



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo n° : 10805.001439/93-10  
Recurso n° : RP/202-110978  
Matéria : IPI  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessado : AÇOS VILLARES S/A.  
Sessão de : 24 de janeiro de 2005  
Acórdão n° : CSRF/02-01.781

IPI - CRÉDITO-PRÊMIO – BEFIEEX: A empresa titular de Programa BEFIEEX, detentora da cláusula de garantia, pode gozá-lo, nas condições vigentes à época da aprovação de seu programa, em relação aos créditos adquiridos decorrentes de exportações embarcadas para o exterior até o termo final do programa.

Recurso especial negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente processo. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Leonardo de Andrade Couto e Manoel Antônio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 14 DEZ 2005

Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: ROGÉRIO GUSTAVO DREYER, GUSTAVO KELLY ALENCAR (suplente convocado) e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

Recurso nº : RP/202-110978  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : SEGUNDA CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessado : AÇOS VILLARES S/A.

## RELATÓRIO

A empresa em tela requereu, em 05 de maio de 1993, o ressarcimento do imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, referente ao crédito-prêmio à exportação relativo a contratos celebrados até 31/12/89 (Decreto Lei nº 491, de 5 de março de 1969, que trata de estímulos fiscais à exportação de manufaturados), atualizado monetariamente. Alegou, ainda, ter-lhe sido reconhecido o direito ao crédito prêmio pelo Parecer JCF-08, de 09 de novembro de 1992, da Consultoria Geral da República (ora compreendida<sup>1</sup> na Advocacia Geral da União), aprovado pelo Presidente da República, nos seguintes termos, pág. 56:

*88. Pelo exposto, considerando, ademais, as prescrições do art. 153, § 3º, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, do art. 5º, XXXVI, da Carta Política vigente, sou de parecer que se reconheça às Suplicantes, na sua qualidade de titulares de Programas BEFIEX, o direito de haver o crédito-prêmio, de que tratam o art. 1º do Decreto Lei nº 491, de 1969, e 16 do Decreto-lei nº 1219, de 1972, objeto de Termos de Garantia de Manutenção e Utilização e Incentivo Fiscal, em relação aos negócios de compra e venda mercantil, ajustados entre as Suplicantes e compradores estabelecidos no exterior, até 31 de dezembro de 1989, desde que as correspondes exportações se tenham efetivamente realizado no prazo consignado nos respectivos instrumentos de ajuste, observado o limite temporal de execução dos pertinentes Programas Especiais de Exportação – BEFIEX.*

A contribuinte, em 30 de março de 1994, reiterou à DRF - Santo André a solicitação de cumprimento do despacho normativo do Presidente da República que lhe reconheceu o direito ao crédito prêmio, fls. 150/152.

Em 08/09/1995, a contribuinte apresentou requerimento complementar (fls. 150/154), solicitando celeridade na tramitação e apresentando – em reforço ao entendimento defendido - acórdãos deste Conselho de Contribuintes,

---

<sup>1</sup> A Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, converteu a Consultoria-Geral da União em um dos órgãos de direção superior da Advocacia-Geral da União.

Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

destacando o Acórdão nº 201-69.365<sup>2</sup>, deliberado pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, assim ementado:

*IPI - RESSARCIMENTO EM ESPÉCIE DE CRÉDITOS-PRÊMIO. O Parecer JCF nr. 8-92 da Consultoria-Geral da República, aprovado pelo Exmo. Presidente da República e publicado no DOU em 07.07.86, tem caráter normativo e é de cumprimento obrigatório pelos órgãos hierarquizados. Cumpre, pois, reconhecer o direito ao crédito pelas exportações efetivamente realizadas ao abrigo de programas BEFIEX e contratadas antes de 31.12.89, corrigido monetariamente. Inexistência de questionamento quanto à matéria fática. Recurso provido, defere-se o ressarcimento postulado.*

A fiscalização da Secretaria da Receita Federal em Santo André, por meio da análise da documentação relativa a transações comerciais de exportação<sup>3</sup>, verificou que a petionária não possui contrato firmado com empresas no exterior registrado na Câmara do Comércio Exterior, capaz de certificar as vendas contratadas antes da data da extinção do benefício fiscal. Em razão disso, foi decidido o indeferimento do pedido de ressarcimento, por insuficiência de prova de que as vendas analisadas tenham sido contratadas antes da data limite da extinção pela União do Crédito-Prêmio de Exportação, fls. 227.

A contribuinte ingressou, então, com requerimento complementar (fls. 228 a 231), apoiando a comprovação das vendas efetuadas por meio dos pedidos dos clientes e confirmação dos mesmos. O reexame realizado pelo Serviço de Fiscalização manteve o indeferimento.

O Serviço de Arrecadação da Delegacia de Receita Federal em Santo André manteve o indeferimento do pedido por esse não ter sido devidamente acompanhado da comprovação da existência do Contrato de Vendas ao Exterior anteriormente a 31/12/89, fls. 246/247.

Inconformada a contribuinte apresentou impugnação, fls. 249/257, argumentando que seu direito foi reconhecido pelo Parecer nº JCF-08 da Consultoria Geral da República (fls. 24/56) aprovado pelo Presidente da República e

---

<sup>2</sup> Acórdão nº 201-69365, da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, número do recurso: 097597, número do Processo: 13899.000076/93-00, recorrente: DYNAPAC EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, Recorrida/Interessado: DRF-OSASCO/SP, relatora: SELMA SANTOS SALOMÃO WOLSZCZAK, data da sessão: 29/09/1994, resultado: DPU - DADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE.

<sup>3</sup> Solicitada por meio do Despacho do Chefe de Fiscalização da DRF Santo André - SP, fls. 200.

Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

revestido de caráter normativo em face do disposto no parágrafo 2º do art. 22 do Decreto 92.889/86.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP entendeu não ter a contribuinte observado integralmente os termos e condições contidas no parecer aprovadas por Sua Excelência o Presidente da República; e, em razão disso, indeferiu a impugnação apresentada, fls. 289/301.

Inconformada com a decisão monocrática, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 307/335), alegando que a documentação referente à exportação foi apresentada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo enviada para a CACEX. Tendo, inclusive, a CACEX confirmado o arquivamento dos documentos.

A Segunda Turma do Segundo Conselho de Contribuintes deliberou, por maioria de votos em dar provimento parcial ao recurso, fls. 338/356, sintetizando a deliberação adotada no Acórdão nº 202-12.373, de 16 de agosto de 200, por meio da seguinte ementa:

***IPI – Ressarcimento instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69. Os juros moratórios incidem somente a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que determina a restituição (art. 167, parágrafo único, do CTN). Ressarcimento do valor relativo ao crédito-prêmio à exportação deferido conforme o § 2º do artigo 3º do Decreto nº 64.833/69.***

**Recurso parcialmente provido.**

Não se conformando com a decisão consubstanciada no Acórdão nº 202-12.373, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial para Câmara Superior, utilizando como razão do Recurso, por entender que bem representa as razões de fato e direito, a declaração de voto do Conselheiro dr. Marcos Vinicius Neder de Lima.

Por meio do Despacho nº 202-0.051, fl. 360, o Presidente da Segunda Câmara, dr. Marcos Vinicius Neder de Lima, aceitou o Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional.



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

Tempestivamente<sup>4</sup> a contribuinte apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial interposto, fls. 366/378. Assegurando que:

- a) Há impossibilidade de modificações dos critérios jurídicos ao longo do curso do processo administrativo;
- b) As contratações em análise foram celebradas anteriormente a 31/12/89 e concluídas dentro do prazo estabelecido para o Programa Especial e Exportação;
- c) A revogação do parecer GQ nº 172/98 não pode prejudicar o direito adquirido nem o ato jurídico perfeito;
- d) O direito da Recorrida foi reconhecido pelo parecer JCF nº 08/92, portanto, a solicitação se fez quanto a direito adquirido da Recorrida, posto decorrer de contrato pactuado com a União;

A ressalva expressa feita no parecer GQ nº 172/98 refere-se a todas as empresas com cláusula de garantia.

É o Relatório. 

---

<sup>4</sup> *Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Portaria Nº 55, de 16 de março de 1998), art. 8º O despacho que admitir recurso especial interposto por Procurador da Fazenda Nacional será juntado aos autos, que serão encaminhados à repartição preparadora para ciência do sujeito passivo, assegurando-se-lhe o prazo de quinze dias para oferecer contra-razões ou recorrer da parte que lhe foi desfavorável, em igual prazo.*

## VOTO VENCIDO

CONSELHEIRO-RELATOR HENRIQUE PINHEIRO TORRES;

O recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conforme relatado, versa a presente contenda sobre pedido de restituição de crédito-prêmio de IPI previsto no art. 1º do Decreto-Lei 491/1969. O foco da controvérsia reside na questão do direito adquirido à fruição desse benefício fiscal, nos termos admitidos pela interpretação do Parecer da Consultoria-Geral da República JCF 08/92.

Essa matéria foi muito bem enfrentada pelo ilustre Conselheiro, então presidente da câmara recorrida, Marcus Vinícius Néder de Lima, que, com a competência costumeira, em brilhante declaração de voto, demonstrou a improcedência do pedido de restituição ora em debate. Rendendo homenagem ao insigne relator, peço licença para adotar as irretorquíveis razões expendidas naquela declaração de voto, como fundamento de minha decisão.

O Relator considera adquirido o direito ao crédito-prêmio em questão, ante a vinculação da Administração Pública ao disposto no referido Parecer, independentemente de sua posterior revogação pelo Parecer da Advocacia-Geral da União GQ nº 172, de 13 de outubro de 1998.

Ouso, com o devido respeito, discordar desse entendimento.

De fato, a suplicante recorreu à Consultoria-Geral da República para ver reconhecido o direito ao crédito-prêmio relativo às operações de exportações ajustadas até 31 de dezembro de 1989, mas implementadas posteriormente. O órgão da Presidência da República elaborou parecer, que recebeu o nome de Parecer JCF-08/92, em que são abordadas inúmeras questões correlatas à hipótese discutida nos autos, como se pode verificar pelas conclusões a seguir transcritas:

*(...) Pelo exposto, considerando, ademais, as prescrições do art. 153, § 3º, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 01, de 1969, do art. 5º. XXXVI, da Carta Política vigente, sou de parecer que se reconheça às Suplicantes, na sua qualidade de titulares de Programa BEFIEX, o direito de haver o crédito-prêmio, de que*

*tratam o art. 1º do DL 491, de 1969, e 16 do DL nº 1219, de 1972, objeto de Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal, em relação aos negócios de compra e venda mercantil, ajustados entre os Suplicantes e Compradores estabelecidos no exterior, até 31 de dezembro de 1989, desde que as correspondentes exportações se tenham efetivamente realizado no prazo consignado nos respectivos instrumentos de ajuste, observado o limite temporal de execução dos pertinentes Programas Especiais de Exportação. (grifo meu).*

Desse modo, o direito à fruição do crédito-prêmio, nos termos do Decreto-Lei nº 491/69, foi assegurado aos consulentes pelo Parecer JFC/08/92 aprovado pelo Presidente da República. A teor de tal entendimento, a Administração reconhece o direito das empresas titulares de Programa BEFLEX detentoras de cláusula de garantia, cujos contratos de compra e venda mercantil foram celebrados até 31.12.89, mesmo que os respectivos embarques tenham ocorrido posteriormente a esta data.

Com base nesse entendimento, a recorrente pleiteou, em 05/05/93, o ressarcimento, em espécie, do crédito-prêmio, previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, relativamente às exportações amparadas pelo Programa Especial de Exportação.

É bem verdade que o Parecer da Advocacia-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República, pelo caráter normativo desse ato, deve prevalecer compulsoriamente sobre os demais entendimentos interpretativos originados de outros órgãos da Administração Federal (Decreto nº 92.889/86). Entretanto, no curso deste processo administrativo de pedido de ressarcimento, houve alteração na interpretação da Administração Pública a respeito do fato gerador do incentivo previsto no Decreto-Lei nº 491/69. Com o advento do Parecer da Advocacia-Geral da União GQ nº 172<sup>5</sup>, de

<sup>5</sup> "Ementa: Crédito-prêmio do IPI - subvenção às exportações. No contexto dos arts. 1º e 2º Decreto-Lei nº 491, de 5.3.69, que dispõe sobre estímulos de natureza financeira (não tributária) à exportação de manufaturados, a expressão "vendas para o exterior" não significa 'venda contratada, ato formal do contrato de compra-e-venda, mas a venda efetiva, algo realizado, a exportação das mercadorias e a aceitação delas por parte do comprador. O simples contrato de compra-e-venda de produtos industrializados para o exterior, que, aliás, pode ser desfeito, com ou sem pagamento de multa, embora elemento necessário, representa simples expectativa de direito, não sendo suficiente para gerar, em favor das empresas exportadoras, o direito adquirido ao regime do crédito-prêmio, tampouco o direito-adquirido de creditar-se do valor correspondente ao benefício, nem para obrigar o Erário Federal a acatar o respectivo crédito fiscal. Considera-se que o fato gerador do referido crédito-prêmio consuma-se quando da exportação efetiva da mercadoria, ou seja, a saída (embarque) dos manufaturados para o exterior. Em regra, as empresas sabiam que ajuste do contrato de compra-e-venda lhe representava, apenas, uma expectativa de direito e que, para que pudessem adquirir o direito ao regime favorecido do Dec.-Lei 491/69 e ao respectivo creditamento, teriam que realizar a exportação dos manufaturados, enquanto vigente a norma legal de cunho geral que previa o subsídio-prêmio, ou, na hipótese do contrato ter sido celebrado após a previsão legal de extinção do incentivo de natureza financeira (Acordo no GATT; Dec.-Lei 1.658/79, art. 10, § 20; e Dec.-Lei 1.722/79, art. 30), antes da extinção total dos mesmos. Há, entretanto, uma situação especial: as empresas beneficiárias da denominada cláusula de garantia de manutenção de estímulos fiscais à exportação de manufaturados vigentes na data de aprovação dos seus respectivos Programas Especiais de Exportação, no âmbito do BEFLEX (art. 16 do Dec.-Lei 1.219/72) teriam direito adquirido a exportar com os benefícios do regime do crédito-prêmio de IPI, sob a condição suspensiva de que o direito à fruição do valor correspondente aos benefícios só poderia ser exercido com a efetiva exportação antes do termo final dos respectivos PEEX's." (Revista Dialética na 39, p. 97)"

13 de outubro de 1998, a posição sustentada pela Administração passa a considerar válidas, para fins do incentivo, tão-somente as vendas efetivamente embarcadas para o exterior até 31.12.89, alterando a interpretação da expressão "vendas ao exterior", constante no Decreto-Lei nº 491/69.

A suplicante alega que persiste seu direito ao ressarcimento de IPI na forma autorizada pelo Parecer JCF 08/92, em razão de já haver a aquisição do direito ao incentivo à época da edição do novo parecer da Administração Pública sobre a matéria.

Ressalte-se, preliminarmente, que, nos contratos relativos ao Programa BEFIEX pactuados entre a recorrente com a União, já havia a exigência de que as vendas ao exterior ocorressem até 31/12/89. A recorrente estava sujeita à data limite de 31.12.89, para efeito da fruição do benefício nas condições vigentes à data de aprovação do PEEX, eis que os Termos de Aprovação nºs 166/82 e 033/82, assinados por ela, são posteriores à Portaria nº 279/81<sup>6</sup>, que vedara a extensão da "cláusula de garantia" além da mencionada data e da Portaria nº 176/82, que, afinal, proibira novas garantias para esse incentivo. Assim, ao assinar o contrato relativo ao Programa BEFIEX, a empresa tinha conhecimento da obrigatoriedade de seus produtos serem vendidos ao exterior até 31/12/89, do contrário perderia o direito ao incentivo.

Diga-se, por oportuno, que foi devido a essa data limite (31.12.89) que se travou toda a discussão em tomo da questão principal abordada no Parecer JCF-08, qual seja, a da definição do momento em que se considera adquirido o direito ao crédito-prêmio de IPI, pois para as empresas submetidas a essa condição era importante fixar o entendimento de que esse momento (fato gerador) seria as "vendas para o exterior", ainda que sob condição ou termo, de sorte a contemplar contrato de exportação (vendas) efetuado antes daquela data fatal, mas cujo embarque das mercadorias para o exterior houvesse ocorrido posteriormente, como forma de maximizarem os ganhos com o incentivo.

Feita essa breve digressão, passo ao exame do alegado direito adquirido da empresa à fruição do benefício na forma prevista no Parecer JCF 08/92, ato normativo vigente à época do pedido de ressarcimento sob comento,

De fato, no direito brasileiro, a eficácia da lei no tempo é disciplinada por norma constitucional. Com efeito, figura entre as garantias constitucionais fundamentais a prevista no inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição Federal: "A lei não prejudicará o direito

---

<sup>6</sup> A Portaria MF nº 279, de 10/12/81, tem a seguinte redação: *I - As exportações de produtos manufaturados realizadas por empresas titulares de Programas Especiais de Exportação, celebrados ao amparo do Decreto-Lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, não poderá ser assegurada além de 31 de dezembro de 1989, para efeito de fruição do benefício previsto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, a alíquota vigente à data da assinatura do Termo de aprovação do respectivo programa ou Termo Aditivo.*

adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada".

Nesse sentido, Agostinho Alvim<sup>7</sup> define o direito adquirido como "conseqüência de um ato idôneo a produzi-lo, em virtude de lei do tempo em que esse fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer não se tivesse apresentado antes da existência de uma lei nova sobre o mesmo, e que, nos termos da lei sob o império sob o qual se deu o fato de que se originou, tenha entrado imediatamente para o patrimônio de quem o adquiriu".

Desse modo, o direito adquirido surge com a ocorrência do ato idôneo previsto na lei do tempo em que esse fato foi realizado. Ocorre que na sistemática do Programa BEFLEX, as empresas, ao assinarem seus Termos de Aprovação de Programas Especiais de Exportação, assumem o compromisso de realizar, entre outras obrigações, vendas ao exterior de mercadorias em volume mínimo dentro de prazo fixado. Assim, ao firmar tal contrato com a União, nasceu para a recorrente um direito de natureza condicional, eis que sua constituição está a depender de acontecimento futuro e incerto. Tal condição suspensiva torna o direito apenas esperado, mas ainda não realizado. Somente quando a condição se verifica, a obrigação passa a ser exigível.

Ocorre, porém, que a interessada efetivou parte de suas exportações de mercadorias após a data limite de 31/12/89. Assim, pela mencionada posição atual da Administração Pública (parecer GQ nº 172/98), não foi cumprida a aludida exportação dessas mercadorias no tempo ajustado.

Em que pese a recorrente ter ingressado com pedido de ressarcimento dos créditos-prêmio em 05/05/92, quando ainda estava em vigor o entendimento do Parecer anterior (JCF nº 08/92), que lhe era favorável. Não há direito adquirido, a meu ver, ao crédito-prêmio amparado na interpretação da lei anterior, se esta foi posteriormente reformada.

Ressalte-se, necessariamente, que não estamos diante da aplicação retroativa de lei no tempo. A legislação que dá o direito ao incentivo fiscal não sofreu alterações após a formalização do pedido pela recorrente. O que houve foi a substituição pela Administração Pública de uma interpretação jurídica por outra.

Ora, o requerimento de ressarcimento de IPI, protocolizado pela interessada na repartição fiscal, dá início ao procedimento administrativo de verificação da legitimidade dos créditos pleiteados. Procedimento este que se encerra com a denegação ou a concessão do pedido e, se for o caso, o pagamento dos valores pela Fazenda Pública. Da mesma forma, o art. 142, *caput*, do Código Tributário Nacional, caracteriza o lançamento como um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do

<sup>7</sup> Direito Tributário. São Paulo. Atlas, 1985, .69

fato gerador da obrigação correspondente.

Ensina Souto Maior Borges que "a atividade do lançamento resolve-se num agir (conduta especificamente normada) no qual se distingue um *fieri* (o procedimento administrativo de lançamento) e um *factum* (o ato do lançamento). Os atos administrativos e, pois, o lançamento - são metas que se não podem de ordinário alcançar senão por determinados caminhos, os procedimentos administrativos".<sup>8</sup>

Alterada a orientação normativa sobre matéria tributária durante o trâmite desses procedimentos administrativos, previamente à constituição do crédito tributário pelo lançamento ou à concessão da restituição de tributo, não há falar em impedimento para que o Fisco aplique a nova interpretação ao caso concreto. O início de procedimento administrativo, seja por iniciativa do Fisco, seja do contribuinte, não tem o condão de vincular a Administração Pública à interpretação de lei vigente na exordial.

Nesse sentido, há similitude com o processo judicial, eis que a mera interposição de recurso não assegura ao autor a aplicação da súmula do Supremo Tribunal Federal vigente no momento de sua irrevogação. Se o entendimento sumulado é reformulado, não há falar em direito adquirido. O Tribunal aplica, imediatamente, o novo entendimento aos casos ainda não julgados definitivamente.

Nessa linha de compreensão, não se pode esquecer que a súmula de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se faz fonte de vinculação normativa dos juízes e tribunais inferiores, ao tempo em se presta a afastar os óbices regimentais à admissão dos recursos extraordinários, quando nem mesmo a invocação de divergência de julgados da própria Suprema Corte, desde que não se cuidasse de jurisprudência sumulada, era apta a viabilizar aquela espécie de recurso.

Não vislumbro, também, a aplicação ao caso do artigo 146 do Código Tributário Nacional, dispositivo que veda a alteração nos critérios jurídicos do lançamento pela autoridade administrativa. Nessa norma figura a hipótese de constituição do crédito tributário pelo lançamento, enquanto a matéria versada nos autos se refere a pedido de ressarcimento de créditos de IPI ainda pendente de decisão final administrativa. São hipóteses distintas e, portanto, não há como estender tal vedação ao caso sob exame.

A doutrina do Direito Tributário, assim como a jurisprudência largamente majoritária, tem como assentada a impossibilidade de revisão do lançamento, para a expedição de novo lançamento com fundamento em erro de direito, incluindo aí, a mudança em decorrência de eventual mudança de critérios jurídicos adotados no lançamento. Essa é uma regra de proteção ao contribuinte e decorre do princípio da segurança jurídica. Entretanto, essa regra não impede a mudança de interpretação da Administração ocorrida antes da lavratura de auto de infração e, mais ainda, antes de haver sido julgado o processo administrativo de ressarcimento.

<sup>8</sup> Lançamento Tributário, 2ª ed. Ed. Malheiros, p. 120

Não há, portanto, falar em direito adquirido ao crédito-prêmio por aplicação do entendimento modelado no Parecer JCF nº 08/92, eis que este ato normativo foi revogado por outro ato de mesma hierarquia.

Passo, por fim, a analisar a ressalva constante do Parecer da Advocacia-Geral da União nº AGU-SF-01/98 (Anexo ao Parecer GQ nº 172)<sup>9</sup>, que, ao tratar de fato gerador do crédito-prêmio do IPI, assim dispôs, nos itens 45 e 46:

"45. Há, no entanto, uma situação específica que merece um exame especial em face do direito intertemporal. É o caso das empresas que apresentaram e tiveram Programas Especiais de Exportação aprovados pela Comissão BEFIEIX, e ainda obtiveram, em contratos celebrados com a União, a garantia na forma do estatuído no art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72, de um prazo mínimo de manutenção dos estímulos fiscais à exportação vigentes na data de aprovação dos seus programas.

47. Assim, unicamente as empresas beneficiárias da denominada cláusula de garantia, no âmbito de contratos celebrados com a União (garantia esta facultada apenas em face do art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72), não foram atingidas pela extinção do benefício do crédito-prêmio, podendo gozá-los desde que a efetiva exportação dos manufaturados suceda até o final de seus PEEX's, mesmo que ulteriores a 30.06.83, nas condições vigentes à época de aprovação dos seus programas."

A interessada alega que essa ressalva lhe assegura o direito ao crédito-prêmio. No entanto, ao se analisar as condicionantes geradoras dessa ressalva, conclui-se pela improcedência do apelo.

O Parecer IV da douta Procuradoria da Fazenda Nacional (Processo nº 0168.006.120/81-00), de 21 de agosto de 1981, em resposta à consulta sobre essa matéria, assim tratou a questão:

*"IX - Redução Gradativa dos Benefícios à Exportação.*

48. Contudo, essa política de estímulos à exportação adotada pelo Governo Brasileiro gerou agudas reclamações de governos estrangeiros, que ameaçavam recorrer à aplicação de medidas compensatórias, como a imposição de sobretaxa tarifária a produtos brasileiros.

49. Exemplo típico foram os direitos compensatórios exercidos pelo Governo americano, no que concerne às exportações de calçados (1974), bolsas de couro (1976), derivados de óleo de mamona (1976), tesouras (1977) e fios de algodão (1977).

50. Nessa conjuntura, o Brasil concordou, mediante assinatura de Acordo no GATT, em reduzir, até sua completa eliminação, em 30

<sup>9</sup> Diário Oficial da União - DOU de 2-1.10.1998. Seção I, págs. 23 e seguintes.

de junho de 1983, os benefícios previstos no art. 1º do Decreto-lei nº 491, de 1969.

51. A manifestação positiva dessa concordância efetivou-se com a edição do Decreto-Lei nº 1.658, de 24-1-79, que determinou a extinção gradual desses benefícios.

52. Tal critério encontra explicação cristalina, nos termos lançados no item 01 da Exposição de Motivos nº 1, de 17 de janeiro de 1979, do então Ministro da Fazenda:

"Adotou-se forma gradualista de extinção dos estímulos à exportação para impedir eventuais crises que a imediata supressão poderia acarretar para o País. Garante-se ao exportador um período de adaptação à nova política, de sorte a possibilitar a sua assimilação, evitando-se repercussões traumáticas que possam prejudicar o desempenho de setor."

53. Essa orientação ficou textualmente assentada no art. 1º do Decreto-lei nº 1.658, de 24-1-79 quando Designou:

"Art, 1º O estímulo fiscal, de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 491/69, será reduzido gradualmente, até sua definitiva extinção."

54. Os parágrafos desse mesmo art. 1º estipularam os percentuais aplicáveis e os correspondentes períodos, de forma a que ficassem efetivamente extintos os créditos-prêmio em 31 de junho de 1983.

55. Com o advento do Decreto-Lei nº 1.658, de 24.1.79, veio provocar, no âmbito de BEFIEX, reflexos jurídicos de duas naturezas distintas. Assim, empresas beneficiárias da denominada cláusula de garantia não foram atingidas pela extinção do benefício do crédito-prêmio, podendo fruí-los até o final de seus Programas de Exportação, mesmos posteriores a 30-6-83, com base nas alíquotas vigentes à época da aprovação de seus programas. Por outro lado, os redutores fixados no Decreto-Lei nº 1.658, de 1979, foram aplicados às empresas, cujos compromissos de exportação não contivessem cláusula de garantia.

56. Esse tratamento encontra arrimo no Direito Positivo pátrio, por força do mandamento inserto na Constituição, que determina no. § 3º do artigo 153:

"§ 3º. A lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada". (Grifo meu).

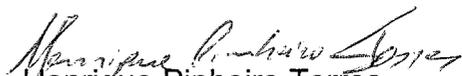
Como se vê, a ressalva ao final do Parecer GQ nº 172/98 refere-se à redução gradual dos incentivos, por força do Decreto-Lei nº 1.658/79, que, como bem elucidou o parecer acima transcrito, excluiu as empresas beneficiárias com cláusula de garantia. Não há, portanto, qualquer relação dessa ressalva com a obrigação dessas mesmas empresas de exportarem seus produtos até a data limite de 31/12/89, como previsto em seus Programas de Exportação.



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

Arrimado nas ponderadas argumentações expostas na declaração de voto acima transcrita, dou provimento ao recurso especial apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões-DF, em 24 de janeiro de 2005.

  
Henrique Pinheiro Torres



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

## VOTO VENCEDOR

Conselheira JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, designada.

Trata-se de discussão sobre direito adquirido à fruição do crédito-prêmio à exportação, por empresa titular de Programa BEFIEEX, detentora da cláusula de garantia, em relação aos créditos adquiridos decorrentes de exportações embarcadas para o exterior até o termo final do programa.

Em posição contrária à do relator entendo que o entendimento adotado pelo Acórdão recorrido deve ser mantido.

O Voto do Acórdão recorrido é o seguinte:

*“O Parecer JCF-08/92 foi prolatado em face de requerimento formulado pela própria recorrente e outras empresas visando o reconhecimento do direito ao crédito-prêmio à exportação, instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69, em relação aos negócios de compra e venda de bens industrializados, entabulados com compradores no exterior até 31/12/89, cujas exportações ocorreram após esta data.*

*Conclui o Parecer JCF-08/92:*

*“88 – Pelo exposto, considerando, ademais, as prescrições do art. 153, § 3º, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1966, do artigo 5º, XXXVI, da Carta Política Vigente, sou de parecer que se reconheça às suplicantes, na sua qualidade de titulares de Programas BEFIEEX, o direito de haver o crédito-prêmio, de que tratam o art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 1969, e 16, do Decreto-Lei nº 1.219, de 1972, objeto de Termos de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal, em relação aos negócios de compra e venda mercantil, ajustados entre as Suplicantes e compradores estabelecidos no exterior, até 31 de dezembro de 1989, desde que as correspondentes exportações se tenham efetivamente realizado no prazo consignado nos respectivos instrumentos de ajuste, observado o limite temporal de execução dos pertinentes Programas Especiais de Exportações – BEFIEEX.”*

*Tendo em vista que o Sr. Presidente da República aprovou o mencionado Parecer, este, por força do Decreto nº 92.889/86, possui caráter normativo, devendo ser observado e cumprido por todos os órgãos da Administração Pública, ficando, assim, reconhecido o direito da recorrente e das demais empresas relacionadas no Parecer nº JCF-08/92 haverem o crédito-prêmio em relação aos negócios de compra e venda mercantil ajustados até 31.12.89, cujas exportações tenham ocorrido dentro do prazo específico do Programa Especial de Exportação.*

*Nem se diga que, em virtude do advento do Parecer GQ nº 172/98, cujas conclusões teriam parcialmente revogado o Parecer JCF-08/92, já não mais estaria assegurado à recorrente o referido direito.*



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

*De fato, demonstraram os autos que à recorrente foi assegurado, mediante cláusula expressa contida em Termo de Garantia e de Manutenção de incentivo Fiscal, o direito à fruição do incentivo fiscal, havendo efetivado as exportações no período compreendido entre janeiro de 1990 a março de 1991, antes, portanto, do término do seu Programa Especial de Exportação, que se daria em junho de 1994.*

*O limite temporal estabelecido no citado Termo de Garantia de Manutenção de Incentivo Fiscal como sendo 21.12.1989 é, pois, de aquisição desse direito e não de seu exercício.*

*Neste sentido, invoco o Acórdão nº 202-11.764, de 25.01.2000, da lavra do eminente Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro que, citando o item 71 do Parecer JCF-08/92, assim assevera:*

*“71- -----*

*O lançamento do crédito, pela alíquota garantida, só poderia ocorrer quando da realização da exportação, não podendo ultrapassar, para efeito de crédito-prêmio, o prazo necessário do correspondente Programa Especial de Exportação, o que primeiro ocorrer.”*

*De outro lado, no que diz respeito à hipótese dos autos, mesmo que o Parecer GQ nº 172/98 tenha parcialmente alterado o Parecer JCF-08/92, há que destacar haver sido feita a ressalva, nos itens 45, 46 e 47, nos termos que se seguem:*

*“45 – Há no entanto, uma situação específica que merece um exame especial em face do direito intertemporal. É o caso de empresas que apresentaram e tiveram Programas Especiais de Exportação aprovados pela Comissão BEFIEEX, e ainda obtiveram, em contratos celebrados com a União, a garantia, na forma do estatuído no art. 16 do Decreto-lei nº 1.219/72, de um prazo mínimo de manutenção dos estímulos fiscais à exportação vigorantes na data de aprovação dos seus programas.*

*46 – Assim, unicamente as empresas beneficiárias de cláusula de garantia, no âmbito de contratos celebrados com a União (garantia facultada apenas em face do art. 16 do Decreto-lei n.º 1.219/72), não foram atingidas pela extinção do benefício do crédito-prêmio, podendo gozá-los desde que a efetiva exportação dos manufaturados suceda até o final de seus PEEEX's, mesmo que ulteriores a 30.06.83, nas condições vigentes à época da aprovação dos seus programas.*

*47 – Isto porque, com a celebração desses contratos, no âmbito da BEFIEEX, com a chamada **cláusula de garantia**, nos termos do art. 16 do Decreto-lei n.º 1.219/72, teria sido reconhecido o **direito adquirido** dessas empresas de exportar com os benefícios do regime dos estímulos fiscais à exportação de manufaturados, sob a condição suspensiva de que o direito a fruição do valor correspondente aos benefícios só poderia ser exercido com a efetiva exportação antes do termo final dos seus respectivos PEEEX's” (Destaque do original)*

*E no seu item 50 assim conclui o prolator do Parecer GQ nº 172/72:*

*“50 – h) há, no entanto, uma cláusula especial: as empresas beneficiárias da denominada **cláusula de garantia** de manutenção de estímulos fiscais à exportação vigorantes na data de aprovação de seus respectivos Programas Especiais de Exportação, no âmbito da BEFIEEX, nos termos do art. 16 do Decreto-lei nº 1.219/72, e unicamente elas, teriam direito adquirido a exportar com os benefícios do regime do crédito-prêmio do IPI, sob condição suspensiva de que o direito à fruição do valor correspondente ao benefício só poderia ser exercido com a efetiva exportação antes do termo final dos respectivos programas.” (destaque original)*

*Denota-se claramente que o Parecer GQ nº 172/98, ao ressaltar o direito das empresas que têm assegurado a garantia de manutenção e utilização do estímulo à exportação, como a recorrente, o faz em razão do direito adquirido.*

*O art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, estabelece que “a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, sendo este o ponto nodal para o deslinde da controvérsia.*

*A questão que se coloca é a seguinte: a recorrente, tendo firmado com o Governo Federal compromisso de efetuar, em prazo certo, a exportação de bens de sua produção, em montante determinado, apresentando, ao final, saldo global positivo em valor certo, mediante a garantia de fruir certo benefício fiscal, terá direito prejudicado em função de ato posterior que o elimine, mesmo havendo cumprido suas obrigações e mesmo que tenha sido expedida uma norma individual assegurando-lhe esse direito.*

*Em outras palavras: poderá a recorrente sofrer restrições ao direito de fruição do crédito-prêmio à exportação em decorrência do Parecer GQ n.º 172/98 mesmo tendo ela sido a destinatária direta de uma ordem presidencial concreta, ao aprovar o Parecer JFC-08/92.*

*Valho-me, nesse ponto, do disposto no art. 6º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, que encerra:*

*“Art. 6º - A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.*

*§ 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo, prefixo ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.”*

*Não é demais salientar que as regras estabelecidas pela Lei de Introdução ao Código Civil aplicam-se, quanto à publicidade, a obrigatoriedade e à aplicação, não somente em relação à lei civil, mas também de qualquer lei, decreto-lei, decreto e regulamento, ou seja, dos atos em geral do poder público, que tenham a natureza de preceito obrigatório para os cidadãos.*

*Pois, então, a recorrente, mesmo tendo firmado o compromisso objeto do Programa Especial de Exportação (PEEX) e tendo sido assegurado a fruição do crédito-prêmio à exportação, mediante Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal (art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72), em razão de mudanças legislativas, achou conveniente dirigir-se ao Exmo. Sr. Presidente da República para esclarecer acerca do seu direito.*

*Sobreveio, então, o Parecer JCF-08/92, aprovado pelo Exmo. Sr. Presidente da República, assegurando especificamente à recorrente aquele direito à fruição do incentivo fiscal em questão, constituindo referido ato de verdadeira norma individual, direta, dirigida à ela, não podendo haver dúvidas quanto ao seu cumprimento, em respeito ao direito adquirido.*

*Diga-se que a Administração Pública pode anular ou revogar ato por ela própria baixado, por razões de mérito administrativo, conveniência ou oportunidade, no interesse público.*

*Entretanto, como já não fosse suficiente a Súmula nº 473 do Eg. Supremo Tribunal Federal, com o advento da Lei nº 9.784, de 29.01.1999, artigo 53, a anulação ou a revogação dos atos pela Administração, necessariamente, deve respeitar os direitos adquiridos.*

*Em suma, a recorrente tem direito adquirido a fruir o incentivo fiscal à exportação, nos termos e nas condições a ela assegurados pelo Programa Especial de Exportação e no*

Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

*Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal e, especialmente, por força de norma individual, a ela especificamente dirigida pelo Exmo. Presidente da República, ao aprovar o Parecer JCF-08/92.*

*Resta, portanto, analisar os demais aspectos levantados pela decisão recorrida.*

*Entendo que bastava, portanto, que os “negócios de compra e venda mercantil” pudessem ser considerados válidos para fins de fruição do crédito-prêmio. Neste particular, razão tem a recorrente, pois a legislação civil e a legislação comercial admitem diversas formas de celebração de contrato, até mesmo verbal, e por meio de telex, como é a hipótese aqui tratada. Transcrevo a lição do consagrado orlando Gomes, em sua obra CONTRATOS:*

*“Os progressos da técnica dos meios de comunicação permitiram que pessoas separadas por longa distância celebrem contrato como se estivessem frente a frente. Foi necessário recorrer a uma ficção para dar como presentes pessoas que realmente são ausentes. Assim, considera-se presente quem contrata por telefone ou telex.”*

*Claras são as palavras do i. jurista, e de fato, telex é um dos meios para celebração de um contrato. Assim, não havendo formalidade prescrita, há de se entender que todas as formas de contrato admitidas na legislação civil e comercial, devem ser, também, admitidas para fins de fruição do direito ao crédito-prêmio.*

*Ademais, às fls. 227, a própria Fiscalização confirmou a existência dos telexes (contratos) confirmando os pedidos e solicitando a entrega dos produtos no prazo de 60 (sessenta) dias, não cabendo agora discussão quanto à matéria de fato sobre a qual já pronunciou-se, inclusive, o Serviço de Fiscalização.*

*Os documentos acostados à peça recursal demonstram que, de fato, as exportações ocorreram dentro do prazo de execução do PEEEX, fixado no Certificado Aditivo SPI/BEFIEX/Nº 166/V/94, de 20.04.94.*

*Em caso análogo ao destes autos, a Egrégia Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, em Acórdão nº 201-69.649, sendo Relator o ilustre Conselheiro Expedido Terceiro Jorge Filho, atribui efeito normativo e de cumprimento obrigatório ao Parecer JCF nº 08/92, sendo de destacar em seu voto que, segundo a Nota CR-SG-07/92, da Consultoria-Geral da República, as únicas exigências do mencionado Parecer referem-se à contratação das exportações até 31.12.89 e a necessidade de realização das mesmas dentro do prazo do PEEEX, que foi cumprido pela recorrente.*

*No que tange ao registro dos contratos junto à CACEX, a decisão recorrida entendeu-o como requisito. Por outro lado, alega a recorrente que o referido Parecer JCF-08/92 não o estabeleceu como pressuposto à fruição do benefício. Verifica-se, entretanto, que há provas nos autos de que os contratos celebrados pela recorrente com importadores estrangeiros foram submetidos à CACEX.*

*Saliente-se que os contratos foram apresentados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 06.12.89, que os encaminhou à CACEX, a qual, em 19.02.90, comunicou à recorrente o seu arquivamento, conforme documentos acostados ao recurso.*

*Portanto, tenho que a recorrente faz jus ao ressarcimento do crédito-prêmio à exportação em questão, tendo em vista que:*

*1 – tem a recorrente direito adquirido à fruição do benefício, não só em razão do seu Programa Especial de Exportação e do Termo de Garantia e de Manutenção de Incentivo Fiscal, como, principalmente, por força de norma individual expressa do Exmo. Sr. Presidente da República;*



Processo nº : 10805.001439/93-10  
Acórdão nº : CSRF/02-01.781

2 – a recorrente celebrou contratos de compra e venda mercantil ao exterior, anteriormente à 31.12.89;

3 – as exportações foram realizadas dentro do prazo previsto no PEEEX, conforme fls. 227; e

4 – por força do Decreto nº 92.889/86, o Parecer JCF-08/92 tem caráter normativo para os órgãos da Administração Pública.

(...)”

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões - DF, em 24 de janeiro de 2005.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

