



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Sessão : 12 de setembro de 2000
Recurso : 100.693
Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCO S.A.
Recorrida : DRJ em Rio de Janeiro - RJ

29	RECORRI DESTA DECISÃO
C	- RJ 202-0-410
C	EM, 05 de Set de 2000
	<i>[Assinatura]</i>
	Procurador Rep. da Faz. Nacional

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 01 / 06 / 2001
Rubrica <i>[Assinatura]</i>

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA (PRELIMINAR) – O julgador não está obrigado a decidir questão posta a seu exame de acordo unicamente com os fundamentos jurídicos pleiteados pelas partes. Não acarreta modificação de critério jurídico a decisão de primeiro grau que se fundamenta em parecer administrativo, quando o argumento jurídico principal desse ato é o mesmo da exação. **IPI - CRÉDITO-PRÊMIO – BEFIEX** – Reconhecido, não só a legitimidade dos créditos, como o direito de sua transferência para estabelecimento com o qual a empresa mantenha relação de interdependência, conforme previsto no Decreto nº 64.833/69. O Parecer JCF 08/2 da Consultoria-Geral da República, aprovado pelo Presidente da República, reconheceu o direito das empresas consulentes ao crédito gerado por vendas ao exterior, efetuadas diretamente ou através de comercial exportadora, de produtos fabricados por empresa titular de Programa Especial de Exportação aprovado pela Comissão BEFIEX, detentora de cláusula de garantia na forma do estatuído no artigo 16 do Decreto-Lei nº 1.219/72. O artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.219/72, ao fazer menção à possibilidade de transferência dos valores provenientes do Decreto-Lei nº 491/69 a outras empresas participantes do mesmo programa, não atuou com intuito restritivo, mas, ao revés, teve por fim outorgar novas opções de utilizações dos créditos excedentes. **CORREÇÃO MONETÁRIA DE SALDO CREDOR** – Incabível a atualização monetária do saldo credor gerado na escrita fiscal de IPI, por ausência de previsão legal. Tais créditos, meramente escriturais, por sua natureza, não se incorporam ao patrimônio do contribuinte. Precedentes do STF e do STJ sobre o assunto. **JUROS DE MORA** – Não procede a aplicação de juros de mora sobre os valores de crédito-prêmio. Os juros de mora são devidos apenas a partir do trânsito em julgado da sentença, na forma dos artigos 161, § 1º, e 167, parágrafo único, do CTN. **MULTA – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO** – Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada. **RETROATIVIDADE BENIGNA** – *Ex vi* do disposto no artigo 45 da Lei nº 9.430/96, a multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82, deve ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

reduzida para 75% (CTN, art. 106, II, "c"). TRD – Indevida a cobrança de encargos de TRD, ou juros de mora equivalentes, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991. **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatado s e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RIO DE JANEIRO REFRESCO S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencido o Conselheiro Luiz Roberto Domingo, que dava provimento também em relação à correção monetária dos saldo credores. Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, José de Almeida Coelho (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Maria Teresa Martínez López e Adolfo Montelo.

lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Recurso : 100.693
Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCO S.A.

RELATÓRIO

Trata-se aqui de exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração, fls. 01, por falta de recolhimento do IPI, em decorrência de glosa de créditos indevidamente escriturados nos períodos de 04/91, 06/91, 09/91, 02/92 a 09/93, 01/94, 02/94 e 09/94. O débito de IPI foi apurado após recomposição da escrita fiscal da recorrente, em que foram expurgados os valores dos créditos transferidos da empresa Confab Trading S/A e das parcelas de correção monetária e juros de mora aplicados sobre os saldos credores.

Inconformada com a exigência, a autuada apresenta, tempestivamente, a Impugnação de fls. 91 a 106, alegando que tal creditamento originou-se da utilização de créditos-prêmio recebidos em transferência da Empresa Confab Trading S.A., com a qual mantém relação de interdependência.

Tal procedimento, a seu ver, guarda perfeita consonância com a legislação vigente à época dos fatos geradores, eis que o Decreto nº 64.833/69, que regulamentou o Decreto-Lei nº 491/69, criador dos Benefícios Fiscais e Programas Especiais de Exportação (BEFLEX), estabelece, em seu artigo 3º, § 2º, letra b, incisos I e II, a possibilidade de transferência do crédito-prêmio do IPI para outro estabelecimento da mesma empresa ou à empresa interdependente.

Além disso, aduz que o direito de a impugnante receber os créditos em transferência da Confab Trading S/A foi reconhecido pelo Parecer JCF-08 da Consultoria-Geral da República, publicado no DOU de 12 de novembro de 1992.

O julgador singular sentiu necessidade de alguns esclarecimentos complementares, formalizando pedido de diligência à autoridade fiscal da jurisdição da empresa CONFAB Trading S/A, com as seguintes indagações:

a) se os valores transferidos para o Rio de Janeiro Refrescos S/A foram obtidos através de créditos-prêmio oriundos de exportações de produtos fabricados pelo Grupo Mangels, contratadas até 31.12.89, comprometidas com a execução do Programa BEFLEX (PEEX); e

b) se tais valores foram transferidos pelo seu valor original ou se sofreram correção monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74

Acórdão : 202-12.469

O agente fiscal, autor da diligência, informa, em síntese, que MANGELS estava apta a creditar-se do valor do incentivo dentro dos limites estabelecidos pelo Programa BEFIEX, tendo transferido este direito à empresa CONFAB Trading S.A., também, que as exportações previstas no programa foram todas efetivadas e que, por meio da Consultoria-Geral da República, o direito ao crédito-prêmio abrange as exportações realizadas após 31.12.89. Com relação aos créditos transferidos, confirma que foram acrescidos de correção monetária e juros de mora.

Além disso, anexou Quadro Demonstrativo da Base de Cálculo do Incentivo em que são relacionadas algumas Guias de Exportação relativas ao Programa BEFIEX, também cópia do Auto de Infração lavrado pelo Fisco contra a empresa Confab Trading S.A. (nº 207/210), em cuja descrição dos fatos consta: "O estabelecimento equiparado a indústria de exportação através do parecer JCF 08 da Procuradoria Geral da República direito a creditar-se o crédito-prêmio como incentivo às exportações realizadas através do programa BEFIEX a título de crédito-prêmio no valor de 14% das exportações mesmos após a data limite prevista no termo de manutenção e utilização de incentivo fiscal."

A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, a fundamentação, aquela constante do Parecer COSIT/DITIP nº 1357/95, que entendeu não haver previsão legal para transferência dos créditos-prêmio gerados pelo Programa de Exportação de um estabelecimento interdependente, porquanto o Decreto nº 64.833/69, em que se baseia a decisão, foi revogado pelo Decreto s/nº, de 25 de abril de 1991, ficando a utilização de tais créditos-prêmios normatizada pelos artigos 103 e 104 do RIPI/82, nos quais não há previsão para transferência.

Não satisfeita com a decisão *a quo*, a interessada interpõe, tempestivamente, recurso a este Conselho, onde expende, resumidamente, os seguintes argumentos:

- a) a TRD é inaplicável no período de janeiro a julho de 1991;
- b) a transferência do crédito-prêmio encontra amparo legal nos artigos 103 e 104 do RIPI/82, n.ºs 1.841/81 e 491/69, regulamentados pelo Decreto nº 64.833/69;
- c) o Parecer JFC nº 08 da Consultoria-Geral da República expressamente o direito a transferência e utilização de tais créditos-prêmios é ato normativo hierarquicamente superior ao Parecer COSIT/DITIP nº 1.357/95, deve ser cumprido, obrigatoriamente, pela Administração.

Em petição posterior ao recurso, em 10/04/97, a recorrente reitera os mesmos argumentos aos autos, pedindo, desta feita, a inaplicabilidade da multa de ofício no valor de R\$ 1.000,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

seja pela aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional; seja pela aplicação de penalidades, juros de mora e atualização monetária no caso de obsolescência do normativo; seja pela impossibilidade de tal multa se transmitir à empresa sucessora, visto que a empresa autuada foi incorporada pela empresa Rio de Janeiro Refrescos Ltda.

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões assinadas pelo representante, entende que deve ser mantido integralmente o lançamento.

Na Sessão de 16/09/97, a Segunda Câmara deste Conselho resolveu o julgamento do recurso em diligência para apurar se as exportações correspondentes ao Programa BEFIEX foram efetivamente realizadas pela empresa Confab Trading dentro do prazo consignado nos respectivos instrumentos de ajuste, contidos nos pertencentes aos Planos Especiais de Exportação.

Como as informações prestadas pela autoridade administrativa requerida foram consideradas vagas e insuficientes por este Colegiado, o processo foi remetido à origem para que fossem sanadas as falhas apontadas pelo Relator.

Desta feita, o autor da Diligência anexou os Termos e Certificados referentes aos Planos Especiais de Exportação (PEEX); elaborou demonstrativo das exportações relativas às exportações da empresa CONFAB TRADING; e concluiu a informação em tais termos: "Assim, pode-se concluir que as exportações foram realizadas dentro do prazo estabelecido".

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Depreende-se do relatório que a exigência fiscal se ampara na ausência de previsão legal para transferir os créditos de IPI da empresa CONFAB Trading S.A. para a recorrente, eis que a autorização insculpida no Decreto nº 64.833/69 foi revogada pelo Decreto s/nº, de 25.04.91.

A decisão recorrida, por sua vez, reporta-se à orientação constante do Parecer COSIT/DITIP nº 1357/95, cujo entendimento, da mesma forma, sustenta a revogação do Decreto nº 64.833/69 como fato impeditivo à transferência dos créditos-prêmio gerados pelo Programa de Exportação para estabelecimento interdependente. Segundo tal orientação normativa, a utilização de tais créditos estaria normatizada pelos artigos 103 e 104 do RIPI/82, que não permitem a aludida transferência.

Cabe, preliminarmente, afastar a alegação de nulidade da decisão *a quo*, em razão de alteração no critério jurídico adotado pelo lançamento. Como se vê, a fundamentação central e principal da decisão recorrida pauta-se também na inaplicabilidade do Decreto nº 64.833/69 como fundamento legal à transferência de créditos de IPI. O fato de o *decisum* ter abordado o Parecer COSIT/DISIT nº 1.357 não implica tal modificação, eis que o Parecer também se refere à revogação do referido decreto.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio do Acórdão RESP nº 227856/RS, de 23 de fevereiro de 2000, aduz que o juiz não está obrigado a julgar a questão posta a seu exame de acordo unicamente com os fundamentos jurídicos pleiteados pelas partes, mas sim com seu livre convencimento (art. 131 do CPC). Segundo o Ministro-Relator, “inexiste norma legal que impeça o juiz, ao proferir sua decisão, que a mesma tenha como fundamentação outro julgado, e até mesmo que o juízo “ad quem” não se baseie, no todo ou em parte, em decisões de primeiro ou segundo grau prolatadas no mesmo feito que se analisa.”

No mérito, verifica-se que toda a questão gira em torno da possibilidade legal para a transferência de créditos-prêmio à exportação relativa a operações contratadas ao abrigo de Programa BEFIEX para outro estabelecimento interdependente.

Iniciemos por examinar o direito da própria empresa comercial exportadora CONFAB a usufruir o incentivo fiscal. O Decreto-Lei nº 491/69 assegurou, a título de incentivo fiscal, às empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados crédito tributário vinculados às suas vendas ao exterior, como ressarcimento de tributos pagos no mercado interno:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

“Art. 1º. As empresas fabricantes e exportadoras de produtos gozarão, a título de estímulo fiscal, créditos tributários sobre suas vendas para o exterior, como ressarcimento de tributos pagos internamente.

§ 1º Os créditos tributários acima mencionados serão deduzidos do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as vendas para o mercado interno;

§ 2º Feita a dedução, e havendo excedente de crédito, poderá ser compensado no pagamento de outros tributos federais, ou aplicados em outras formas indicadas por regulamento.”

O Decreto nº 64.833, de 17.07.69, ao regulamentar o Decreto-Lei nº 1.894/81, dispôs que a utilização dos créditos sobre as vendas para o exterior, instituídos por esta lei, como ressarcimento de tributos pagos internamente pelas empresas fabricantes e exportadoras, seria efetivada através de dedução do valor do IPI devido nas operações de vendas para o exterior. No caso de haver excedente de crédito, poderia o industrial-exportador mantê-lo em reserva para compensações parciais e sucessivas nos exercícios seguintes ou transferir o crédito a outro estabelecimento industrial da mesma empresa ou com o qual tenha relação de interdependência.

Embora o benefício original só mencionasse as empresas fabricantes e exportadoras, o artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.894/81 alterou a redação do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, estendendo integralmente o benefício do crédito-prêmio às empresas fabricantes e exportadoras nas operações de compra e venda entre produtor-vendedor e empresa comercial exportadora para o fim específico de exportação. Aliás, a Instrução Normativa SRF nº 125/80 já havia permitido as saídas de mercadorias através de empresas comerciais exportadoras para efeito de aproveitamento dos benefícios do programa BEFIEX garantidos contratualmente, à operação de exportação.

Nesse contexto, a empresa CONFAB Trading S/A, respaldada pela empresa acima citada, tencionava transferir créditos-prêmio de IPI relativos a vendas de mercadorias produzidas pelas empresas do Grupo Mangels, detentoras de Programa BEFIEX, para a empresa Rio de Janeiro Refrescos S/A, com a qual mantinha relação de interdependência.

Nesse período, entretanto, ocorreram duas alterações significativas no âmbito jurídico desse incentivo. O Decreto nº 64.833/69 é revogado pelo Decreto s/nº, de 1970, da Fazenda, pelo Parecer PGFN nº 149/92, passa a entender que “vendas para o exterior” no contexto do Decreto-Lei nº 491/69 não significa venda contratada, mas v



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

consubstanciada na real exportação das mercadorias. Essa nova posição altera o entendimento anterior, esposado no Parecer PGFN/CAT nº 319/89, restringindo o benefício tão-somente às vendas efetuadas e embarcadas para o exterior até a data limite de 31.12.89.

Diante dessas incertezas, as empresas do Grupo Mangels e a CONFAB Trading S/A, recorrem à Consultoria-Geral da República para verem reconhecido o direito ao crédito-prêmio relativo às operações de exportações ajustados até 31 de dezembro de 1989, mas implementadas posteriormente. O órgão da Presidência da República elaborou extenso parecer, que recebeu o nome de Parecer JCF-08/92, em que são abordadas inúmeras questões correlatas à hipótese discutida nos autos, como se pode verificar pelas conclusões a seguir transcritas:

(...) “E é verdade: o art. 1º do Decreto-Lei nº 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, na ausência desse regulamento, **segundo os preceitos do Decreto-Lei nº 491, de 1968, e do Decreto nº 64.833, de 17 de julho de 1969**, flagrante é a ilegalidade das Portarias nºs 89/81 e 292/81, embora mais benéficas para os fabricantes-exportadores.

(...) Pelo exposto, considerando, ademais, as prescrições do art. 153, § 3º, da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, do art. 5º. XXXVI, da Carta Política vigente, sou de parecer que se reconheça às Suplicantes, na sua qualidade de titulares de Programa BEFIEEX, o direito de haver o crédito-prêmio, de que tratam o art. 1º do DL 491, de 1969, e 16 do DL nº 1219, de 1972, objeto de Termo de Garantia de Manutenção e Utilização de Incentivo Fiscal, em relação aos negócios de compra e venda mercantil, ajustados entre os Suplicantes e Compradores estabelecidos no exterior, até 31 de dezembro de 1989, desde que as correspondentes exportações se tenham efetivamente realizado no prazo consignado nos respectivos instrumentos de ajuste, observado o limite temporal de execução dos pertinentes Programas Especiais de Exportação.” (grifo meu)

Desse modo, o direito da empresa CONFAB Trading SA à fruição do crédito-prêmio, nos termos do Decreto-Lei nº 491/69, combinado com sua regulamentação pelo Decreto nº 64.833/69, foi assegurado pelo Parecer JFC/08/92 aprovado pelo Presidente da República. A teor de tal entendimento, mesmo revogado o Decreto nº 64.833/69 pelo Decreto s/nº, de 1991, a Administração reconhece o direito das empresas titulares de Programa BEFIEEX detentoras de cláusula de garantia e as empresas comerciais exportadoras à utilização dos incentivo nas condições do Decreto nº 64.833/69.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Diga-se, por oportuno, que a efetivação da exportação referida com ao final do mencionado Parecer foi plenamente atendida, eis que as diligências realizadas por esse Conselho e pela Delegacia de Julgamento confirmam a realização de tais exportações dentro do limite temporal de execução do pertinente Programa Especial de Exportação (PEE).

O Parecer da Advocacia-Geral da União, aprovado pelo Plenário da República, pelo caráter normativo desse ato, deve prevalecer compulsoriamente sobre entendimentos interpretativos originados de outros órgãos da Administração Federal (Parecer AGU nº 92.889/86). A posição contrária defendida pelo Parecer COSIT/DITIP nº 1.357/86 fundamentou-se a decisão de primeira instância, não pode alcançar o direito das empresas expressamente elencadas no Parecer JCF nº 08/92.

A revogação desse entendimento pela Administração Federal só veio a ocorrer com o advento do Parecer da Advocacia-Geral da União nº GQ - 172, de 13 de outubro de 1998, ato de mesma hierarquia do Parecer anterior. A tese atualmente sustentada pela Administração considera válidas, para fins do incentivo, apenas as vendas efetivamente embarcadas para o exterior até 31.12.89, alterando novamente a interpretação da expressão "vendas ao exterior" constante no Decreto-Lei nº 491/69.

Quais seriam, então, os efeitos desse novo entendimento sobre o direito fiscal ora em comento?

Segundo o próprio Procurador da Fazenda Nacional Oswaldo Otton Saraiva Filho¹, autor do Parecer AGU GQ - 172/98, ocorre a modificação de critério quando há "simples substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa afirmar que quaisquer das duas sejam incorretas." Neste contexto, verifica-se que a posição adotada pelo Parecer JCF nº 08/92, no que tange ao vocábulo "vendas ao exterior" inserido no Decreto-Lei nº 491/69, já foi anteriormente adotada pela Fazenda Nacional² e, apesar de não atingir os beneficiários do incentivo, não há de ser tida como ilegal.

Nesse sentido, vale lembrar que não há no Direito um método principal de interpretar a norma. O resultado a que chega depende do método a ser empregado. O método jurídico deve atender a natureza da investigação a ser realizada, utilizando-

¹ Parecer PGFN/CRJN/Nº 855/94

² Parecer PGFN IV de 11/09/80, da lavra do Procurador Geral Cid Heráclito de Queiroz; Parecer PGFN V de 11/09/80, da lavra do Procurador Geral Tércio Sampaio Ferraz Júnior tinham, neste aspecto, posição coincidente com a do Parecer JCF nº 08/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

métodos, como o indutivo, o dedutivo, analogia, a observação direta, a observação indireta, o comparativo, e outros. A tarefa de interpretar a lei de modo definitivo é tão-somente do Poder Judiciário, que tem poder de jurisdição, ou seja, a competência para aplicar o direito na solução de conflitos de interesses entre particulares como os que envolvem a Administração.

Assim, entendo que o Ministro da Fazenda, ao aprovar o Parecer AGU nº GQ – 172/98, modificou os critérios jurídicos adotados em relação à concessão do benefício. Entretanto, tal modificação não pode produzir efeitos retroativos para alcançar os fatos geradores objeto desse lançamento, por força da vedação à introdução de modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento prevista no artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Dado o exposto, entendo ser legítimo o direito da empresa CONFAB Trading ao crédito-prêmio de IPI e passo a apreciar seu direito de efetuar a transferência desses créditos à recorrente.

Como relatado, a referida empresa transferiu créditos de IPI oriundos do Programa BEFLEX à empresa Rio de Janeiro Refrescos S/A .

O Decreto-Lei nº 1.219/72 dispõe expressamente, que os "créditos tributários instituídos pelo Decreto-lei nº 491, de 05.03.69, que não puderem ser utilizados pelo estabelecimento industrial executor do programa no pagamento dos impostos devidos no mercado interno, poderão, desde que já contabilizados como receita geradora de tais créditos, ser transferidos para as outras empresas participantes do mesmo programa". (Grifo meu).

A aparente restrição da norma à fruição do benefício apenas aos participantes do programa tem gerado controvérsias no âmbito deste Colegiado. Questiona-se se a opção pelo Programa BEFLEX, nos termos do Decreto-Lei nº 1.219/72, acarretaria, obrigatoriamente, na renúncia à fruição dos incentivos à exportação previstos no Decreto-Lei nº 491/69, nas condições do Decreto nº 64.833/69.

Para responder tal indagação, é necessário perquirir sobre a finalidade da Administração Federal em criar tal incentivo fiscal. Essa pesquisa da real finalidade da lei é primordial para a elucidação da controvérsia, na medida em que o princípio da finalidade administrativa, que, segundo José Afonso da Silva³, é um aspecto do princípio da legalidade e "impõe ao administrador público que só pratique o ato para o seu fim legal", ou seja, segundo o

³ Curso de Direito Constitucional, Malheiros Editores, 15ª ed, p. 645



Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

autor “a finalidade é inafastável do interesse público, de sorte que o administrador tem que praticar o ato com finalidade pública, sob pena de desvio de finalidade”.

Corroborando esse entendimento, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 20983-7/PE, julgado em 26/09/1994⁴, asseverou que: “(...) a isenção deve ajustar-se a uma realidade-valor, de modo que não se elimine o alcance da lei isencional, quanto à justa e razoável finalidade, prejudicando superiores interesses sociais.”

Nesse sentido, verifica-se que as autoridades econômicas optaram por adotar, nos anos 70, um modelo econômico exportador, em que o desenvolvimento nacional é buscado por meio de aumento de vendas de produtos manufaturados no mercado externo. Para implementar a política econômica, assim concebida, foram instituídos estímulos fiscais à exportação dos produtos, através dos quais desoneraram-se, em graus variados, as cargas fiscais que, de uma forma ou de outra, implicassem aumento do custo das operações envolvidas no esforço de exportação.

O implemento das exportações de manufaturados, todavia, veio a evidenciar que não seria possível aumentar exportações sem dotar as empresas produtoras de manufaturados de condições de competitividade no mercado externo.

Adveio, então, a necessidade o Decreto-Lei nº 1.219, de 15/5/72, assim justificado na Exposição de Motivos nº 148, de 03/05/72, do então Ministro da Fazenda:

“O progresso alcançado pelo parque industrial brasileiro, hoje, capaz de enfrentar a competição internacional em muitos setores, sugere o aproveitamento de situações favoráveis que se apresentam nos mercados do exterior, com vistas ao aumento do nosso volume de exportações.

3. Complementando o esforço que tem sido feito nesse sentido, faz-se mister, agora, aproveitar a capacidade isolada dos grandes grupos econômicos que detêm importantes participações no mercado externo via empresas associadas. Assim, novos atos se impõem, no atendimento das exigências do desenvolvimento brasileiro e fórmulas inovadoras devem ser elaboradas com vistas a possibilitar maior penetração dos produtos brasileiros nos mercados externos.”

⁴ Resp 20983-7-PE, DJU de 26.9.1994, p. 25601



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74

Acórdão : 202-12.469

Desta forma, o novo programa de incentivos veio, em 1972, visando a redução de custos, mas, sobretudo, a tornar viável o incremento das exportações das empresas produtoras de manufaturados das condições necessárias à sua efetiva penetração no mercado externo; e foram criados estímulos fiscais à modernização da produção voltada para exportação. Segundo o que prescreveram essas normas estimulando a modernização do parque fabril, as empresas que, para tornarem competitiva sua produção industrial, necessitassem importar equipamentos ou materiais de um lado: a) poderiam fazê-lo com isenção ou redução dos impostos incidentes sobre a importação de tais produtos; e b) de outro lado, deveriam assumir o compromisso de que, em um certo período de tempo, exportações de determinados bens, num dado valor, condicionados os benefícios fiscais ao cumprimento do compromisso assumido.

Vale lembrar que, por ocasião da edição do Decreto-Lei nº 491/69 estavam em pleno vigor e as empresas exportadoras já faziam jus ao crédito-prêmio por suas vendas ao exterior. A transferência de créditos excedentes, entretanto, estava circunscrita às empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, ou seja, tão-somente as empresas filiais e interdependentes.

Aliás, a pouca opção para a utilização dos créditos excedentes pelo incentivo fez com que o Ministro da Fazenda editasse a Portaria MF GB-14/70, de transferência de créditos excedentes para fornecedores de matérias-primas. O Ministro, naquela ocasião, fundamentou seu ato na previsão genérica de criar "outras modalidades de compensação", contida no artigo 3º do Decreto nº 64.833/69.

Verifica-se, portanto, que a ampliação das modalidades de aproveitamento dos créditos estava, naquela altura, sendo concedida com base em simples ato administrativo do Ministro, tamanho era o interesse do governo no incremento de exportações.

Neste contexto, o artigo 9º do Decreto-Lei nº 1.219/72, ao fazer ampliar a possibilidade de transferência dos valores provenientes do Decreto-Lei nº 491/69 para as empresas participantes do mesmo programa, não atuou com intuito restritivo, mas, ao contrário, por fim outorgar novas opções de utilizações dos créditos excedentes por empresas do mesmo grupo econômico.

O Programa BEFIEX prevê aos seus participantes compromissos de exportação e de ingresso de divisas no País, além de encargos de realizar investimentos na ampliação e na modernização de seu parque industrial. Como evidenciado na motivação dos motivos dessa norma, essa nova fórmula visava possibilitar maior penetração dos produtos brasileiros nos mercados externos, ampliando os incentivos, nunca reduzindo-os.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74

Acórdão : 202-12.469

contra-senso imaginar que o governo buscase restringir as possibilidades de utilização dos créditos pelos "grandes grupos econômicos"⁵ optantes pelos compromissos inseridos no Programa BEFIEX, que já haviam sido autorizadas pelo Decreto nº 64.833/69 para as empresas exportadoras em geral.

Essa matéria, aliás, já foi apreciada por este Colegiado no Acórdão nº 202-11.764, de 25 de janeiro de 2000, da lavra do ilustre Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro, nos seguintes termos:

"O *caput* do referido artigo permite ao estabelecimento industrial titular de PEEEX, 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, regradadas 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 facultada às empresas titulares de Programas BEFIEX, pois não seria equitativo 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"⁶.

⁵ Expressão utilizada pelo Sr. Ministro da Fazenda na Exposição de Motivos nº 148, de 3/5/72, sobre o Decreto-Lei nº 1.219/72.

⁶ 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..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Além disso, o próprio Parecer JCF nº 08/92, em seu item 60, reconhece a acumulação do incentivo estruturado pelo Decreto-Lei nº 1.219/72, sendo beneficiárias desse incentivo acumulado as empresas fabricantes de manufaturados, que se obrigassem a executar Programa Especial de Exportação – BEFIEX.

Tanto é assim, que as conclusões do Parecer JCF nº 08/92 se reportam, no particular atinente ao aproveitamento do crédito-prêmio, aos preceitos do Decreto-Lei nº 491, de 1968, e do Decreto nº 64.833, de 17 de julho de 1969, sem referir-se a nenhuma restrição à utilização dos créditos-prêmio.

Ressalte-se que, nas notas fiscais utilizadas pela empresa CONFAB Trading para documentar a operação de transferência de crédito à recorrente, encontra-se explicitado, como fundamento legal, o Parecer JCF nº 08/92.

A interpretação a que se chega, por fim, é que é legítimo 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).

No que concerne à atualização monetária dos créditos-prêmio, as empresas consulentes do Parecer JCF 08/92 pleitearam a concessão de correção cambial até o ressarcimento do crédito pelo Estado. A douta Consultoria recusou o pedido de correção cambial, reportando-se ao Decreto-Lei nº 1.722/79. Tal como o texto foi redigido, não é possível conceder, com base apenas nele, a atualização monetária dos créditos. Ocorre, porém, que a correção monetária no ressarcimento de créditos incentivados do IPI já foi reconhecida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF/02-0.723, em face do emprego, por analogia, do disposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91 e do Parecer AGU/MF-01/96.

Além disso, as Portarias MF nºs 89/81 e 292/81 vedaram a escrituração do crédito-prêmio nos registros do IPI, determinando que o valor deveria ser creditado a favor do beneficiário em estabelecimento bancário. Esse direito foi restabelecido apenas com a edição do Parecer JFC-08/92, que, neste particular, assim dispôs:

"85. E é verdade: o art. 1º do Decreto-lei nº 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 nº 491, de 1968, e do Decreto nº 64.833, de 17 de julho de 1969, flagrante é a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

ilegalidade das Portarias n^{os} 89/81 e 292/81, embora mais benéficas para os fabricantes-exportadores."

Portanto, considerando que a Recorrente esteve impedida de aproveitar os créditos-prêmio de que trata este processo, pela sistemática introduzida pelas Portarias 89/81 e 292/81, torna-se justificável a correção monetária do valor pelo qual poderam ser lançados na escrita fiscal do IPI.

Em caso idêntico ao presente, a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial n^o 40.679-0/DF, Relator o eminente Ministro GOMES DE VASCONCELOS, publicado no DJ de 28.03.94, no voto condutor do acórdão, asseverou que:

"Correção cambial e correção monetária não podem ser superpostas. Quando se faz a correção cambial, calculando-se o crédito sobre o valor em moeda nacional, das vendas para o exterior, aplicando-se as alíquotas previstas na tabela anexa à Lei 4.502/64 (Decreto-lei 491/69, art. 2^o, *caput*), podendo tal procedimento ser efetuado sobre o valor CIF. A conversão será feita pela taxa vigente no momento da conversão e a partir daí incidirá a correção monetária (Lei 6.899/81). Também nesta parte não merece censura o v. aresto alvejado, ao ter sido julgado que: ... *deve-se proceder a conversão da diferença do crédito-prêmio da moeda estrangeira ao câmbio do dia em que o crédito foi contabilizado e, a partir daí, incidirá a correção monetária, segundo o art. 46 - TFR, em aplicação analógica.*

Quanto aos juros de mora, correta a decisão, pois, em casos tais, os juros de 12% (doze por cento) ao ano são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na forma dos arts. 161, § 1^o, e 167, parágrafo 1^o, do CTN."

Assim, a atualização monetária dos créditos-prêmio pode ser feita pelos oficiais da Fazenda para correção monetária até o momento da utilização dos créditos de acordo com os termos da legislação do incentivo, ou seja, no registro na escrita fiscal ou, na impossibilidade de realizar compensação, por ocasião do ressarcimento ou da transferência dos créditos para a empresa. Não é admitida, entretanto, a aplicação de juros nesse período, por absoluta falta de previsão legal.

No caso presente, os créditos foram transferidos corrigidos pelos oficiais e acrescidos de juros de mora, conforme Informação Fiscal de fls. 186/187. A Recorrente recebeu e efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal. A seguir, pro



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

compensação com débitos de IPI existentes no Livro de Apuração e corrigiu os saldos credores escriturais gerados após a compensação (fls. 63/84).

Ocorre, porém, que a jurisprudência desse Conselho se firmou no sentido de não admitir a correção dos saldos credores gerados na escrituração. O crédito na escrita fiscal não existe sem o débito correspondente e a atualização monetária somente dos créditos geraria distorções na sistemática de apuração desse imposto. São créditos meramente escriturais, por sua natureza, e não se incorporam ao patrimônio do contribuinte.

No mesmo sentido, a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Resp nº 212.899/RS, de 07 de fevereiro de 2000, a saber:

“EMENTA – TRIBUTÁRIO – IPI – CRÉDITOS ESCRITURAIS – CORREÇÃO MONETÁRIA – NÃO INCIDÊNCIA. O IPI será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (CF, artigo 153, parágrafo 3º, inciso II), dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados, transferindo-se o saldo verificado para o período ou períodos seguintes (CTN, artigo 49).

O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente decidindo que a correção monetária não incide sobre créditos escriturais. Recurso improvido.”

Destarte, procede a glosa da correção monetária dos saldos credores de IPI efetuada pelo Fisco. Cabível, também, a glosa pelo Fisco da parcela de juros de mora incorporada aos valores transferidos de crédito-prêmio.

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A, por sua vez incorporadora da empresa RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA. cujo recolhimento de IPI está a se exigir neste processo. Pleiteia a recorrente a elisão das referidas penalidades, sob o argumento de que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, encartada em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborá tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano: *"(...) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária."*⁷

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por conseqüência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari: "o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importa na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional ao dispor que *"a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato"*.

⁷ Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1951, pág. 297



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte.”⁸

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que: *“O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”*⁹

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 – RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

“(…) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se as multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em “Código Tributário Nacional Comentado”, Editora Revista dos Tribunais:

A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527).”

⁸ Sucessão Tributária: Aspectos Críticos, Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.

⁹ Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002947/94-74
Acórdão : 202-12.469

Após essas considerações, e passando ao exame do caso concreto, con que não foi trazida aos autos a Ata de Assembléia Geral Extraordinária que aprovou a incorporação. Esse fato, associado ao pleito tardio para afastar a penalidade efetua recorrente, inviabiliza a análise do pedido. Verifica-se, entretanto, pelos elementos que di nos autos, que, após a incorporação, a empresa sucessora e manteve o mesmo objeto so controle sobre a empresa sucessora permaneceu sob o comando das mesmas pesso controlavam a empresa sucedida. No ato de aprovação do Estatuto Social da empresa inco (fls. 89/97) participaram as mesmas pessoas que vieram a ser as únicas sócias da e incorporadora, conforme Contrato Social de fls. 168/174. Tal mudança societária não pod forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os suc conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam incorporando. A responsabili *casu*, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa asse que a pena não deveria passar da pessoa do infrator.

Quanto à exigência da TRD, a própria Secretaria da Receita Federal, no 1º da IN nº 032/97, já reconheceu a improcedência da aplicação do disposto no artigo 30 da 8.218/91 no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Ressalte-se, ainda, que, com o advento da Lei nº 9.430/96, art. 44, inc multa de ofício foi reduzida de 100% para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente, couber, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Na

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao para excluir do lançamento os valores de crédito-prêmio transferidos pela empresa CC Trading S/A para a recorrente, a respectiva correção monetária desses créditos até o regi escrita fiscal, a parcela de juros correspondentes à TRD no período de 04 de fevereiro a julho de 1991 e reduzir a multa a 75%. Permanece, contudo, a exigência relativa a glo valores de correção monetária de saldo credores de IPI e dos juros de mora incorporac valores de crédito-prêmio transferidos.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA