



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.003927/2003-24
Recurso Embargos
Acórdão nº 9101-006.863 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de março de 2024
Embargante EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A EMBRACO
(INCORPORADA POR WHIRLPOOL S.A.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÕES DE CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE NA DECISÃO. SANEAMENTO DE VÍCIOS. AUSÊNCIA DE EFEITOS INFRINGENTES.

Acolhem-se as alegações de contradição e obscuridade para sanar os vícios apontados, sem efeitos infringentes quanto ao decidido pelo colegiado no não conhecimento do Recurso Especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar os vícios de contradição e obscuridade apontados, sem efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, José Eduardo Dornelas Souza (substituto), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó (substituta) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes o Conselheiro Luciano Bernart, substituído pela Conselheira Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, e a Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, substituída pelo Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.863 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10920.003927/2003-24

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Contribuinte acima indicada visando combater, nos termos dos arts. 65 e 66 do Anexo II do RICARF, o acórdão de Recurso Especial nº 9101-006.001, de 07/03/2022, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1997

RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA BEFIEIX. NÃO CONHECIMENTO

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando o recorrente não apresenta paradigmas que possam destacar similitude fática frente ao recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

Cientificada da decisão, a Contribuinte manejou tempestivamente embargos declaratórios que foram parcialmente admitidos.

Em suma, na parte admitida, alega a embargante que o referido acórdão teria incorrido em omissão e contradição, assim descritos no despacho (fls. 1.579 a 1.586) que admitiu parcialmente o recurso:

1. Obscuridade e contradição no voto da I. Conselheira Relatora quanto à existência ou não de divergência jurisprudencial em relação à matéria *“impossibilidade de revogação de isenção concedida por prazo certo e em determinadas condições – Violação ao artigo 178 do CTN”*.

A embargante se reporta ao trecho do voto condutor, que afirma evidenciada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os paradigmas. Referido trecho se encontra à e-fl. 1483 e é a seguir reproduzido, com os destaques da embargante, para maior clareza:

Muito embora as isenções tratadas nos paradigmas – do IRPF sobre alienação de participação societária e do IRPJ sobre resultados de empreendimentos instalados na área de atuação da SUDAM – sejam efetivamente diversas da isenção ora sob discussão, o cerne da discussão, a princípio seria eminentemente de direito, no que diz respeito à possibilidade ou não de revogação de isenção concedida por prazo certo e sob condição. A questão é que o caso dos autos encontra um obstáculo que é trazer a discussão dos paradigmas para o âmbito da CSLL, cujo indeferimento da pretensão foi mantido pela DRF/DRJ e Turma Ordinária do CARF. Este é primeiro desafio que se impõe ao conhecimento do recurso, o qual entendo que devemos enfrentar, para, se for o caso, chegar-se ao mérito da questão.

E, justamente, no tocante a este aspecto é que o acórdão recorrido adota entendimento diverso dos esposados nos paradigmas, evidenciando, assim, a divergência jurisprudencial, senão vejamos.

A seguir, a embargante se vale de outros trechos do voto condutor, nos quais é afirmada a falta de similitude fática em relação ao primeiro paradigma e que a situação não é diferente no que toca ao segundo paradigma. Eis os trechos em comento, que constam à e-fl. 1515, igualmente com os destaques da embargante.

O paradigma n.º 1202-00.210 traz em seu bojo análise se o benefício acerca de isenção parcial por prazo certo seria aplicável o disposto no artigo 178 do CTN.

Ocorre que, inobstante o que traz a recorrente, bem como o entendido pelo despacho de admissibilidade acerca da divergência então posta, vale dizer que o paradigma analisou exigências de IRPJ dos anos-calendário 2000 e 2001, no tocante ao benefício de redução adstrito à SUDAM. Ou seja, não houve debate que refletisse que o colegiado do paradigma abarcaria a questão da extensão do benefício do BEFIEX à CSLL no prazo em que quer fazer valer o recorrente, desde o nascedouro deste litígio, ainda no âmbito da DRF, passando por várias fases contenciosas, até chegar à esta CSRF. Não vejo, portanto, aqui, neste caso, similitude fática apta a devolver a matéria esposada ao exame desta CSRF.

Quanto ao segundo paradigma, de número 9202-002.805, a situação não é diferente, pois trata-se de debate travado no âmbito do IRPF, acerca de alienação de participação societária, o que até poderia servir como cotejo se se vislumbrasse alguma semelhança por estender determinado benefício, objeto de revogação anterior, o qual como já pactuado, poderia ser revertido, como pretendia a recorrente, cujo pleito lhe fora negado em todas as instâncias antecedentes de contencioso. E este é o ponto. Veja-se:

[...]

No entender da embargante, a contradição residiria em, por um lado, afirmar que estava evidenciada a divergência jurisprudencial e, por outro, concluir pelo não conhecimento do recurso especial, por dissimilaridades fáticas entre os acórdãos em cotejo.

Haveria também, segundo a embargante, obscuridade nos termos empregados na análise do segundo paradigma (último parágrafo transcrito acima). Nas palavras da interessada (e-fl. 1515):

14. Ora, com a devida vênia, não se pode sequer deduzir qual foi o racional utilizado para se afastar a existência de dissídio jurisprudencial, sobretudo porque não há clareza nos termos utilizados – *i.e.*, se “*determinado benefício*” que foi “*objeto de revogação*” e que “*como já pactuado, poderia ser revertido, como pretendia a recorrente*”. A falta de concatenação entre os termos utilizados no voto demonstra que não houve coerência na análise realizada, evidenciando, portanto, a obscuridade demonstrada pela Embargante.

Nos termos regimentais, a contradição apta a ensejar o recurso de embargos de declaração é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos.

A decisão, claramente, foi por não conhecer do recurso por ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas. A ementa do acórdão embargado não deixa dúvidas quanto a isso e na fundamentação da decisão, levada a efeito no voto condutor, encontram-se trechos nesse sentido.

No entanto, no mesmo voto condutor, encontra-se afirmação de que “o *acórdão recorrido adota entendimento diverso dos esposados nos paradigmas, evidenciando, assim, a divergência jurisprudencial*”. Tal assertiva, a princípio, se revela contraditória com a conclusão, carecendo de saneamento ou, no mínimo, de esclarecimento por parte do Colegiado.

Também no que se refere à obscuridade apontada, a redação empregada dificulta a compreensão de onde, especificamente, residiria a ausência de similitude fática. Entende-se que essa seria a conclusão (em face da expressão “*a situação não é diferente*”), mas não há clareza quanto ao(s) aspecto(s) fático(s) que, efetivamente, seria(m) diferente(s) do verificado no acórdão recorrido.

Dentro dos estreitos limites do presente exame de admissibilidade de embargos, tem-se que a Embargante apontou objetiva e adequadamente os vícios de contradição e obscuridade alegados, o que justifica sua apreciação pelo Colegiado.

Admitidos parcialmente os embargos apresentados, nos termos do despacho acima reproduzido, os autos foram submetidos a novo sorteio, dado que a Conselheira Relatora não compõe mais este Colegiado, cabendo-me a relatoria do feito.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 EXAME DOS PRETENSOS VÍCIOS APONTADOS

Os embargos declaratórios foram admitidos parcialmente a fim de que este Colegiado se manifeste sobre as alegadas obscuridade e contradição supostamente ocorridas no acórdão de recurso especial.

Começo a análise pelo apontado vício de contradição. Sustenta a Embargante que a decisão seria contraditória e apresenta, para tanto, os seguintes argumentos (fls. 1.511 a 1.522):

7. Ocorre que, ao iniciar seu voto, **a I. Conselheira Relatora afirma expressamente que a divergência jurisprudencial estaria sim evidenciada**, o que se mostra contraditório (ou no mínimo obscuro) em relação à conclusão de

que não teria sido demonstrada a similitude fática entre as decisões ou que não estaria presente o dissídio jurisprudencial.

[...]

9. Como se nota da leitura do voto, a I. Conselheira Relatora afirma categoricamente que, apesar de os paradigmas tratarem de isenções diferentes daquela isenção objeto deste processo administrativo, **há divergência jurisprudencial** exatamente pelo fato de que “*o cerne da discussão, a princípio seria eminentemente de direito (...)*”.

10. No entanto, o voto se apegava justamente na diferença entre as isenções debatidas nos paradigmas em comparação com o V. Acórdão recorrido para não conhecer do Recurso Especial da Embargante, de maneira contraditória.

11. A título exemplificativo, ao analisar o primeiro paradigma (Acórdão nº 1202-00.210), o voto conclui que “*o paradigma analisou exigências de IRPJ dos anos-calendário 2000 e 2001, no tocante ao benefício de redução adstrito à SUDAM*” e, portanto, “*não houve debate que refletisse que o colegiado do paradigma abarcaria a questão da extensão do benefício do BEFIEEX à CSLL*”. Confirma-se abaixo o trecho do voto (fl. 1.483):

[...]

12. Ao analisar o segundo paradigma (Acórdão nº 9202-002.805), por sua vez, o V. Acórdão embargado igualmente se apegava à diferença fática entre os tipos de isenção debatidos, para afirmar que “*trata-se de debate travado no âmbito do IRPF, acerca de alienação de participação societária*”, muito embora, e de forma contraditória, tenha afirmado no início do voto que haveria divergência jurisprudencial por se tratar de discussão de direito.

Pois bem. Para a embargante, sucintamente, existiria contradição na afirmativa registrada no acórdão que “haveria divergência jurisprudencial” entre o recorrido e os paradigmas, quando a conclusão adotada no julgamento foi pelo não conhecimento do recurso especial.

De fato, a contradição se confirma, necessitando este colegiado aclarar os pontos indicados.

O segundo suposto vício apontado no recurso e que foi admitido pelo respectivo despacho aponta alegada obscuridade no acórdão embargado. Seguem as razões apresentadas pela Embargante:

13. Ainda em relação ao segundo paradigma, o V. Acórdão embargado discorreu sobre a análise entre o V. Acórdão recorrido e o Acórdão paradigma, mas o fez de maneira obscura, não ficando claro pela leitura do voto o motivo pelo qual não poderia ser configurada a similitude entre as duas decisões. Confirma-se a seguir a redação utilizada no voto da I. Conselheira Relatora (fl. 1.483):

[...]

14. Ora, com a devida vênia, não se pode sequer deduzir qual foi o racional utilizado para se afastar a existência de dissídio jurisprudencial, sobretudo

porque não há clareza nos termos utilizados – i.e., se “*determinado benefício*” que foi “*objeto de revogação*” e que “*como já pactuado, poderia ser revertido, como pretendia a recorrente*”. A falta de concatenação entre os termos utilizados no voto demonstra que não houve coerência na análise realizada, evidenciando, portanto, a obscuridade demonstrada pela Embargante.

15. Essa obscuridade se mostra ainda mais evidente quando se considera que o voto condutor do V. Acórdão embargado iniciou à fl. 1.483 afirmando que “*o acórdão recorrido adota entendimento diverso dos esposados nos paradigmas, evidenciando, assim, a divergência jurisprudencial*” (não destacado no original).

16. Portanto, ao contrário do que se poderia supor pela leitura isolada da parte dispositiva do V. Acórdão embargado, fica clara a confusão incorrida pelo voto da I. Conselheira Relatora na análise dos acórdãos paradigmas e do presente caso em relação à matéria “*impossibilidade de revogação de isenção concedida por prazo certo e em determinadas condições – Violação ao artigo 178 do CTN*”, na medida em que afirma, em um primeiro momento, que há divergência jurisprudencial, mas conclui que não estaria demonstrado o dissídio, de forma obscura e contraditória.

Conforme apontado pela Embargante, o despacho que admitiu os embargos bem identificou a obscuridade apontada, devendo o presente colegiado aclarar os pontos indicados.

2 SANEAMENTO DOS VÍCIOS

Considerando-se que o colegiado, por unanimidade de votos, acompanhou o voto da ilustre relatora pelo não conhecimento do Recurso Especial, inclusive a conselheira Edeli Pereira Bessa e sem ressalvas de conclusão, a fim de aclarar a contradição e obscuridade apontadas, entendo suficiente adotar como fundamentos aqueles veiculados pela Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto, a qual reproduzo a seguir:

A discussão acerca da matéria “**impossibilidade de revogação de isenção concedida por prazo certo e em determinadas condições**” afeta o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1997, objeto de pedido de restituição e posteriormente destinado a compensações. A Contribuinte deixou de computar na base tributável do período o lucro da exploração decorrente de exportações, sob o entendimento de que faria jus a tal exclusão por ser beneficiária do Programa Especial de Exportação – BEFIEEX, ao ser nele admitida como co-solidária da beneficiária original, conforme inclusive lhe foi reconhecido, no âmbito do IRPJ, no Acórdão nº 108-08.794.

Afastada a prescrição inicialmente apontada para o pedido, foi este indeferido sob o entendimento de que o *benefício fiscal de IRPJ não é válido para a CSLL*. Em resposta à alegação, em manifestação de inconformidade, de que a isenção alcançaria também a CSLL, na forma do art. 2º, §1º, “c”, item 3 da Lei nº 7.689/88 e do art. 10 do Decreto-lei nº 1.219/72, a autoridade julgadora de 1ª instância opôs a revogação desta autorização pela Lei nº 7.856, de 24/10/89, e observou que *o pedido para admissão no Programa foi formulado em 27/09/89*.

De toda a sorte, considerando os argumentos da Contribuinte acerca da impossibilidade de revogação da isenção, a autoridade julgadora de 1ª instância também reportou o art. 451 do RIR/94 (e correlato art. 474 do RIR/99), segundo o qual o benefício em questão estaria limitado a empresa *que tiver Programa Especial de Exportação aprovado até 31 de dezembro de 1987 pela Comissão BEFIEX*. E, ao final, acrescentou que:

Ademais, a consulta ao manual de preenchimento da DIPJ 1998 deixa inequívoco que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, o benefício relativo ao BEFIEX sujeita-se a duas restrições cumulativas, a saber: 1) limitado ao IRPJ; e 2) limitado às empresas que tiveram projetos aprovados pela Comissão-Befiex até o dia 31/12/1987.

Evidente, portanto, que a pretensão da Contribuinte não atende sequer a um desses requisitos, posto que, por um lado, pleiteia a extensão do benefício para a CSLL; e por outro, seu projeto foi aprovado após aquela data limite.

Por fim, cabe registrar que pedido análogo desta mesma Contribuinte, referente ao ano-calendário de 1998, controlado pelo processo nº 10920.001571/2004-75, foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Joinville, tendo sido tal decisão mantida pela Primeira Turma da DRJ/Curitiba (Acórdão nº 06-14.852, de 2007), e também pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1402-00.241, de 2010).

O Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário pontuando que: i) a aprovação do Programa BEFIEX em favor da beneficiária original (CONSUL) se deu em 14/07/1988, quando publicada a *Portaria 62 do MDIC*; ii) o Decreto-lei nº 1.219/72 permite a co-participação e o aditamento ao Certificado nº 479/88, realizado em 27/09/1989 admitiu a recorrente como participante com responsabilidades passadas, presentes e futuras, concedendo-lhe *a possibilidade de gozo da isenção de forma retroativa*; iii) a Lei nº 7.689, de 16/12/1988, reconheceu, no âmbito da CSLL, a discriminação da *tratativa conferida a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados no lucro tributável*, mas a Lei nº 7.856, de 24/10/1989 o revogou e a Lei nº 7.988, de 28/12/1989, expressamente vedou a exclusão do lucro da exploração naquela mesma seara; iv) a Contribuinte fez jus ao benefício no âmbito da CSLL entre 16/12/1988 (vigência da Lei nº 7.689/88) e 24/10/1989 (revogação pela Lei nº 7.856/89) por extensão do que estipulado para o IRPJ, regularmente promovida mediante lei na forma exigida pelo art. 177, inciso II do CTN; v) embora o Decreto-lei nº 2.397/87 tenha revogado o benefício, foi ele revogado em 12/02/1988 pelo Decreto nº 2.413/88, de modo que no interregno de 16/12/1988 a 24/10/1989 *o benefício estava em plena vigência*; vi) apesar da revogação do Decreto-lei nº 2.397/87, ele permaneceu referido no art. 451 do RIR/94 para limitar o benefício aos que tiveram o Programa BEFIEX aprovado até 31/12/1987; e vii) admitindo que *a revogação ou modificação da isenção pode ser realizada a qualquer tempo pelo Poder Público*, o benefício era inaplicável no ano-calendário

1997, quando vigente o art. 451 do RIR/94, dado a aprovação do projeto ter se dado em 14/7/1988, depois da data limite de 31/12/1987.

Admitiu-se, portanto, que a Contribuinte seria co-titular do Programa BEFIEX aprovado em favor de CONSUL em 14/07/1988, mas só poderia ter promovido a exclusão do lucro decorrente das exportações incentivadas, no âmbito da CSLL, entre a permissão da Lei nº 7.689/88 e a revogação pela Lei nº 7.856/89. No ano-calendário 1997 o benefício seria inaplicável por força do art. 451 do RIR/94, dada a aprovação do Programa ter se dado depois de 31/12/1987, ou seja, em 14/07/1988.

A Contribuinte opôs embargos de declaração que foram rejeitados porque não confirmadas as omissões e a contradição apontadas. Dentre as alegações destaca-se a pretensão de que fosse reconhecido que *segundo texto expresso da Portaria MDIC nº 62, (i) o Programa BEFIEX da Embargante foi aprovado pela Comissão BEFIEX em 25.2.1988, data na qual inclusive a Comissão BEFIEX submeteu o seu Parecer Conclusivo ao MDIC; e (ii) o benefício foi concedido “tendo em vista o disposto no artigo 27 do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988”, que expressamente determinava que “os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior” (i.e., pelo Decreto-Lei nº 1.219/72)*, bem como a alegação de contradição por ter o acórdão recorrido se fundamentado no art. 451 do RIR/94, que tem como fundamento legislação já revogada.

Releva observar que a Contribuinte pretendeu, em recurso especial, caracterizar dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 108-07.564, localizando a divergência jurisprudencial na *data em que a CONSUL teve seu programa apreciado (e aprovado)*. O paradigma considerou a data de 25/02/1988, e também concluiu que, *uma vez confirmado que a data de apreciação do projeto foi anterior a 19/05/88, estava o mesmo albergado pela ressalva de aplicação da legislação anterior constante no artigo 27 do Decreto-Lei 2.433/88*.

A Contribuinte apontou em seu recurso especial que:

29. Com efeito, analisando-se a mesma questão fática, restou decidido pelo Acórdão Paradigma nº 108-07.564 que a empresa CONSUL teve seu Programa BEFIEX apreciado (e aprovado) na data de 25.2.1988, na Reunião Plenária da Comissão BEFIEX, quando foi submetido parecer conclusivo ao MDIC no sentido do reconhecimento do direito da CONSUL aos benefícios BEFIEX.

30. Em suma, já em 2003 reconheceu-se que a aprovação do Programa BEFIEX da CONSUL, ao qual a ora Recorrente (então EMBRACO) aderiu, deu-se em 25.2.1988, e não em 14.7.1988 como consignado pelo V. Acórdão recorrido.

31. Com isso, naquela oportunidade restou reconhecido que a “legislação anterior” a 19.5.1988 mencionada no artigo 27 do DL 2.433/88, para fins de reconhecimento dos benefícios

fiscais no âmbito do Programa BEFIEIX, era o próprio DL 1.219/72, tal como será amplamente demonstrado ao longo deste Recurso Especial.

Assim, a pretensão da Contribuinte era deslocar a data de aprovação do Programa BEFIEIX da CONSUL para 25/02/1988, e dessa forma alcançar aplicação do art. 27 do Decreto-lei nº 2.433/88, que favorecia programas aprovados até 19/5/1988. Contudo, esta matéria não teve seguimento porque, dentre outros aspectos, o Decreto-Lei nº 2.433/88 não foi referido no acórdão recorrido, dado tratar-se aqui de CSLL, e não de IRPJ, como no paradigma.

Esta Conselheira, à época na assistência da Presidência da CSRF, propôs a rejeição do agravo da Contribuinte neste ponto, acrescentando que:

Confirma-se, portanto, que o acórdão paradigma limitou sua análise à confirmação da data de apreciação do projeto antes de 19/05/1988 porque este era o requisito expresso no art. 27 do Decreto-Lei nº 2.433/88 para fins de determinação da alíquota de IRPJ aplicável nos anos-calendário de 1996 a 1998, ao passo que o acórdão recorrido teve em conta a legislação específica dirigida à aplicação da isenção sobre o lucro das exportações no âmbito da CSLL

Registre-se ainda, por oportuno, que no mérito desta matéria que não teve seguimento, a Contribuinte insistiu em demarcar o benefício em 11/11/1987, quando a *solicitação de aprovação do Programa BEFIEIX da CONSUL* foi submetida à Comissão BEFIEIX do MDIC, pretensão esta rejeitada no acórdão recorrido, sob a conclusão de que *soa totalmente incabível que a solicitação teria caráter constitutivo do direito e a aprovação por órgão competente, por outro lado, caráter meramente declaratório.*

Assim, resta definitivo o entendimento do Colegiado *a quo* no sentido de que a aprovação do Programa BEFIEIX do qual a Contribuinte foi beneficiária em razão da co-participação reconhecida com CONSUL, data de 14/07/1988, na forma do Certificado nº 479/88, transcrito no acórdão recorrido a partir da Portaria 62 do MDIC, no ponto em que traz consignado que *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 BEFIEIX/Nº 479/88, firmado na mesma data os seguintes benefícios (...).*

O seguimento do recurso especial em relação à matéria “impossibilidade de revogação de isenção concedida por prazo certo e em determinadas condições”, por sua vez, teve em conta a premissa expressa no voto condutor do acórdão recorrido quanto à *possibilidade de revogação ou modificação da isenção unilateralmente pelo poder público, ainda que deva compensar o sujeito passivo por eventual prejuízo*, ao passo que no primeiro paradigma, restou compreendido que a isenção por prazo certo é uma exceção à possibilidade de revogação ou modificação unilateral pelo

poder público, e no segundo considerou não ser possível a revogação da isenção, tendo por um dos fundamentos o art.178 do CTN.

Nota-se, contudo, que há duas revogações referidas no acórdão recorrido. Como inicialmente exposto, o Colegiado *a quo* teve em conta que o Decreto-Lei nº 2.397/87, apesar de revogado, permaneceu como fundamento do art. 451 do RIR/94, de modo que a revogação nele expressa – por meio de seu art. 11, vedando a exclusão do lucro da exploração relativo a diversos benefícios fiscais, à exceção das *exportações previstas em programa especial de exportação aprovado, até 31 de dezembro de 1987, nos termos do Decreto-lei nº 1.219/72* – e assim deveria ser observada, invalidando-se, neste caso, o benefício pretendido porque sua aprovação se deu depois de 31/12/1987, mas sob a ressalva preliminar de que, no âmbito da CSLL, a Contribuinte teria feito jus ao benefício entre 16/12/1988 e 24/10/1989, dada a revogação do disposto na Lei nº 7.689/88 pela Lei nº 7.859/89, esta a segunda revogação referida.

A divergência jurisprudencial, assim, não confronta propriamente as circunstâncias das revogações referidas aqui, mas apenas se alguma delas surte efeitos em relação à Contribuinte, vez que titular de vantagem *concedida por prazo certo e em determinadas condições*. Esta constatação é reforçada pelo fato de os paradigmas indicados tratarem de benefícios fiscais distintos: o paradigma nº 1202-00.210 acerca da diminuição do percentual de redução do IRPJ sobre o lucro da exploração no âmbito da SUDAM, trazida pelo art. 3º da Lei nº 9.532/97; e o paradigma nº 9202-002.805 quanto à isenção sobre ganho de capital em alienação de participação societária detida por pessoa física, estabelecida no art. 4º, alínea “d” do Decreto-lei nº 1.510/76.

Dada a complexidade antes referida acerca das revogações mencionadas no acórdão recorrido, imperioso se mostra buscar, primeiro, uma interpretação adequada da decisão, vez que há uma aparente contradição entre as conclusões nela postas: a Contribuinte poderia ter usufruído do benefício entre a permissão da Lei nº 7.689/88 e a revogação pela Lei nº 7.856/89, mas o art. 451 do RIR/94, cujo fundamento legal é o anterior Decreto-lei nº 2.397/87, somente permitiria esse usufruto por quem teve o projeto aprovado até 31/12/1987. Pergunta-se: se o benefício em referência não pode ser usufruído em 1997, dado que o art. 451 do RIR/94 o limitava aos que tiveram projeto aprovado até 31/12/1987, como a Lei nº 7.689/88 poderia ter reconhecido efeitos do benefício na apuração da CSLL em favor de quem somente teve o projeto aprovado em 14/07/1988?

A conclusão possível é que o Colegiado *a quo* entendeu que o benefício teria aplicabilidade para além da limitação antes imposta pelo Decreto-lei nº 2.397/87. Ou seja, que a Lei nº 7.689/88 conferiu benefício de forma autônoma ao disposto no Decreto-lei nº 2.397/87, ou seja, referindo outra fonte de concessão do benefício. E neste sentido o voto condutor do acórdão recorrido menciona que o Decreto-lei nº 2.397/87 foi revogado por meio do Decreto nº 2.413/88, *restabelecendo a legalidade da isenção*.

De fato, disse a Lei nº 7.689/88:

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;”

Veja-se que a permissão de exclusão reporta o disposto no Decreto-Lei nº 2.413/88, que “revogou” a revogação promovida pelo Decreto-Lei nº 2.397/87. Na verdade, referido ato não restabeleceu a isenção antes revogada, mas sim estabeleceu alíquotas minoradas para incidência do IRPJ sobre *o lucro decorrente de exportações incentivadas*, enunciando quais exportações eram beneficiadas, dentre as quais constam as referidas no Decreto-Lei nº 1.219/72, que assim dispôs:

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

§ 1º A parcela dedutível a que se refere este artigo corresponderá a uma percentagem do lucro tributável, igual àquela que o valor das exportações de produtos manufaturados representar sobre a receita total da empresa.

§ 2º O imposto de renda pago por empresas que não tiverem abatido do lucro tributável a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados, e que não teria sido pago se tal abatimento tivesse sido efetuado, poderá ser utilizado no pagamento de qualquer outro imposto federal.

“Exportações incentivadas” na forma referida pela Lei nº 7.689/88 seriam, então, aquelas promovidas por *empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem Programa Especial de Exportação* e que, nos termos do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.219/72, gozariam *de isenção dos impostos sobre a importação e sobre produtos industrializados bem como dos demais benefícios previstos neste Decreto-Lei*, aí incluído o abatimento, do lucro tributável pelo IRPJ, da *parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados*, na forma do art. 10.

Destaque-se que a Lei nº 7.689/88 não refere o Decreto-Lei nº 1.219/72, mas sim o Decreto-Lei nº 2.413/88, e como já dito, antes dele fora editado

o Decreto-Lei nº 2.397/87, fundamento do art. 451 do RIR/94, nos seguintes termos:

Art. 11. Às operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 1988 não se aplicarão a exclusão do lucro decorrente de exportações para efeito de apuração do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como outros benefícios relacionados ao Imposto de Renda, previstos no art. 1º do Decreto-lei nº 1.158, de 16 de março de 1971, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.721, de 3 de dezembro de 1979 (exportação de manufaturados), artigos 3º e 4º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, com redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, e pelo art. 3º do Decreto-lei nº 1.721, de 3 de dezembro de 1979 (exportação através de empresas comerciais exportadoras), art. 2º do Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975 (vendas a empresas de engenharia), Decreto-lei nº 1.362, de 28 de novembro de 1974 (fornecimentos a estaleiros), art. 5º do Decreto-lei nº 1.189, de 24 de setembro de 1971 (fornecimento para equipar empresas no exterior), artigos 19 e 20 da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974 (fornecimento para arrendamento no exterior), art. 4º do Decreto-lei nº 1.435, de 16 de dezembro de 1975 (exportação através da Zona Franca de Manaus), art. 26 do Decreto-lei nº 308, de 28 de fevereiro de 1967 (exportação através do IAA), art. 1º do Decreto-lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, com a redação alterada pelo art. 8º do Decreto-lei nº 1.633, de 9 de agosto de 1978 (exportação de serviços), Decreto-lei nº 1.240, de 11 de outubro de 1972 (exportação de minerais abundantes) e no Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972 (programas BEFIEX).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica em relação a exportações previstas em programa especial de exportação aprovado, até 31 de dezembro de 1987, nos termos do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972.

E esta revogação é “revogada” pelo Decreto nº 2.413/88, mas sem referir a isenção plena sobre aquela materialidade, que ficou limitada às pessoas jurídicas que tiveram o Programa BEFIEX aprovado até 31/12/1987, e sim trazer as alíquotas minoradas para incidência do IRPJ sobre *o lucro decorrente de exportações incentivadas*.

A Lei nº 7.856/89, por sua vez, dispôs que:

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.

Constata-se nesta exposição que o Decreto-Lei nº 1.219/72 estabeleceu benefícios fiscais no âmbito dos impostos sobre a importação e sobre produtos industrializados, bem como em relação ao lucro tributável (à época apenas pelo IRPJ) decorrente das exportações incentivadas, em favor de *empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiverem Programa Especial de Exportação*. Mas a Lei nº 7.689/88 não referiu este

diploma legal, e sim o Decreto-lei nº 2.413/88, que conferia redução de alíquota sobre o lucro da exploração decorrente de exportações incentivadas na forma, dentre outros, do Decreto-lei nº 1.219/72, mas isto para pessoas jurídicas titulares de Programa BEFIEIX aprovado a partir de 01/01/1988, dado que a isenção plena permanecia aplicável às pessoas jurídicas que tiveram o programa aprovado até 31/12/1987.

O Decreto-lei nº 2.413/88, ao estabelecer alíquotas específicas para o lucro decorrente dessas atividades a partir do ano-base de 1989, em continuidade à revogação total de qualquer incentivo para beneficiários de Programa BEFIEIX a partir de 01/01/1988, estabelecida pelo Decreto-lei nº 2.397/87, confirma que a isenção plena em favor dos titulares de Programa BEFIEIX não estava mais presente, de modo que a revogação do Decreto-lei nº 2.397/87 não deve ser interpretada como restabelecimento daquela isenção, à exceção das pessoas jurídicas que tiveram programa aprovado até 31/12/1987. De toda a sorte, ao referir aquele primeiro decreto, a Lei nº 7.689/88, sim, conferiu isenção total, permitindo a exclusão do lucro da exploração apurado por titulares de Programa BEFIEIX no âmbito deste incentivo, e por todos os demais referidos no art. 1º, §1º do Decreto-Lei nº 2.413/88.

Diante da complexidade deste regramento, e do fato de a Contribuinte indicar paradigmas que tratam de isenções distintas, sua exposição é necessária para se firmar, nesta análise de conhecimento do recurso especial, a premissa de que, quando o Colegiado *a quo* reconheceu a permissão temporária de exclusão do lucro da exploração decorrente de exportações incentivadas no âmbito da CSLL a partir da Lei nº 7.689/88, teve-se em conta o benefício do Decreto-lei nº 2.413/88, e não propriamente do Decreto-Lei nº 1.219/72. Por tal razão, é sob a ótica da extensão promovida a partir do Decreto-lei nº 2.413/88 que os efeitos da revogação do benefício, por meio da Lei nº 7.856/89, devem ser considerados na avaliação quanto à possibilidade de sua reversão pelo dissídio jurisprudencial posto.

A PGFN defende o não conhecimento do recurso especial neste ponto porque:

Outro, contudo, é o cenário e enquadramento das isenções tratadas nos acórdãos indicados como paradigmas. Nesse contexto, cabia ao recorrente demonstrar a semelhança entre esses “tipos” de isenção. Para esse fim, a mera transcrição de trechos dos votos dos acórdãos cotejados não se mostram suficientes.

Além disso, sequer se pode dizer que o benefício estava incorporado ao patrimônio jurídico do ora recorrente, pois o requisito temporal para a sua fruição (projeto aprovado até 31/12/1987) não foi cumprido. Não se observa essa dinâmica – falta de cumprimento de requisito para fruição de isenção – nos acórdãos indicados como paradigmas.

Nos acórdãos indicados como paradigmas, o benefício foi tratado como direito adquirido do contribuinte, sendo que, posteriormente ao cumprimento de todos os requisitos para sua fruição pelo interessado, sobreveio legislação revogando a isenção. No caso ora posto, quando o recorrente cumpriu o requisito – aprovação do projeto – já não havia mais previsão legal do benefício.

Portanto, são situações díspares, sujeitas a disciplina jurídica diversa.

Por fim, cumpre registrar que a irresignação do recorrente quanto a esse ponto também dependeria do conhecimento e provimento de seu apelo com relação ao item (i) Isenção da CSL no âmbito de Programa BEFIEX - Data da aprovação do Programa à empresa Consul.

Como o recurso especial foi rejeitado quanto a esse ponto, não há interesse recursal quanto ao ponto (ii) Impossibilidade de revogação de isenção concedida por prazo certo e em determinadas condições, pois a eventual reversão do julgado quanto a esse ponto não terá utilidade para o recorrente.

Iniciando pela argumentação final, que pretende suscitar a subsistência de fundamento autônomo do acórdão recorrido, cabe observar que para superar a limitação apontada a partir do art. 451 do RIR/94, nem mesmo o conhecimento da matéria arguída no referido *item (i) Isenção da CSL no âmbito de Programa BEFIEX - Data da aprovação do Programa à empresa Consul* seria suficiente, vez que não se prestaria deslocar a aprovação do programa para data anterior a 31/12/1987, mas apenas antecipá-la para 25/02/1988. A Contribuinte deriva para essa pretensão em seus argumentos de mérito mas, como já dito, a antecipação da data de reconhecimento do incentivo foi rejeitada no acórdão recorrido, sob a conclusão de que *soa totalmente incabível que a solicitação teria caráter constitutivo do direito e a aprovação por órgão competente, por outro lado, caráter meramente declaratório*. Esta questão de fato, portanto, está decidida definitivamente.

Ademais, se o Colegiado *a quo* compreendesse que esta limitação era aplicável por ocasião da edição da Lei nº 7.689/88, não estaria afirmado no voto condutor do acórdão recorrido que a Contribuinte poderia ter usufruído do benefício entre a permissão da Lei nº 7.689/88 e a revogação pela Lei nº 7.856/89. A conclusão possível a partir de tais referências, como já dito, é que a Lei nº 7.689/88 era apta, por outras razões, a conferir à Contribuinte o benefício em questão no âmbito da CSLL, mas tal somente se deu até a revogação pela Lei nº 7.856/89. E, diante de todo o exposto no acórdão recorrido, em confronto com a complexa legislação de regência da matéria, essas outras razões seriam o fato de a Contribuinte ser co-titular de Programa BEFIEX aprovado em 14/07/1988 e assim ser beneficiária da redução de alíquotas sobre o lucro da exploração de exportações incentivadas, prevista no Decreto-Lei nº 2.413/88.

Em consequência, se os paradigmas apresentados permitem concluir que a revogação promovida pela Lei nº 7.856/89 ofende o art. 178 do CTN, esta matéria poderia ser suficiente para reformar o acórdão recorrido, conforme o paralelo que se estabeleça acerca do prazo e das condições fixadas, e o seu alcance no ano-calendário 1997.

Quanto a este outro aspecto, a PGFN tem razão ao apontar que a Contribuinte não se empenhou em assemelhar os casos comparados. Contudo, houve demonstração analítica com destaque dos pontos que se entendeu relevantes para caracterização do dissídio, permitindo sua confrontação neste momento, tendo em vista os contornos vislumbrados no presente dissídio.

Com referência ao paradigma nº 1202-00.210, a Contribuinte destaca que o benefício lá analisado, *por se configurar isenção parcial por prazo certo enquadra-se na exceção criada pelo art. 178 do CTN*. A divergência, em seu entender, estaria presente na medida em que o acórdão recorrido traz a afirmação de que *a revogação ou modificação podem, sim, ser realizada a qualquer tempo pelo Poder Público*. O seguimento do recurso especial, neste ponto, em exame de admissibilidade, compreendeu que a divergência se caracterizaria porque o voto condutor do acórdão recorrido traria expressão indicativa da *possibilidade de revogação ou modificação da isenção unilateralmente pelo poder público, ainda que deva compensar o sujeito passivo por eventual prejuízo*.

O paradigma analisou exigências de IRPJ pertinentes aos anos-calendário 2000 e 2001 e a discussão se prendeu ao benefício de redução conferido no âmbito da SUDAM. Houve debate quanto à forma que deveria ser observada para reconhecimento do benefício, mas fato é que se debateu a diminuição do percentual de redução *decorrente de interpretação do artigo 3º da Lei no. 9.532/97, que determinou tal redução a partir de janeiro de 1998 até dezembro de 2003*. E, neste cenário, o voto condutor do paradigma traz consignado que:

Lembrou a Recorrente que a mesma foi contemplada, pela autoridade administrativa — SUDAM - com atribuição para habilitação do benefício fiscal com a Declaração DCI/DAÍ no. 83/94 (fls. 66) ao gozo da redução de 50% do Imposto de Renda, para o ano-calendário de 1995 até exercício financeiro de 2001. Também se constata a fls. 69 até 74 deliberação da SUDAM, com a expedição da Resolução no. 7709, de 12 de fevereiro de 1993 aprovando a isenção do imposto de renda a favor da Recorrente, assim como há demais documentos expedidos pela SUDAM que comprovam a isenção condicional e por prazo certo, reiteradamente requerido pela Recorrente, para o gozo do benefício fiscal analisado.

Portanto, perante o fato, há documentos nos autos que a Recorrente foi habilitada à isenção fiscal por prazo certo, configurando ou atendendo o requisito legal excepcionado pela regra estipulada na lei complementar citada, qual seja, o

art. 178 do CTN, diferentemente do que asseverou a decisão de primeira instância.

Diante dessa subsunção do fato à regra aplicável ao caso, a leitura interpretativa sistemática e que oferece o sentido harmônico, condizente com o princípio da hierarquia legal, é a que deduz a não incidência da revogação ou melhor, da modificação, no caso, pelo disposto no artigo 3º da Lei no. 9.532/97 relativamente a redução do percentual de 50% para 37,5% sobre a redução do IRPJ incidente sobre o lucro da exploração.

Em face a essa análise, neste aspecto específico, sou por dar provimento ao recurso voluntário, para restabelecer o percentual de 50% sobre a redução do IRPJ, relativamente ao lucro da exploração do ano de 2000.

Logo, não se admitiu a modificação do benefício de redução de 50% para 37,5% no ano-calendário 2000 porque o sujeito passivo tinha reconhecimento do maior percentual de redução por prazo certo *até o exercício financeiro de 2001*. Já no presente caso, não houve qualquer constatação no sentido de que o benefício teria sido concedido por prazo certo. A isenção da CSLL, conferida pela Lei nº 7.689/88, teria em conta apenas o fato de a Contribuinte ser titular de Programa BEFIEIX que lhe conferia redução de alíquotas sobre o lucro da exploração decorrente de exportações, na forma do art. 1º, §1º do Decreto-Lei nº 2.413/88, sem qualquer indicação acerca de período de aplicação, como referido no paradigma em relação à redução conferida às pessoas jurídicas instaladas no âmbito da SUDAM.

Observe-se que o acórdão recorrido traz várias referências ao fato de o Programa BEFIEIX ter sido concedido pelo prazo de 10 (dez) anos, para além de afirmar a aprovação em 14/07/1988. Mas, como demonstrado, o Colegiado *a quo* não reconheceu a isenção temporária em razão de a Contribuinte ser titular do incentivo com estas características por ocasião da edição da Lei nº 7.689/88, mas sim porque, em razão de ela ser titular de Programa BEFIEIX aprovado a partir de 1988, integrar o rol do art. 1º, §1º do Decreto-Lei nº 2.413/88.

De fato, no voto condutor do acórdão recorrido está registrada a alegação de que *em 15.7.1988, foi emitido o Certificado nº 479/88, estabelecendo as condições para o Programa BEFIEIX da Consul, sendo concedido por prazo determinado para a fruição do benefício do DL 1219/72*, e transcrito o Certificado nº 479/88 a partir da Portaria 62 do MDIC, no ponto em que traz consignado que *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 BEFIEIX/Nº 479/88, firmado na mesma data os seguintes benefícios (...)*. Mas isto porque o ex-Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado precisou primeiramente enfrentar a questão da isenção por prazo certo quando afastou o protocolo do pedido de reconhecimento do benefício como marco temporal do incentivo, nos seguintes termos:

[...]

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.

[...]

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 BEFIEEX.

[...]

O aditamento ao Certificado nº 479/88 realizado em 27.9.1989 incluiu a ora recorrente como participante do Programa BEFIEEX 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.

[...]

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

[...]

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.

[...]

Já mais à frente, ao determinar se há norma isentiva que favoreça a Contribuinte no âmbito da CSLL, o voto condutor do acórdão recorrido traz a seguinte abordagem:

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.

[...]

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):

[...]

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.

[...]

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. *(negrejou-se)*

Os trechos em destaque evidenciam que o incentivo só repercutiu na base de cálculo da CSLL porque houve lei estendendo efeitos em relação ao tributo instituído depois da concessão no âmbito do IRPJ, e que o Decreto-lei nº 2.413/88 mantinha tais benefícios para esta extensão. Nada, nestes termos, permite afirmar que o fato de a Contribuinte ser titular de Programa BEFLEX pelo prazo de 10 (dez) anos conferiria a isenção que, apesar de por prazo certo, poderia ser revogada no interesse público.

Assim, mesmo complementando a demonstração da divergência jurisprudencial com os referenciais que a Contribuinte deixou de trazer em seu recurso especial, não é possível dissociar a decisão do paradigma de circunstância fática que não é identificada como premissa de decisão do acórdão recorrido: a revogação de isenção concedida por prazo certo.

De toda a sorte, caso se compreenda que é da revogação promovida pelo Decreto-lei nº 2.397/87 que se trata, e que ela foi admitida ainda que a Contribuinte fosse titular de benefício pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da concessão em 14/07/1988, ainda assim o dissídio jurisprudencial não se estabeleceria, porque há várias circunstâncias específicas concernentes a este incentivo e demonstradas neste voto que não permitem a clareza de interpretação, como promovida no paradigma, no sentido de que havia um ato que concedia a redução de alíquota em maior percentual por prazo certo. Especialmente, no presente caso, o Programa BEFIEX foi reconhecido pelo prazo de 10 (dez) anos depois da edição do Decreto-Lei nº 2.397/87 e antes de ser editada a norma isentiva no âmbito da CSLL, impossibilitando qualquer afirmação de que a concessão do benefício favorecia a Contribuinte em relação à pretensão aqui em debate antes das alterações legislativas mencionadas. Em consequência, não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o paradigma decidiria no mesmo sentido frente ao contexto fático e jurídico destes autos.

Registre-se que, em embargos, a Contribuinte referiu o Programa BEFIEX como incentivo *por prazo certo e de forma onerosa*, para assim apontar *omissão acerca do artigo 62 do RICARF – necessidade de observância do entendimento sumulado pelo STF (Súmula STF 544)*, aduzindo que:

Outro ponto diz respeito à fundamentação contida no V. Acórdão de que, sob determinadas circunstâncias, é possível ao Estado alterar as condições de incentivos concedidos a contribuintes, ainda que por prazo certo e de forma onerosa, tal como o Programa BEFIEX da Embargante. Esta possibilidade decorreria da prevalência do interesse público frente ao interesse particular e relativizaria a vedação contida no artigo 178 do CTN.

Ocorre que, como demonstrado no Recurso Voluntário da Embargante, o Supremo Tribunal Federal possui a SÚMULA 544 exatamente sobre este tema, segundo a qual: “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (grifos nossos). O teor dessa Súmula já foi reproduzido em diversos julgados do STF e do STJ, inclusive em casos relacionados ao próprio Programa BEFIEX, tendo como pano de fundo justamente a vedação contida no artigo 178 do CTN.

Seguiu-se, porém, sua rejeição porque:

Em relação à aplicação da Súmula 544, também inexistente qualquer omissão ou contradição, nem tampouco violação ao artigo 62 do RICARF.

Destaque-se, por oportuno, que o citado dispositivo sequer menciona a necessidade de atendimento a súmulas do STF, como estabelece o § 2º:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática

prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CAREF.

Ademais, a mencionada Súmula não trata do caso específico, mas de conceito genérico, relativo a isenções, que foi objeto de interpretação diversa no voto condutor, razão pela qual não se vislumbra, novamente, qualquer omissão, mas apenas entendimento distinto daquele pretendido pela Recorrente, cuja revisão implicaria reabrir discussão de mérito, circunstância vedada em sede de embargos.

Nestes termos, nenhuma integração se verifica ao acórdão recorrido, inclusive porque a divergência de interpretação foi referida em relação à Súmula 544, e ainda com a ressalva de que ela não trataria do caso dos autos.

Assim, diante das dessemelhanças quanto aos benefícios fiscais analisados nos acórdãos comparados, especialmente quanto à expressão do prazo certo de concessão da isenção, o paradigma nº 1202-00.210 não se presta à caracterização do dissídio jurisprudencial.

Quanto ao paradigma nº 9202-002.805, o seguimento do recurso especial decorreu da inferência de que o acórdão recorrido teria concluído que *mesmo para nas hipóteses de isenção condicionada ou por prazo certo é possível a revogação ou modificação pelo poder público*. A Contribuinte destaca, do paradigma, a conclusão de se estar frente a *direito adquirido do contribuinte, devendo ser reconhecida a isenção do ato de alienação da participação societária perpetrado pelo Recorrente*, conforme doutrina e jurisprudência acerca de isenções condicionadas, caso em que *deve ser preservado o direito à percepção da isenção àqueles que, como a Recorrida, já perfizeram a condição prevista na norma que instituíra o benefício, não podendo lei posterior alterar referida situação jurídica*. Assim, *a revogação de isenção com prazo certo, condicional, não vale para os casos futuros. Os pendentes continuam sob a égide lei isentiva*.

Como visto em relação ao primeiro paradigma, as complexidades da origem da isenção temporária reconhecida à Contribuinte não permitiram a caracterização do dissídio na ótica de isenção concedida por ato que fixava prazo certo de aplicação. Sob este segundo paradigma, o destaque da Contribuinte acrescenta a hipótese de ter sido cumprida a condição prevista em lei para a isenção.

O voto vencido do paradigma bem expõe os contornos do litígio lá analisado:

A questão a ser decidida, é se existiria direito adquirido ao benefício previsto no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, no caso de alienação de participação societária que, embora tenha permanecido em poder da Contribuinte por cinco anos na vigência do citado Decreto-Lei, foi alienada já

na vigência da Lei nº 7.713, de 1988, que, em seu art. 58, expressamente revogou dito dispositivo.

E o voto vencedor assim firma a interpretação da legislação tributária:

É o que se verifica no caso concreto: o Decreto-lei n.º 1.510/1976, ao conceder a isenção sobre a alienação de participação societária, exigia, para tanto, que o acionista a detivesse por um período mínimo de cinco anos. Somente após cumprida a condição de não dispor o acionista de suas ações por esse período mínimo de cinco anos é que a alienação seria beneficiada com a isenção.

Visando à proteção de casos como o presente, o legislador fez editar a ressalva constante no artigo 178 do Código Tributário Nacional, excetuando a possibilidade de revogação ou modificação àquela isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Veja-se:

[...]

Observa-se na interpretação prevalente no paradigma o relevo dado ao princípio da segurança jurídica, vez que o sujeito passivo já havia cumprido os requisitos para desfrutar da isenção, não podendo ser prejudicado pela revogação da norma isentiva antes da alienação da participação societária.

Contudo, também aqui, a Contribuinte não logrou suscitar a discussão, no acórdão recorrido, quanto à caracterização da isenção em debate como condicionada. O Colegiado *a quo* admitiu a exclusão do lucro da exploração de exportações incentivadas por extensão do o Decreto-lei nº 2.413/88, e não porque a Contribuinte era titular de Programa BEFIEX pelo prazo de 10 (dez) anos indicado no Certificado correspondente.

Aqui, como já antes referido, caso se compreenda que é da revogação promovida pelo Decreto-lei nº 2.397/87 que se trata, com mais razão o dissídio não se estabeleceria porque não há qualquer debate no acórdão recorrido quanto ao cumprimento das condições legais para eventual direito adquirido à isenção. Seria necessário inferir essas circunstâncias do fato de o Certificado ter sido emitido em favor de CONSUL, sem que nada neste sentido tenha sido, sequer, tangenciado no acórdão recorrido. Contudo, como já dito, o Certificado em questão refere a aprovação do Programa BEFIEX em 14/07/1988, depois da edição do Decreto-lei nº 2.397/87.

Observe-se que o fato de o Colegiado *a quo* reconhecer que a Contribuinte era titular do benefício em debate por ocasião da revogação promovida, não equivale à *incorporação ao patrimônio subjetivo do titular* referida no paradigma, vez que neste a incorporação se deu quando o sujeito passivo manteve a titularidade, por 5 (cinco) anos, da participação societária alienada com ganho depois da revogação da isenção. Ou seja, antes da revogação cumpriu as condições para não se sujeitar à incidência por

ocasião da alienação daquele direito. Já no recorrido está em debate a incidência sobre o lucro de exportações que foram realizadas depois da revogação da isenção, a qual antes fora conferida à pessoa jurídica apenas porque havia redução de alíquota do IRPJ em favor das pessoas jurídicas que eram titulares de Programa BEFIEX. Daí porque seria necessário, portanto, derivar para as condições de reconhecimento do referido Programa, inovando o debate acerca do tema nestes autos.

Não é possível, portanto, sem maiores digressões jurídicas, afirmar que as condições da isenção em debate nestes autos foram atendidas antes da sua revogação. Caberia à Contribuinte ter suscitado o prévio debate quanto à caracterização da presente isenção como condicionada, ou trazer como paradigma caso no qual, analisando a mesma isenção aqui examinada, outro Colegiado do CARF a classificasse como condicionada e concluísse pela impossibilidade de sua revogação.

Sendo distintas as normas isentivas analisadas nos acórdãos comparados, e ausente a demonstração do necessário alinhamento fático entre elas, a conclusão que se impõe, à semelhança do paradigma anterior, é de que o dissídio jurisprudencial também não resta demonstrado em face do Acórdão nº 9202-002.805.

Estas as razões, portanto, para, acompanhando a I. Relatora no não conhecimento da matéria acerca da aplicação de juros de mora sobre multa, NÃO CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

Por fim, em respeito ao questionamento do patrono que acompanhou a sessão de julgamento, esclarece-se que as matérias veiculadas em sede de embargos de declaração e, rejeitadas no despacho de admissibilidade, não são devolvidas ao colegiado, o que nos impede de apreciação nesta fase processual.

3 CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por acolher os embargos de declaração para sanar os vícios de contradição e obscuridade apontados, sem efeitos infringentes quanto ao decidido pelo colegiado pelo não conhecimento do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto