MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º C C	PUBLICADO NO D. O. U. D. 14 / 06 / 2000 Rubrica

2º C C	RECORRI DESTA DECISÃO RO/202-0.351 EM 27 de abril de 2000 Procurador Rep. da Faz. Nacional

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

Sessão : 25 de janeiro de 2000
Recurso 99.618
Recorrente : PNEUMÁTICOS MICHELIN LTDA.
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro – RJ

IPI - CRÉDITO-PRÊMIO - BEFIEX – APROVEITAMENTO - A empresa titular de Programa Especial de Exportação aprovado pela Comissão BEFIEX, detentora da cláusula de garantia na forma do estatuído no art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72, desde que não contestado habilmente o cumprimento de sua contrapartida contratual ou o valor do crédito que alega possuir, pode gozá-lo, nas condições vigentes à época da aprovação de seu programa, em relação aos créditos adquiridos decorrentes de exportações acordadas efetivamente embarcadas para o exterior até o termo final do programa, o que inclui, *in casu*, a modalidade de transferência de crédito para outro estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, da mesma empresa, prevista no Decreto nº 64.833/69, art. 3º, § 2º , "b", mesmo após a sua revogação pelo art. 4º do Decreto s/nº , de 25 de abril de 1991. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PNEUMÁTICOS MICHELIN LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela recorrente, o seu patrono Dr. CONDORCET REZENDE. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Helvio Escovedo Barcellos.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Antonio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Maria Teresa Martínez López, Luiz Roberto Domingo, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.
Iao/cf

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

Recurso : 99.618
Recorrente : PNEUMÁTICOS MICHELIN LTDA.

RELATÓRIO

Em atenção à Diligência nº 202-01.971, decidida na Sessão de 12.05.98 deste Colegiado, cujo relatório e voto leio para lembrança dos Srs. Conselheiros, foram anexados aos autos documentos, dos quais destaco:

- cópia de parte do demonstrativo do crédito-prêmio do IPI, atualizado até 31.06.93 (Planilhas de fls. 495/509), anexado às fls. 362/415 do Processo nº 10768.033531/94-14, relativo ao estabelecimento de Barueri, SP;
- símile de Declaração de Crédito de Exportação - DCE (fls. 486);
- Termo Aditivo BEFIEX nº 221/87 (fls. 487/490); e
- Aditivos de Certificado de Registro de Capitais Estrangeiros (fls. 543/551).

Em resposta ao solicitado na diligência, a Informação Fiscal de fls. 510/518, inicialmente, tece considerações sobre alguns tópicos abordados no recurso, julgados incorretos e passíveis de induzir a uma distorcida apreciação da matéria por este Conselho, quais sejam, em resumo:

- é inverídica a afirmação de que *a Recorrente foi autuada sob o pretexto de sua matriz não ter direito ao crédito-prêmio do IPI*, já que em nenhum momento foi contestado esse direito ou o valor a ele atribuído;
- suspeita-se que essa afirmação foi inserida para forçar a apreciação do PEEX de responsabilidade de sua matriz;
- não concorda com a alegação de que *a cláusula de garantia asseguraria à matriz o direito de transferir os créditos-prêmio até o final do prazo contratual*;
- tal cláusula assegurava a fruição do incentivo fiscal até o termo final do PEEX, segundo as alíquotas e condições vigentes em 16.05.78, citado textualmente o seu embasamento legal: art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69 e o art. 35 do RIPI/72;

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

- dentre as formas de utilização admitidas DL nº 491/69, não constava a de transferência para outros estabelecimentos da empresa beneficiária;

- foi o Decreto nº 64.833/69 (não mencionado na cláusula de garantia) que, extrapolando, introduziu a referida forma de utilização;

- as modalidades introduzidas pelo § 2º do seu art. 3º vigeram em caráter provisório, devido a inexistência, naquele ano, de um Regulamento do IPI, já que o que havia era a Lei nº 4.502/64, sobre o imposto de consumo, cujos dispositivos foram adaptados para o IPI, até o surgimento do regulamento propriamente dito, em 1972;

- se de caráter definitivo a forma de utilização mediante transferência dos créditos-prêmio, certamente o Poder Executivo manifestaria tal intenção, citando o Decreto nº 64.833/69 no art. 35 do RIPI/72, que trata do crédito-prêmio;

- no RIPI/72 ficou definido que a utilização desse crédito dar-se-ia por qualquer outra forma autorizada pelo Ministro da Fazenda, segundo o disposto no parágrafo único do art. 38, o que também estabeleceu o art. 3º do Decreto nº 64.833/69;

- não conseguiu a Contribuinte demonstrar que *a matriz cumpriu integralmente os seus compromissos de exportação e de investimentos*, já que o único documento oficial a esse respeito (Ofício BEFIEX nº 091/92) foi objeto de ressalvas da autoridade impetrada no mandado de segurança quanto a estar o programa sujeito à verificação fiscal e a menção da remessa do respectivo processo à SRF (COFIS) para os devidos fins;

- consultado o COMPROT, não se conseguiu identificar a entrada de processo na COFIS relativo ao Programa BEFIEX da Michelin;

- assim, competiria à interessada beneficiária - Michelin - comprovar que seu programa BEFIEX e respectivo Termo Aditivo foram definitivamente encerrados no âmbito do MICT, cumprindo assinalar que o controle de determinadas metas do Programa (vg. investimento mínimo global) fogem da competência da SRF;

- ressalte-se, ainda, que na petição inicial ao Mandado de Segurança, na impugnação e no Ofício BEFIEX nº 091/92, só é feito menção aos

compromissos de investimentos e exportação a que se refere o certificado BEFIEX, de 22.12.78, sem qualquer alusão nesses documentos, apesar de posteriores ao Termo Aditivo BEFIEX nº 221/87 (fls. 487/490), que elevou os valores antes pactuados;

- no recurso são repetidos os valores do contrato original de 1978, embora cite o Termo Aditivo, silencia sobre as modificações por ele introduzidas nos compromissos assumidos pela Michelin;

- o Termo Aditivo foi lavrado em 1987, ocasião em que o regulamento não mais admitia as transferências de créditos e sua escrituração, em decorrência das substanciais modificações introduzidas na matéria, sendo uma delas o deslocamento da fruição do crédito-prêmio do produtor/exportador para as empresas exportadoras;

- na assinatura do Termo Aditivo de 1987, a beneficiária/exportadora - matriz da Michelin - não era contribuinte do IPI, não apurando débitos do IPI a serem compensados, já sabendo e beneficiando-se da única forma de utilização do crédito-prêmio: recebimento integral de seu valor em dinheiro;

- nessa ocasião, ao não fazer qualquer ressalva sobre outras modalidades de utilização, a Michelin concordou com as condições então vigentes;

- os estabelecimentos industriais da Michelin desfrutavam do benefício do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69 (manutenção dos créditos dos insumos empregados em produtos exportados), que, após o advento da Portaria MEFP nº 134/92, podiam ser aproveitados (créditos excedentes) também por transferência para outros estabelecimentos industriais ou equiparados da mesma empresa;

- ao contrário do crédito-prêmio, espécie de subvenção disfarçada às exportações, sem qualquer relação de causa e efeito com as compras de insumos, o crédito incentivado do art. 5º do Decreto-Lei nº 491/69 tem estreita relação com o princípio da não-cumulatividade de impostos;

- contrariamente ao mencionado no recurso (*"Após 15/03/90 a matriz da Michelin nunca mais foi reembolsada em dinheiro pelos valores relativos ao crédito-prêmio do IPI, apesar de ter cumprido fielmente todos os compromissos de seu PEEX, cujo termo final deu-se em 22/12/91"*), a Michelin recebeu pagamentos, no ano de 1.991, nos dias 8/7, 2/8, 9/8 e 3/9

(documentos de fls. 458/460), bem como no dia 26/11/91, véspera do encerramento do programa, segundo listagens inseridas em processo congênere;

- em se tratando de uma peça recursal recheada de omissões e imprecisões, desconfia-se que o sujeito passivo possa ter ocultado algum outro pagamento recebido em espécie ou matéria relevante para o deslinde da questão, o que deverá ser levado em consideração por este Conselho;

- fatos incontestes levam à suspeita de que o cerne da questão não seria a interrupção do pagamento em dinheiro dos créditos-prêmio, mas, sim, a elevação súbita e inesperada dos saldos devedores do IPI dos estabelecimentos industriais ou equiparados da Michelin, tais como:

- a) a equiparação a industrial dos estabelecimentos atacadistas da Michelin, em decorrência do art. 7° da Lei n° 7.798/89, já que no seu anexo III encontrava, entre os produtos ali relacionados, os pneus para ônibus e caminhões, industrializados pela Michelin;

- b) a elevação de 15% para 20% da alíquota do IPI incidente sobre pneus destinados a ônibus e caminhões (TIPI, código 4011.20.0000) pelo Decreto n° 99.182, de 15.03.90;

- c) a supressão, em 05.10.90, dos estímulos fiscais à exportação, por força do art. 41 do ADCT da CF/88, o que foi remediado com o advento da Lei n° 8.402/92, que restabeleceu esses benefícios retroagindo àquela data;

- d) já anteriormente, a redução substancial dos incentivos fiscais pelo Decreto-Lei n° 2.433/88, que, em seu art. 32, revogou a maioria das normas a respeito, inclusive o Decreto-Lei n° 1.219/72; e

- e) a revogação do Decreto n° 64.833/69 pelo Decreto s/n°, de 25.04.91;

- finalmente, sendo a principal reclamação a súbita interrupção dos pagamentos em dinheiro e estando a Michelin convicta que cumpriu seus compromissos, por que não requereu administrativamente ou judicialmente o pagamento em dinheiro dos créditos faltantes, ao invés de enveredar pelas vias tortuosas da compensação, utilizando-se de valores considerados ilíquidos pela autoridade judiciária, que cassou a liminar do mandado de segurança?

Isto posto, passou o Fisco a responder aos quesitos da diligência, nos seguintes termos, também de forma resumida:

a) se os investimentos pactuados na cláusula 20 do Termo de Aprovação de Programa Especial de Exportação (fls. 207/214) foram comprovadamente realizados:

- a Secretaria da Receita Federal não dispõe desse tipo de informação, já que o controle dos investimentos pactuados competia à Comissão de Acompanhamento dos Programas BEFIEX, à época subordinada ao MICT;

- porém, tudo indica que não o foram, conforme se deduz da correspondência de 13.12.91 (fls. 458/9), na qual Michelin informava que não poderia cumprir os seus compromissos de investimentos antes do termo final do PEEX, ocorrido em 22.12.91; e

b) se os créditos-prêmio transferidos para a Recorrente decorreram de exportações realizadas ao abrigo do Programa Especial de Exportação em tela e que foram efetivadas até a data do encerramento de seu prazo de execução (22.12.91):

- acreditando-se nas listagens extemporaneamente anexadas pela contribuinte (fls. 362/415) no processo congênere relativo ao estabelecimento de Barueri, SP, e inferindo-se que as datas constantes da 1ª coluna correspondam às datas de embarque da mercadoria, verifica-se que a maior parte realizou-se até a data do encerramento do prazo de execução do programa;

- contudo, algumas dessas datas referem-se ao ano de 1992, o que pode indicar embarques fora do prazo;

- não ficou claro se as DCE (Declaração de Crédito à Exportação), a que correspondem os valores constantes da coluna DCE dessas listagens, foram protocolizadas no órgão competente que autorizava os pagamentos;

- se o foram e o pagamento não foi liberado, pode-se tratar de exportações não amparadas pelo PEEX da Michelin;

- todavia, se o órgão pagador recusou-se a protocolizar tais declarações, embora corretas, caberia a propositura de uma ação própria da matriz do sujeito passivo, visando o recebimento dos créditos-prêmio não pagos em espécie;

c) se os créditos-prêmio foram transferidos pelo seu valor original ou se sofreram correção monetária, caso positivo, esclarecer o procedimento adotado e índices empregados:

- com base nas planilhas do referido processo congênere, percebe-se que as de fls. 363/371 referem-se, exclusivamente, à correção monetária de valores já recebidos, em espécie, durante o ano de 1991(cópia da planilha de nº 01, anexada às fls. 495/503 deste para pronta conferência);

- as demais planilhas de nºs 02 a 04 listam créditos-prêmio presumivelmente não pagos em dinheiro, relativos aos anos de 1989 a 1992, corrigidos monetariamente pelo contribuinte até 30.06.93, sendo que os índices aplicados constam das planilhas (cópias da 1ª e última página de cada uma dessas planilhas anexadas às fls. 504/509);

- observe-se que a verificação do adimplemento dos compromissos que fazem jus aos créditos-prêmio, dentro do prazo de duração do programa, têm de ser conjugados com a auditoria contábil/fiscal da empresa, vez que os PEEX contemplavam vários benefícios na área do IR, cujas bases de cálculo devem ser examinadas; e

- assim, entendemos que as referidas planilhas não podem ser examinadas separadamente, com o objetivo de se determinar o cumprimento do PEEX da Michelin, e se ela tem o direito ou não ao recebimento dos créditos-prêmio porventura não pagos em dinheiro.

Cientificada dessa informação fiscal, a Recorrente assim se manifestou, em síntese:

- foi descabida a diligência, porque, conforme corretamente afirma a informação fiscal, o auto de infração em tela apenas questiona - por suposta falta de fundamentação legal - as transferências de crédito-prêmio que efetuou, sem questionar o direito da matriz da Recorrente ao crédito-prêmio do IPI ou o valor do mesmo;

- isso significa que a autuação da Recorrente não foi motivada por um suposto não-cumprimento dos compromissos (de investimento e de exportação) fixados no PEEX de sua matriz;

- a informação fiscal revela um inconformismo com a decisão recorrida, vez que esta deu pela procedência do auto de infração não por ter consideradas indevidas as transferências de crédito-prêmio, mas sim porque essas transferências teriam implicado numa utilização do crédito-prêmio de IPI após 22.12.91 (termo final do PEEX), ante terem sido feitas posteriormente a essa data, o que estaria em desacordo com a cláusula dezoito do PEEX;

- quanto à alegação de ter o Decreto nº 64.833/69, ao permitir as transferências de créditos-prêmio, extrapolado o Decreto-Lei nº 491/69, afora não ser da competência da fiscalização questionar o mérito da decisão administrativa e argüir a eventual ilegalidade de qualquer decreto, o fato é que improcede, já que o DL nº 491/69, nos §§ 1º e 2º de seu art. 1º, dispõe que o crédito-prêmio de IPI será deduzido do valor do IPI devido no mercado interno e que, em havendo excedente de crédito, será ele compensado no pagamento de outros tributos federais ou "aproveitado nas formas indicadas por regulamento";

- a alegação da fiscalização de que a Recorrente não conseguiu demonstrar a conclusão do PEEX, já que no OF/SNE/DIC/COPS/BEFIEX/nº 091/92 é ressaltado que a adimplência contratual da matriz da Recorrente estaria sujeita à verificação fiscal, não tem pertinência com o objeto da autuação, como já afirmado pela Recorrente e reconhecido pela fiscalização;

- o direito ao crédito-prêmio do IPI não foi adquirido sob condição (suspensiva, no caso) de uma prévia expedição de um atestado de cumprimento integral do PEEX, até porque o benefício vinha sendo pago por conta das exportações realizadas ao longo do programa;

- senão sem sentido a cláusula 17ª do PEEX, que previu, no caso de descumprimento do PEEX, a cobrança, proporcional, dos impostos que deixaram de ser pagos em função da utilização do crédito-prêmio;

- daí que o cumprimento integral ou não do PEEX poderia afetar apenas os montantes de créditos-prêmio de IPI, mas jamais ser condição para aquisição do direito a tal incentivo fiscal, o que confirma que a aquisição do direito em causa decorreu da própria celebração do PEEX;

- também por isso se demonstra que a diligência requerida deveria tê-lo sido após (e não antes) de julgado o mérito do processo;

- ante à afirmação da fiscalização de que a matriz da Recorrente é que deveria comprovar o cumprimento dos compromissos assumidos com base no PEEX e a total falta de objetividade das respostas dadas, bem como às pérfidas e vis insinuações ali feitas, a Recorrente junta provas e presta esclarecimentos acerca do cumprimento integral do PEEX por parte de sua matriz;

- é correta a afirmação da fiscalização de que a matriz da Recorrente recebeu parte do crédito-prêmio do IPI em dinheiro, mesmo após 15.03.90, mas os valores recebidos o foram com vultosas perdas em relação aos respectivos valores de origem, como demonstrado na planilha anexa à carta na qual a fiscalização se louvou;

- todo o crédito-prêmio de IPI recebido do governo, em espécie, com ou sem atraso, foi devidamente considerado para efeito de desconto do valor do crédito-prêmio de IPI utilizado para fins de transferência e ulterior compensação escritural;

- repudia, portanto, as espúrias e levianas insinuações constantes da informação fiscal, como a desconfiança em relação à ocultação de algum outro pagamento ou alguma matéria relevante para o deslinde da questão;

- a "suspeita" de que o cerne da questão não seria a interrupção dos pagamentos em dinheiro, mas sim a elevação inesperada dos saldos devedores do IPI dos estabelecimentos industriais ou equiparados da Recorrente, "provocados" por determinados eventos que enumera, de todo irrelevantes, no caso;

- afirmações, insinuações e suspeitas desse jaez, desabonadoras do conceito ilibado de sua matriz, deveriam ser provadas pela fiscalização, como a Recorrente o fez ao cuidar de provar porque a decisão recorrida deveria ser reformada;

- *acerca do primeiro quesito da diligência que questiona a efetiva realização dos investimentos pactuados na cláusula 20 do PEEX*, a fiscalização ateve-se apenas a um trecho de uma correspondência para levianamente insinuar o seu descumprimento, sem ao menos intimar a Recorrente a comprovar os investimentos ou confrontar o referido texto da correspondência com qualquer outro elemento de convicção;

- ora junta um certificado (consolidado) de registro de capital estrangeiro, expedido pelo BACEN em 28.06.91 (fls. 543/551), demonstrando que o capital estrangeiro investido no País pela Compagnie Financiere Michelin, em favor de sua matriz, superou em muito o valor de US$ 221,7 milhões;

- *quanto ao segundo quesito da diligência (se os créditos-prêmio transferidos para a Recorrente decorreram de exportações realizadas ao abrigo do PEEX e que foram efetivadas até a data do encerramento de seu prazo de execução - 22.12.91)*, esclarece, primeiramente, que não juntou qualquer planilha extemporaneamente;

- simplesmente entendeu que deveria se antecipar a qualquer questionamento sobre a efetividade das exportações, daí ser espúria qualquer insinuação de que juntou espontaneamente tais planilhas por reconhecer que o equívoco da autuação também deveria ser demonstrado a partir da comprovação da realização das exportações em causa;

- enfatize-se que somente as exportações efetuadas até 22.12.91 foram consideradas para efeito do crédito-prêmio do IPI, tendo o valor das mesmas sido de US$ 275.317.634,00, superior, portanto, aos US$ 250,5 milhões assumidos com base no PEEX e respectivo Termo Aditivo nº 221/87;

- a fiscalização não confrontou as planilhas com os respectivos dossiês das exportações, o que teria confirmado o acima exposto, não admitindo, portanto, que se ponha em dúvida a lisura do comportamento de sua matriz;

- o que é lamentável é que o exame dessa documentação atrasará ainda mais o julgamento do processo, e, o que é pior, mesmo sem ter qualquer pertinência com o seu objeto;

- afirma que todas as Declarações de Crédito de Exportação (DCE) foram apresentadas ao Banco do Brasil S. A. para que este efetuasse o pagamento em dinheiro do crédito-prêmio de IPI;

- é acintosa a insinuação de que a falta de pagamento decorreu da exigência de crédito-prêmio sobre exportações realizadas posteriormente a 22.12.91;

- as respostas dadas pelo governo atestam que a interrupção do pagamento em dinheiro do crédito-prêmio do IPI se deu por "dificuldades de caixa", conforme demonstra a documentação juntada aos autos;

- essa documentação demonstra também que a negativa da alternativa de transferência do crédito-prêmio de IPI não pago para ulterior compensação com o IPI devido nas operações internas teria como justificativa (absurda, por sinal) de que se aplicava também à matriz da Recorrente a legislação que determinou que o referido incentivo fiscal somente poderia ser pago em dinheiro, vedada qualquer outra forma de utilização;

- *no que diz respeito ao último quesito da diligência que questiona o aspecto da correção monetária relacionado com a transferência de crédito-prêmio havida,* esclarece que se fez com correção monetária, não só sobre o valor do crédito-prêmio não recebido em espécie, como também sobre aquele recebido em espécie, mas com atraso (neste último caso, a diferença entre o valor corrigido e o recebido passou a ser considerada uma parcela autônoma e também corrigida);

- considerou-se como data inicial da contagem da correção monetária aquela em que efetivamente foram liquidadas as cambiais de exportação (e não, como poderia ser, a data dos embarques, de conformidade com o art. 2° do DL n° 491/69) e como data final à da efetiva transferência para a Recorrente;

- os índices utilizados foram o BTNF e a UFIR, como demonstrado nas planilhas;

- o STJ vem decidindo, reiteradamente, que o crédito-prêmio de IPI deve ser corrigido monetariamente tal qual qualquer crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (v.g. Resp. 43.599-4-DF);

- no mesmo sentido, citem-se os Acórdãos do STJ que entenderam que a correção monetária incidiria a partir de quando o creditamento se tornaria legítimo, ou seja, de acordo com o art. 2° do DL n° 491/69, a partir do momento em que efetuadas as vendas para o exterior: Resp. n° 40.213-1-DF e outros que indica;

- reitera que o auto de infração apenas questionou, por suposta falta de fundamentação legal, as transferências de crédito-prêmio de IPI que foram feitas à Recorrente pela sua matriz, entre a segunda quinzena de maio de 1993 e o terceiro decêndio de maio de 1994, para compensação do IPI devido pela Recorrente em suas operações internas;

- é inconteste que a autuação não foi motivada por um suposto não-cumprimento dos compromissos (de investimento e de exportação) fixados no PEEX de sua matriz;

- de qualquer maneira, forneceu as provas de que sua matriz honrou os compromissos (de investimento e exportação) atinentes ao PEEX e coloca todas essas provas à disposição da fiscalização para exame, particularmente os dossiês comprobatórios das exportações, que superam a cifra de US$ 250,5 milhões, **não estando compreendida nessa cifra o valor de qualquer exportação realizada após 22.12.91;**

- embora descabida a diligência, corretamente interpretou a data de 22.12.91 como sendo a data-limite para a realização das exportações, e não para aproveitamento do crédito-prêmio de IPI delas decorrentes;

- se assim não fosse, ter-se-ia o absurdo de exportações realizadas na referida data-limite não gerarem crédito-prêmio de IPI, já que o mesmo não poderia ser aproveitado pela matriz da Recorrente;

- isso também reafirma o equívoco da decisão recorrida, que, numa interpretação literal da cláusula 18 do PEEX, entendeu que a data de 22.12.91 seria uma data limite para aproveitamento do crédito-prêmio de IPI, e não para a realização das exportações; e

- o entendimento correto da matéria encontra-se no Parecer AGU SF nº 01/98 (DOU de 21.10.98, pgs. 23 e seguintes), que transcreve.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A informação fiscal, produzida em decorrência da diligência determinada por este Colegiado, indica que a fiscalização deixou de apurar o que fora solicitado, justificando as razões para tal omissão, e se estende em considerações sobre alguns tópicos abordados no recurso, julgados por ela incorretos e passíveis de induzir a uma distorcida apreciação da matéria por este Conselho.

Independentemente da pertinência dessas considerações, as questões suscitadas pela fiscalização, em contraponto com a réplica da Recorrente, fornecem um roteiro para o exame dos pontos relevantes para o deslinde do presente litígio.

Em primeiro lugar, não resta dúvida que a Recorrente foi autuada em razão de ter utilizado crédito de IPI, originários do incentivo a que se refere o art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69 (crédito-prêmio), cuja manutenção e utilização foi assegurada à Pneumáticos Michelin Ltda., da qual a Recorrente é um estabelecimento, de acordo com as alíquotas e condições vigentes em 16.05.78, para o período de 22.12.78 a 22.12.91, através do Termo de Aprovação de Programa Especial de Exportação de fls. 207/214, às exportações dos produtos ali relacionados, atinente ao Programa Especial de Exportação - BEFIEX (PEEX) firmado com a União, sob a égide do Decreto-Lei nº 1.219/72.

Isto porque o Fisco entendeu inexistir previsão legal que autorizasse a emissão de notas fiscais de transferência de crédito-prêmio de IPI (RIPI/82, art. 236), bem como da escrituração do mesmo pelos estabelecimentos destinatários, na oportunidade em que essas transferências foram realizadas.

De fato, como nos dá conta o Parecer Normativo CST nº 07, de 22.04.81, esse assunto não deveria ser tratado na esfera do IPI, pois, com a expedição da Portaria MF nº 89, de 08.04.81, foi introduzida uma inovação na sistemática de aproveitamento do incentivo outorgado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 491/69, ao se determinar que o seu valor seria "creditado a favor do beneficiário, em estabelecimento bancário" (item I), à vista de "declaração de crédito", a ser instituída pela CACEX (subitem I.2), acrescentando, ainda, que ficava "vedada a escrituração do estímulo fiscal...em livros previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados" (subitem I.2).

Eliminando, assim, em relação ao estímulo em comento, gerado a partir de 1º de abril de 1981 (embarques efetuados a partir dessa data), as modalidades de utilização consistentes na dedução de IPI devido nas operações internas e no ressarcimento em dinheiro através de ordem de pagamento emitida pela Secretaria da Receita Federal (Portaria nº 322/80).

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

De se ressaltar que a nova modalidade de utilização, instituída pela Portaria nº 89/81, abrangeu, também, o estímulo auferido pelas empresas com Programas Especiais de Exportação - BEFIEX, aprovados na forma do disposto pelo Decreto-Lei nº 1.219/72, às quais havia sido assegurado, nos termos do art. 16 do mencionado diploma legal, prazo mínimo de manutenção do incentivo fiscal, admitindo-se o aproveitamento de tal estímulo, de acordo com as normas da legislação anterior (dedução do IPI e ressarcimento em dinheiro), exclusivamente com relação ao incentivo correspondente a exportações de produtos cujo embarque para o exterior houvesse ocorrido antes de 01.04.81 (item XIX da Portaria nº 89/81).

Essa foi a razão de o regramento para o aproveitamento de créditos de IPI, que não forem absorvidos no período de apuração do imposto em que foram escriturados, de que trata o art. 104 do RIPI/82 (créditos relacionados nos arts. 92 a 95 deste mesmo regulamento), não ter contemplado o benefício do crédito-prêmio (Decreto-Lei nº 491/69), então totalmente desvinculado da mecânica de escrituração e apuração do IPI, em face da mencionada Portaria nº 89/91, motivo pelo qual no RIPI/82 foram suprimidos todos o dispositivos que cuidavam dessa matéria no RIPI/79.

Acontece que a própria decisão recorrida, com os fundamentos que abaixo transcrevo, reconhece a inaplicabilidade desse fundamento, adotado no auto de infração, para configurar o impedimento da transferência dos aludidos créditos:

> *" Em 16/05/78 a matriz da impugnante firmou com a União contrato de participação em PEEX, conforme se atesta pelas cópias do Certificado nº 40 e do Termo de Aprovação anexadas pela interessada às fls. 384/385 e 355/362, respectivamente.*
>
> *No supramencionado Termo encontram-se as cláusulas do Programa acordadas entre a União, representada pelo então Ministro da Indústria e do Comércio e pelo Presidente da Comissão para Concessão de Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação – BEFIEX, e a matriz da impugnante.*
>
> *Nessas cláusulas constam: os compromissos a serem cumpridos pela empresa; os benefícios e incentivos fiscais à exportação de produtos industrializados, a que a mesma fará jus; as condições e regras e, as penalidades contratuais. Dentre os incentivos lá arrolados encontra-se, na cláusula vinte, alínea b, o conhecido como crédito-prêmio, previsto no art. 1º do D.L. nº 491/69, que aqui nos interessa. Nesta mesma cláusula, acha-se, também, a "cláusula de garantia", que assegurava a fruição do crédito-prêmio de IPI segundo as condições legais vigentes em 16.05.78.*

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

É sabido, por outro lado, que os atos legais que embasavam as concessões dos PEEX já foram paulatinamente revogados, contudo, a despeito da revogação havida, é ponto pacífico, que a legislação revogada continuou a regular os contratos firmados sob sua égide, em respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito. Nesse sentido, diversos pareceres emanados de órgão competentes para interpretar a legislação tributária, inclusive o mencionado pela impugnante, de autoria de Cid Heráclito de Queiroz, ex-Procurador-geral da Fazenda Nacional, todos sem dúvida com respeitável respaldo jurídico.

Assim, as regras e as condições para a utilização do benefício do crédito-prêmio acham-se no próprio Termo de Aprovação e na legislação pertinente que vigorava à época.

Conforme demonstrou a impugnante, essa legislação amparava as transferências dos créditos-prêmio, a que a matriz fizesse jus, através de exportações por ela efetuadas. Trata-se do D.L. nº 491/69 e do Decreto nº 64.833/69, além, evidentemente, do próprio Termo de Aprovação.

Desta forma, a efetivação do crédito-prêmio se dava mediante sua utilização direta para compensar o IPI devido em operações internas (§ 1º do art. 1º do D.L. nº 491/69), podendo o respectivo saldo ser transferido para estabelecimentos industriais ou equiparados da empresa beneficiária (Decreto nº 64.833/69, art. 3º, §§ 1º e 2º, alínea b, item I).

Após o término do PEEX, na hipótese de não cumprimento de todos os compromissos contratados dentro do prazo, a União exigiria os impostos que deixaram de ser pagos em razão do aproveitamento dos benefícios e incentivos fiscais, dentre os quais, o crédito-prêmio (cláusula dezessete)."

O direito, pois, da Recorrente à fruição do crédito-prêmio, nos termos do Decreto-Lei nº 491/69, - legislação vigente em 16.05.78 – é matéria incontroversa para os efeitos do presente recurso.

Quanto ao denominado pela Recorrente de inconformismo da informação fiscal com a decisão recorrida, neste particular, ao deduzir curiosos argumentos no sentido de discordar que a cláusula de garantia asseguraria à matriz da Michelin o direito de transferir o crédito-prêmio do IPI até o final do prazo contratual, com razão a Recorrente ao replicar que o Decreto nº 64.833/69, ao permitir as transferências de créditos-prêmios, não extrapolou o Decreto-Lei nº 491/69, e que, afora não ser da competência da fiscalização questionar o mérito da decisão administrativa e argüir a eventual ilegalidade de qualquer decreto, o fato é que improcede, já que o

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

DL 491/69, nos §§ 1° e 2° de seu art. 1°, dispõe que o crédito-prêmio de IPI será deduzido do valor do IPI devido no mercado interno e que, em havendo excedente de crédito, será ele compensado no pagamento de outros tributos federais ou "aproveitado nas formas indicadas por regulamento".

Acrescente-se, além do mais, como demonstração cabal da vigência das modalidades de aproveitamento de crédito-prêmio introduzidas pelo § 2° do art. 3° do Decreto n° 64.833/69, em 16.05.78, que o Ministro da Fazenda, autoridade a quem o parágrafo único do art. 38 do RIPI/72 atribuiu competência para estabelecer qualquer outra forma de utilização do crédito-prêmio de IPI (art. 38), reconheceu, como não poderia deixar de ser, no item I da Portaria MF n° 121, de 07.04.76 (DOU 27.04.76), vigente naquela data, a prevalência das referidas modalidades:

> *"I - O estabelecimento industrial exportador, **após haver se utilizado das modalidades de ressarcimento admitidas nos §§ 1° e 2° do artigo 3° do Decreto n° 64.833, de 17 de julho de 1969**, obrigatoriamente na ordem ali indicada, poderá:*
>
> ....."
> (g/n)

Por outro lado, observe-se que mesmo para empresas cujos PEEX foram aprovados após a vigência das Portarias MF n^{os} 89/81 e 292/81, que estabeleceram que o valor do crédito-prêmio deveria ser creditado a favor do beneficiário em estabelecimento bancário, vedando a escrituração nos registros do IPI, esse direito foi reconhecido no extenso Parecer da Consultoria Geral da República (CGR), aprovado pelo Presidente da República, denominado JFC-08/92, que, neste particular, assim dispôs:

> *"85. E é verdade: o art. 1° do Decreto-Lei n° 1.722 não foi objeto de regulamento consubstanciado em decreto presidencial. Entendo, pois, que, no particular atinente ao aproveitamento do crédito-prêmio, a questão há de ser resolvida, ausência desse regulamento, segundo os preceitos do Decreto-Lei n° 491, de 1968, e do Decreto n° 64.833, de 17 de julho de 1969, flagrante é a ilegalidade das Portarias n°s 89/81 e 292/81, embora mais benéficas para os fabricantes-exportadores."*

Agora, examinar-se-á a questão relacionada com o cumprimento das obrigações assumidas pela matriz da Recorrente, em contrapartida aos benefícios fiscais que lhe foram assegurados no PEEX, bem como dos percalços ocorridos ao longo do fluxo contratual para a

fluição desses benefícios, particularmente, o do crédito-prêmio do IPI, diretamente vinculado com este processo.

Isso, inclusive, foi uma das razões que motivou a decisão de baixar este processo em diligência, não porque se entendesse que o fulcro da autuação fosse a contestação do direito ao crédito-prêmio da matriz da Recorrente ou o valor a este atribuído, mas sim por constituir elemento que contribui para a formação da convicção no tocante ao fundamento erigido pela decisão recorrida, de forma inovadora, para considerar indevida as transferências de crédito-prêmio de IPI em apreço, e, assim, manter a exigência.

Por outro lado, impende frisar, como bem colocado pela decisão recorrida, que *"... o feito encerrou-se na falta de amparo legal para as transferências, **sobrestando a verificação do cumprimento de todo o Programa e a confirmação da origem dos créditos-prêmio.**"* (g/n)

A fiscalização afirma que não conseguiu a Contribuinte demonstrar que a matriz cumpriu integralmente os seus compromissos de exportação e de investimentos, apontando, inicialmente, as ressalvas da autoridade impetrada no mandado de segurança quanto ao aspecto de que único documento oficial a esse respeito (Ofício BEFIEX nº 091/92) consta estar o programa sujeito à verificação fiscal e que o respectivo processo seria remetido à COFIS (SRF) para os devidos fins.

Aqui, releva realçar a inteira procedência das razões da Recorrente, quando diz que o direito ao crédito-prêmio do IPI não foi adquirido sob condição (suspensiva, no caso) de uma prévia expedição de um atestado de cumprimento integral do PEEX, o que está conforme a sistemática desta espécie de incentivo à exportação, então vigente, que previa a fruição automática do benefício, segundo as regras estabelecidas, gozo esse, obviamente, sujeito à verificação fiscal *a posteriori* de sua regularidade.

A propósito do Mandado de Segurança nº 93.0013514-7[1], impetrado pela Michelin, considero indevida a ilação extraída de que a cassação da liminar, anteriormente concedida, e a denegação da segurança implicaram na declaração da inexistência de tal direito pela esfera judicial.

[1] Michelin requereu liminar no sentido de não ser compelida a estornar o crédito-prêmio de IPI de que trata este processo e, afinal, a concessão da segurança para o fim de assegurar à impetrante o direito de utilizar o crédito-prêmio do IPI, apurado de acordo com a legislação vigente na data em que foi celebrado o compromisso BEFIEX e lançado nos livros comerciais, pelo seu valor corrigido por índice oficial de inflação, para compensar com o IPI devido em relação às operações internas, nos livros fiscais.

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

Na realidade, como é dito nos fundamentos da decisão, neste tipo de instrumento processual, é imperiosa a demonstração inequívoca e contundente da existência do direito líquido e certo e, segundo o prolator da decisão: *"Diante da necessidade da produção de outras provas para comprovar, de forma inequívoca e clara, os fatos afirmados pela impetrante, não há direito líquido e certo a ensejar a concessão da segurança"*

Assim, fica claro que a denegação da segurança tratou meramente de uma questão processual e não um pronunciamento sobre o mérito propriamente dito do direito da Michelin ao crédito-prêmio de IPI advindo de seu PEEX.

Ademais, na esfera administrativa, em face do já mencionado mecanismo de fruição automática desse benefício, não pode ser negado este direito simplesmente com base em indícios, suspeitas ou outras elucubrações, mas sim através da prova inequívoca da sua inexistência, exercício impróprio ou extinção, estando dotada a fiscalização de amplos poderes para o exercício desse mister, nos termos do Cap. I do Título IV do CTN e legislação decorrente.

De se ressaltar, ainda, que no Ofício OF/SNE/DIC/COPS/BEFIEX/nº 091/92, do órgão encarregado de examinar os PEEX e acompanhar a sua execução (DL 1.219/72, art.7º), de onde a autoridade judiciária extraiu o seu juízo de que haveria dúvida quanto ao preenchimento dos requisitos das obrigações assumidas pela Michelin, dá-se conta de que: *"...em despacho de 30/04/92, encerrou por decurso de prazo e* ***adimplência contratual****, sujeito à verificação fiscal, o Programa BEFIEX firmado por essa empresa, conforme Certificado BEFIEX nº 040 de 22/12/78..."* (g/n)

Ou seja, a nível daquele órgão e no alcance de seu poder e capacidade de acompanhamento, foi atestado o cumprimento das obrigações contratuais da Michelin, sendo justificável a ressalva ali inserida (verificação fiscal), à vista das inúmeras operações (importação e exportação) envolvendo aspectos fiscais que somente a SRF é competente e está estruturada para verificar a sua correção.

Por outro lado, observe-se que, mesmo em relação às matérias que a fiscalização julgou ser da competência de outro órgão verificar, poderia nele obter os esclarecimentos demandados ou instar a Recorrente a oferecê-los.

No que diz respeito ao Termo Aditivo BEFIEX nº 221, de 13.05.87 (fls. 487/490), o que releva salientar é que as alterações nele introduzidas nas cláusulas Primeira, Quarta, Vigésima e Vigésima Primeira do PEEX anterior, com elevação dos compromissos assumidos (exportação, saldo global de divisas e investimento fixo global) e conseqüente aumento do valor das importações autorizadas de máquinas e equipamentos, com isenção de II e IPI, não alterou o prazo de duração do programa e ratificou a cláusula de garantia relativamente a

assegurar, até o final do programa, a manutenção dos benefícios fiscais à exportação de produtos manufaturados, **vigentes em 16 de maio de 1978,** dentre eles, nomeadamente: *o crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados, na conformidade do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 491, de 05 de março de 1969, **de acordo com as alíquotas e condições vigentes no dia 16 de maio de 1978** (artigo 35 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972).* (g/n)

Portanto, pelo o até aqui exposto e com mais o reforço dos elementos de prova carreados aos autos na diligência pela Recorrente, quanto ao cumprimento de seus compromissos contratuais, idoneamente, não foi contestado este aspecto e o direito da Recorrente de utilizar as modalidade de aproveitamento do crédito-prêmio de IPI vigentes em 16.05.78, dentre elas a de transferência de crédito para outro estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, da mesma empresa (Decreto nº 64.833/69, art. 3º, § 2º, "b", I).

Já no que tange às correspondências, nas quais a Michelin, a partir de maio de 1990, passou a queixar-se formalmente da interrupção do pagamento do crédito-prêmio do IPI, é evidente que os elementos ali colhidos como prova de descumprimento dos compromissos por ela assumidos não são suficientes para tal, quando muito não passam de meros indícios, cuja confirmação não prescindiria da devida apuração fiscal, como já foi dito.

Ao revés, essas correspondências e os documentos trazidos aos autos, registrando o posicionamento das autoridades envolvidas com o assunto, face aos reclamos da Michelin e outros, demonstram as dificuldades da União em cumprir as obrigações contratuais por ela assumida nos contratos da espécie.

Na Nota da Secretária Nacional de Economia ao Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, em 11.06.1992 (fls. 461/462), destaque-se os seguintes tópicos:

> *"Nos últimos anos, o ressarcimento do IPI não vem sendo executado nas datas devidas. Esses atrasos resultaram em sérios prejuízo para as empresas que vêm recebendo, em alguns casos, 10% do valor corrigido cambialmente.*
>
> *Por outro lado, a dívida vem crescendo. Em 30.04.1992, em valores aproximados, cerca de 40 empresas têm a receber Cr$ 27,9 bilhões que, corrigidos pela variação média do dólar, alcançam Cr$ 105,0 bilhões, ou seja, 3,8 vezes mais.*
>
> *A indefinição sobre o tema vem arranhando a nossa credibilidade. O caso da MICHELIN é exemplar. A alta gerência da empresa já esteve com V. Exa. e comigo várias vezes. Esta propõe que o crédito seja utilizado para compensar o*

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

IPI que a empresa recolhe nas vendas ao mercado interno. O Departamento da Receita Federal responde que não é possível em razão da Portaria mencionada. Propõe a correção cambial e a DRF responde que o mencionado comunicado DECAM impede."

Por sua vez, na "Notas de Reunião" de fls. 463, reportando à reunião realizada na Secretaria Executiva (MEFP), em 16.06.92, também é de se destacar os seguintes tópicos:

"- entre as cerca de 40 empresas que estão pleiteando a solução do assunto, apenas a MICHELIN (segundo o Procurador Ruy Jorge) tem o direito à "compensação" do IPI que recolhe no mercado interno, pois o contrato é anterior à Portaria 292 de 17.12.81. As demais empresas só poderão praticar a "compensação" se for revogada a portaria mencionada.

.....

- todos concordaram que a indefinição atual é pior que uma resposta que não agrade. A decisão da reunião foi agir junto à COF no sentido de obter os recursos orçamentários para a liquidação dos débitos de 1990, 1991 e 1992 - além da previsão para 1993 - sem correções, não permitindo a "compensação"

Por aí se vê que procede a afirmativa da Recorrente que passou mais de um ano sem receber qualquer parcela relativa ao crédito-prêmio de IPI e que os valores recebidos, após 15.03.90, conforme destacado pela fiscalização, foram em valores nominais, que se situavam em torno de 10% do valor corrigido (Documento de fls. 460).

Mais do que isso, decorridos quase seis meses após o encerramento do PEEX da Michelin, as mencionadas autoridades reconheciam não só a existência de "débito" para com ela, como a sua situação privilegiada em relação às demais empresas "credoras" do BEFIEX, pois, repita-se: *"...apenas a MICHELIN (segundo o Procurador Ruy Jorge) tem o direito à "compensação" do IPI que recolhe no mercado interno, pois o contrato é anterior à Portaria 292 de 17.12.81. As demais empresas só poderão praticar a "compensação" se for revogada a portaria mencionada."*

E, como já foi dito, mesmo para essas empresas o aludido Parecer JCF-08 reconheceu o direito do aproveitamento do crédito-prêmio, segundo os preceitos do Decreto-Lei nº 491, de 1968, e do Decreto nº 64.833, de 17 de julho de 1969, por considerar flagrante a ilegalidade das Portarias nºs 89/81 e 292/81, embora mais benéficas para os fabricantes-exportadores.

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

Outro aspecto que também singulariza a Michelin é que não estava sujeita à data limite de 31.12.89, para efeito da fruição do benefício nas condições vigentes à data de aprovação do PEEX, eis que o que assinou foi anterior à Portaria nº 279/81, que vedou a extensão da "cláusula de garantia", além da mencionada data e da Portaria nº 176/82, que, afinal, proibiu novas garantias para esse incentivo.

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

De qualquer sorte, essa questão, em tese, não interfere com o presente litígio, pois os créditos que aqui se cuidam teriam origem exclusivamente em exportações realizadas até a data de encerramento do prazo de execução do PEEX da Recorrente (22.12.91), como ela enfaticamente afirma ao se manifestar sobre este quesito da diligência, aduzindo, inclusive, que o valor das mesmas teria sido de US$ 275.317.634,00, superior, portanto, aos US$ 250,5 milhões assumidos com base no PEEX e respectivo Termo Aditivo nº 221/87.

De forma inovadora, como já foi dito, a decisão recorrida, após reconhecer o direito da Recorrente de fruir o crédito-prêmio segundo as modalidades de aproveitamento estabelecidas Decreto nº 64.833/69, argüiu um outro fundamento para considerar que de qualquer maneira faltava amparo legal para as transferências de crédito-prêmio de IPI em apreço, qual seja, a cláusula dezoito do Termo de Aprovação do PEEX da Michelin, a saber:

> 'CLÁUSULA DEZOITO – Os benefícios fiscais gerados pelo Programa Especial de Exportação **terão os seguintes prazos limites para sua utilização: 1)...; 2) até o final do Programa, ano a ano, os incentivos de que trata o Decreto Lei nº 491, de 05 de março de 1969; 3) ...**". (grifei).

Isto porque os créditos foram transferidos a partir da segunda quinzena de setembro de 1993, enquanto o término do prazo para utilização dos mesmos, segundo essa cláusula, coincidiria com o termo final do programa, que era de 13 (treze) anos a contar do dia 22 de dezembro de 1978, ou seja, 22 de dezembro de 1991.

De pronto, cabe gizar que, apesar da controvérsia a respeito do momento da aquisição do benefício do crédito-prêmio do Decreto-Lei nº 491/69 (fato gerador), sempre houve

concordância quanto ao momento em que se poderia dar início à sua fruição, momento esse que, segundo o art. 3° do Decreto no 64.833/69[2], seria o da comprovação da efetiva exportação da mercadoria, inexistindo qualquer ato legal ou administrativo que tratasse especificamente do termo final para essa fruição.

Tanto é que, já em 1971, a Administração Tributária (PN CST n° 515/71) entendia, no que diz respeito à prescrição extintiva do direito de reclamar o crédito do IPI, nas várias modalidades em que o referido crédito é admitido na legislação desse tributo, inclusive quanto a título de estímulo à exportação ou outros incentivos fiscais, seriam aplicáveis as normas do Decreto n° 20.910/32, sendo que, no caso dos estímulos previstos no Decreto n° 64.833/69, o termo inicial da prescrição (data do ato ou fato do qual se originarem), para contagem do prazo de cinco anos previsto no art. 1° do Decreto n° 20.910/32 , seria a efetiva exportação (embarque para o exterior).

O Decreto-Lei n° 1.219/72, ao acumular o benefício fiscal, nele especificamente estruturado[3], com o previsto no Decreto-Lei n° 491/69, introduziu algumas modificações, por intermédio de seu art. 9°[4], na sistemática do crédito-prêmio, exclusivamente para as empresas detentoras de programas BEFIEX.

---

2 "Art. 3° Os créditos tributários previstos no art. 1° deste Decreto somente poderão ser lançados na escrita fiscal à vista de documentação que comprove a exportação efetiva da mercadoria atendidas as normas baixadas pelo Ministério da Fazenda.

§ 1° - Os créditos tributários serão deduzidos do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados devidos nas operações de mercado interno.

§ 2o - Feita a dedução e havendo excedente de crédito, poderá o estabelecimento industrial exportador:

a) manter o crédito excedente para compensações parciais e sucessivas, inclusive transferi-lo, total ou parcialmente, para os exercícios seguintes;

b) transferi-lo, mediante prévia comunicação por escrito, ao órgão da Secretaria da Receita Federal a que estiver jurisdicionado para escrita fiscal:

I - de outro estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, da mesma empresa;

II - ....."

3 Isenção de impostos sobre a importação e sobre produtos industrializados, incidentes sobre a importação de bens de capital, ferramentas, etc. e de insumos, da qual eram beneficiárias as empresas fabricantes obrigadas à execução de Programas Especiais de Exportação-BEFIEX (Decreto-Lei n° 1.219/72, art. 1°)

4 Decreto-Lei n° 1.219/72:

O *caput* do referido artigo permite ao estabelecimento industrial titular de PEEX, que não pudesse utilizar o crédito-prêmio na forma estabelecida no Decreto-Lei nº 491/69, a transferência, sob certas condições, desse crédito "para outras empresas participantes do mesmo programa", ou seja, acrescenta mais uma modalidade de aproveitamento às já existentes, regradas pelo art. 3º do Decreto nº 64.833/69, para as empresas exportadoras em geral.

Isso resulta não só da redação do referido dispositivo, mas também da situação absurda que se chegaria, a prevalecer o entendimento de que essa seria a única modalidade de aproveitamento de crédito-prêmio facultado às empresas titulares de programas BEFIEX, pois não seria eqüitativo com relação às empresas exportadoras em geral e nem mesmo com as "outras empresas participantes do mesmo programa" às quais fossem transferidos esses créditos, segundo essa nova modalidade.

Ora, se até para as "outras empresas participantes do mesmo programa" o referido art. 9º , *in fine*, prevê a utilização do crédito-prêmio: *"...de acordo com a forma e a sistemática estabelecida pela legislação em vigor"*, é descabido pretender que a empresa titular de programa BEFIEX geradora dos créditos-prêmio transferidos estaria restrita a esta única modalidade, interpretação essa que consistiria numa flagrante desatenção ao princípio hermenêutico de "Apreciação do Resultado"[5].

O mesmo não ocorre com a redução da base de cálculo do crédito-prêmio prescrita no § 2º do artigo em comento, ao determinar a diminuição dos valor dos componentes importados pelo exportador, sob qualquer regime especial, do valor FOB do produto exportado no qual se integrem, tendo em vista os benefícios à importação, como já dito, especificamente estruturado no Decreto-Lei nº 1.219/72, e a ênfase nele conferida à obtenção de saldo líquido de divisas, que se deflui do disposto no seu artigo terceiro.

"Art. 9º - Os créditos tributários instituídos pelo Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, que não puderem ser utilizados pelo estabelecimento industrial executor do programa mencionado no art. 1º, no pagamento de impostos devidos nas operações do mercado interno, poderão, desde que já contabilizados como receita da empresa geradora de tais créditos, ser transferidos para as outras empresas participantes do mesmo programa, as quais, por sua vez, os utilizarão de acordo com a forma e a sistemática estabelecidas pela legislação em vigor.

....."

5 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito, Rio de Janeiro: Forense, 1998, pgs. 165/167: "... É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza a melhor conseqüência para a coletividade..."

Já o § 5° do art. 3° do Decreto-Lei n° 1.219/72, que fixa condições para a absorção de benefício fiscal, gerado pelo programa de exportação, apesar da amplitude do conceito "benefício fiscal", o exame integrado desse dispositivo, em face do ato legal em referência e a legislação pertinente, permite concluir que esse conceito, no caso, só diz respeito ao benefício de importação com isenção de que trata esse decreto-lei.

De imediato, pela própria situação topológica deste parágrafo, eis que adstrito a artigo que inequivocamente só trata do benefício de importações com as isenções do II e do IPI, na forma de quotas anuais que não poderiam ser superiores a um terço do valor líquido da exportação média anual, daí a inteira consonância com esse estímulo da disposição no sentido de o benefício fiscal (entenda-se quota de importação anual), não utilizado total ou parcialmente em determinado ano, poder ser transferido, a requerimento do interessado, para os exercícios seguintes, devendo ser absorvido no prazo máximo de três anos contados da data de exportação.

E, finalmente, o art. 16, supedâneo legal para a denominada "Cláusula Garantia" dos contratos BEFIEX, fixa, para as empresas habilitadas e de cujos PEEX decorressem investimentos novos em montantes mínimos fixados pelo Ministro da Fazenda, como o objeto a ser assegurado por um prazo mínimo, a *manutenção dos incentivos fiscais à exportação vigorastes na data de aprovação do programa.*

Não há como tergiversar que o significado do vocábulo "manutenção" ali colocado remete o fluir dos benefícios fiscais às condições estabelecidas nas legislações próprias de cada um, com as exceções expressamente nomeadas, a exemplo das que acima foram apontadas.

Desse modo, evidencia-se que as alterações, introduzidas pelo Decreto-Lei n° 1.219/72, no gozo do crédito-prêmio pelas empresas por ele tuteladas, nada dispuseram a respeito ao termo final para a sua utilização no sentido estrito da consumação de seu aproveitamento, remanescendo incólume o aspecto atinente ao momento em que se completa o direito ao gozo do crédito-prêmio do IPI, qual seja,o da comprovação da efetiva exportação da mercadoria.

Por outro lado, a prevalecer a interpretação literal conferida pela decisão recorrida ao disposto na cláusula dezoito em comento, ter-se-ia o absurdo, conforme assinalado pela Recorrente, de exportações realizadas na referida data limite ou mesmo próximas a ela frustarem o gozo do crédito-prêmio, por absoluta falta de condição material para tal, em face das já aludidas modalidades de aproveitamento.

Neste aspecto, registre-se que também na nova modalidade de utilização, instituída pelas Portarias n°s 89/81 e 292/81, que lhe sucedeu, há hipótese em que a apresentação

da "Declaração de Crédito de Exportação - DCE" e o crédito financeiro só é permitido após a liquidação do contrato de câmbio, evento posterior à data da exportação com este relacionada.

Ademais, a Recorrente é peremptória quanto ao fato de a sua matriz ter apresentado ao Banco do Brasil todas as "DCE" para o pagamento do crédito-prêmio de IPI, segundo essa nova modalidade, nomeando, nas referidas planilhas, os elementos de cada uma dessas DCEs que deram origem ao montante de crédito-prêmio de IPI, que, em razão do não pagamento ou do pagamento defasado, foram transferidos e aproveitados nos termos do Decreto nº 64.833/69.

Esse fato, não validamente infirmado pelo Fisco, secundado pelos vários expedientes endereçados às autoridades competentes protestando contra a interrupção dos pagamentos, é indicativo que a Michelin buscou a satisfação de seu direito até mesmo nos estritos termos da interpretação que a decisão recorrida deu à cláusula dezoito de seu PEEX, só não logrando êxito à vista da descontinuidade dos pagamentos de parte da União.

Por tudo isso é que tenho o limite temporal estabelecido na cláusula dezoito do PEEX da Michelin (22.12.1991), relativamente aos incentivos de que trata o Decreto-Lei nº 491/69, como de aquisição a esse direito e não de seu exercício.

Esse entendimento está conforme com o adotado no já referido Parecer da Consultoria Geral da República (CGR), aprovado pelo Presidente da República, denominado JFC-08/92, que em matéria de limite temporal para a fruição do crédito-prêmio do IPI só dispõe sobre o aspecto referente à sua aquisição, como se verifica do seguinte trecho extraído de seu item 71:

> *"71.....*
> ..... *O lançamento do crédito, pela alíquota garantida, só poderia ocorrer quando da realização da exportação, não podendo esta ultrapassar, para efeito de crédito-prêmio, o prazo necessário à fabricação e aprestamento de mercadoria exportável ou a data de encerramento do correspondente Programa Especial de Exportação, o que primeiro ocorresse."*
>
> ..... "

De igual maneira com o esposado no Parecer da Advogacia-Geral da União nº AGU-SF-01/98 (Anexo ao Parecer GQ-172)[6], que, ao tratar de fato gerador do crédito-prêmio do IPI, no que particularmente aqui interessa, assim dispôs, nos itens 45, 46 e 47:

[6] Diário Oficial da União - DOU, de 21.10.1998, Seção I, págs. 23 e seguintes.

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

> *"45. Há, no entanto, uma situação específica que merece um exame especial em face do direito intertemporal. É o caso das empresas que apresentaram e tiveram Programas Especiais de Exportação aprovados pela Comissão BEFIEX, e ainda obtiveram, em contratos celebrados com a União, a garantia na forma do estatuído no art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72, de um prazo mínimo de manutenção dos estímulos fiscais à exportação vigorantes na data de aprovação dos seus programas.*
>
> *47. Assim, unicamente as empresas beneficiárias da denominada cláusula de garantia, no âmbito de contratos celebrados com a União (garantia esta facultada apenas em face do art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72 art. 16 do Dec.-Lei nº 1.219/72), não foram atingidas pela extinção do benefício do crédito-prêmio, **podendo gozá-los desde que a efetiva exportação dos manufaturados suceda até o final de seus PEEX's, mesmo que ulteriores a 30.06.83, nas condições vigentes à época de aprovação dos seus programas.***
>
> *46. Isto porque, com a celebração desses contratos, no âmbito da BEFIEX, com a chamada cláusula de garantia, nos termos do art. 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72, **teria sido reconhecido o direito adquirido dessas empresas de exportar com os benefícios do regime dos estímulos fiscais à exportação de manufaturados, sob a condição suspensiva de que o direito a fruição do valor correspondente aos benefícios só poderia ser exercido com a efetiva exportação antes do termo final dos seus respectivos PEEX's."***

A interpretação acima vem corroborar também o direito ao aproveitamento do crédito-prêmio do IPI segundo as disposições do Decreto nº 64.833/69, mesmo considerando a sua revogação pelo art. 4º do Decreto s/nº, de 25 de abril de 1991 (DOU de 26.04.91) e, portanto, em data anterior às transferências de créditos aqui em exame (ocorridas a partir de setembro de 1991 até maio de 1994), haja vista o reconhecido direito adquirido das empresas detentoras de programas BEFIEX, com cláusula de garantia, de gozar os estímulos fiscais a elas deferidos ***nas condições vigentes à época de aprovação dos seus programas.***

Portanto, é de se concluir que tanto o fundamento adotado no lançamento como o inovadoramente argüido na decisão recorrida, para inquinar de ilegítimas as transferências de crédito-prêmio de IPI de que trata este processo, não podem prevalecer.

Assim, tendo o feito encerrado na falta de amparo legal para essas transferências, sobrestando a verificação do cumprimento de todo o Programa e a confirmação da

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13702.000845/94-66
Acórdão : 202-11.764

origem dos créditos-prêmio, no dizer da própria decisão recorrida, não há como sustentá-lo nos termos em que se fundou, razão pela qual dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2000

ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO