



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

Sessão : 12 de setembro de 2000

Recurso : 100.691

Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A

Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

2º	RECORRER DESTA DECISÃO
C	RD/202 p.o. 405
C	EM 05 de set de 2000
C	<i>[Assinatura]</i>
Fren. Contrib. do Imp. Nacional	

MF - Segundo Conselho de Co
Publicação no Diário Oficial
de 02 / 06 / 2000
Rubrica <i>[Assinatura]</i>

**NORMAS PROCESSUAIS - NULIDADE DA DECISÃO R (PRELIMINAR)** – O julgador não está obrigado a decidir questões de mérito em exame de acordo unicamente com os fundamentos jurídicos pleiteados pelas partes. Não acarreta modificação de critério jurídico a decisão de mérito que se fundamenta em parecer administrativo, quando o argumento principal desse ato é o mesmo da exação. **IPI - CRÉDITO-PRÊMIO** – Reconhecido, não só a legitimidade dos créditos, como o direito de transferência para estabelecimento com o qual a empresa mantém interdependência, conforme previsto no Decreto nº 64.833/69. O Parecer nº 08/2 da Consultoria-Geral da República, aprovado pelo Plenário da República, reconheceu o direito das empresas consulentes ao crédito de vendas ao exterior, efetuadas diretamente ou através de comercializadora de produtos fabricados por empresa titular de Programa Especial de Incentivos aprovado pela Comissão BEFIEX, detentora de cláusula de garantia aprovada 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 de créditos provenientes do Decreto-Lei nº 491/69 a outras empresas participantes do mesmo programa, não atuou com intuito restritivo, mas, ao revés, outorgar novas opções de utilizações dos créditos excedentes. **MORA** – Não procede a aplicação de juros de mora sobre o crédito-prêmio. Os juros de mora são devidos apenas a partir do momento em que for julgado da sentença, na forma dos artigos 161, § 1º, e 167, parágrafo 1º, do CTN. **RETROATIVIDADE BENIGNA** – *Ex vi* do disposto no artigo 1º do Decreto nº 9.430/96, a multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/96, reduzida para 75% (CTN, art. 106, II, “c”). **TRD** – Indevida a aplicação de encargos de TRD, ou juros de mora equivalentes, no período de 04/07/91 a 29 de julho de 1991. **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presente autos de recurso interposto por RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Fez sustentação oral, pela recorrente, o Dr. Luiz Henrique Barros de Arruda.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. Vinicius'.

**Marcos Vinicius Neder de Lima**  
**Presidente e Relator**

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

**Recurso : 100.691**  
**Recorrente : RIO DE JANEIRO REFRESCOS S/A**

### RELATÓRIO

Trata-se aqui de exigência fiscal consubstanciada no A por falta de recolhimento do IPI, em decorrência de glosa de créditos ind nos períodos de 07/90, 08/90, 11/90, 01/91, 01/92, 02/92, 08/92, 12/9 08/93, 02/94, 03/94, 06/94 e 07/94. O débito de IPI foi apurado após r fiscal da recorrente, em que foram expurgados os valores dos créditos t Confab Trading S/A e da parcela de juros de mora aplicados sobre os sald

Inconformada com a exigência, a autuada apresent Impugnação de fls. 101/110, alegando que tal creditamento originou-se d prêmio recebidos em transferência da Empresa Confab Trading S.A., com de interdependência.

Tal procedimento, a seu ver, guarda perfeita consona vigente à época dos fatos geradores, eis que o Decreto nº 64.833/69, que r Lei nº 491/69, criador dos Benefícios Fiscais e Programas Especiais de estabelece, em seu artigo 3º, § 2º, letra b, incisos I e II, a possibilida crédito-prêmio do IPI para outro estabelecimento da mesma em interdependente.

Além disso, aduz que o direito de a impugnante r transferência da Confab Trading S/A foi reconhecido pelo Parecer JCF-0 da República, publicado no DOU de 12 de novembro de 1992.

O julgador singular sentiu necessidade de a complementares, formalizando pedido de diligência à autoridade fiscal d CONFAB Trading S/A, com as seguintes indagações:

a) se os valores transferidos para o Rio de Janeiro Refre através de créditos-prêmio oriundos de exportações de produtos fabricad contratadas até 31.12.89, comprometidas com a execução do Programa B

b) se tais valores foram transferidos pelo seu valor c correção monetária.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

O agente fiscal, autor da diligência, informa, em síntese, que a empresa 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. Informa, também, que as exportações previstas no programa foram todas efetivadas e que, pelo Parecer 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 escriturados 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, como também cópia do Auto de Infração lavrado pelo Fisco contra a empresa Confab Trading S/A (fls. 213/216), em cuja descrição dos fatos consta: "O estabelecimento equiparado a industrial obteve através do parecer JCF 08 da Procuradoria Geral da República direito a creditar-se de IPI previsto 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 garantia de manutenção e utilização de incentivo fiscal."

A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento, adotando, por fundamentação, aquela constante do Parecer COSIT/DITIP n° 1357/95, que entende não haver previsão legal para transferência dos créditos-prêmio gerados pelo Programa de Exportação para estabelecimento interdependente, porquanto o Decreto n° 64.833/69, em que se baseia a autuada, foi revogado pelo Decreto s/n°, de 25 de abril de 1991, ficando a utilização de tais créditos normatizada pelos artigos 103 e 104 do RIPI/82, nos quais não há previsão para a aludida 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 Decretos-Leis n°s 1.841/81 e 491/69, regulamentados pelo Decreto n° 64.833/69; e
- c) o Parecer JFC n° 08 da Consultoria-Geral da República assegurou expressamente o direito à transferência e utilização de tais créditos e, como é ato normativo hierarquicamente superior ao Parecer COSIT/DITIP n° 1.357/95, deve ser cumprido, obrigatoriamente, pela Administração Federal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08****Acórdão : 202-12.467**

Em petição posterior ao recurso, em 10/04/97, a recorrente traz novos argumentos aos autos, pedindo, desta feita, a inaplicabilidade da multa de ofício no caso em tela, seja pela aplicação do parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, que exclui a aplicação de penalidades, juros de mora e atualização monetária no caso de observância de ato normativo; seja pela impossibilidade de tal multa se transmitir à empresa sucessora, uma vez que a empresa autuada foi incorporada pela empresa Rio de Janeiro Refrescos Ltda.

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

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

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

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

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**

**Acórdão : 202-12.467**

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER

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

A decisão recorrida, por sua vez, reporta-se à orientação constante no 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 por Exportação para estabelecimento interdependente. Segundo tal orientação normativa, a transferência 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 recorrida em razão de alteração no critério jurídico adotado pelo lançamento. Como se vê, a alegação é 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 não ter sido abordado o Parecer COSIT/DISIT nº 1.357 não implica tal modificação, eis que o Decreto nº 64.833/69 também se refere à revogação do referido decreto.

O Superior Tribunal de Justiça, por meio do Acórdão RESP nº 13.023 de fevereiro de 2000, aduz que o juiz não está obrigado a julgar a questão por conformidade de acordo unicamente com os fundamentos jurídicos pleiteados pelas partes, mas sim de livre convencimento (art. 131 do CPC). Segundo o Ministro-Relator, “inexiste nulidade por incompetência do juiz, ao proferir suas decisões, que a mesma tenha como fundamentação o Decreto nº 64.833/69, até mesmo que o juízo “ad quem” não se baseie, no todo ou em parte, em decisões proferidas em segundo grau prolatadas no mesmo feito que se analisa.”

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

Iniciemos por examinar o direito da própria empresa comercial CONFAB a usufruir o incentivo fiscal. O Decreto-Lei nº 491/69 assegurou, a título



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

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:

“Art. 1º. As empresas fabricantes e exportadoras de produtos manufaturados 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 valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as operações no mercado interno;

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

O Decreto nº 64.833, de 17.07.69, ao regulamentar o Decreto-Lei nº 491/69, dispôs que a utilização dos créditos sobre as vendas para o exterior, instituídos por esse decreto-lei, como ressarcimento de tributos pagos internamente pelas empresas fabricantes e exportadoras, seria efetivada através de dedução do valor do IPI devido nas operações internas e, no caso de haver excedente de crédito, poderia o industrial-exportador mantê-lo em sua escrita para compensações parciais e sucessivas nos exercícios seguintes ou **transferir o excedente do crédito a outro estabelecimento industrial da mesma empresa ou com o qual mantenha 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 redação do artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.248/72, estendendo integralmente o benefício do crédito-prêmio às empresas exportadoras, nas operações de compra e venda entre produtor-vendedor e empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Aliás, a Instrução Normativa SRF nº 125/80 já havia equiparado as saídas de mercadorias através de empresas comerciais exportadoras para efeito de fruição dos benefícios do programa BEFLEX garantidos contratualmente, à operação de exportação.

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

Nesse período, entretanto, ocorreram duas alterações significativas no cenário jurídico desse incentivo. O Decreto nº 64.833/69 é revogado pelo Decreto s/nº, de 25.04.91, e a Fazenda, pelo Parecer PGFN nº 149/92, passa a entender que “vendas para o exterior” no



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

contexto do Decreto-Lei nº 491/69 não significa venda contratada, mas consubstanciada na real exportação das mercadorias. Essa nova posição altera anterior, esposado no Parecer PGFN/CAT nº 319/89, restringindo o benefício a 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 CO S/A recorrem à Consultoria-Geral da República para verem reconhecido o direito ao prêmio relativo às operações de exportações ajustados até 31 de dezembro de 1989, implementadas posteriormente. O órgão da Presidência da República elaborou o Parecer que recebeu o nome de Parecer JCF-08/92, em que são abordadas inúmeras questões, sob a 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 regulamentou o prêmio consubstanciado em decreto presidencial. Entende-se, portanto, particularmente atinente ao aproveitamento do crédito-prêmio, a quem não se resolveu, na ausência desse regulamento, **segundo os preceitos da Lei nº 491, de 1968, e do Decreto nº 64.833, de 17 de dezembro de 1969**, flagrante é a ilegalidade das Portarias nºs 89/81 e 292/81, que são benéficas para os fabricantes-exportadores.

(...) Pelo exposto, considerando, ademais, as prescrições do art. 1º da Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969, do art. 1º da Carta Política vigente, sou de parecer que se reconheça às Suplicantes a qualidade de titulares de Programa BEFIEX, o direito de usufruir do prêmio, de que tratam o art. 1º do DL 491, de 1969, e 16 do Decreto-Lei nº 1.722, objeto de Termo de Garantia de Manutenção e Utilização do Programa BEFIEX, em relação aos negócios de compra e venda mercantil, ajustados a Suplicantes e Compradores estabelecidos no exterior, até 31 de dezembro de 1989, **desde que as correspondentes exportações se tenham realizado no prazo consignado nos respectivos instrumentos, observado o limite temporal de execução dos pertinentes procedimentos Especiais de Exportação.**” (grifo meu)

Desse modo, o direito da empresa CONFAB Trading SA à fruição do prêmio, nos termos do Decreto-Lei nº 491/69, combinado com sua regulamentação pelo Decreto-Lei nº 64.833/69, foi assegurado pelo Parecer JFC/08/92 aprovado pelo Presidente do Conselho. Em teor de tal entendimento, mesmo revogado o Decreto nº 64.833/69 pelo Decreto-Lei nº 1.722, a Administração reconhece o direito das empresas titulares de Programa BEFIEX



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

cláusula de garantia e as empresas comerciais exportadoras à utilização dos incentivo nas condições do Decreto nº 64.833/69.

Diga-se, por oportuno, que a efetivação da exportação referida como condição ao final do mencionado Parecer foi plenamente atendida, eis que as diligências requeridas 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 (PEEX).

O Parecer da Advocacia-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República, pelo caráter normativo desse ato, deve prevalecer compulsoriamente sobre os demais entendimentos interpretativos originados de outros órgãos da Administração Federal (Decreto nº 92.889/86). A posição contrária defendida pelo Parecer COSIT/DITIP nº 1.357/95, no qual fundou-se a decisão de primeira instância, não pode alcançar o direito das empresas consulentes 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 lançamento fiscal ora em comento?

Segundo o próprio Procurador da Fazenda Nacional Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>1</sup>, autor do Parecer AGU GQ – 172/98, ocorre a modificação de critério jurídico quando há “simples substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa demonstrar que quaisquer das duas sejam incorretas.” Neste contexto, verifica-se que a posição defendida 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 Nacional<sup>2</sup> e, apesar de mais favorável ao beneficiários do incentivo, não há de ser tida como ilegal.

<sup>1</sup> Parecer PGFN/CRJN/Nº 855/94

<sup>2</sup> Parecer PGFN IV de 11/09/80, da lavra do Procurador Geral Cid Heráclito de Queiroz; Parecer PGFN nº 319/89, da lavra do Procurador Geral Tício Sampaio Ferraz Júnior tinham, neste aspecto, posição coincidente com o Parecer nº JCF 08/92.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

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 e método jurídico deve atender a natureza da investigação a ser realizada, utilizando métodos, como o indutivo, o dedutivo, analogia, a observação direta, a observação comparativo, e outros. A tarefa de interpretar a lei de modo definitivo é tão-somente Judiciário, que tem poder de jurisdição, ou seja, a competência para aplicar o direito de conflitos de interesses entre particulares como os que envolvem a Administração.

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

Dado o exposto, entendo ser legítimo o direito da empresa CONI ao crédito-prêmio de IPI e passo a apreciar seu direito de efetuar a transferência des recorrente.

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

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

A aparente restrição da norma à fruição do benefício apenas aos participantes do programa tem gerado controvérsias no âmbito deste Colegiado. Questiona-se se o Programa BEFIEX, nos termos do Decreto-Lei nº 1.219/72, acarretaria, obrigatoriamente, renúncia à fruição dos incentivos à exportação previstos no Decreto-Lei nº 491/69, no 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 primordial para a elucidação da controvérsia, na medida em que o princípio de



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

administrativa, que, segundo José Afonso da Silva<sup>3</sup>, 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 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 26/09/1994<sup>4</sup>, 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 do 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

<sup>3</sup> Curso de Direito Constitucional, Malheiros Editores, 15ª ed, p. 645

<sup>4</sup> Resp 20983-7-PE, DJU de 26.9.1994, p. 25601



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

vistas a possibilitar maior penetração dos produtos brasileiros externos.”

Desta forma, o novo programa de incentivos veio, em 1972, v 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 de modernização do parque fabril, as empresas que, para tornarem competitiva internacional sua produção industrial, necessitassem importar equipamentos ou de um lado: a) poderiam fazê-lo com isenção ou redução dos impostos incidentes na importação de tais produtos; e b) de outro lado, deveriam assumir o compromisso de, em um certo período de tempo, exportações de determinados bens, num valor equivalente, 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 utilização dos créditos excedentes, entretanto, estava circunscrita às empresas pertencentes ao setor econômico, ou seja, tão-somente as empresas filiais e interdependentes.

Aliás, a pouca opção para a utilização dos créditos excedentes do incentivo fez com que o Ministro da Fazenda editasse a Portaria MF GB-14, de 1969, que permitia a transferência de créditos excedentes para fornecedores de matérias-primas. Com esta 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 utilização dos créditos estava, naquela altura, sendo concedida com base em simples ato 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 estabelecer a possibilidade de transferência dos valores provenientes do Decreto-Lei nº 491/69 para empresas participantes do mesmo programa, não atuou com intuito restritivo, mas por fim outorgar novas opções de utilizações dos créditos excedentes por todo o mesmo grupo econômico.

O Programa BEFIEX prevê aos seus participantes compromissos de saída de divisas e de ingresso de divisas no País, além de encargos de realizar investimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

ampliação e na modernização de seu parque industrial. Como evidenciado na e motivos dessa norma, essa nova fórmula visava possibilitar maior penetração d brasileiros nos mercados externos, ampliando os incentivos, nunca reduzindo-os contra-senso imaginar que o governo buscasse restringir as possibilidades de ut créditos pelos "grandes grupos econômicos"<sup>5</sup> optantes pelos compromissos i Programa BEFIEX, que já haviam sido autorizadas pelo Decreto nº 64.833/69 para exportadoras em geral.

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

*"O caput do referido artigo permite ao estabelecimento indu de PEEEX, que não pudesse utilizar o crédito-prêmio na forma esta Decreto-Lei nº 491/69, a transferência, sob certas condições, desse c outras empresas participantes do mesmo programa", ou seja, acre uma modalidade de aproveitamento às já existentes, regradas pel Decreto nº 64.833/69, para as empresas exportadoras em geral.*

Isso resulta não só da redação do referido dispositivo, mas situação absurda que se chegaria, a prevalecer o entendimento de q a única modalidade de aproveitamento de crédito-prêmio facultada titulares de Programas BEFIEX, pois não seria equitativo com empresas exportadoras em geral e nem mesmo com as "outra participantes do mesmo programa" às quais fossem transferidos es segundo essa nova modalidade.

Ora, se até para as "outras empresas participantes do mesmo p referido art. 9º, *in fine*, prevê a utilização do crédito-prêmio: "... de a forma e a sistemática estabelecida pela legislação em vigor", pretender que a empresa titular de Programa BEFIEX, geradora d prêmio transferidos, estaria restrita a esta única modalidade, interp

---

<sup>5</sup> Expressão utilizada pelo Sr. Ministro da Fazenda na Exposição de Motivos nº 148, de 3/5/72, sobre nº 1.219/72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

que consistiria numa flagrante desatenção ao princípio hermenêutico de "Apreciação do Resultado"<sup>6</sup>.

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, 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

<sup>6</sup> 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 : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

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 ilegalidade das Portarias nºs 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 MF nºs 89/81 e 292/81, torna-se justificável a correção monetária do valor pelo qual poderia ter sido lançado na escrita fiscal do IPI.

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

"Correção cambial e correção monetária não podem ser superpostas. Primeiro faz-se a correção cambial, calculando-se o crédito sobre o valor FOB, em moeda nacional, das vendas para o exterior, aplicando-se as alíquotas da Tabela anexa à Lei 4.502/64 (Decreto-lei 491/69, art. 2º, *caput*), podendo também ser efetuado sobre o valor CIF. A conversão será feita pela taxa vigente no dia 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 entendido que: ... *deve-se proceder a conversão da diferença do crédito-prêmio no valor da moeda estrangeira ao câmbio do dia em que o crédito poderia ser contabilizado e, a partir daí, incidirá a correção monetária segundo a Súmula 46 – TFR, em aplicação analógica.*

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

Assim, a atualização monetária dos créditos-prêmio pode ser feita pelos índices oficiais da Fazenda para correção monetária até o momento da utilização dos créditos de IPI, nos 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 outra



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

empresa. Não é admitida, entretanto, a aplicação de juros nesse período, por previsão legal.

No caso presente, os créditos foram transferidos corrigidos oficialmente e acrescidos de juros de mora, conforme Informação Fiscal de fls. 186/ recebeu e efetuou o registro de tais créditos em sua escrita fiscal.

Destarte, procede a glosa pelo Fisco da parcela de juros de mora aos valores de transferidos de crédito-prêmio.

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e de muitas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada RIO DE JANEIRO S/A, por sua vez incorporadora da empresa RIO DE JANEIRO REFRESCOS. O recolhimento de IPI está a se exigir neste processo. Pleiteia a recorrente a eliminação das penalidades, sob o argumento de que o artigo 132 do Código Tributário Nacional não atribui a responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo III do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente no mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, encartada em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos no curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução "créditos tributários", a acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas à multa alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborar tal entendimento o fato de o artigo 134, que trata das hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as hipóteses indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrario sensu, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas às hipóteses ali elencadas, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano: "*(...) quando a norma, sob a hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, que a norma, de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se incide sobre o direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, oposta caberá à hipótese contrária.*"<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> *Heremênutica e Aplicação do Direito*, 1951, pág. 297



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 13709.002949/94-08  
Acórdão : 202-12.467

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”.

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.”<sup>8</sup>

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**

**Acórdão : 202-12.467**

*penalidades), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”<sup>9</sup>*

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 maio de 1997, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

*“(…) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sob a prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores pelas multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrar o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Gurgel de Faria, em “Código Tributário Nacional Comentado”, dos Tribunais:*

*A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente pela estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as em incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a doutrina moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) na sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527).”*

Após essas considerações, e passando ao exame do caso concreto, 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 recorrente, inviabiliza a análise do pedido. Verifica-se, entretanto, pelos elementos dos autos, que, após a incorporação, a empresa sucessora manteve o mesmo controle sobre a empresa sucedida e permaneceu sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. No ato de aprovação do Estatuto Social da empresa incorporadora (fls. 89/97) participaram as mesmas pessoas que vieram a ser as únicas sócias da empresa incorporadora, conforme Contrato Social de fls. 168/174. Tal mudança societária, sob a forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os incorporadores conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam incorporando. A respeito do *casu*, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de não burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a forma de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator.

---

<sup>9</sup> Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 13709.002949/94-08**  
**Acórdão : 202-12.467**

Quanto à exigência da TRD, a própria Secretaria da Receita Federal, no artigo 1º da IN nº 032/97, já reconheceu a improcedência da aplicação do disposto no artigo 30 da Lei nº 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, inciso I, a multa de ofício foi reduzida de 100% para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente, no que couber, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores de crédito-prêmio transferidos pela empresa CONFAB Trading S/A para a recorrente, a respectiva correção monetária desses créditos até o registro na escrita fiscal, a parcela de juros correspondentes à TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991 e reduzir a multa a 75%. Permanece, contudo, a exigência relativa a glosa dos juros de mora incorporados aos valores de crédito-prêmio transferidos.

Sala das Sessões, em 12 de setembro de 2000

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA