



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13820.720080/2012-53
Recurso Embargos
Acórdão nº 3302-013.242 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de março de 2023
Embargante CONFAB TRADING S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO

Existindo obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, impõe-se seu acolhimento para sanar o vício contido na decisão.

CORREÇÃO MONETÁRIA - CRÉDITO PRÊMIO BEFIEIX - Enquanto o contribuinte esteve impedido de aproveitar o crédito-prêmio oriundo de Programa BEFIEIX, seja pela questão travada a respeito de seu fato gerador ou seja pela inoperância da sistemática introduzida pelas Portarias MF nºs 89/87 e 292/81, torna-se justificável a correção monetária do valor pelo qual poderia ter sido lançado na escrita fiscal do IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer dos embargos de declaração para sanar os vícios de erro material e omissão, com efeitos infringentes, para reformar o acórdão embargado nº 3302-005.734 nos seguintes termos: (i) conhecer parcialmente o recurso voluntário, em face da preclusão consumativa; e (ii) na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação aos valores atinentes a correção monetária do crédito-prêmio

(documento assinado digitalmente)

Fabio Martins de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Marel Orsi Gameiro, Fabio Martins de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos contra o acórdão nº 3302-005.734, integrado pelo acórdão de Embargos do Conselheiro nº 3302-005.836 que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos voluntário e de ofício, respectivamente.

A embargante sustenta, em síntese, que o acórdão padece de omissão e erro material, na medida que o acórdão Embargado não julgou seu recurso voluntário, mas sim matéria estranha aos processos, pois o lançamento não se referiu a glosa do crédito-prêmio, mais sim à correção monetária e aos juros de mora apropriados sobre o crédito prêmio e, no relatório do voto embargado constou trecho de decisão que não se refere ao presente caso.

Nos termos do despacho de admissibilidade, os Embargos de Declaração foram totalmente admitidos, a saber:

A leitura dos embargos de declaração do contribuinte revela que foram alegados os vícios de omissão na apreciação de argumentos e erro material.

Assiste razão à embargante, não só quanto à omissão, mas também quanto ao erro material.

Esses problemas foram causados pela reconstituição dos autos extraviados que nunca deixa os documentos processuais organizados da mesma forma como se daria num procedimento normal.

No que concerne às omissões na apreciação de argumentos, verifica-se que embora o relator tenha afirmado em seu relatório (fl. 192) que:

"(...) Valendo-se do direito que lhe é facultado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a contribuinte maneja o Recurso Voluntário, **onde repisou os argumentos trazidos na manifestação de inconformidade.**

É o relatório.(...)"

Os argumentos de defesa não foram apreciados, pois foi utilizado como razão de decidir a decisão do STF no RE nº 577.348, que é inaplicável ao caso, tendo em vista que a empresa é beneficiária de programa BEFIEIX e estava amparada pelo Parecer JCF nº 08/92.

Apenas a título de esclarecimento, empresas titulares de programas BEFIEIX com cláusula de garantia, podiam usufruir do crédito prêmio à exportação, mesmo após a revogação da base legal do incentivo, que segundo o STF ocorreu em outubro de 1990, pois tais empresas possuíam direito de cumprir os respectivos planos de exportação até o final. Esses planos eram bem longos, duravam cerca de 10 a 15 anos, dependendo da empresa.

Além disso, no trecho em negrito acima transcrito, não se trata de manifestação de inconformidade, mas sim de impugnação a lançamento de ofício.

Tendo em vista que não se trata de uma empresa que pretendia aproveitar o crédito-prêmio de forma desvinculada de programa BEFIEIX, parece-me totalmente equivocada a aplicação da interpretação contida no RE nº 577.348 ao caso concreto, pois em se tratando de empresa que possuía programa BEFIEIX, a glosa recaiu apenas e tão-somente sobre a correção monetária e os juros, conforme deixou bem claro a descrição dos fatos (fl. 47). A fiscalização não glosou o crédito-prêmio. Glosou a correção monetária e os juros aplicados sobre o crédito-prêmio.

No que tange ao erro material alegado, verifica-se que o ilustre relator colacionou no relatório do Acórdão (fls. 189 e seguintes) trecho de uma decisão da DRJ que não corresponde à decisão nº 11.175/03/GD/1150/98 da DRJ-CAMPINAS, que foi proferida no processo nº **10882.001002/96-34.**

A decisão proferida no referido processo pode ser conferida nas fls. 1310 e ss, e nela se pode verificar que a referência é ao "auto de infração às fls. 78/80 (....), lavrado em 23/05/96 (...)" e não ao auto de infração "de fls. 37 a 45, (...), lavrado em 20/02/87", como constou do relatório do Acórdão embargado.

As folhas 78/80 mencionadas na decisão da DRJ se referem ao processo **10882.001001/96-34**, que foi extraviado.

Com esses fundamentos, acolho os embargos de declaração em virtude da existência dos vícios apontados, e determino a devolução do processo ao ilustre relator, conselheiro José Renato Pereira de Deus, para que indique o processo para a pauta de julgamento com proposta de saneamento dos vícios constatados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os Embargos de Declaração é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Conforme exposto anteriormente, o despacho de admissibilidade houve por bem admitir os Embargos de Declaração opostos pela Embargante para sanar os vícios de omissão e erro material, os quais serão devidamente analisados nos tópicos seguintes.

1. Erro Material

O despacho de admissibilidade admitiu os Embargos de Declaração para sanar o vício erro material, por entender que o relatório do voto embargado colacionou trecho de uma decisão da DRJ que não corresponde à decisão nº 11.175/03/GD/1150/98 da DRJ-CAMPINAS, que foi proferida no processo nº 10882.001002/96-34.

De fato, constata-se que a decisão colacionada no relatório do voto embargado diz respeito a trecho de uma decisão que não corresponde ao presente caso, acarretando, assim, no erro material suscitado pela Embargada.

Desta forma, visando sanar o vício de erro material apontado pela Embargante, o relatório do acórdão embargado nº 3302-005.734, deve ser retificado de forma que conste os seguintes dizeres:

Por bem descrever os fatos ocorridos até o presente momento processual, os quais foram relatados de forma completa, adoto o relatório da r. decisão recorrida, conforme a seguir transcrito:

Trata-se do auto de infração às fls. 78/80, relativo ao IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, lavrado em 23/05/96, contra a empresa em epígrafe, que formalizou o crédito tributário no valor total de 16.848.787,90 UFIR, conforme Demonstrativos às fls. 70/77 e "Termo de Encerramento de Ação Fiscal" fl. 81.

Em procedimento de auditoria, a Autoridade Fiscal constatou os fatos e irregularidades abaixo, descritos à fl. 19, onde faz um histórico e defende os fundamentos da autuação:

- a empresa obteve, através do Parecer JCF-08 da Procuradoria Geral da República, direito a escriturar os valores referentes a crédito-prêmio previsto no Decreto-Lei nº 491/69, vinculado ao Program BEFIEX, nas condições delimitadas;

- entretanto, creditou-se de valores superiores ao permitido, pois incorporou ao valor original do crédito-prêmio juros de mora e correção monetária, calculados no período decorrido entre a data das exportações e da utilização dos créditos;

. os valores que constituem o crédito tributário foram apurados a partir dos demonstrativos de fls. 30/35 fornecidos pela autuada, bem como das cópias do Livro de Apuração do IPI, fls. 36/69.

Inconformada com autuação, a contribuinte ofereceu impugnação tempestiva ao lançamento, fls. 83/91; com as razões de defesa a seguir sintetizadas:

- preliminarmente, invoca o art. 59 do Decreto 70.285/72 e alega a nulidade do lançamento, ao argumento da inexistência do requisito formal previsto no art. 10, inc. IV, dada a ausência de tipicidade entre a descrição dos fatos e os dispositivos citados no enquadramento legal;

- sob sua perspectiva, como trata-se de empresa comercial exportadora (trading), constituída nos termos do Decreto-Lei n 1248/72, suas atividades de comercialização com o exterior não geram a obrigação de recolhimento do IPI, o que motivou a transferência dos créditos;

- informa que os créditos apropriados em razão do Parecer JCF-08/92 foram transferidos para a empresa "Rio de Janeiro Refrescos S/A", à época sua interdependente, pois não havia outra forma de aproveitá-los;

- o alega que a empresa citada foi autuada antes da impugnante devido ao recebimento dos créditos transferidos. Sob essa perspectiva, entende que a Secretaria da Receita Federal deseja apenar duas empresas pelo mesmo fato;

- argumenta que a exigência fiscal menciona não haver previsão legal para a incidência de correção monetária e juros sobre os valores do crédito-prêmio, o que não corresponde à verdade. Acresce que mesmo admitindo-se a ausência de permissão legal, não existe dispositivo proibitivo, e, segundo sua visão, o que não é proibido é permitido;

- socorre-se do art. 108 do Código Tributário Nacional, que autoriza o emprego da analogia e dos princípios gerais do direito, autorizando-lhe o procedimento adotado; ;

- defende que o item 86 do parecer Normativo JCF-08 reconhece expressamente o direito da autuada, ao admitir "a contrariu sensu" a aplicação do art. 2º do Decreto-lei 1.722/79;

- acresce ainda que o parecer AGU/MF-01/96, por analogia, deve ser aplicado ao presente caso, pois determina que a Administração pública deve restituir os valores em questão com correção monetária; .

- refere-se a julgados em casos semelhantes pelo "conselho de contribuintes do Ministério da Fazenda", que já se pronunciou diversas vezes reconhecendo o direito à atualização monetária e acréscimos moratórios, em virtude do parecer JCF_08/92; ;

- concluiu, pleiteando a nulidade do lançamento fiscal e que seja julgada improcedente a ação fiscal.

A DRJ julgou parcialmente procedente a ação fiscal, para reduzir o valor do tributo cobrado, dado que há operações registradas fora contexto do crédito-prêmio de IPI e reduzir o valor da multa de ofício no patamar de 75%, nos termos da ementa abaixo:

Preliminar de Nulidade - Rejeitada, porquanto não se concretizou nenhuma das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto no 70.235/72, eis que restou plenamente demonstrada a existência de tipicidade . entre . as normas invocadas como fulcro do lançamento e os fatos narrados pela fiscalização .

IPI - Crédito Prêmio à Exportação - Glosam-se os valores apropriados a título de juros de mora e correção monetária, por inexistência de previsão legal para esse procedimento. Não houve violação aos princípios da isonomia e do enriquecimento sem causa. Impossibilidade, de integração .analógica em matéria cuja lei estabelecer interpretação literal e inaplicabilidade dos Pareceres AGU/MF-01/96 e JCF-08 da Consultoria Geral da República.

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente interpôs recurso voluntário alegando: (i) Da inadmissível cobrança dúplice do imposto – A Glosa dos créditos escriturados pela Recorrente não implica falta de pagamento de imposto – inexistência de débitos de IPI; e (ii) Do direito à correção monetária e aos juros de mora acrescidos aos créditos-prêmio lançados extemporaneamente – existência de expressa previsão legal a respeito.

É o relatório.

Assim, deve ser sanado o vício de erro material nos exatos termos apresentados.

2. Omissão

A Embargante sustenta, em síntese, que o acórdão padece de omissão, na medida que o acórdão Embargado não julgou seu recurso voluntário, mas sim matéria estranha aos autos, pois o lançamento não se referiu a glosa do crédito-prêmio, mais sim à correção monetária e aos juros de mora apropriados sobre o crédito prêmio.

De fato, o acórdão embargado deixou de apreciar os argumentos apresentados em sede recursal, pois foi utilizado como razão de decidir a decisão do STF no RE nº 577.348, que é inaplicável ao caso, tendo em vista que a empresa é beneficiária de programa BEFIEX e estava amparada pelo Parecer JCF nº 08/92, sendo que a matéria objeto do presente litígio diz respeito apenas sobre a incidência de correção monetária e aos juros de mora apropriados sobre o crédito prêmio, merecendo, assim, ser sanada a omissão alegada, nos seguintes termos.

Extrai-se do Auto de Infração que a fiscalização glosou parte dos valores apurados pela Recorrente, por entender não incidir, por ausência de previsão legal, correção monetária e juros de mora entre a data da efetiva exportação e a data da utilização do crédito-prêmio de IPI, a saber:

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 as exportações realizadas através do programa BEFIEX a título de crédito prêmio no valor de 14% das exportações realizadas mesmo após a data limite prevista no termo de garantia de manutenção e utilização de incentivo fiscal.

Ocorre porém que o estabelecimento creditou-se de valor superior ao permitido, já que incorporou ao mesmo os valores correspondentes a Correção Monetária e juros de Mora do período decorrido entre a data da efetivação das exportações e a data da utilização do crédito-prêmio, sem qualquer amparo legal.

O valor do crédito básico a que o contribuinte tinha direito importa em Cr\$ 428.112.647,73 e corresponde a soma dos valores da coluna "H" (Valor do incentivo) conforme demonstrativo elaborado pelo contribuinte anexo as Fls.

A DRJ, por sua, manteve o entendimento da fiscalização, no sentido de inexistir previsão legal para incidir correção monetária e juros de mora entre a data da efetiva exportação e a data da utilização do crédito-prêmio de IPI.

Em sede recursal, a Recorrente trouxe os seguintes argumentos: (i) Da inadmissível cobrança dúplice do imposto – A Glosa dos créditos escriturados pela Recorrente não implica falta de pagamento de imposto – inexistência de débitos de IPI; e (ii) Do direito à correção monetária e aos juros de mora acrescidos aos créditos-prêmio lançados extemporaneamente – existência de expressa previsão legal a respeito.

Pois bem. A alegação atinente a duplicidade de cobrança não foi arguida em sede de impugnação, tratando de inovação recursal e que não merecer conhecimento, a teor da previsão contida no artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

Já em relação ao direito à correção monetária e aos juros de mora acrescidos ao créditos-prêmio, peço vênia para me socorrer do voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, Acórdão 202-12.468 (PA 13707.003928/94-49) que, julgando caso idêntico da mesma contribuinte, admitiu apenas a incidência de correção monetária, a saber:

Depreende-se do relatório que a exigência fiscal se ampara na ausência de previsão legal para transferir os créditos de IPI da empresa CONF AB 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/DITIP 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:

"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 0125/80 já havia equiparado as saídas de mercadorias através de empresas comerciais exportadoras para efeito de fruição dos benefícios do programa BEFIEX 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 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 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 contexto do Decreto-Lei nº 491/69 não significa venda contratada, mas venda efetiva, consubstanciada na real exportação das mercadorias. Essa nova posição altera o entendimento anterior, esposado no Parecer PGFN/CAT nº 0319/89, restringindo o benefício tão-somente as 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 CONF AB 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 BEFIEX, 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 CONF AB 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 JCF-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 BEFIEX detentoras de cláusula de garantia e as empresas comerciais exportadoras à utilização dos incentivos 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 COSITIDITIP 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 008/92.

A revogação desse entendimento pela Administração Federal só veio a ocorrer com o advento do Parecer da Advocacia-Geral da União nº OGQ - 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], 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 008/92, 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 mais favorável ao beneficiários do incentivo, não há de ser tida como ilegal.

Nesse sentido, vale lembrar que não há no Direito um método exclusivo ou 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-se de vários 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 BEFIEX 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 BEFIEX, 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 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, ala Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nO20983-7/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 do Decreto-Lei nO 1.219, de 15/5/72, assim justificado na Exposição de Motivos nO148, 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."

Desta forma, o novo programa de incentivos veio, em 1972, visando não tanto à redução de custos, mas, sobretudo, a tornar viável o incremento das exportações, dotando as empresas produtoras de manufaturados das condições necessárias à sua efetiva penetração no mercado externo; e foram criados estímulos fiscais à modernização da produção manufatureira voltada para exportação. Segundo o que prescreveram essas normas estimuladoras da modernização do parque fabril, as empresas que, para tomarem competitiva em nível internacional sua produção industrial, necessitassem importar equipamentos ou matérias-primas, 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 realizar, por um certo período de tempo, exportações de determinados bens, num dado montante, condicionados os benefícios fiscais ao cumprimento do compromisso assumido.

Vale lembrar que, por ocasião da edição do Decreto-Lei n° 1.219/72, os benefícios do Decreto-Lei n° 491/69 estavam em pleno vigor e as empresas fabricantes e exportadoras já faziam jus ao crédito-prêmio por suas vendas ao exterior. A transferência dos 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 gerados pelo incentivo fez com que o Ministro da Fazenda editasse a Portaria MF GB-14/70, permitindo a transferência de créditos excedentes para fornecedores de matérias-primas. O Ministro,

nessa 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 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 por empresas fora 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 vultosos na ampliação e na modernização de seu parque industrial. Como evidenciado na exposição de motivos dessa norma, essa nova fórmula visava possibilitar maior penetração dos produtos brasileiros nos mercados externos, ampliando os incentivos, nunca reduzindo-os. Seria um contra-senso imaginar que o governo buscasse restringir as possibilidades de utilização dos créditos pelos "grandes grupos econômicos" 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 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, regidas 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.

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. 4Q do Decreto s/nQ, de 25 de abril de 1991 (DOU de 26.04.91).

No que concerne à atualização monetária dos créditos-prêmios, 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 01.722/79. 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 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-prêmios 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 040.679-0/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 empresa. Não é admitida, entretanto, a aplicação de juros nesse período, por absoluta falta de previsão legal.

Nestes termos, no concerne a correção monetária do crédito-prêmio de IPI, adoto as razões de decidir do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para reverter a glosa dos valores.

Diante do exposto, voto por conhecer dos embargos de declaração para sanar os vícios de erro material e omissão, com efeitos infringentes, para reformar o acórdão embargado nº 3302-005.734 nos seguintes termos: (i) conhecer parcialmente o recurso voluntário, em face da preclusão consumativa; e (ii) na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas em relação aos valores atinentes a correção monetária do crédito-prêmio.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.