



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Recurso nº. : 133.081  
Matéria : IRPJ – Exs: 1998 a 2000  
Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.  
Recorrida : 5ª TURMA/DRJ – PORTO ALEGRE/RS  
Sessão de : 05 de dezembro de 2003  
Acórdão nº. : 108-07.662

IRPJ – BEFIEX – PRORROGAÇÃO DO PRAZO PARA BENEFÍCIO DA IMPORTAÇÃO – ABRANGÊNCIA – A prorrogação prevista no § 5º do art. 3º do Decreto-Lei 1219/72 refere-se única e tão somente ao prazo para gozo do benefício de impostos na importação, em decorrência de exportações já realizadas. O benefício do IRPJ, relativo à exclusão, da base tributável, da parcela relativa às exportações, após o termo final do programa, não é prorrogado tal qual o benefício dos impostos na importação. A concessão de benefício fiscal deve ser interpretada restritivamente, nos termos dos arts. 108, § 2º, e 111, I, do CTN.

MULTA DE OFÍCIO – APLICABILIDADE – A multa de 75% está prevista na Lei 9430/96, art. 44, com intuito de penalizar o contribuinte que não cumpre suas obrigações.

TAXA SELIC – LEGITIMIDADE – A taxa de juros denominada SELIC, por ter sido estabelecida por lei, está de acordo com o art. 161, § 1º, do CTN, sendo portanto válida no ordenamento jurídico.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CALÇADOS MAIDE LTDA.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator), Karem Jureidini Dias de Mello Peixoto e Manoel Antonio Gadelha Dias que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Henrique Longo.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



JOSÉ HENRIQUE LONGO  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 02 FEV 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Recurso nº. : 133.081  
Recorrente : CALÇADOS MAIDE LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de litígio referente a lançamento de ofício, fls. 899, para exigência do IRPJ, anos-calendário de 1997 a 1999.

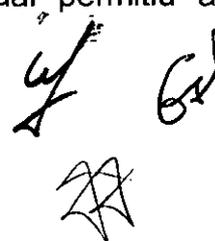
Depreende-se dos autos a seguinte seqüência de fatos:

A contribuinte possuía, conforme os documentos de fls. 23/28, Programa Especial de Exportação, de acordo com o previsto no Decreto-Lei 1.219/72. Tal programa assegurava à contribuinte incentivos de redução de Imposto de Importação e IPI até limites máximos de importações. Exigia, por outro lado, como condição resolutória, volume mínimo de exportações e saldo de divisas positivo, além de inversões em ativo fixo e compras de bens de capital no mercado nacional.

O prazo do programa estava fixado em 10 anos, com término previsto para 17 de outubro de 1996.

Adicionalmente aos incentivos de redução dos tributos aduaneiros e por força do disposto no artigo 10 do supracitado Decreto-Lei, havia também isenção de IRPJ para as exportações realizadas, sendo a base do benefício apurada mediante cálculo do lucro da exploração nas exportações, para posterior exclusão deste na apuração do lucro real.

Constam às folhas 29/36 termos aditivos que modificaram algumas cláusulas contratuais do programa, notadamente o Termo de Compromisso Aditivo SPI/BEFIEX/nº 368/IV/96, de 02 de julho de 1996, fls.35/36, o qual permitiu a



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

manutenção do programa até o seu prazo final originalmente previsto (17/10/1996), mesmo com o volume de exportações exigido já alcançado.

Em 23 de setembro de 1996 foi protocolizada carta/petição da contribuinte beneficiária, fls. 43, solicitando a "prorrogação do prazo do Programa Especial de Exportação para utilização dos benefícios fiscais previstos no parágrafo 5º do artigo 3º do Decreto-Lei 1.219 de 15/05/72, no valor de US\$ 2,662,868.00".

Os dispositivos especificamente citados em tal documento possuíam o seguinte texto:

"Artigo 3º - O valor dos bens importados anualmente com as isenções previstas no artigo 1º não poderá ser superior a um terço do valor líquido da exportação média anual de produtos manufaturados.

...

§ 5º - O benefício fiscal, gerado pelo programa de exportação, não utilizado total ou parcialmente em determinado ano, poderá ser transferido, a requerimento do interessado, para os exercícios seguintes, devendo ser absorvido no prazo máximo de três anos contados da data da exportação."

Em razão do pedido formulado foi avençado novo termo de compromisso aditivo, agora de nº 368/V/96, fls. 37, de 14 de setembro de 1996, acordando-se que estavam aprovados os valores para utilização do benefício fiscal de que trata o parágrafo 5º do artigo 3º do Decreto-Lei 1.219/72, sendo que tal benefício deveria ser utilizado no período de três anos, findos em 16 de outubro de 1999.

Ficou também determinado, conforme cláusula quinta, que durante o período de utilização desses benefícios (redução de Imposto de Importação e IPI), a beneficiária deveria apresentar, no mínimo, a mesma relação entre saldo global



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

acumulado de divisas e as exportações FOB compromissadas no programa original, no caso, 70%.

Outrossim, na mesma data foi editado o Certificado Aditivo SPI/BEFIEX/nº 368/II/96, fls. 39, no qual o Secretário de Política Industrial, a par de certificar aquilo que constava do citado termo aditivo quanto aos benefícios fiscais e seus limites, também determinou que a concessão dos mesmos far-se-ia mediante aprovação de lista de bens a importar, bem como chancela, no Pedido da Guia de Importação –PGI, da Coordenadoria-Geral de Programas Beflex.

No período de três anos referenciado nesses últimos documentos, de 17 de outubro de 1996 a 16 de outubro de 1999, a contribuinte, além da utilização dos benefícios fiscais de redução de Imposto de Importação e IPI, continuou a excluir do lucro líquido parcela referente ao lucro da exploração das exportações incentivadas, conforme o já mencionado artigo 10 do Decreto-Lei 1.219/72.

Com esse procedimento não concordou o Fisco, daí resultando o auto de infração de folhas 899, que compreende reajuste da base tributável pela adição do resultado de exportações realizadas após 16 de outubro de 1996, data original para encerramento do programa de exportação da contribuinte. Vale apenas informar que ação fiscal para o ano-calendário de 1996 não resultou em qualquer exigência, haja vista compensação de prejuízos fiscais acumulados, motivo pelo qual houve compensações consideradas indevidas nos anos-calendário posteriores.

Os fundamentos da autuação, constantes do Relatório de Ação Fiscal de fls. 06, consistem no entendimento de que o disposto no § 5º do artigo 3º do Decreto-Lei 1.219/72 permitia, exclusivamente, a fruição de benefício fiscal de redução de impostos aduaneiros não aproveitado no período original do programa de exportação, não havendo, portanto, qualquer extensão de benefício quanto ao IRPJ. Além disso, destacou o autuante que, tanto no requerimento apresentado pela



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

beneficiária, quanto no certificado e termo aditivos, não há menção expressa a concessão de benefício pela exclusão de lucros.

Mais ainda, ressaltou o auditor toda a evolução legislativa para a tributação do lucro nas exportações (Decreto-Lei 2.397/87 e Decreto-Lei 2.433/88), indicando que já não mais havia isenção para lucros derivados da exportação à época do pedido para fruição de benefícios não utilizados no prazo original do programa.

Sobreveio então tempestiva e alentada impugnação, fls.934, com argumentos que buscavam eliminar por completo a exigência, e que foram assim resumidos no relatório do Acórdão vergastado:

“A impugnação é extensa, com 69 páginas. Em apertada síntese, são as seguintes as razões de defesa:

1. Os fundamentos essenciais do auto de infração seriam dois: (1) a revogação legislativa do benefício fiscal, e (2) os termos do requerimento de prorrogação formulado pelo contribuinte. Nenhum desses argumentos é apto a garantir as conclusões pretendidas;

2. As modificações na legislação não alteraram os benefícios fiscais em favor das empresas que tinham programas de exportação aprovados e em andamento, nem poderiam alterar, visto que as isenções concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogadas;

3. A falta de referência à isenção do IRPJ no requerimento do contribuinte e no termo e certificado aditivo não faz desaparecer a isenção, por seis razões cumulativas:

3.1. a mera prorrogação de prazo não é novação do acordo e não desfigura o programa original nem altera as cláusulas dele constantes (Parecer PGFN/CAT/n.º 601/92);

3.2. a isenção não decorre de ato particular, mas de lei; é ilógico requerer algo que decorre da própria lei;

3.3. não pode o fisco cindir um incentivo fiscal, criando norma mista;

Handwritten signature and stamp in the bottom right corner of the page. The signature appears to be 'G. Cal' and there is a circular stamp below it.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

3.4. deve-se entender o requerimento e o termo aditivo como tendo contemplado o direito à isenção do IRPJ, ausente qualquer ressalva em sentido contrário; o requerimento, de um lado, contemplava a prorrogação do programa Beflex e, de outro, a transferência, na forma do art. 3º, parágrafo 5º do Decreto-lei nº 1.219/1972, dos saldos de benefícios fiscais acumulados para os exercícios seguintes;

3.5. não haveria a possibilidade de transferir saldos de benefícios acumulados para exercícios futuros se o programa não estivesse vigendo;

3.6. as declarações de IRPJ nos anos-base 1999 e 2000 contemplaram campos próprios à declinação do lucro da exploração dos programas BEFLEX, demonstrando a correção do procedimento adotado, como na orientação de preenchimento da ficha 30 do manual da DIPJ/2000. O sítio da Receita Federal na Internet deixa clara a correção do procedimento da impugnante, principalmente nas respostas às perguntas 512 e 308;

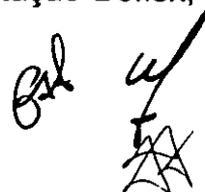
3.7. o contribuinte observou a legislação de regência, não podendo sofrer conseqüências de uma modificação ad hoc dos critérios jurídicos adotados pela autoridade jurídica.

4. A empresa estava legitimada às exclusões que procedeu no cômputo do lucro real, eis que enquadra-se em todos os aspectos da norma isentiva, quais sejam: (a) aspecto pessoal - as isenções seriam aplicáveis às empresas exportadoras de manufaturados; (b) aspecto material - a isenção abrangia o lucro relativo às parcelas exportadas de manufaturados; e (c) - aspecto temporal - as isenções vigoraram enquanto vigente o Programa de Exportação;

5. A aplicação da taxa Selic ofende o sistema jurídico por não atender ao princípio da legalidade e implicar delegação de competência contrária ao CTN,

6. A multa aplicável nos casos dos programas Beflex está prevista em legislação especial (art. 4º do Decreto-lei n.º 1.219/1972) e é de 50%. Não pode, por isso, subsistir a multa de 75% aplicada com base no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/1996."

Acostou a contribuinte à sua impugnação o Parecer PGFN/CAT/n.º 601/92, que trata da possibilidade de prorrogação de programa de exportação Beflex,



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

no qual se conclui que “a prorrogação, pois, sob qualquer ângulo, será sempre possível, a líbrito do Governo, se observadas as condições cujo cumprimento esteja a cargo do contribuinte, inclusive quanto à fruição dos incentivos ainda restantes, ressalvados, quanto ao Imposto de Importação e ao IPI, os casos alcançados pela prescrição administrativa a que alude o art. 3º do § 5º, do mesmo Decreto-Lei 1.219/72, na hipótese de benefícios não utilizados e não absorvidos no triênio subsequente ao da data da exportação, sem qualquer restrição, por igual, ao desfrute dos benefícios da clausula 13ª do Termo 126/82 constante de fls. 3 a 7” (artigo 10 do Decreto-Lei 1.219/72).

Passo seguinte vem aos autos o Acórdão recorrido, mantendo incólume a exigência, restando resumido na seguinte ementa:

“IRPJ – BEFLEX – Somente os benefícios fiscais não utilizados total ou parcialmente em determinado ano poderão ser transferidos para exercícios posteriores ao término do programa de exportação (Beflex). É, portanto, descabido falar-se em transferência de benefícios para exercícios seguintes se esses já foram completamente usufruídos na vigência do Programa Beflex. Lançamento Procedente.”

Destaco o seguinte excerto da fundamentação do voto condutor, ao se referir ao limites da prorrogação concedida, *verbis*:

“De pronto pode-se verificar que não há prorrogação do programa, mas apenas a fixação de novo prazo para importação de produtos com benefício fiscal, utilizando-se os saldos de benefícios não utilizados na época própria. Note-se que o ajuste é expresso ao prever que os valores são referentes ao benefício fiscal gerado no décimo ano do Programa (outubro de 1995 a outubro de 1996). Houvesse a prorrogação do programa, tal qual afirma a impugnante, estar-se-ia considerando as exportações líquidas do período 1996/1999 para que fossem gerados novos saldos de benefícios. Mas não, não há novos saldos sendo constituídos, o que há é apenas o aproveitamento de saldos passados.



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Mais do que isso, não há meta de exportação fixada para o que seria o novo triênio. Para os dez primeiros anos a exportação deveria ser pouco acima 169 milhões de dólares. E para os três anos da alegada prorrogação? Não há valor fixado, porque prorrogação não houve. O programa aprovado não é de incentivos fiscais, mas um programa de exportação, e que foi integralmente cumprido. Apenas a empresa (que cumpriu sua meta de exportação) não havia utilizado integralmente os benefícios de redução da carga fiscal na importação de equipamentos e componentes, razão pela qual foi ampliado o prazo para que aproveitasse aquele incentivo.

Reforçando mais uma vez: ocorreu apenas o aproveitamento de benefícios gerados entre outubro de 1995 e outubro de 1996, últimos doze meses em que fez jus aos benefícios fiscais em decorrência do ajuste BEFIEX. As exportações a contar de outubro de 1996 não geraram novos benefícios, novos limites para importação com isenção.

Atente-se também para o fato de o Aditivo ter sido firmado *nos termos da Portaria nº 479, de 29 de novembro de 1989, do Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio*. O art. 1º e inciso I da referida Portaria estabelecem:

*Art. 1º - A requerimento do titular de Programa Especial de Exportação, aprovado com base no Decreto-lei n.º 1.219, de 15 de maio de 1972, poderá a Comissão BEFIEX aprovar o valor para a utilização do benefício de que trata o § 5º do artigo 3º do referido Decreto-lei, sujeito a verificação fiscal e nas seguintes condições:*

**1 - prorrogação do prazo do Programa, por até 3 anos, para o fim específico de utilização do benefício;** (os destaques são nossos).

.....

A competência da Comissão Befiex era, portanto, para prorrogar por até três anos o prazo do programa especificamente para utilização dos benefícios não aproveitados total ou parcialmente em determinado ano.

Como se vê, nada autoriza concluir que tivesse ocorrido a prorrogação do contrato Befiex em todos os seus termos.

Por mais que a impugnante entenda que requereu, de um lado, a prorrogação do programa e de outro, a transferência de saldos de

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

benefícios acumulados para exercícios seguintes (item 3.2 da impugnação, fls. 978) - o que se aceita para fins de argumentação - ainda assim não houve o deferimento da prorrogação. A empresa, apesar de ter produzido 70 páginas de uma bem estruturada impugnação, não conseguiu demonstrar qual é o ato, qual é o documento que prorroga o seu Programa Especial de Exportação. Seguramente, o Termo Aditivo de fls. 37/38 não o fez.

A impugnante também diz que a prorrogação *resulta de imperativo lógico e necessário à aplicação do próprio art. 3º, parágrafo 5º, fenômeno que, em linguagem técnico-jurídica, denomina-se por prejudicialidade* (fls. 982). É equivocada a interpretação. A utilização de benefícios não gozados em determinado período não depende de prorrogação do programa como um todo. Aliás, a exigência tributária faz exatamente isso: mantém os benefícios com relação aos impostos de importação e de produtos industrializados previstos no Aditivo de fls. 37/38 e tributa os benefícios indevidamente utilizados.

Outro argumento, até um pouco estranho, é o de que sem a prorrogação integral do programa estar-se-ia fazendo a transferência de saldo de benefício fiscal para exercícios futuros inexistentes (fls, 985). Ora, a lei está permitindo que um benefício não utilizado em um ano, o seja nos anos seguintes. Não se entende porque a autuada acredita que o fim de um programa decretaria também o fim das atividades de uma empresa, de forma que a mesma não *tivesse exercícios seguintes*.

É oportuno também ressaltar que os termos do requerimento não foram decisivos para a autuação, nem o são para esta decisão. São apenas indicativos da intenção do peticionário. Relevantes são os contratos celebrados, relevantes são os termos do Aditivo que resultou do requerimento apresentado e, claro, as disposições da lei.

Apenas para que não passe em branco, há que se registrar que a empresa, sempre, durante a vigência do Programa Especial de Exportação, utilizou-se da faculdade de não tributar o lucro decorrente de exportações. Não restaria, então, qualquer valor a ser ,aproveitado a este título para anos seguintes. Vejamos o que diz o Relatório Fiscal:

*... Assim torna-se visível que o benefício fiscal não aproveitado no prazo de vigência do contrato foi exclusivamente o de redução nos impostos de importação e sobre produtos industrializados a*



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

*serem aplicados aos valores requeridos para prorrogação do programa."*

Por fim o recurso voluntário, no qual foram reiteradas as mesmas razões da impugnação, aditando-se, entretanto, arguição de nulidade da decisão recorrida, seja por alteração de fundamentos da exigência, ou por cerceamento do direito de defesa em não apreciar argumento da impugnante. No mérito, há também expressa contestação aos fundamentos do Acórdão recorrido.

Passo a descrever essas preliminares e os novos argumentos despendidos:

- inicia a recorrente por argüir a nulidade da decisão monocrática por ter a mesma inovado nos fundamentos do lançamento, tendo em vista que, no auto de infração, foi imputado ao contribuinte ter extrapolado o contido no acordo aditivo, já que, por alegação do Fisco, tal aditivo não previa exclusão de receitas de exportação, enquanto que no Acórdão recorrido, diversamente, o que se decidiu foi que não houve prorrogação, tendo então o contribuinte utilizado-se de exclusão não prevista em lei;

- ainda em preliminar, alega cerceamento do seu direito de defesa, por ter o Acórdão vergastado deixado de apreciar argumento referente ao princípio da legalidade aplicável às isenções;

- no mérito, além de todos os argumentos já expendidos na impugnação, aditou que houve equivocada interpretação dos documentos referentes ao programa Befiex, confundindo-se prorrogação do programa com transferência de saldos não utilizados, pois estes poderiam inclusive ocorrer no decorrer do programa, restando claro que, se requerida tal extensão ao final do programa, a prorrogação se dá por completo, sob pena de inexistir exercícios subseqüentes para sua utilização;

Handwritten signature and a triangular stamp.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

- ademais, os termos da Portaria do Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio de nº 479, de 29 de novembro de 1989, indicam que a prorrogação é condição essencial para fruição daqueles benefícios, embora não permite que outro benefício análogo seja gerado no período prorrogado.

Pede, alfim, que seja cancelado o auto de infração, ou alternativamente, decretada a nulidade do Acórdão recorrido, ou afastada a multa de 75% e os juros de mora calculados pela Taxa Selic.

É o Relatório.



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

## VOTO VENCIDO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, inclusive com apresentação de arrolamento, devendo, portanto, ser conhecido.

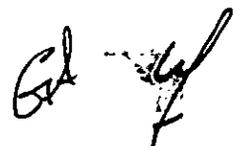
Inicialmente, argúi a recorrente a nulidade do Acórdão recorrido sob dois fundamentos: a) alteração dos fundamentos da autuação e b) falta de apreciação do argumento da aplicação do princípio da legalidade às isenções.

Não creio que deva merecer acolhida a preliminar suscitada.

Em verdade, auto de infração e Acórdão vergastado convergem em seus fundamentos. Ambos procuram demonstrar que a extensão do programa BEFIEX se deu de forma mitigada, apenas para fruição dos benefícios quanto a impostos na importação, que deixaram de ser utilizados no prazo original do programa.

A eventual divergência apontada pela recorrente como primeiro fundamento da nulidade repousa meramente em questões de redação, sem tirar a essência do entendimento adotado tanto pela fiscalização quanto pela Turma recorrida: o de que a extensão foi mitigada.

Se este entendimento está correto ou não é uma questão de mérito, a ser analisada mais adiante.



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Além disso, não houve qualquer preterição ao direito de defesa da autuada, que pôde, com bastante vigor, defender-se amplamente, demonstrando absoluta compreensão das razões da exigência.

O segundo fundamento da apontada nulidade também não prospera. Não deixou o Acórdão recorrido de considerar qualquer argumento expendido na impugnação. O fato de a Turma ter concluído que se tratava de pedido e concessão de prorrogação mitigada não traz, em tese, qualquer contradição em seu raciocínio, muito menos omissão quanto à aplicação do princípio da legalidade às isenções. O que se concluiu no Acórdão combatido foi de que, ainda que legalidade e isenção andem juntas, isso não trouxe ao caso presente maior relevância. Contrariedade a este entendimento é matéria de mérito.

Por esses motivos, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido suscitada pela recorrente.

Passo ao mérito.

Para tanto, faço um breve resumo da evolução legislativa da tributação pelo IRPJ no lucro derivado das exportações.

No País no qual “exportar é o que importa” surgiu o Decreto-Lei 1.219, de 15 de maio de 1972, instituindo o denominado Programa Especial de Exportação, dispondo sobre a concessão de estímulos à exportação de manufaturados, mediante concessão de redução de impostos aduaneiros e de isenção do IRPJ.

Os benefícios eram conferidos mediante contrato com o Poder Público e após prévia análise pela Comissão de Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação (BEFIEEX), estando sempre avençados nesses contratos vários compromissos e condições para fruição dos mesmos, notadamente um limite

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

mínimo de exportações, saldo positivo de divisas, compra de bens de capital no mercado nacional etc.

Também eram delimitados os valores máximos de importações beneficiadas com redução de impostos aduaneiros.

No que ora pertinente, a isenção do IRPJ era concedida mediante uma exclusão na apuração do lucro real, exclusão esta calculada através do lucro da exploração correspondente às exportações incentivadas. O artigo 10 do citado Decreto-Lei assim dispunha:

“Artigo 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 sobre a 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.”

Alterando a política de renúncia fiscal nas exportações, foi editado o Decreto-Lei 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o qual, em seu artigo 11, assim determinava:

“Artigo 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 Decreto-Lei 1.219, de 15 de maio de 1972 (programas BEFLEX).”

Diante dos programas já em andamento, e que se constituíam em isenção contratual condicionada e a prazo certo, o parágrafo único ressaltava que o

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

disposto no citado artigo 11 não se aplicava em relação às exportações previstas em programa aprovado até 31 de dezembro de 1987.

A ruptura na política gerou protestos, mormente em um País dependente de saldos comerciais expressivos, lembrando que já se tinha ultrapassado o período do chamado “milagre econômico” e que estávamos em plena “década perdida”, alcunha conferida aos anos 80 por Roberto Campos. Amenizando a pura revogação, surgiu o Decreto-Lei 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, dispondo em seu artigo 1º que as exportações derivadas de diversos programas de benefícios, dentre eles o do Decreto-Lei 1.219/72, seriam tributadas por alíquotas beneficiadas, de 3% no ano-calendário de 1988 e de 6% a partir do ano subsequente.

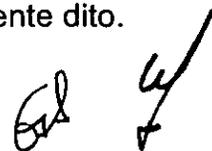
Nessa esteira foi editado o Decreto-Lei 2.433, de 15 de maio de 1988, dispondo sobre novos instrumentos financeiros relativos à política industrial e revogando incentivos fiscais. Este Decreto-Lei revogou, em seu artigo 32, o Decreto-Lei 1.219, ressalvando, em seu artigo 27, que os projetos já apreciados pela Secretaria Executiva do Conselho de Desenvolvimento Industrial, órgão à época responsável pela apreciação e concessão dos pedidos, continuariam regidos pela legislação anterior.

Continuando a política de financiar ao invés de renunciar, a Lei 7.988, em 28 de dezembro de 1989, determinou que, ao invés da alíquota de 6%, prevista no Decreto-Lei 2.413/88, fosse aplicada a alíquota de 18%, ainda no próprio ano-calendário de 1989.

Por fim, a MP 161/90, convertida na Lei 8.034, de 2 de junho de 1993, retirou qualquer benefício por diferença de alíquota na tributação das exportações de manufaturados.

Essa a evolução legislativa pertinente ao tema.

Muito bem. Passo a analisar o mérito do litígio propriamente dito.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'Ed' and the other a stylized signature.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

O Decreto-Lei 1.219/72 trazia em seu artigo 3º, § 5º, a seguinte possibilidade de extensão do programa:

“Artigo 3º - O valor dos bens importados anualmente com as isenções previstas no artigo 1º não poderá ser superior a um terço do valor líquido da exportação média anual de produtos manufaturados.

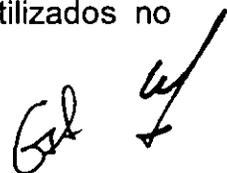
....

§ 5º - O benefício fiscal, gerado pelo programa de exportação, não utilizado total ou parcialmente em determinado ano, poderá ser transferido, a requerimento do interessado, para os exercícios seguintes, devendo ser absorvido no prazo máximo de três anos contados da data da exportação.”

A recorrente, conforme relatado, requereu essa específica transferência de benefício, e o presente litígio resolver-se-á com a definição sobre quais os benefícios que permaneceram durante os três anos de extensão, se incluindo o da isenção de IRPJ ou não.

Afirma a recorrente que os programas especiais de exportação consubstanciavam-se em isenções contratuais condicionadas, cuja revogação não é permitida pelo artigo 178 do CTN. Mais ainda, que seu programa, aprovado que foi antes de janeiro de 1988, estaria ressalvado pelo disposto no parágrafo único do artigo 11 do Decreto-Lei 2.397/87.

De fato, essas assertivas são verdadeiras, mas insuficientes para deslindar o presente litígio, haja vista que não há colisão entre elas e a possibilidade de que a extensão prevista no § 5º do artigo 3º do Decreto-Lei 1.219/72 seja exclusivamente para fruição dos limites máximos de importação não utilizados no prazo original do programa.

Handwritten signature and a checkmark.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Analisando sistematicamente o Decreto-Lei 1.219/72, o artigo 3º trata somente dos benefícios na importação, vinculando os seus parágrafos, enquanto que a isenção de IRPJ está no artigo 10. São coisas distintas, portanto.

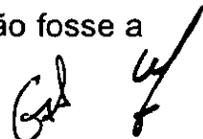
Dessa forma, em tese, pode-se afirmar, sem maiores conflitos, haver apoio jurídico a uma hipótese de extensão mitigada, sem que se esteja, como diz a recorrente, criando-se regime misto não previsto em lei, ou cindido incentivo fiscal. Não! Estar-se-ia apenas interpretando o texto do próprio Decreto-Lei instituidor da isenção.

Por outro lado, e à luz do que consta do Parecer PGFN/CAT/nº 601/92, acostado à impugnação, havia também hipótese em que todo o programa era prorrogado, conforme a seguinte passagem, já destacada na cópia do Parecer juntada aos autos, fls. 1019:

“A prorrogação, pois, sob qualquer ângulo, será sempre possível, a libito do Governo, se observadas as condições cujo cumprimento esteja a cargo do contribuinte, inclusive quanto á fruição dos incentivos ainda restantes, ressalvados, quanto ao Imposto de Importação e ao IPI, os casos alcançados pela prescrição administrativa a que alude o artigo 3º, § 5º, do mesmo Decreto-Lei 1.219/72, na hipótese de benefícios não utilizados e não absorvidos no triênio subsequente ao da data da exportação, sem qualquer restrição, por igual, ao desfrute dos benefícios da clausula 13ª do Termo de 126/82 constante de fls. 3 a 7 dos autos.”

Ressalto que a remissão à cláusula 13ª é justamente o benefício de exclusão da tributação pelo IRPJ do lucro com exportações.

Concluiu-se, portanto, que há duas hipóteses viáveis. Extensão mitigada, apenas para fruição dos benefícios na importação, ou prorrogação integral. Daí porque até o ano-calendário de 2000 ainda constava no Manual de Preenchimento das Declarações de IRPJ a possibilidade de exclusão integral do lucro com exportações, para os projetos aprovados até dezembro de 1987, os quais, não fosse a



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

possibilidade de prorrogação, teriam término em 1997, como destacou a recorrente em suas peças de defesa e apelo.

Porém, diante das duas possibilidades, o que se deve perquirir no presente caso é qual delas se apresentou. Aí é que está o *busílis*.

Enfrentando essa questão, se tomarmos isoladamente os atos de extensão do programa, desde o requerimento até o Termo Aditivo, fls. 43 e 37, respectivamente, não encontraremos qualquer menção à prorrogação *in totum* do programa.

Por isso ter sido forte o entendimento do Fisco pela extensão mitigada.

Não obstante, firmo convicção em sentido contrário, e o faço pelos termos da Portaria Ministério do Desenvolvimento da Indústria e do Comércio nº 479/89, que resultou na cláusula quinta do Termo Aditivo de fls. 37.

Tal Portaria, editada especificamente para regulamentar os casos de requerimentos fulcrados no § 5º do artigo 3º, encontrava-se assim redigida:

“Art. 1º - A requerimento do Titular de Programa Especial de Exportação, aprovado com base no Decreto-Lei nº 1.219/72, de 15 de maio de 1972, poderá a Comissão BEFIEX aprovar o valor para a utilização do benefício de que trata o § 5º, do artigo 3º, do referido Decreto-Lei, sujeito à verificação fiscal, e nas seguintes condições:

I – prorrogação do prazo do Programa, por até 3 (três) anos, para o fim específico de utilização do benefício;

II – assinatura pela empresa titular, de termo de compromisso aditivo contendo além do prazo e do valor estipulado para a utilização do benefício, cláusula estabelecendo a obrigatoriedade de que seja mantida a razão prevista entre o valor do saldo líquido de divisas e da exportação FOB, comprometido no Programa.

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

....

Art. 2º - O descumprimento dos compromissos assumidos para utilização do benefício de que trata o artigo anterior obrigará a empresa ou empresas participantes ao pagamento dos impostos relevados, relativos à utilização desses benefícios, corrigido monetariamente, independentemente da aplicação de outras penalidades a que estiver sujeita, na forma da legislação em vigor.

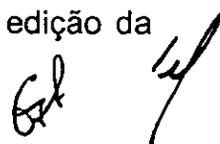
..."

Da leitura desse ato normativo, de função específica e vinculada, tiro a certeza da prorrogação integral, pois, embora os dizeres do inciso I sejam deveras restritivos, o inciso II sela a questão, ao estabelecer condição economicamente equivalente àquela presente no programa especial desde o seu início, trazendo consigo a necessidade de se manter a mesma situação econômico-jurídica, até porque o descumprimento é causa do pagamento dos impostos relevados e outras penalidades.

Ora, se o próprio Governo Federal, ao regulamentar a extensão, procurou assegurar-se do cumprimento de parâmetros existentes quando da contratação original do programa (saldo positivo de divisas original), e o fez no exercício de sua competência legal, adotou postura que vincula a prorrogação de todo o programa e suas condições jurídicas e econômicas, inclusive com o benefício da exclusão do lucro das exportações.

Para que se alcance o mesmo saldo positivo de divisas originalmente contratado é necessário que se mantenham as mesmas condições econômicas negociadas na origem, sob pena de deturpação do contrato, com imposição indevida da mesma meta em cenário desfavorável, pois agora tributável.

A imposição da mesma condição para fruição de benefícios demonstra a vinculação da prorrogação de todos os elementos do contrato, hipótese que, como já destacamos acima, era juridicamente possível. Creio, portanto, que, com a edição da



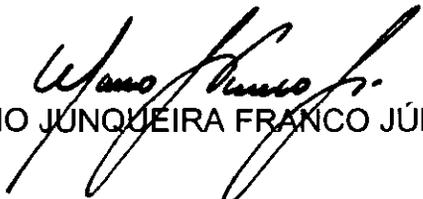
Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Portaria MIC 479/89, o Governo Federal vinculou a concessão da extensão para fruição dos benefícios de importação previstos no artigo 3º do Decreto-Lei 1.219/72, à prorrogação das mesmas condições originais pertinentes ao programa, inclusive a exclusão do lucro da exploração correspondente às exportações incentivadas.

Por esses motivos dou provimento ao recurso voluntário, deixando de me pronunciar quanto aos argumentos contrários à aplicação da Taxa Selic aos juros de mora e da multa de ofício no percentual de 75%, por prejudicados.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2003

  
MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 

Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator Designado

*Extraem-se dos autos as seguintes informações:*

- a) a recorrente gozava até outubro de 1996 de benefício fiscal do programa Befiex
- b) o programa Befiex concedia-lhe, durante o respectivo prazo:
  - b.1) exclusão da tributação pelo IRPJ do lucro com exportações
  - b.2) isenção dos impostos na importação de mercadorias, no limite máximo de 1/3 da exportação média de produtos manufaturados
  - b.3) possibilidade de extensão do saldo benefício da importação não aproveitado no prazo do programa, nos 3 anos seguintes
- c) a recorrente requereu a prorrogação do prazo do programa para utilização dos benefícios fiscais previstos no parágrafo 5º do art. 3º do Decreto-lei 1219/72 (fl. 43)

Assim, a questão é saber se a extensão por 3 anos refere-se apenas à isenção de impostos na importação de mercadoria ou, então, se também é relativo ao IRPJ sobre a parcela do lucro correspondente às exportações.

O ilustre conselheiro Relator concluiu que a prorrogação dos 3 anos abrange todas as condições originais do programa, pois somente assim é que seriam mantidas as condições econômicas negociadas na origem.



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Data vênua, não pode o intérprete receber de maneira ampla o comando normativo que confere ao contribuinte algum benefício fiscal . Com efeito, o Código Tributário Nacional estabelece que o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo (§ 2º do art. 108) e que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário e outorga de isenção (I e II do art. 111). Ou seja, as balizas legais da concessão do benefício são rígidas e não permitem que o intérprete relaxe os limites fixados.

Pois bem, o benefício da importação não possuía relação direta e obrigatória com o benefício do IRPJ. A importação sem o II e o IPI dependia apenas das exportações promovidas pela empresa, dentro dos parâmetros estabelecidos; assim, se cumpridos tais parâmetros, ocorria a dispensa dos impostos na importação.

O benefício do IRPJ também dependia das exportações, pois somente a parcela a elas relativa é que estava abrangida por ele.

Assim, não havia um equilíbrio de condições econômicas entre o benefício da importação e o benefício do IRPJ sobre o lucro das exportações. Tanto é que a empresa recorrente atingiu a meta de exportação no prazo do contrato, sem ter efetuado toda a importação que lhe era possível, com o benefício. Com essa situação, é possível imaginar que o benefício do IRPJ tenha sido por ela integralmente aproveitado, durante o prazo do programa, já que toda a receita de exportação prevista foi auferida.

Mas, não é razoável concluir – somente com a informação das exportações promovidas – que o limite das importações com benefício também foi cumprido.

Nessa linha de raciocínio, é que se recebe o § 5º do art. 3º do Decreto-Lei 1219:



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

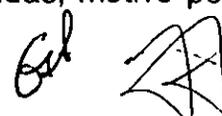
O benefício fiscal [de importação], gerado pelo programa de exportação, não utilizado total ou parcialmente em determinado ano, poderá ser transferido, a requerimento do interessado, para os exercícios seguintes, devendo ser absorvido no prazo máximo de três anos contados da data da exportação.

Veja-se que o dispositivo é expresso ao vincular o benefício (saldo de importações não realizadas) às exportações realizadas no período, na proporção 3 para 1. O requisito para a extensão do benefício das importações é o cumprimento das exportações previstas, no prazo do contrato. Não há porquê fornecer ao contribuinte outro benefício (IRPJ) fora do prazo do programa, que não tem previsão em lei.

O benefício do IRPJ estava, durante o prazo do programa, intimamente ligado às exportações; melhor dizendo: as exportações geravam 2 benefícios: (i) IRPJ e (ii) impostos na importação. Assim, o benefício do IRPJ (cujo cálculo envolve as receitas inclusive de exportação) ocorria concomitantemente com as exportações; e, apesar de as importações com benefício serem dimensionadas conforme as exportações, não havia a relação direta e automática entre umas e outras; por esse motivo, é que o dispositivo legal permitiu que a empresa pudesse durante os 3 anos seguintes promover a importação com os benefícios.

Demais disso, não há que se falar em modificação das condições econômicas do contrato. A possibilidade de aproveitamento do benefício nas importações nos 3 anos seguintes ao das exportações já estava estabelecida desde o início do programa, sem que houvesse a previsão da prorrogação do benefício do IRPJ. O benefício (referente às importações) era exatamente o mesmo, com previsão favorável ao contribuinte de aproveitá-lo num prazo maior.

Enfim, o pedido da recorrente (fl. 43) é exatamente nesse sentido. Argumentou ela que, embora o prazo estivesse se expirando, possuía ainda um saldo a importar de US\$ 2,662,868 em função das exportações já promovidas, motivo pelo



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

qual pediu fosse prorrogado o prazo nos termos do § 5º do art. 3º do Decreto-Lei 1219. E foi exatamente isso o objeto da concessão do Aditivo de fl. 39.

Por outro lado, a possibilidade de utilização do benefício do IRPJ a destempo era prevista em outro dispositivo: o § 2º do art. 10 do Decreto-Lei 1219; isto é, se não fosse abatida do lucro tributável a parcela correspondente à exportação de produtos manufaturados, o IR pago podia ser utilizado no pagamento de qualquer outro imposto federal. Mas, isso não é o que pretendeu a recorrente.

Portanto, não há como ser reconhecida a possibilidade da prorrogação do prazo do programa do Beflex para fim de IRPJ.

Em relação à cobrança de juros moratórios em percentual superior a 12% ao ano, nada há que acrescentar à decisão do Supremo Tribunal Federal proferida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (nº 4-7 de 7.03.1991).

Como é de notório conhecimento, o órgão responsável pela guarda da Constituição Federal brasileira, o STF, já decidiu que a aplicação de juros moratórios acima de 12% ao ano não ofende a Carta Magna, pois, seu dispositivo que limita o instituto ainda depende de regulamentação para ser aplicado. Veja-se a jurisprudência firmada sobre essa questão:

“DIREITO CONSTITUCIONAL. MANDADO DE INJUNÇÃO. TAXA DE JUROS REAIS: LIMITE DE 12% AO ANO. ARTIGOS 5º, INCISO LXXI, E 192, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Em face do que ficou decidido pelo Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4, o limite de 12% ao ano, previsto, para os juros reais, pelo § 3º do art. 192 da Constituição Federal, depende da aprovação da Lei Complementar regulamentadora do Sistema Financeiro Nacional, a que se referem o “caput” e seus incisos do mesmo dispositivo...” (STF pleno, MI 490/SP).

Ademais, o Código Tributário Nacional prevê que os juros moratórios serão calculados à taxa de 1% ao mês, *se a lei não dispuser de modo diverso* (art. 161, § 1º). No caso, a lei (MP 1.621) dispôs de modo diverso, devendo, pois, prevalecer.



Processo nº. : 11065.002241/2001-44  
Acórdão nº. : 108-07.662

Assim, concluo que não há qualquer ilegitimidade no cálculo dos juros de mora efetuado pelo AFTN atuante.

No tocante à multa de 75%, a mesma foi devidamente estabelecida pela Lei 9430/96 (art. 44, I) com o intuito de penalizar o contribuinte que não cumprisse suas obrigações previstas em lei. Vale observar que esta é multa de ofício, sendo que a multa de mora – ou seja, aquela em que o contribuinte regulariza sua situação antes de autuado – é de até 20%.

Desse modo, estando prevista em lei, não há como afastar nem reduzir a multa de mora.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2003

  
JOSÉ HENRIQUE LONGO

