Encyclopaedia of the Social Sciences. edição Macmillan Co., N.Y., 1949.

Além de tudo isso, este imposto criou, através milhares de atos das ditaduras políticas e fiscais, um verdadeiro cipoal de notas fiscais, escriturações, impecilhos à livre circulação de mercadorias essenciais ou perecíveis, embaraços, gastos e burocratização inúteis para o comércio, para a produção industrial, agrícola e pecuária, além de constantes aumentos de despesas com mais órgãos, repartições e aparelhamentos de controles para uma imensidão de produtos, na maior parte das vezes intributáveis e muitos até com alíquotas deficitárias.

VII - O historiador do imposto de consumo no Brasil, hoje IPI, pode facilmente e com o mínimo de heurística, constatar pelos anais legislativos e sem sombra de dúvida, que foram dois tipos de ditaduras que acarretaram essa fraude dentro da legislação brasileira do imposto de consumo, para infelicidade da população mais carente, atraso do reequipamento produtivo e da expansão econômica e social do país.

VIII - Esse arrocho foi sendo realizado pelas ditaduras políticas com que até recentemente arrostamos e pela pior das ditaduras tributárias que era a da participação dos fiscais no resultado da arrecadação dos impostos e das multas, principalmente do imposto de consumo que, durante

todo o longo período dessa mesma participação era o imposto de maior arrecadação, cujos projetos de lei, decretos-leis, regulamentos, tabelas de incidência e multas eram elaborados pelos fiscais comu-
nheiros do Tesouro.

IX - Estes, que legalmente consti-
tuíam a classe de "Agentes fiscais do Imposto de
Consumo" compunham uma verdadeira casta privilegia-
da dentro do funcionalismo federal, se auto-intitu-
lavam "generais da arrecadação" e únicos técnicos
ou conhecedores dessa legislação que iam complican-
do, tornando hermética, cada vez mais gravosa e lu-
crativa em participações (2).

-
- (2) Vide em nosso livro TEORIA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, São Paulo, 1965, o item 242 - A legislação dá aos fiscais participação no imposto e multas e autoriza porte de armas para o serviço de fiscalização dos contribuintes. A QUOTA PARTE DOS FUNCIONÁRIOS NAS MULTAS E OS PRINCÍPIOS DA JUSTIÇA FISCAL, ed. CIESP e FIESP, São Paulo, 1941; idem MULTAS FISCAIS, São Paulo, 1951. TULLIO ASCARELLI E O DIREITO TRIBUTÁRIO DO BRASIL, Ruy Barbosa Nogueira, ed. IBDT-Resenha Tributária, São Paulo, 1979: vide especialmente a influência dos fiscais participantes sobre a legislação e sobre os julgamentos das questões dentro da Justiça Fiscal, da qual faziam parte, pág.4 e segs.
Quanto à escalada e erro crasso da inclusão de produtos necessários, veja-se o testemunho histórico e verdadeiro protesto de um excepcional fiscal que fazia parte da comissão legislante e que jamais foi atendido, Leonel Mariani Serra, transcrita no livro de Tito Rezende, O Novo Regulamento do Imposto de Consumo, Rio, 1927, especialmente págs. 4 e 5.

Nunca se viu uma palavra escrita por eles, nas justificações dos projetos, nem se ouviu uma referência sequer aos princípios básicos da tributação como os da "capacidade contributiva" ou específicos do imposto sobre o consumo como os da "seletividade", da "essencialidade" ou tributação somente dos artigos "suntuários".

X - Ao contrário, sempre e unicamente se preocupavam com a ampliação das tabelas ou listas de produtos tributados, ainda que destinados à alimentação, à habitação, ao tratamento médico, ao vestuário ou matérias primas e bens de produção. Aumentavam cada vez mais as "taxas" (hoje alíquotas) e chegavam a multas até 200 ou mesmo 300% do imposto, porque recebiam eles porcentagem sobre o resultado da arrecadação e mais o total das multas. Quanto mais ampliadas as tabelas de incidência, quanto mais aumentadas as alíquotas, quanto mais exacerbadas as multas e quanto mais complicadas ou esotéricas as regulamentações ou mais excessivas ou contraditórias as exigências, tanto maiores os autos de infrações "pro domo sua". A maior culpa dessa situação, sem dúvida, era do legislador que, ao invés de instituir cientificamente o imposto sobre o consumo dos artigos selecionados como suntuários, até hoje vem se omitindo e deixando de cumprir os mandamentos supervenientes da vigente Constituição Federal, como vimos dos transcritos art.21, V e § 3º.

XI - Além das limitações e proibições do art.21, V e § 3º da Constituição, hoje temos ainda o art.18, § 1º da Constituição determinando que "lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário... e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar". De acordo com este comando constitucional, o Código Tributário Nacional, como lei orgânica, complementar da Constituição ou lei de diretrizes (Richtslinie, Rahmengesetz) dirigida ao legislador ordinário, reiterou essa delimitação do campo de incidência desse imposto, e especificamente para obediência do legislador da União, também prefixou:

Art.48 *O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.*

XII - Todas essas citadas disposições constitucionais foram literalmente repetidas pela Constituição Federal de 1967, como pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Além disso, esta Emenda nº 1, sem dúvida porque o então constituinte constatou que o legislador ordinário não estava cumprindo estas determinações constitucionais e precisava eliminar as deletérias influências dos comunheiros, ou seja, a interferência dos fiscais "legisladores", houve por bem cancelar aqueles privilegiados interesses, abu

so de funções e de poder econômico dos fiscais, es-
tatuando, a partir de 1969, no texto da Constitui-
ção Federal vigente até hoje, peremptoriamente:

Art.196 É vedada a participação de servido-
res públicos no produto da arrecadação de tributos e multas (com a
redação da Emenda Constitucional
nº 7, de 1977).

XIII - O que, entretanto, é incon-
cebível, é que até hoje continua a ser indevidamen-
te cobrado pelo Fisco Federal, com base naquele en-
tulho caduco das duas ditaduras, tais excessos do
imposto de consumo que, constitucional e complemen-
tarmente, não pode incidir sobre produtos de primei-
ra necessidade, sobre matérias primas e sobre bens
de produção, mas somente sobre produtos seleciona-
dos pela essencialidade, isto é, produtos suntuá-
rios ou não essenciais à vida humana ou ao desen-
volvimento econômico e social da Nação.

XIV - Parece evidente que hoje,
como guardião da Constituição e especialmente num
caso concreto como o da presente execução, cabe ao
Poder Judiciário apreciar e decidir a manifesta in-
constitucionalidade ou desrespeito à expressa limi-
tação constitucional e, portanto, decidir ilegíti-
ma a incidência a esta cobrança de IPI sobre máqui-

nas, equipamentos e instrumentos de trabalho que são os mais essenciais bens de produção, imprescindíveis ao desenvolvimento econômico da Nação, por vários fundamentos que, cumulativamente, ocorrem no caso e já estão predeterminados no contexto das leis e normas vigentes, senão vejamos:

- 1) Em primeiro lugar, nos termos do § 3º do art.21 da Constituição Federal vigente "o imposto sobre produtos industrializados será seletivo em função da essencialidade dos produtos" e o CTN, como lei complementar da Constituição nos termos do § 1º do seu art.18 já determinou ao próprio legislador ordinário essa mesma delimitação de poder e de competência em relação específica a esse imposto, pelas quais esse imposto não incide sobre tais produtos essenciais.
- 2) O próprio Poder Executivo, por meio do Decreto-lei nº 1136, de 07.12.70 reconheceu o mais alto grau de essencialidade das "máquinas, aparelhos e equipamentos, de produção nacional...destinados à sua instalação, ampliação ou modernização e que integrem o seu ativo fixo, de acordo com as diretrizes de política de desenvolvimento econômico do país", ao ponto de, reconhecendo mais do que a

não incidência (de resto já assegurada pela Constituição) mandar devolver ao usuário final o imposto cujo encargo financeiro foi por ele suportado (art.166 do CTN) e que constitucionalmente é in devido.

- 3) No caso ocorreu a restituição de IPI ao próprio usuário final, que além de constitucionalmente indevido, nos termos da legislação e das portarias então vigentes foi formal, material e corretamente concedido não como favor ao usuário, mas como incentivo fiscal ao desenvolvimento econômico do país e sob as condições onerosas de instalação, ampliação ou modernização e integração ou imobilização no ativo fixo da empresa. Conforme constatou e certificou a fiscalização a fls. todas essas condições onerosas foram efetivamente cumpridas.
- 4) A adquirente é uma empresa agro-industrial, produtora e exportadora de produtos industrializados, acabados e embalados. O agente fiscal do imposto de consumo que pretendeu separar algumas máquinas, aparelhos ou equipamentos instalados e afirmar que pela legislação do imposto de consumo não se destinavam

a "industrialização" cometeu vários erros de excesso de fiscalismo:

a) Em primeiro lugar, a devolução do IPI neste caso nada tem a ver com o conceito de industrialização para efeito do imposto de consumo, senão e apenas para o aumento da produtividade de bens, pois o quantum não é devolvido ao industrializador da máquina, que é apenas contribuinte de direito ou arrecadador, mas ao usuário final que é terceiro, apenas contribuinte de fato que suportou o ônus financeiro e que é estranho à relação jurídico-tributária do imposto de consumo (art.166 do CTN).

b) Em segundo lugar, conforme Ato Declaratório Normativo nº 8, de 29.11.74 do Ministério da Fazenda, CST, publicado no D.O. de 18.12.74,

"o crédito do IPI relativo a máquinas, aparelhos e equipamentos, de produção nacional, nos termos do art.36 do Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972, não está sujeito a estorno em virtude da utilização desses bens na industrialização de produtos isentos, não tributados ou de alíquota zero".

c) Como se vê, o erro do fiscal que cau

sou esse procedimento improcedente e essa cobrança inconstitucional e ilegal foi confundir o conceito de "industrialização" oponível ao fabricante das máquinas, aparelhos e equipamentos como produtos tributados (embora inconstitucionalmente constantes como produtos tributados, na Tabela), com a do funcionamento da máquina já propriedade do usuário que é apenas e tão só o usuário final e que tanto pode produzir produtos tributados como produtos isentos, não tributados ou de alíquota zero. A lei é de incentivo fiscal à produção, para o "desenvolvimento econômico do país". Não é uma lei para o aumento da arrecadação do imposto de consumo ou somente para o aumento de produtos tributados pelo imposto de consumo, mas da produção nacional.

d) Ainda acontece que o fiscal atuante está completamente desatualizado, como errado dentro dos próprios conceitos contidos na legislação do próprio imposto de consumo em relação ao que se entende por "industrialização".

Estatui o parágrafo único do art.46 do Código Tributário Nacional, ao dispor especificamente sobre o IPI:

"considera-se industrialização o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo".

e) Comentando precisamente esta Norma Geral do Código, esclarece o Professor de Direito Tributário, Álvaro Melo Filho, que

"o legislador estendeu esse conceito a qualquer operação física, química, mecânica ou enfim técnica que modifique a natureza da coisa, ou sua finalidade, ou a aperfeiçoamento para o consumo. Desse modo, qualquer ação que modifique a natureza da finalidade da coisa, isto é, a que lhe acrescente utilidade nova ou que lhe aperfeiçoamento para o consumo, como, por exemplo, a pintura, a lavagem, o envernizamento ou até o simples acondicionamento desde que importe em alterar a apresentação do produto, configura-se como INDUSTRIALIZAÇÃO na definição do Decreto nº 70162/71, art.1º § 2º (Código Tributário e Legislação Tributária Financeira, 3a.edição, Forense, Rio, 1984, pág.29).

Veja-se ainda, no mesmo sentido, no Regulamento do IPI, que é uma compilação oficial

feita pelo Decreto 87981, de 23.12.82, a seção II, cap.II do Tit.I sob a rubrica "DA INDUSTRIALIZAÇÃO", para se ver que o conceito de industrialização do próprio IPI inclui todas as operações realizadas pela indústria agro-pecuária da ora consulente.

XV - Infelizmente para o Brasil muitos fiscais de impostos ainda não aprenderam nem se conscientizaram sobre a natureza, relevância e objetivos públicos dos incentivos fiscais(3). Aco

- (3) Basta ressaltar que a Câmara Internacional de Comércio editou em Paris, já em 1959, A TRIBUTAÇÃO E OS PAISES EM DESENVOLVIMENTO, contendo o resumo dos incentivos fiscais em 55 países em processo de desenvolvimento. O próprio Ministério da Fazenda do Brasil, tem mandado traduzir obras notáveis pelo Plangef como a de Kaskel P.Wald e Joseph Froomkim sob o título TRIBUTAÇÃO DA AGRICULTURA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, Rio, 1972; de Ross & Christensen INCENTIVOS FISCAIS À INDÚSTRIA NO MÉXICO, Rio, 1972, e muitos outros. Especificamente sobre a relevância dos incentivos fiscais para melhoria e aumento da produtividade industrial, veja-se o livro dos Profs. Heller & Kauffman, da Harvard, "considerando a industrialização um dos caminhos principais que conduzem ao crescimento econômico acelerado" (pág.VII), livro traduzido para o castelhano sob o título INCENTIVOS FISCAIS PARA EL DESARROLLO INDUSTRIAL, edição CEMLA e gráfica Panamericana, México, 1965. Na Alemanha cujo sistema tributário é o mais elaborado e avançado do mundo, o Prof. J.Lang já elaborou a "SISTEMATIZAÇÃO DOS INCENTIVOS FISCAIS, como contribuição à teoria do fato gerador dos incentivos fiscais" (Systematizierung der Steuerergünstigungen - Ein Beitrag zur Lehre vom Steuererstattbestand, edição Dunkler & Humlot, 1974) e no Brasil o recente livro didático INCENTIVOS FISCAIS: SUA NATUREZA JURÍDICA do especialista em incentivos, Francisco R. S. Calderaro, São Paulo, 1981.

tumados ou compulsioneados a exigirem impostos, não chegam a compreender que o incentivo fiscal é uma tomada de posição ou opção valorativa do próprio governo que, para determinadas situações conclui que mais valioso, mais importante do que exigir ou arrecadar imposto é de muito maior alcance e relevância para o desenvolvimento econômico e social do país e mesmo para o da arrecadação futura, substituir a obrigação ou ônus do imposto por obrigações (muitas vezes ainda mais onerosas e arriscadas) como as de instalações novas, reequipamentos e modernização de estamentos produtores, criando mais empregos, melhorando ou otimizando qualitativa e quantitativamente a produção nacional.

XVI - No caso destes incentivos fiscais o que importa fiscalizar e constatar é se as instalações novas ou os reequipamentos ou modernizações foram efetivamente realizados como obrigações subrogatórias e esta é a quitação e não a do pagamento do imposto já substituído pela prévia manifestação da lei substantiva, e soberana, do próprio Estado ou Governo.

XVII - O que ocorre nesse tipo de incentivo é uma alteração da natureza da obrigação do imposto em pecúnia pelo imposto "in natura" e/ou "in labore".

XVIII - A própria Constituição Federal traz exemplo típico de semelhante opção ou alternativa, como é exemplo o texto expresso nestes termos:

Art.178 *As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos,*

ou

a concorrer para aquele fim, mediante a contribuição do salário-educação, na forma que a lei estabelecer.

XIX - Ora, todas as diligências feitas "in loco" reconheceram e atestaram que todas as máquinas, aparelhos e equipamentos foram efetivamente adquiridos pela empresa, cuja propriedade foi integrada em seu ativo fixo e devidamente instalados e estão em pleno funcionamento produtivo.

Não são às fls.79 do processo administrativo o fiscal certifica:

"Verifiquei nos livros fiscais que as máquinas e equipamentos estão escriturados em

nome da... pertencendo ao seu permanente (ativo imobilizado), "...

mas na própria decisão de 1ª. instância, de 25.03.83 o Delegado Fiscal da Receita Federal, citando as diligências "in loco" e informações de fls. 79/80 deixou também atestado, certificado e reconhecido que os bens adquiridos, comprovadamente tinham

"sido destinados à ampliação e/ou modernização das suas próprias instalações".

XX - Entretanto, e é de pasmar, como se lhe fosse lícito interferir na administração e maneira de explorar a atividade produtora da empresa ou se transformando em "legislador", o prolator da decisão de 1ª. instância avançou dizendo como premissa no primeiro "considerando" que, "embora" (ou seja, apesar de todas essas e únicas condições da lei comprovadamente cumpridas) a empresa estava fazendo as máquinas operarem dentro do grupo ou consórcio... por meio de locação desses bens de seu ativo fixo por empresa do próprio grupo.

Em primeiro lugar nunca coube ao fisco interferir na administração ou organização comercial ou operativa das empresas ou dos particulares. Dentro do direito constitucional e da ordem econômica e social, estatui o art.160 da Constituição que esta "tem por fim realizar o desenvolvimen

to nacional...com base nos seguintes princípios:

I - *liberdade de iniciativa.*"

Além disso o § 2º do art. 153 da Constituição reza que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

XXI - Onde está, em toda a legislação desse incentivo, texto de lei que tivesse condicionado essa empresa a fazer tais máquinas e equipamentos de sua propriedade funcionarem e produzirem por conta própria, a façã, por encomenda, por locação, arrendamento ou outra modalidade operativa ?

Como se vê de todo o procedimento indevidamente instaurado, os agentes do fisco não se contentaram com as condições da lei, únicas possíveis e já gravosas, de aquisição da propriedade, de sua imobilização no ativo fixo e efetiva instalação mas, contra legem quiseram ou pretenderam criar outras de intervenção na maneira de exploração da propriedade privada e de organização interna da empresa.

Compendiando o que é do entendimento universal, precisamente sobre o absurdo e pretensão dessa intervenção espúria no direito das

empresas, no direito privado, já escrevemos:

"Se é exato que o fisco tem direito de exigir os tributos, entretanto ele somente pode exigí-los dentro dos limites legais traçados. A lei tributária, mesmo quando entra em relação com as leis do Direito Privado, não vai ao ponto de dispor ou interferir no direito substantivo privado, nas relações entre particulares, posto que a lei tributária disciplina outro tipo de relação entre fisco e contribuinte.

Daí, desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação.

Entre nós temos visto, às vezes, certos funcionários fiscais, no exame de contratos, desdobrarem atos de Direito Privado que são unos, para multiplicar incidências. É um excesso fiscal que leva o intérprete a lindes não autorizados sequer ao legislador, pois a lei tributária, na sua função

e natureza, regula a relação entre fisco e contribuinte e jamais as relações entre particulares. Se a forma jurídico-privada é legítima, o fisco tem de respeitá-la."

(Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, Editora Bushatsky, 2a.ed., São Paulo, 1974, pág. 65)

XXII - Portanto, e preliminarmente, de conformidade com o texto do art.21, V e § 3º da Constituição Federal a União não tem poder nem competência sequer para incluir, como deixou incluídos tais máquinas, aparelhos e equipamentos dentro da tabela de incidência do IPI, pois este imposto somente pode incidir sobre produtos não essenciais, quando toda a legislação e demais atos normativos supervenientes (Decreto-lei nº 1.136 de 1970 e demais atos) já qualificaram estes produtos como os mais essenciais, os mais imprescindíveis e necessários para o desenvolvimento econômico do país e "ipso facto et jure" intributáveis ou, mais ainda, excluídos desse imposto sobre consumos supérfluos, suntuários ou não essenciais.

Além desses bens essenciais de produção terem sido, pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional, excluídos da própria possibilidade ou alcance desse poder tributário como da competência da União e na verdade tal exclusão na-

da mais serviu para reconhecer verdadeira imunidade constitucional ou intributabilidade pelo IPI, acontece que todas as condições onerosas da aquisição, instalação, ampliação, modernização como contrapartida ou bilateralidade do proclamado incentivo foram, exaustivamente, comprovados, pelos próprios funcionários fiscais.

XXIII - O Supremo Tribunal Federal em torrencial jurisprudência já tem proclamado que, quando o incentivo fiscal é concedido sob condições onerosas como as de instalações novas, ampliações ou modernizações e estas são comprovadamente realizadas, preenchendo as condições que a lei estabeleceu, não podem ser revogadas, negadas ou suprimidas. O grande Mestre, Professor de Ciência das Finanças, parlamentar e ex-Ministro Presidente da Suprema Corte, Aliomar Baleeiro, dando a razão dessa orientação e compendiando as inúmeras decisões até à Súmula nº 544, esclarece como luva confortável ao presente caso porque, em tais casos, o poder público tem que honrar suas condições que foram onerosamente cumpridas, nestes termos:

"quando a isenção, pelas condições de sua outorga, conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses

casos, a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa fé dos que confiaram nos INCENTIVOS acenados pelo Estado. A doutrina brasileira pronunciou-se nesse sentido, seguindo rumo aberto por COOLEY.

O S.T.F., em sucessivos casos, assentou jurisprudência no sentido de que as isenções concedidas por prazo certo e sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas (Pleno: R.M.S. 14.101, GALLOTTI, 29.4.65, R.T.J., 33/291; R.M.S. 14.174, V. NUNES, 13.4.65, R.T.J., 33/177; E.R.E. 51.680, V. NUNES, 29.4.65, R.T.J., 33/67; R.E. 51.534, V. BÔAS, 4.12.62; R.E. 54.773-Pb, GALLOTTI, de 23.7.64; R.E. 51.680-Pb, GALLOTTI, de 18.4.63; R.E. 33.356, de 12.4.57; R.M.S. 7.828, 11.1.61; R.M.S. 9.507, de 13.6.62; R.E. 51.169, de 9.8.63; R.E. 12.554, 26.4.64, D.J. 11.6.64, p.1.791; R.E. 49.423, de 7.8.62; R.M.S. 11.210, 6.12.63, D.J. 30.4.64, p.187 etc).

Finalmente, a Súmula nº 544, de 3.12.69 assentou as "isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas".

(Direito Tributário Brasileiro, Rio, 10a. edição Forense, págs, 592 e 593).

XXIV - Como resultam das provas e diligências "in loco", todas as condições de aquisição, ativo fixo, instalação e funcionamento foram certificadas e integralmente cumpridas. Seria no caso não sô um "ludíbrío â boa fê dos que confiaram nos INCENTIVOS acenados pelo Estado", a cobrança de IPI, mas no caso pior ainda porque o Estado-Fisco estaria recebendo todo o cumprimento das obrigações onerosas e arriscadas das instalações comprovadas para "o desenvolvimento econômico do país", mais o IPI supinamente indevido, isto é, imposto "in natura" e/ou "in labore" e mais "in pecunia" com base em uma mesma e única obrigação que fora subrogada pela lei e portanto o mais ilegal, inconstitucional e ilegítimo BIS IN IDEM.

XXV - De resto, se examinarmos a própria orientação da Fazenda, não sô dada aos contribuintes que atenderam a esse apelo do Governo em prol do "desenvolvimento econômico do país" (§ 2º do art.25 da Lei nº 4.502/64 com a redação do art.1º do Decreto-lei nº 1.136/70), mas dos atos normativos como o de nº 8 de 29.11.74 já acima transcrito e dos acórdãos unânicos do Segundo Conselho de Contribuintes que julga a matéria específica do IPI e de seus incentivos, poderemos ver ainda a erronia gritante dos fiscais que lavraram este improcedente auto de infração para negar o incentivo fiscal, apenas baseados em condições "cerebri

nas" e não constantes da legislação desse incentivo, como a do conceito de "industrialização" do IPI ou de fabricação de produto tributado ou de exploração do uso, gozo e propriedade das máquinas por arrendamento a empresa do mesmo grupo industrial. Nenhuma dessas restrições do uso e forma de exploração dos bens de produção existe em nenhuma lei. Ao contrário, como já vimos, o que a legislação incentivou foi a aquisição, imobilização no ativo fixo, a instalação e funcionamento para aumento da produção, o que tudo foi certificadamente cumprido.

XXVI - Neste sentido, no acórdão unânime do 1º CC, nº 60.019, de 10.11.81, foi decidido:

"IPI-BENEFÍCIO FISCAL PREVISTO NO D.L. nº 1.136/70

1) Face aos termos da Portaria MF nº 096/81, o estímulo fiscal em epígrafe pode ser concedido aos estabelecimentos produtores de qualquer tipo de álcool"...

Isto é, tanto a produtor de álcool tributado ou não tributado, como foi o caso dessa empresa autuada, usina agro-industrial que só produz "álcool etílico para fins carburantes" e não tributado.

No mesmo sentido, ainda julgando também unânime e totalmente improcedente auto de in

fração contra a Cooperativa Agropecuária Rolândia Ltda. é o acórdão 60.020/81 do mesmo Conselho, no Recurso nº 72.762, acentuando o Relator:

"Tem sido preocupação do legislador e da autoridade fiscal assegurar aos estabelecimentos o incentivo através de crédito fiscal para o ressarcimento de despesas de correntes da compra de máquinas, aparelhos e equipamentos destinados a sua instalação, ampliação e modernização."

XXVII - Como se vê, o incentivo é dado ao comprador que, como usuário final suporta o ônus financeiro (art.166 do C.T.N.) e não ao fabricante ou aquele que pratica a "industrialização" da máquina prevista no IPI, cujo conceito de "industrialização" do IPI o autuante erroneamente pretendeu inculcar que seria condição da legislação de incentivo, o que já vimos ter sido também um dos erros da autuação.

XXVIII - Esclarecendo ainda o erro de certos fiscais que, como no caso da ora Consultante pretendiam inventar condições que a legislação desse incentivo não criou, acentuou o Relator do acórdão 201-63.040 de 9.11.84, além de citar no mesmo sentido os acórdãos nºs 58.903, 60.019 e 60.020:

"entende o Conselho, que a norma legal que o instituiu refere-se a máquinas e equipamentos adquiridos para INSTALAÇÃO, MODERNIZAÇÃO ou AMPLIAÇÃO de estabelecimentos industriais sem impor quaisquer condições, que não sejam aquelas contidas no seu próprio texto, para autorizar o gozo do benefício".

A análise destes julgados serve para demonstrar, dentro do próprio Ministério da Fazenda, que muitos fiscais do imposto realmente não compreenderam ou não quiseram compreender a relevância e a valoração que o próprio Governo dá aos incentivos quando substituem o imposto por obrigações ou encargos mais importantes para o bem público, como já acentuamos.

XXIX - Num dos mais completos verbetes do maior e melhor dicionário enciclopédico de Direito Tributário e das Ciências Fiscais já publicado (HwStR), o Ministro da Suprema Corte Fiscal da República Federal da Alemanha, Prof. Heinrich Beisse, tratando dos incentivos fiscais esclarece que reiterada e uniformemente aquela Corte, tendo em vista o interesse público, isto é, econômico e sócio-político dos incentivos, jamaiz permite nesse campo a interpretação restritiva em prejuízo dos contribuintes. Estes confiaram nos textos legais fi

nalísticos (como é o caso do texto objetivado na lei brasileira, que visa estimular o desenvolvimento do país). Não pode o aplicador empregar interpretação restritiva. Ao contrário, todos os acórdãos declaram que para ser alcançado o estímulo desejado pelo Poder Público, nesse campo, a interpretação é teleológica, finalística, ampliativa ou liberal. Veja-se neste sentido o texto original e os acórdãos citados:

"Bei Wirtschafts und Sozialpolitischen Begünstigungstatbeständen neigt die Rspr. dazu, der extensiven - Interpretation den Vorzug zu geben (BFH 58, 238; 59, 110; 60, 326; 81, 598)."

Texto que traduzido para nosso idioma significa:

"Em relação às hipóteses ou textos concessivos de incentivos fiscais, econômicos e político-sociais, a jurisprudência é no sentido de preferir a interpretação finalística ou extensiva (neste sentido vejam-se os acórdãos da Suprema Corte Fiscal 58, 138; 59, 110; 60, 326; 81, 598)."

XXX - Como já acentuamos desde o princípio, a própria incidência do IPI sobre os artigos de primeira necessidade, matérias primas e

bens de produção constitui flagrante inconstitucionalidade e erro dentro do atual Sistema Tributário Nacional.

XXXI - No livro DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (PRODUTOS SELECIONADOS), edição Saraiva e IBDT/USP, São Paulo, 1981, o Prof. Paulo Roberto Cabral Nogueira demonstra com farta documentação estatística, histórica e exame das Tabelas a situação caótica a que já nos referimos a a falta de obediência aos textos da Constituição Federal, inclusive exemplificando até os casos ridículos da tributação do sangue humano e das alíquotas deficitárias, oferecendo a solução ou ante-projeto para obediência à Constituição.

Pela proposta de Emenda à Constituição, nº 21, de 1981, assinada por um terço dos Deputados e Senadores foi apresentada ao Congresso Nacional a alteração do art.21, V e § 3º para "produtos selecionados", e uma reduzida lista de produtos suntuários ou de alto valor aquisitivo. Infelizmente até hoje não foi discutida essa lista sobre o prisma dos artigos de primeira necessidade, matérias primas, bens de produção nem mesmo sob os aspectos da capacidade contributiva, da essencialidade para a população e para o desenvolvimento econômico e social do país. Em estudos e anteprojetos para assessorarem a futura constituinte tem surgi-

do a questão que talvez agora venha a ser solucionada dentro da esperada nova Constituição.

Dentre vários estudos já tivemos a honra de ler o trabalho da lavra do notável tributarista Gilberto de Ulhôa Canto, que foi um dos membros integrantes da Comissão da Reforma Constitucional e Tributária, propondo agora, em relação ao IPI, o seguinte texto constitucional:

"Art. *Compete à União instituir imposto sobre:*

V - CONSUMOS ESPECIAIS, incidentes sobre produtos enumerados em lei complementar nacional."

XXXII - Como se vê, o chamado imposto de consumo, como bem salientou em seu livro o Prof. Cabral Nogueira da Universidade de São Paulo, não pode ser e não é um IMPOSTO GERAL sobre todos os consumos, mas somente sobre produtos suntuários ou não essenciais à vida humana e ao desenvolvimento econômico e social do País.

XXXIII - Por todo o exposto, respondendo aos quesitos formulados na consulta, o IPI não incide nem pode incidir sobre as máquinas, aparelhos e equipamentos adquiridos pela ora Consultante, porque:

1) O art.21, V e § 3º da vigente Constituição Federal não dá poder nem competência à União, sequer para instituir e muito menos exigir IPI sobre produtos essenciais.

De acordo com essa específica cédula de outorga de poder e competência impositiva, esse imposto teve a sua natureza jurídica alterada para imposto sobre consumos especiais ou suntuários. Somente pode incidir sobre produtos selecionados em razão da essencialidade. Essa é uma delimitação constitucional do próprio campo das hipóteses de incidência permitidas.

2) As máquinas, aparelhos e equipamentos adquiridos pela ora Consulente foram, antes de sua aquisição (de 13.9.74 a 21.3.79), qualificados e conceituados tanto pela legislação ordinária (Decreto-lei nº 1136/70 e nova redação do citado § 2º) como pelas Portarias Ministeriais nºs. 665/74 e 376-c/76, que as especificaram ou as listaram nominalmente, como bens essenciais de produção e necessários ao "desenvolvimento econômico do país".

3) Além de intributáveis, tanto por sua natureza ontológica ou substancial de bens de produção, como pela sua finalidade de uso como bem durável e não como bem de consumo, sua efetiva

imobilização (integração no ativo fixo), como instalação, funcionamento e integração na produção foram constatados e certificados pelos próprios funcionários.

Assim, a nosso ver, é absolutamente improcedente o auto de infração lavrado, como é absolutamente ilegítima a pretensão da Fazenda em tentar, por meio de execução fiscal, obter reposição do IPI que, além de constitucionalmente indevido, foi restituído em razão do cumprimento de todas as condições onerosas do oferecido e conclamado "INCENTICO FISCAL".

Este é o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 03 de abril de 1986