



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 11020.000273/99-19
Recurso n.º : 119.088
Matéria: : IRPJ – EXS: DE 1989 a 1992
Recorrente : MARCOPOLO S/A.
Recorrida : DRJ em Porto Alegre – RS.
Sessão de : 10 de novembro de 1999
Acórdão n.º : 101-92.890

DECADÊNCIA- PROGRAMA BEFIEIX- Se a empresa tem prazo para cumprir o compromisso (10 anos), não pode a Fazenda , antes disso, lançar os tributos como consequência do descumprimento do programa. Descaracterizada, assim, a inércia do titular do direito, pressuposto para a decadência.

DL 1219/72, ART. 10- Ao dispor que as empresas poderão deduzir do lucro tributável a parcela correspondente à exportação incentivada, está o art. 10 do Decreto-lei 1.219/72 concedendo isenção do imposto de renda incidente sobre os resultados decorrentes das exportações incentivadas pelo Programa BEFIEIX.

ISENÇÃO BEFIEIX- O descumprimento do compromisso obriga ao pagamento dos impostos isentos, e que de outra forma seriam devidos.

DIREITO INTERTEMPORAL- O Decreto-lei 2.433/88, ao revogar expressamente o Decreto-lei 1.219/72, ressalvou, no art. 27, que continuam regidos pela legislação anterior os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARCOPOLO S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Y/E

Processo n.º : 11020.000273/99-19
Acórdão n.º : 101-92.890

2



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 01 FEV 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL..

Processo n.º : 11020.000273/99-19
Acórdão n.º : 101-92.890

3

Recurso n.º : 119.088
Recorrente : MARCOPOLO S/A.

RELATÓRIO

Contra Marcopolo S/A foi lavrado, em 23/11/95, o auto de infração de fls.95/105, para formalização de crédito tributário referente a Imposto de Renda-Pessoa Jurídica .

Conforme descrito no auto de infração, as irregularidades que deram origem à exigência foram as seguintes :

1- Compensação de Prejuízos

“Compensação indevida de Prejuízo Fiscal apurado tendo em vista a redução do lucro fiscal do período de prejuízo fiscal majorado em razão da redução indevida no período-base encerrado em 31.12.91 da importância de Cr\$ 1.675.611.236,00, correspondente a exclusão do Incentivo Fiscal da Exportação Incentivada de Produtos Manufaturados (BEFIEEX), conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal em anexo, o qual gerou prejuízo fiscal a maior sendo esse atualizado e compensado no Lucro Real do Período-Base de 30.09.92,....

2- Ajustes do Lucro Líquido- Exclusões e Compensações-Programas Especiais de Exportação/BEFIEEX

Redução, indevida, do lucro real por exclusões efetuadas ao desamparo dos requisitos legais permissíveis em face da empresa não ter cumprido os compromissos assumidos com o BEFIEEX, certificado nº 092, de 30/03/82, conforme Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal em anexo, cujos valores são considerados indevidos e tributados nos exercícios relacionados.”

A empresa apresentou impugnação tempestiva, na qual alega, em síntese: a) decadência em relação aos fatos anteriores a 23/11/90; b) enquadramento errôneo feito pela fiscalização, pois o art. 4º do Decreto-lei 1.219/72, que estabelece que a penalidade para as empresas que descumprirem o compromisso, fala de isenção, e o benefício da autuada consistia em abater do lucro tributável a parcela correspondente ao lucro da exploração ; c) os valores levantados

merecem ser confirmados, pois não condizem com os documentos que serviram de base ao auto, protestando pela realização de perícia contábil; d) a TR/TRD não pode ser utilizada como índice de correção monetária; e) o artigo 4º do Decreto-lei 1.219/72 enumera os encargos e penalidades pelo descumprimento do benefício, não elencando os juros de mora; f) o mesmo artigo 4º remete à cláusula Décima Primeira do Termo de Aprovação Befiex 092/82, determinando que a multa a ser aplicada é de 50% e não 100%.

- a) O julgador singular rejeitou a preliminar de decadência, indeferiu o pedido de perícia e julgou procedente em parte a ação fiscal, em decisão assim ementada:

DECADÊNCIA-PRELIMINAR

A contagem do prazo de decadência somente se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado, ou seja, que foi cientificado à autoridade responsável, extinguindo-se cinco anos após este prazo vestibular. (art. 173, I, do CTN)

INCENTIVOS À EXPORTAÇÃO-BEFIEX

O descumprimento do BEFIEX sujeita o contribuinte ao pagamento dos impostos não cobrados, com a respectiva penalidade de ofício e os juros moratórios devidos segundo a legislação de regência do incentivo fiscal.

PEDIDO DE PERÍCIA

Indefere-se a perícia solicitada por não atender aos requisitos formais do art. 16 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º, da Lei 8.748/93, além de não ser materialmente justificável (art. 18 e 29 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da lei 8.748/93)

JUROS DE MORA – TRD

Exclui-se, no período compreendido entre 4 de fevereiro e 29 de julho de 1991, os juros de mora correspondente a TRD, de acordo com a IN SRF nº 32/97, de 09/04/97.

MULTA DE OFÍCIO-ALÍQUOTA

A multa de ofício pelo descumprimento do BEFIEX tem sua previsão contida no art. 734 do RIR/80, tendo sua correspondência no art. 1.004 do RIR/94, prevendo o percentual de 50%.

MULTA DE OFÍCIO-RETROATIVIDADE BENIGNA

A multa de 100%, aplicada no exercício de 1992, deve ser reduzida para 75%, segundo o disposto no art. 44 da Lei 9.430/96, combinado com o art. 106, II, alínea "c" do CTN.

AÇÃO FISCAL PROCEDENTE EM PARTE

NF

Inconformada, a empresa apresenta recurso a este Conselho, no qual reedita a preliminar de decadência, trazendo à colação ementas dos acórdãos 101-91.737/97, 108-05.242/98, 101-92.404/98 e excertos do voto condutor do Acórdão 301-26.588/91. Menciona que os pontos em questão no recurso são, em resumo, os seguintes:

- a) aplicação ao caso concreto das disposições do Decreto-lei 1.219/72;**
- b) possibilidade de aceitação do entendimento de que a interpretação correta da expressão “o pagamento dos impostos que foram isentos e que de outra forma seriam devidos” contida no art. 4º do DL 1219/72 é a seguinte : “todos os benefícios advindos desta norma legal, que dispensarem o pagamento de tributo, terão a penalidade de...pelo descumprimento do ato concessivo do benefício fiscal”.**

Alega ofensa ao princípio da legalidade objetiva, dizendo que lançamento se funda nos artigos 315 e 734 do RIR/80, cuja base legal é o art. 4º do Decreto-lei 1.219/72, o qual foi expressamente revogado pelo artigo 32 do Decreto 2.433, de 19/05/88. Portanto, uma vez que o lançamento de refere a fatos geradores ocorridos a partir de 31/12/88, há afronta ao art. 144 do CTN, eis que contempla base legal não vigente à época da ocorrência dos fatos. Aduz que, ainda que pudesse ser aceita a tese de que o Decreto-lei 2.433/88 se aplicasse à presente hipótese, ainda assim o lançamento não poderia prosperar porque : a) o DL 2.433/88 dá um tratamento diverso à matéria (art. 13); b) o DL 2.433/88 foi revogado a partir de 05/10/90 pela aplicação do § 1º do art. 41 do ADCT da Constituição de 88, visto que o benefício BEFLEX não foi confirmado no prazo de 2 anos da promulgação da Constituição; c) assim, também essa legislação não mais estava vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores, a partir de 05/10/90, o que alcança a totalidade da presente exigência, considerando-se a indiscutível decadência relativa ao período encerrado em 31/12/88.

JO

Reitera a ponderação de que os valores apontados pela fiscalização deveriam ter sido esclarecidos já que : a) não condizem com os documentos que serviram de base à lavratura do auto de infração; b) a apuração da base de cálculo não é de fácil elaboração, tanto que houve necessidade do Parecer Normativo 102/78 específico sobre o tema; c) a falta de indicação da planilha de apuração pela fiscalização prejudica a defesa e macula de incerteza a quantificação do pretenso crédito.

Diz que a parcela da exigência inerente à alteração dos prejuízos fiscais, anteriormente apurados pela autuada, também não pode prevalecer, visto que o arrazoado apresentado nas peças de defesa atesta a correção do procedimento da contribuinte.

É o relatório. 

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado de prova do depósito. Dele tomo conhecimento.

A Recorrente levanta a preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos antes de 23/11/90, por se tratar de lançamento por homologação, insurgindo-se contra o entendimento do julgador singular no sentido de que *“Como o ato administrativo que revogou o incentivo BEFIEX, a pedido do contribuinte, foi editado em 20/05/92, conforme fls. 13, o prazo para a constituição dos créditos tributários referentes ao benefício citado começa a correr – de acordo com o art. 173, I, do CTN – a partir de 01/01/93, indo até 31/12/97. Tendo em vista que a autuação foi constituída em 23/11/95, a preliminar é improcedente.”*

A empresa teve programa de exportação aprovado em 1982 (Programa BEFIEX), com duração de dez anos, através do qual tornou-se beneficiária de incentivos tributários (deixou de pagar IPI e II sobre produtos adquiridos e deixou de pagar parte do imposto de renda sobre seus lucros), assumindo, por outro lado, diversos compromissos, dentre os quais, realizar exportações, no prazo do programa – 10 anos – de no mínimo 950 milhões de dólares). Ao final do prazo, o descumprimento dos compromissos assumidos sujeitariam a empresa ao recolhimento dos tributos dispensados e à multa prevista na lei.

Se a empresa tem prazo para cumprir o compromisso (10 anos), não pode a Fazenda exigí-los antes disso.

Ora, a decadência é o fenômeno extintivo do direito em razão do não exercício, pelo seu titular, dentro do prazo legal. Pressupõe, assim, inércia do titular. E não se pode acusar a Fazenda de inerte se antes de 10 anos ela não podia

15

fazer o lançamento, eis que a empresa ainda estava no seu prazo para cumprir o programa.

Conforme ensina Carlos Maximiliano, **“Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter conclusões inconsistentes ou impossíveis.”**

A interpretação da Recorrente de que, se a Fazenda não formalizar o lançamento no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, perde o direito de fazê-lo pela decadência, conduz ao absurdo de tornar nulo o compromisso da empresa. Ou seja, equívale a dizer que embora a Fazenda tenha que esperar 10 anos para verificar o cumprimento do compromisso e efetuar o lançamento no caso de descumprimento, decorridos cinco anos está impedida de fazê-lo (em outras palavras, a Fazenda não pode lançar antes de 10 anos e não pode lançar depois de 5 anos, ou seja, mesmo descumprido o compromisso, a Fazenda não pode exigir o imposto). Não pode ter acolhida tal interpretação.

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de decadência.

Passo ao mérito.

A exigência ora discutida encontra sua base legal no art. 4º do DL 1.219/72 com a alteração do DL 1.933/82, segundo o qual o descumprimento do compromisso de exportação obriga ao pagamento dos tributos de que foi isenta a empresa e que de outra forma seriam devidos, corrigidos monetariamente e acrescidos da multa de 50%, pagamento esse que poderá ser reduzido desde que a empresa tenha realizado pelo menos 50% do programa.

No presente caso, conforme se constata a partir do Termo de Verificação e Encerramento da Fiscalização, a empresa não cumpriu sequer 6% do programa.

10-

Insurge-se a Recorrente quanto à interpretação dada pela autoridade julgadora ao art. 4º do DL 1.219/72 (em oposição à alegação trazida pela empresa na impugnação, de que estaria obrigada apenas a restituir apenas o imposto **de que fora isenta**, o que não abrange o imposto de renda, cujo benefício não consistia em isenção, mas sim em abater do lucro tributável a parcela correspondente à exportação incentivada).

A interpretação abraçada pela autoridade julgadora e guerreada pela Recorrente está traduzida nos Decretos do Presidente da República nºs 76.186/75 (art. 223,§ 13) e 85.450/80 (art. 315), cuja legalidade não foi negada pelo Poder Judiciário. Além disso, o "abatimento do lucro tributável " como expresso no ato legal, representa o *modus faciendi* para isentar o lucro da exportação incentivada. Ou seja, é uma outra maneira de dizer que estão isentos do imposto de renda os resultados obtidos nas exportações incentivadas através do Programa BEFLEX.

A alegação de ofensa ao princípio da legalidade, por ter sido o Decreto-lei 1.219/72 expressamente revogado pelo Decreto-lei 2.433/88, que por sua vez, também estaria revogado pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, uma vez que o benefício não foi renovado no prazo previsto, também é improcedente. É que se trata de benefício concedido por prazo certo, ao amparo do Decreto-lei 1.219/72. E, embora o Decreto-lei 2.433/88, pelo seu artigo 32, tenha revogado expressamente o Decreto-lei 1.219/72, aquele mesmo diploma legal, no seu artigo 27, ressalva que " *os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do CDI continuam regidos pela legislação anterior*". Por sua vez, o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao dispor que "*considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei*", ressaltou, em seu § 2º, que " *a revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo*"



Os valores apontados pela fiscalização estão plenamente esclarecidos no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, às fls 92/94, que consigna:

“.....

Foi concedido à empresa o direito de utilização do benefício fiscal de redução do Lucro Tributável da parcela correspondente ao lucro obtido com a exportação de produtos manufaturados, em consonância com o Termo de Aprovação BEFIEX n° 92 de 30.03.82, no período de 30/03/82 a 29/03/92.

O contribuinte efetivamente utilizou-se do mencionado incentivo fiscal durante os períodos-base de 1988, 1990, 1991 e em 1992, no mês de março, conforme demonstrativo de exclusão do Lucro Real constantes das declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

O Diretor Adjunto do Departamento da Indústria e do Comércio.....revogou o ato administrativo que concedeu os incentivos.....tendo em vista o não cumprimento das obrigações assumidas, conforme consta do ofício SNE/DIC/COPS/BEFIEX/ n° 075, de 12/06/92....., considerando a fiscalizada inadimplente dos compromissos assumidos no Programa Especial de Exportação formalizado no certificado n° 147, de 30/03/82.

Em face da revogação do mencionado Incentivo Fiscal concedido à fiscalizada e por não ter a mesma cumprido, no mínimo, a metade do Programa de Exportação a que estava obrigada, pois exportou apenas produtos no valor de US\$ 54.370.816,00, quando o compromisso era de no mínimo 950.000.000,00 (FOB) e em se tratando de saldo de divisas positivo acumulado ao final do programa, atingiu US\$ 50.781.845,00 de um total assumido não inferior a US\$ 846.000.000,00, segundo Termo de Aprovação BEFIEX n° 092/82 e nas condições estabelecidas no Art. 4º parágrafo 1º do Decreto-lei n° 1.219/72 com a redação dada pelo Art. 1º do Decreto-lei n° 1.933/82.

Em consequência a mesma utilizou indevidamente as exclusões de parcelas correspondentes aos incentivos fiscais oriundos da Exploração de Produtos Manufaturados utilizados para reduzir o Lucro Tributável pelo Imposto de Renda nos exercícios e nos valores a seguir discriminados:

Exercício	Período-Base	Valores
1989	01.01.88 a 31.12.88	Cz\$ 340.441.176,00
1991	01.01.90 a 31.12.90	Cr\$ 221.576.630,00
1992	01.01.91 a 01.03.91	Cr\$ 7.428.591,00
1992	01.0.91 a 31.12.91	Cr\$ 1.675.611.236,00
1993	01.03.92 a 30.03.92	Cr\$ 803.058.253,00”

Os valores acima são os que constam como exclusão do lucro líquido correspondente à exportação incentivada-BEFIEX, nas declarações de imposto de renda entregues pela empresa (fls 30, 46, 57, 71 e 77 do processo).

Por outro lado, o mesmo Termo de fls 92/94 registra que , *“em função do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte no período-base encerrado em 31.12.91, o valor correspondente à utilização indevida do Benefício Fiscal de CR\$ 1.675.611.236,00 aumentado indevidamente o prejuízo do período neste mesmo valor, prejuízo este atualizado e compensado nos períodos-base seguintes sendo o mesmo totalmente absorvido como Lucro Real em 30.09.92, mês em que apuramos e lançamos como compensação indevida de prejuízos, conforme item 1(um) da folha de continuação do Auto de Infração-IRPJ.”* Assim, a vaga afirmativa de que “o arrazoadado apresentado nas peças de defesa atesta a correção do procedimento da contribuinte” não se presta para afastar a exigência inerente à alteração dos prejuízos fiscais.

Todavia, é preciso ter em conta que, pelo que dispõe o artigo 4º do Decreto-lei 1.219/72, o descumprimento do compromisso obriga a empresa “ao pagamento dos impostos de que foram isentas, e **que de outra forma seriam devidos**”. Ou seja, há que se verificar qual o valor dos impostos que seriam por ela devidos, caso não tivesse havido a isenção.

Assim, no presente caso, em relação ao período base de 1991, mesmo que a empresa não tivesse usufruído o benefício, não teria imposto devido, eis que seu prejuízo daquele período foi superior ao benefício utilizado. O benefício utilizado no período-base de 1991 teve repercussão no imposto devido sobre o lucro real apurado em 30/09/92, quando foi compensado o prejuízo por ele gerado. Tal como efetuado o lançamento, está sendo duplamente tributada a parcela de CR\$ 1.675.611.236,00.

MF

Processo n.º : 11020.000273/99-19
Acórdão n.º : 101-92.890

12

Pelas razões expostas, rejeito a preliminar de decadência e dou provimento parcial ao recurso para reduzir da matéria tributável constante do item 2 do auto de infração a parcela de CR\$ 1.675.611.236,00.

Sala das Sessões - DF, em 10 de novembro de 1999


SANDRA MARIA FARONI