



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10920.003927/2003-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.621 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2017
Matéria CSLL
Recorrente EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A - EMBRACO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997

EXCLUSÃO DO LUCRO DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS NO
ÂMBITO DO BEFIEEX. CSLL.

A aplicação literal, e mesmo histórica e sistemática, do art. 451 do RIR/94 conduz a conclusão de que não deve ser abatida do lucro tributável a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados, validando, assim, a incidência inequívoca da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Luiz Paulo Jorge Gomes e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o presente processo de pedido de restituição, protocolado em 30/12/2003, relativo a saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1997. A este processo encontra-se apensado o de nº 10920.000826/2005-63, ao qual foram acostadas as Declarações de Compensação nº 13940.74422.291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539, em que a Contribuinte pretendeu utilizar o referido saldo negativo como direito creditório.

Como resultado da análise do pedido de restituição, em março de 2013, foi expedido o Despacho Decisório de fls. 303 a 306 indeferindo o pleito da Contribuinte, motivando a interposição da Manifestação de Inconformidade de fls. 402 a 437.

Além disso, por conta da apensação do processo nº 10920.000826/2005-63, em dezembro de 2014, foi proferido o Despacho Decisório Complementar de fls. 749 a 751, contra o qual a Contribuinte interpôs a Manifestação de Inconformidade de fls. 759 a 776.

O presente processo já tramitou pelas várias instâncias do contencioso administrativo e, para os fins de resumir a situação, cumpre reproduzir passagens do relatório contido no Despacho Decisório de fls. 303 a 306:

“(...) A Empresa Brasileira de Compressores S/A – Embraco – solicitou a restituição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997, no montante de R\$ 3.327.058,72, através do pedido de restituição protocolado em 30/12/2003. Motiva seu pedido no entendimento extraído da decisão da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes junto ao processo nº 10920.002291/2001-31, recurso nº 133.858, no qual o contribuinte é parte. Tal decisão determinou o afastamento da tributação do IRPJ sobre o Lucro da Exploração, tendo em vista que o contribuinte ao ser admitido como co-solidário em Programa Especial de exportação – BEFIEX – já existente, figura na mesma condição jurídica do beneficiário original, seja quanto a responsabilidade dos tributos devidos desde o início do programa (1988), seja pelos benefícios que possam auferir (isenção do IRPJ sobre o Lucro da Exploração).

(...)

3. Em análise do pedido de restituição em 07/01/2004, a Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC indeferiu o pleito com base na afirmação de que à época do pedido já havia transcorrido o prazo decadencial previsto para a repetição do indébito (fls. 57/60). O contribuinte tomou ciência desta decisão em 09/01/2004 via AR (fl. 61).

(...)

8. Tendo percorrido todas as instâncias administrativas e não conseguido manter sua tese de prazo decadencial de dez anos, o contribuinte interpôs mandado de segurança (nº 0018352-68.2010.403.6100) na Justiça Federal de São Paulo para tentar ter sua tese acolhida. Em 12/04/2012, em decisão do Tribunal Regional Federal que transitou em julgado, foi decidido que o pedido de restituição do contribuinte é tempestivo e deve ser analisado na esfera administrativa (fls. 258/302).

(...)”

Em cumprimento à decisão judicial, o pedido formulado em 30/12/2003 foi apreciado pela Autoridade competente da Derat/SP em março de 2013, culminando na expedição do Despacho Decisório ora impugnado. No referido Despacho, restou assim decidido:

“(...

12. No caso em testilha o contribuinte pleiteia a restituição do valor correspondente à contribuição social sobre o lucro líquido que não pagaria caso tivesse procedido à exclusão do lucro da exploração da base de cálculo do tributo. É exatamente a permissão presente no §2º do art. 10 do Decreto-Lei 1.219/72, só que a lei autoriza para IRPJ e o contribuinte pleiteia para CSLL.

13. No âmbito do Befiex, benefício fiscal de IRPJ não é válido para a CSLL. As normas relativas à concessão de benefícios fiscais devem ser interpretadas literalmente, conforme mandamento do art. 111 do CTN.

[...]

14. Considerando todo o exposto, PROPONHO o INDEFERIMENTO do pedido de restituição do contribuinte.(...)”

Em consequência, por insuficiência de crédito, as Declarações de Compensação nº 13940.74422.291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539 não foram homologadas (fls. 749 a 751).

Manifestação de Inconformidade

Do Despacho proferido em março de 2013, a Contribuinte foi cientificada em 27/03/2013. Em 26/04/2013, apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 402 a 437, por meio da qual alega o seguinte:

“(...

o resultado das exportações estava abrangido pela isenção da CSLL, nos termos do art. 2º, § 1º, "c", item 3 da Lei 7689/88 e do art. 10 do Decreto-lei n. 1219/72;

a fiscalização não atentou para o fato de que a isenção em questão não decorre apenas do Decreto-lei n. 1219/72, mas também de disposição específica relativa à CSLL (o art. 2º, § 1º, "c", item 3 da Lei 7689/88);

- considerando que a Lei n. 7689/88 entrou em vigor no momento em que já estava em andamento o Programa BEFIEIX, deve-se concluir que a norma de exclusão da base de cálculo prevista no art. 2º, § 1º, alínea "c", item 3 da Lei 7689/88, era inteiramente aplicável à Requerente;

- ainda que o referido dispositivo tenha sido revogado pela Lei 7856, de 24/10/1989, tal fato não prejudicou o direito da Requerente, haja vista que o pedido de inclusão no BEFIEIX foi formulado em 27/09/1989, quando ainda se encontrava vigente o art. 2º, § 1º, alínea "c", item 3 da Lei 7689/88;

- além disso, o ato da autoridade fiscal que aprova o Programa BEFIEIX tem natureza meramente declaratória do direito ao benefício fiscal já incorporado ao patrimônio do Contribuinte;

- desse modo, a lei aplicável ao presente caso é aquela vigente à época da apresentação do requerimento de inclusão no Programa, em 27/09/1989;

- ademais, nos termos do art. 178 do CTN, não se faz possível a revogação de isenção condicionada, como no caso do BEFIEIX, atribuindo ao contribuinte que tiver adquirido o direito a não pagar um tributo por um determinado período de tempo – em contrapartida ao cumprimento de determinadas condições impostas pela lei – a segurança de que tal direito não será prejudicado por lei superveniente;

- sem prejuízo de tudo o que foi dito acima, é importante destacar que a isenção ora pleiteada também decorre do art. 10 do Decreto lei n. 1219/72, haja vista que a CSLL é um tributo que incide sobre o lucro;

- nem mesmo o art. 111 do CTN seria fundamento suficiente para indeferir seu pedido, pois ele veda a interpretação ampliativa, mas não impede a utilização dos demais métodos hermenêuticos; não se trata de ampliar o tratamento legal, mas apenas de manter a situação de não incidência de qualquer tributo sobre a renda gerada no programa incentivado.

(...)"

E referindo-se ao Despacho Complementar de que foi cientificada em 17/12/2014 (fl. 756), por meio do qual decidiu-se pela não homologação das Declarações de Compensação nº 13940.74422.291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539, em sua Manifestação de Inconformidade apresentada em 12/01/2015 (fls. 759 a 776), a Contribuinte alega o seguinte:

“(…)

preliminarmente, aponta o erro na identificação do processo nº 10920.000826/2005-63, que no Despacho de fls. 749 a 751, restou grafado como sendo nº 10920.000826/2006-63;

- ainda em preliminar, requer o julgamento conjunto de suas Manifestações de Inconformidade relativas aos Despachos de fls. 402 a 437 e de fls. 749 a 751;

- ainda em preliminar, requer o reconhecimento da suspensão do crédito tributário que lhe é cobrado em decorrência da não homologação das Declarações de Compensação nº 13940.74422. 291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539;

- ainda em preliminar, requer o cancelamento da referida exigência fiscal em razão da inexistência do lançamento fiscal exigido pelo art. 142 do CTN;

- no mérito, praticamente recupera os argumentos apresentados em sua defesa contra o indeferimento de seu pedido de restituição, acima discriminados neste mesmo relatório;

- a improcedência da cobrança de multa e juros de mora, haja vista que somente estaria em atraso caso houvesse transcorrido o prazo de 30 dias contados da data em que teve ciência da decisão que não homologou suas declarações de compensação;

- a impossibilidade de incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício;

“(…)”

Acórdão nº 07-37.631 - 3ª Turma da DRJ/FNS

A decisão fora segregada em tópicos, os quais serão devidamente pormenorizados a seguir.

Requerimento de Juntada Posterior de Provas

Entendeu-se não constar que a Contribuinte tenha efetivamente apresentado requerimento de juntada de outros documentos. Assim, a menos que sejam atendidos os requisitos do Decreto nº 70.235, de 1972, seria de se indeferir o requerimento da Contribuinte.

Requerimento de realização de diligência

Considerando o caráter genérico do requerimento de realização de diligência formulado pela Contribuinte, fora indeferido o referido pedido, à luz do art.16 do Decreto nº 70.235, 1972.

Do erro na identificação do processo apensado

Decidiu-se no sentido de que por conta da validação do dígito verificador dos números de processos gerados no âmbito do Ministério da Fazenda, a Contribuinte pode ter a certeza de que tal imprecisão não lhe trará maiores consequências.

Do julgamento conjunto das Manifestações de Inconformidade

O pedido para que as Manifestações de Inconformidade fossem julgadas em conjunto é atendido neste Acórdão único, viabilizado pela apensação do processo nº 10920.000826/2005-63 ao presente.

Do reconhecimento de suspensão da exigibilidade

À luz do que dispõe o § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a apresentação tempestiva da Manifestação de Inconformidade de fls. 759 a 776, entendeu-se encontrar suspensa a exigibilidade do crédito tributário exigido da Contribuinte em decorrência da não homologação das Declarações de Compensação nº 13940.74422. 291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539, até a data da ciência deste Acórdão.

Do cancelamento da cobrança em razão da falta de lançamento tributário

Considerando que o § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, expressamente dispõe que "a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados", tal requerimento fora reputado improcedente.

Ademais, colacionou-se a jurisprudência do STJ firmando o entendimento no sentido de que "a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providencia por parte do Fisco", nos termos da Súmula STJ nº 436.

Das questões de mérito

Quanto ao mérito, a autoridade julgadora fundamentou sua decisão em um ponto central: a ora Recorrente teria apresentado o seu pedido de admissão no BEFIEX apenas em 27.9.1989. Como consequência, (I) não lhe seria aplicável a isenção de CSL prevista na Lei nº 7.689/88, pois tal benefício já estaria revogado no ano de 1989; (II) em tese lhe seria

aplicável apenas o benefício de isenção do IRPJ, mas apenas se o programa tivesse sido aprovado até 31.12.1987, nos termos do RIR/94 e RIR/99.

Da cobrança de Multa e Juros de Mora

No presente caso, como as declarações de compensação não foram homologadas, os acréscimos moratórios encontram-se corretamente computados desde a data de vencimento dos débitos confessados, sendo devidos até a data em que for realizado o pagamento, a prevalecer o entendimento que restou consignado neste voto quanto à matéria principal.

Conclusão

Ante o exposto, votou-se no sentido de manter a decisão que indeferiu o pedido de restituição formulado em 30/12/2003, proferida em março de 2012, bem como a decisão pela não homologação das Declarações de Compensação nº 13940.74422.291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539, proferida em dezembro de 2014.

Recurso Voluntário

Peço vênia para reproduzir a exposição sintética dos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário:

“(…)

(i) No presente processo discute-se exclusivamente o direito da recorrente à isenção de CSL relacionada ao lucro de exportações no âmbito do programa BEFIEEX. Não há qualquer dúvida ou discussão a respeito do direito em si da Recorrente à fruição dos benefícios concedidos no Programa BEFIEEX;

(ii) Em relação à empresa EMBRACO (sucedido pela Recorrente), essa sociedade foi incluída como coparticipante e co-solidária no Programa BEFIEEX da empresa CONSUL, solicitada em 11.11.1987. Portanto, para todos os fins de direitos, a legislação aplicável aos benefícios da EMBRACO é a mesma aplicável ao programa CONSUL;

(iii) Em relação ao tratamento pela CSL, essa contribuição foi originalmente instituída pela Lei nº 7.689/89, que trouxe uma isenção expressa para lucros de exportações no âmbito do Programa BEFIEEX;

(iv) A isenção introduzida pela Lei nº 7.689/89 é plenamente aplicável à Recorrente, uma vez que a Recorrente já possuía todos os direitos e obrigações desde a sua instituição, inclusive

em função da sua adesão na condição de coparticipação e co-solidariedade no programa BEFIEX concedido à CONSUL;

(v) Embora a isenção da CSL tenha sido posteriormente revogada pela Lei 7.856/89, essa revogação não alcançou o Programa BEFIEX da Recorrente, concedido sob condição onerosa e prazo certo, em respeito ao artigo 178 do CTN;

(vi) Ademais, mesmo que se considere que a EMBRACO aderiu ao BEFIEX apenas em 27.9.1989 (data do se pedido de adesão como coparticipante e co-solidária e que foi considerada pelo v. Acórdão recorrido), o que se admitiria apenas para argumentar, ainda assim a revogação da CSL não lhe seria aplicável, uma vez que tal norma revogadora somente produziu efeitos a partir de 1.1.1990, nos termos do art. 104, inciso III, do CTN;

(vii) Por tudo isso, a Recorrente faz jus ao crédito de CSL do ano-calendário 1997, por conta da isenção da tributação pela CSL dos resultados decorrentes de exportações no âmbito do Programa BEFIEX como determinado pelo art. 2º, §1º, alínea “c” da Lei nº 7.689/89.(...)”

Subsidiariamente o ora recorrente requer seja reconhecida a improcedência da aplicação da multa em face da não homologação das suas compensações e aplicação de juros de mora de qualquer natureza sobre a multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado Relator

Admissibilidade

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Mérito

A fiscalização e a autoridade julgadora de primeira instância concluem que o lucro decorrente de exportações incentivadas não seria excluído da base de cálculo da contribuição social, ou seja, não aproveitaria os benefícios da Lei nº 7689/88, nos termos do art. 451 do RIR/94 (ou 474 do RIR/99).

Referido dispositivo e/ou referida assertiva devem prestar-se como norte à presente análise, tendo como utensílios todos os pressupostos legais que a sucederam e as situações fáticas delineadas pelo recorrente em seu Recurso Voluntário.

Em síntese, as alegações do recorrente podem ser divididas em três vertentes principais: i) o momento de gozo do benefício fiscal pela empresa CONSUL; ii) a legitimidade da ora recorrente na coparticipação ou co-solidariedade e os efeitos concretos deste ato; iii) a suposta impossibilidade de revogação ou modificação, da isenção, por lei, a qualquer tempo, quando concedida por prazo certo e em determinadas condições.

Quanto ao primeiro ponto (“i) o momento de gozo do benefício fiscal pela empresa CONSUL”), a necessidade se restringe à menção a uma linha do tempo que leve em conta todos os atos que levaram a empresa CONSUL fazer jus à isenção:

1. Exatamente em 11.11.1987 a empresa CONSUL protocolou o pedido de aprovação de seu Programa BEFIEX;

2. Em 25.2.1988, a Comissão BEFIEX, em Reunião Plenária, submeteu parecer conclusivo ao MDIC no sentido de reconhecimento do direito da CONSUL;

3. Em 14.7.1988, foi publicada a Portaria 62 do MDIC, aprovando efetivamente o Programa BEFIEX da CONSUL;

4. Em 15.7.1988, foi emitido o Certificado nº 479/88, estabelecendo as condições para o Programa BEFIEX da Consul, sendo concedido por prazo determinado para a fruição do benefício do DL 1219/72.

A aprovação do Programa BEFIEX se deu de fato na data de publicação da Portaria 62 do MDIC, inclusive segundo trechos do Certificado nº 479/88:

“(…)

O Programa aprovado, a ser cumprido no período de 10 (dez) anos, contados a partir de 14 de julho de 1988, assegura à EMPRESA BENEFICIÁRIA, conforme TERMO DE APROVAÇÃO BEFIEX/Nº 479/88, firmado na mesma data os seguintes benefícios (...)

A efetivação dos benefícios fiscais concedidos far-se-á mediante declaração emitida pela Secretaria Executiva da BEFIEX nos documentos de importação dos bens amparados pelo Programa aprovado.

(…)”

Deve-se salientar, inicialmente, que o Código Tributário Nacional estabelece especificamente a obrigatoriedade de interpretação literal da legislação que trata da concessão de isenção, *in verbis*:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(…)”

II - outorga de isenção;

(...)"

Desta feita, cumpre-nos destacar os dispositivos que instrumentalização a outorga do benefício fiscal, dispostos no Decreto-Lei nº 1219/72, e delimitam as condições para o seu usufruto:

“Art. 1º As empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem Programa Especial de Exportação gozarão, na forma deste Decreto-lei, de isenção dos impostos sobre a importação e sobre produtos industrializados bem como dos demais benefícios previstos neste Decreto-Lei.

(...)

§ 2º As importações realizadas com isenção nos termos deste Decreto-lei não estão sujeitas às normas previstas nos artigos 17 e 18 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, ficando porém restritas a itens a serem aprovados:

I - Pelo Ministro da Indústria e do Comércio no caso de máquinas, equipamentos, aparelhos e ferramental, novos ou usados, bem como conjuntos, partes, peças e acessórios;

II - Pelo Conselho de Política Aduaneira, no caso de matérias-primas e produtos intermediários.

Art. 2º Para habilitação aos estímulos previstos neste Decreto-lei, as empresas submeterão ao Ministério da Indústria e do Comércio e ao Conselho de Política Aduaneira o seu programa de exportação, acompanhado da relação que discrimine os bens a importar com a estimativa de suas quantidades e valores.

Parágrafo único. Após o exame e aprovação competentes, o Ministério da Indústria e do Comércio ou o Conselho de Política Aduaneira encaminharão as relações de mercadorias que poderão ser importadas à Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação (BEFIEX), a que se refere o artigo 6º deste Decreto-lei.

(...)

Art. 6º Fica criada, junto ao Ministério da Fazenda, a Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, com a finalidade de opinar conclusivamente concessão dos benefícios que trata este Decreto-lei.

(...)"

Através da observância dos normativos supracitados resta claro que a habilitação à concessão do benefício está condicionada ao exame e aprovação das autoridades competentes. Não há qualquer menção à solicitação da concessão do benefício, de modo totalmente unilateral, como o ato que habilitaria de pronto o contribuinte ao usufruto do benefício.

Mesmo que se amplie o foco da interpretação, não há como se subsumir da lei e da sistemática que respalda a concessão do benefício, que a simples solicitação por parte do beneficiário possa caracterizar a constituição e aquisição de um direito, como quer fazer crer o recorrente.

A própria natureza jurídica de uma isenção, lato sensu, pressupõe a efetivação mediante despacho da autoridade administrativa. Vejamos:

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”

O despacho, por si, não gera direito adquirido extensivo a todo o prazo delimitado, uma vez que se estabelece cenário em que o contribuinte deve a todo momento satisfazer as condições impostas para o gozo do benefício, de forma gradativa e contínua. No entanto relativo despacho é suficiente para resguardar paulatinamente e durante a vigência periódica da isenção, o direito do contribuinte.

Ora, quando nem o próprio despacho administrativo gera o direito adquirido de forma definitiva e perpétua (dentro do prazo delimitado) ao contribuinte, não há que se cogitar a possibilidade da simples solicitação unilateral o fazer.

Quando estamos a falar de isenção por prazo certo, há uma origem contratual. Existe um pacto entre o sujeito passivo e o sujeito ativo no sentido de o primeiro desenvolver determinadas atividades no território do segundo, objetivando a expansão da economia local ou regional.

Essas isenções têm feição contratual à medida que a lei específica deverá detalhar as condições para sua fruição, discriminando os tributos por elas abrangidas, bem como assinalando o prazo de sua duração, nos termos do art. 176 do CTN.

Em uma relação contratual como a ora delineada há um acordo de vontades bilateral, do qual presume-se: a vontade da beneficiária como o acréscimo patrimonial, o benefício econômico e financeiro propriamente dito; e a vontade do Estado é o interesse público, a positivação concreta de direitos sociais. A existência do benefício depende de ação das duas partes.

O Estado concede o benefício, se, e somente se, o contribuinte cumprir as exigências e condições para o usufruto e se o Poder Público julgar que o cumprimento dos requisitos por aquele contribuinte particular e peculiar irá de encontro ao interesse da coletividade.

O simples preenchimento dos requisitos no momento da solicitação da isenção não basta. As individualidades de cada caso devem ser observáveis pelo Estado e submetidas ao seu crivo, para que a sistemática não se baseie em um cumprimento unilateral.

Do contrário, colocar-se-ia em risco o atendimento ao interesse público e o pátrio ordenamento jurídico deve fazer imperar o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, sendo esta a diretriz que rege a outorga da isenção.

A concessão do benefício atinge diretamente a atividade do contribuinte, em termos financeiros e econômicos, mas visa de fato, como finalidade única e exclusiva, a contribuição indireta à sociedade, promovendo meios que ultimem o bem-estar e a paz social (diretrizes da CF/88).

Além do mais, os chamados programas especiais de exportação foram concebidos com o propósito de estimular a geração de divisas. O comércio de bens e serviços está em equilíbrio quando as exportações geram divisas suficientes para pagar pelas importações.

O atrativo básico é que uma empresa que exporte um montante determinado pode importar - com redução ou isenção de impostos - insumos que compõem sua linha de produção destinada ao mercado interno, em valor correspondente a uma percentagem do montante exportado. Com base nessas informações, a Secretaria Executiva prepara seu parecer, que é submetido ao Plenário.

Nos casos favoráveis, o Plenário recomenda sua aprovação ao ministro da Indústria e do Comércio. Em caso de aprovação, a data de início da operação do programa passa a ser a mesma da Portaria do ministro.

No entanto, também compete à BEFIEX, dentre outros (art. 7º do DL 1219/72): estabelecer as rotinas a serem seguidas em cada caso, podendo acompanhar a execução do programa de exportação e importação; realizar as diligências necessárias ao bom cumprimento de suas atribuições e sugerir as providências necessárias para melhor amparar a execução de cada programa; aprovar o preço de venda na transferência de bens importados, com os benefícios do artigo 1º do DL 1219/72 entre as empresas integrantes de um mesmo programa de exportação; recomendar ao Ministro da Fazenda a suspensão do direito de importar os bens indicados no artigo 1º, uma vez verificado o não cumprimento do compromisso de exportar assumido pela empresa por ocasião da aprovação do programa.

A simples exportação, mesmo que cumpridos todos os requisitos, não pode supor automaticamente a isenção no lucro tributável. É necessário que o órgão competente estabeleça os parâmetros para o efetivo gozo do benefício.

A aprovação, então, revela não só o consentimento, mas a conseqüente atuação ótima dos órgãos competentes no atendimento ao interesse público. A restrição ao contribuinte não está adstrita apenas aos condicionantes da lei, mas também aos condicionantes fáticos particulares de cada contribuinte definidos pelos órgãos competentes.

Neste caso concreto soa totalmente incabível que a solicitação teria caráter constitutivo do direito e a aprovação por órgão competente, por outro lado, caráter meramente declaratório. A situação é diametralmente oposta. A solicitação, quando em consonância com os requisitos legais, tem caráter declaratório unilateral, sendo que a constituição gradativa do benefício se dá com o cumprimento gradativo dos requisitos ao longo do prazo de isenção e de acordo com as diretrizes gradativamente impostas pelo Poder Público (programa BEFIEX), de acordo com os interesses da coletividade.

Conclui-se, portanto, quanto a este ponto, que a data de concessão do benefício à empresa CONSUL, se deu em 14.7.1988, com a publicação da Portaria 62 do MDIC, aprovando efetivamente o Programa BEFIEX.

Quanto à outra ideia destacada em momento inicial deste voto (“ii) a legitimidade da ora recorrente atuar como coparticipante ou co-solidária e os efeitos concretos deste ato”), não se pode esvair a aplicação sempre essencial de que a lei deve ser interpretada literalmente, de acordo com o art. 111 do CTN.

Neste albor, o DI nº 1219/72, em seu art. 5º, §2º possibilita de forma expressa a coparticipação:

“(…) Art. 5º Poderá ser admitida a participação de mais de uma empresa na proposição, implementação e execução do programa de exportação, ficando, neste caso, facultada, mediante comunicação prévia à BEFIEX e, a preços por esta fixados, a transferência, a título oneroso, entre as empresas integrantes do mesmo programa, dos bens importados com os benefícios previstos no artigo 1º deste Decreto-lei.

(…)

§ 2º A participação de mais de uma empresa no programa de exportação implica na responsabilidade solidária das empresas pelas obrigações tributárias, inclusive penalidades, previstas neste Decreto-lei e nas demais normas destinadas a complementá-lo. (…)

O aditamento ao Certificado nº 479/88 realizado em 27.9.1989 incluiu a ora recorrente como participante do Programa BEFIEX e, assim, compulsionou a sua reponsabilidade por obrigações tributárias passadas, presentes e futuras no mesmo passo em que concedeu-lhe a possibilidade de gozo da isenção de forma retroativa, desde a data da aprovação da empresa CONSUL.

Torna-se irretorquível, desta forma, a aplicação do art. 125 do CTN. Eis a dicção legal do referido dispositivo legal:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

(…)

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;”

O ora recorrente, como participante, passa a ser obrigado e, assim, é passível de exoneração mediante a isenção.

Neste momento essencial que se regrida ao histórico da construção legislativa para atingir-se o mote da controvérsia.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL foi instituída pela Lei 7.689/1988, passando a vigorar exatamente na data de sua publicação, em 16/12/1988. Referida lei, especificamente em seu item 3, da alínea “c”, § 1º, do artigo 2º, manteve intacta a aplicação do art. 10 do DL nº 1279/72, no intuito de discriminar exatamente a tratativa conferida a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados no lucro tributável, para fins de não incidência da CSLL.

A redação dos seguintes normativos é a seguinte:

“Art. 10. As empresas poderão abater do lucro tributável a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados.”

“Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

(...)

3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;(...)”

No entanto, a Lei nº 7.856, de 24/10/89, revogou o item que concedia o benefício fiscal e autorizava a pretendida exclusão da base de cálculo:

“Art. 7º Revogam-se o nº 3 da alínea c do § 1º do artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e demais disposições em contrário.”

Além disso, a Lei nº 7.988, de 28/12/1989, expressamente vedou a exclusão do lucro de exportações incentivadas da base de cálculo da CSLL, nos seguintes termos:

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989:

(...)

II - o lucro decorrente de exportações incentivadas não será excluído da base de cálculo da contribuição social, de que trata a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

De todas as alterações legislativas e do aditamento ao Certificado nº 479/88 apenas uma conclusão é possível: o ora recorrente fez jus ao benefício especificamente relativo a isenção de CSLL, de 16.12.1988, data da instituição do tributo, (posterior a aprovação da empresa CONSUL), até 24.10.1989, data da revogação expressa do benefício fiscal extensivo ao tributo em tela.

Cumpre-nos destacar ainda que a extensão da isenção a outros tributos, instituídos posteriormente, não é uma regra. Ao contrário, é uma exceção que se concretiza caso haja disposição de lei conferindo e delimitando expressamente a abrangência do benefício.

Neste sentido é a disposição contida no Código Tributário Nacional:

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

(...)

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

Conforme delineado, havia normativo que de forma cristalina dispunha a extensão dos efeitos do benefício inicialmente aplicáveis ao IRPJ, também à CSLL.

Superado este ponto cumpre-nos analisar a última questão (“iii) a alegação de que a isenção não poderia ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, quando concedida por prazo certo e em determinadas condições”), no entanto, dando ênfase primeiramente a evolução legislativa do instrumento revogador da isenção.

Veja, o Decreto-lei nº 2.397/87, entra em vigor em 22.12.1987, revogando o benefício fiscal especificamente em seu art. 11, parágrafo único. Pouco tempo depois, no entanto, exatamente em 12.2.1988, tal dispositivo legal é revogado por meio do Decreto nº 2.413/88, restabelecendo a legalidade da isenção.

Neste sentido não são afetadas as conclusões atingidas no último ponto destacado (“ii”). O benefício estava em plena vigência tanto para o IRPJ quanto para a CSLL de 16.12.1988 até 24.10.1989.

Ocorre que o saldo negativo de CSLL aqui discutido se consumou em 1997 e é sob este período que recai o suposto crédito para a compensação. Ora, em 1997 vigia a redação do RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), que efetivava novamente a revogação do benefício, trazendo à tona a disposição do decreto nº 2.397/87, art. 11, parágrafo único. Trata-se da redação do art. 451 (RIR/94):

“Art. 451. A empresa fabricante de produtos manufaturados, que tiver Programa Especial de Exportação aprovado até 31 de dezembro de 1987 pela Comissão – BEFIEX, continuará percebendo os benefícios previstos no Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, e modificações posteriores, durante o prazo de vigência do mesmo Programa (Decreto-lei nº 2.397/87, art. 11, parágrafo único).”

Neste ponto é possível a conciliação dos três pontos neste voto destacados para concluir pela inexistência do crédito de CSLL neste período específico.

Apesar de toda a evolução legislativa e o surgimento da CSLL neste contexto, no período do suposto crédito vigia a aplicação do RIR/94. Este definia de modo inequívoco que o benefício só seria aplicável para os Programas BEFIEX aprovados até 31 de dezembro de 1987.

Como vimos no ponto “i)” restou inequívoco que a aprovação do Projeto se deu em 14.7.1988 e que, apesar do ora recorrente fazer jus ao benefício diante da solidariedade que se instaura, como explicitado no ponto “ii)”, a lei isentiva, no caso o art. 451 do RIR/94, deve ser aplicada de modo literal. Desta forma, como a aprovação se deu posteriormente à 31.12.1987, há que aplicar referido normativo, o qual revoga o permissivo de exclusão da parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados do lucro tributável.

Neste contexto, a alegação do contribuinte de que a isenção em tela não poderia ser modificada ou revogada a qualquer tempo não merece prosperar. Como já salientado, a essência de uma isenção se vincula ao interesse público. Trata-se uma medida de cunho extrafiscal que visa a concretização de diretrizes e finalidades consagradas na Carta Constitucional.

Isto não dá direito ao Estado de agir de modo arbitrário e unilateral, mas guarda a questão da prevalência do interesse público sobre o privado.

Neste sentido, a revogação ou modificação pode sim ser realizada a qualquer tempo pelo Poder Público, uma vez respaldado pelo interesse da coletividade e pela busca de materialização de direitos constitucionalmente consagrados, desde que este último compense o prejuízo iminente ao patrimônio do contribuinte, que deveras se planeja esperando o cumprimento do contrato de isenção de acordo com as suas condições iniciais, notadamente no que diz respeito ao prazo e as condições preestabelecidas.

É um dever do Estado manter a relação de confiança que se instaura contratualmente. Mas quando falamos do interesse público e da intenção de alcance ao bem-estar e paz social, tal confiança pode ser relativizada, desde que procedida de devida indenização ao contribuinte prejudicado.

Assim entende Paulo de Barros de Carvalho (apud AMARO, 2009, p. 288) asseverando que, ainda que determinado contribuinte cumpra as condições estabelecidas pela lei que concede a isenção, esta poderá ser revogada, caso em que deverá ser concedida justa indenização em razão dos prejuízos causados.

Esse entendimento é compartilhado por TORRES (2012), que ressalta o compromisso da boa administração, bem como seu dever de moralidade e eficiência. Professora o autor:

“(…)

As isenções legais condicionadas, concedidas individualmente e por prazo certo, são compromissos de políticas públicas que vinculam o Estado à sua manutenção, pela confiança gerada sobre o aproveitamento do direito, como signo de direito a uma boa administração, uma vez que toda isenção deve cumprir um objetivo de Estado, ainda que seja a redução de desigualdades.

(…)

Quando editada lei que define todos os seus contornos, e o contribuinte, confiante na continuidade do plano legal, realiza investimentos e acomoda-se às condições exigidas, exsurge daí a confiança na manutenção da isenção na forma como prevista na lei concedente. (...) A preservação dessa confiança é um dever de moralidade e eficiência administrativas, as quais devem vir amparadas pela garantia da segurança jurídica e pela proteção do direito adquirido, ex vis do art. 5º, XXXVI, da CF. (...)”

A aplicação literal, e mesmo histórica e sistemática, do art. 451 do RIR/94 conduzem-nos a conclusão de que a CSLL, neste caso, é devida e não deve perfazer crédito para fins de compensação. Razão pela qual mantenho a decisão que indeferiu o pedido de restituição formulado em 30/12/2003, proferida em março de 2012, bem como a decisão pela não homologação das Declarações de Compensação nº 13940.74422.291004.1.3.03-2528 e nº 25147.15854.301104.1.3.03-9539, proferida em dezembro de 2014.

Ademais, quanto a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, reproduzo a necessidade de aplicação do §11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (em referência específica ao §10), com a apresentação tempestiva do Recurso Voluntário, para efetivar a disposição do inciso III do art. 151 do CTN.

Por fim, reputo as provas constantes dos autos plenamente hábeis e idôneas à resolução da lide no que coube ao direito exposto pelo presente julgador.

Da Incidência de Juros sobre a Multa

Em relação à incidência de juros sobre a multa, tenho que a corrente dominante neste Conselho com a qual me alinho, vai no sentido de que a multa de ofício uma vez devida, passa a fazer parte do crédito tributário e, portanto, sujeito à incidência mensal dos juros Selic.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó

