



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12083.007866/98  
SESSÃO DE : 22 de março de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220  
RECURSO Nº : 120.178  
RECORRENTE : J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E  
COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/MANAUS/AM

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO. SUFRAMA. Tendo sido atestado o cumprimento de Processo Produtivo Básico, o questionamento dos mesmos fatos na esfera tributária pressupõe a inexistência de dúvidas materiais, posto que a existência de entendimentos conflitantes no âmbito da própria Administração, ainda que não se verifique conflito de competências, beneficia o contribuinte (CTN, art. 112, II). O contribuinte não pode ser responsabilizado por atrasos decorrentes da ação ou omissão das autoridades públicas.

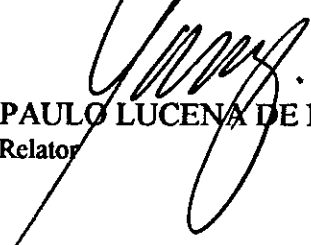
RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares e Roberta Maria Ribeiro Aragão por entenderem tratar-se de questão de prova, não sendo o atestado da Suframa óbice à exigência fiscal.

Brasília-DF, em 22 de março de 2000

  
MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ  
Presidente em exercício

  
PAULO LUCENA DE MENEZES  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO e FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS. Ausente o Conselheiro MOACYR ELOY DE MEDEIROS.

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220  
RECORRENTE : J. TOLEDO DA AMAZÔNIA INDÚSTRIA E  
COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA  
RECORRIDA : DRJ/MANAUS/AM  
RELATOR(A) : PAULO LUCENA DE MENEZES

## RELATÓRIO

A leitura dos autos demonstra que a Recorrente foi autuada com base nos seguintes fundamentos (fls. 04):

“No exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, efetuamos fiscalização no contribuinte acima identificado, que resultou na constituição do crédito tributário decorrente da perda do direito a redução do Imposto de Importação, no momento da internação de mercadorias, pois a autuada descumpriu o Processo Produtivo Básico definido para a sua atividade econômica.

Tal descumprimento ficou evidenciado a partir da constatação de que a empresa promoveu a importação, a partir de 01/04/95, de partes e peças agregadas ao chassi de motocicletas acima de 450 cm<sup>3</sup>, contrariando assim dispositivo contido no artigo 5º, inciso V, da Portaria Interministerial 01/94, que definia a dispensa da montagem completa do produto até 31/03/95. Após esta data a montagem do produto passou a ser obrigatória, a partir de partes e peças.

A empresa também descumpriu o PPB quando importou – através das Declarações de Importação nº 24.511 e 24.513, de 14/07/95 – motores montados para fabricação de motocicletas de 100 cm<sup>3</sup> e até 450 cm<sup>3</sup>, pois a retrocitada Portaria determinou que a montagem completa do motor estaria dispensada até 30/06/95, tornando-se obrigatória a partir desta data.

Da mesma forma, o PPB foi descumprido quando a empresa internou, em 23/08/95, produto final elaborado a partir de subconjunto montado (motor agregado ao chassi), importado através da Guia de Importação nº 2-94/29971 de 01/11/94, cujo Pedido de Guia de Importação (PGI) foi protocolizado junto a SUFRAMA em 30/08/94, portanto, antes da publicação da Portaria Interministerial nº 01/94. Neste caso, o produto final – 01 motocicleta SUZUKI,

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

modelo GSX-R1100W – deveria ter sido internado até 01/03/95, prazo estabelecido pela supracitada norma.

O valor tributável foi definido com base no valor correspondente ao Imposto de Importação por unidade especificado nos DCR's vinculados às notas fiscais efetivamente internadas no ano de 1995. Sobre este valor foi aplicada a alíquota de 88%, que corresponde ao montante não recolhido por ocasião da internação das mercadorias."

Devidamente representada e observando o prazo legal, a Recorrente sustentou em sua defesa o seguinte:

1. No tocante à montagem das motocicletas a partir de partes e peças: A Fiscalização equivocou-se ao concluir que não houve o cumprimento do PPB, posto que a SUFRAMA, que é o órgão competente para tanto, após o exame *in loco* das exigências legais, manifestou-se em sentido diametralmente oposto, ou seja, reconheceu que a empresa vinha cumprindo o PPB de todas as motos relacionadas no Auto de Infração. Neste sentido, é apresentada a relação dos respectivos Laudos Técnicos de Produto (LTPs) (fls. 99).

Destaca, ainda, que não obstante a invasão de competência verificada, os Srs. Fiscais, ao contrário do que se ocorre com os agentes da SUFRAMA, não detêm conhecimento técnico necessário para distinguir aspectos relevantes envolvidos com o cumprimento do PPB, tal como a identificação do que vem a ser a montagem de motocicletas "a partir de partes e peças".

2. Da internação de motocicletas industrializadas a partir de subconjuntos montados em 08/95: No que tange à internação de uma motocicleta em condições conflitantes com as normas legais aplicáveis, a ora Recorrente reconheceu o equívoco existente no caso, pelo que recolheu o imposto devido com redução de 50% da multa aplicada.
3. Da importação de motores montados: No tocante a este tópico, a empresa destacou, apoiada em documentos, que o atraso na internação de motocicletas a partir de motores montados deveu-se à própria SUFRAMA, que demorou a autorizar o desembaraço das mercadorias importadas, impedindo que estas fossem montadas até 30/06/95 (fls. 102). A este respeito, entre outros pontos sublinhados, a empresa esclareceu que solicitou à SUFRAMA, em 06/06/95, com base na Portaria nº 177/95

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

expedida pela mesma, a liberação das motocicletas que estavam no porto desde 04/06/95, de forma a efetuar a montagem das mercadorias até 30/06/95, que era o prazo previsto pela Portaria Interministerial nº 01/94. No entanto, as mercadorias somente foram liberadas um mês após, quando o prazo já tinha se expirado.

4. Da indevida aplicação da multa: como no caso concreto havia uma isenção condicionada, entende a empresa que a multa não é devida em face do que dispõem os arts. 155 e 179 do CTN (fls. 103/104).

A decisão de primeira instância, entretanto, julgou procedente o lançamento (fls. 248 e seguintes), lastreada nos seguintes argumentos:

1. No tocante à montagem das motocicletas a partir de partes e peças: Pelo que se extrai dos Laudos Técnicos de Produtos, a Fiscalização entendeu que os mesmos somente atestam que as *condições de fabricação* se deram em conformidade com a Portaria Interministerial nº 01/94, “o que não impede que, apesar disso, a empresa proceda à importação desses produtos em desatendimento ao PPB estabelecido, fato esse que somente poderá ser constatado através dos documentos de importação, como ocorreu no presente caso” (fls. 252). Outrossim, os referidos laudos não constituem prova suficiente do cumprimento do PPB, por si só, visto que: a) somente não descaracterizava o atendimento ao PPB a importação de módulos e conjuntos montados cujos pedidos de Guias de Importação tivessem sido protocolados até a data da publicação da citada Portaria (art. 10), o que não se verificou no caso concreto; b) alguns laudos referem-se ao PPB relativo ao art. 5º, I, “b” c/c art. 1º, II, “a”, que não dizem respeito ao caso concreto e, desta forma, não podem ser levados em consideração no presente feito; c) cabe à Fazenda Nacional adotar as medidas necessárias à garantia do crédito tributário.
2. Da importação de motores montados: neste particular, o Erário destacou que, ao contrário do alegado pela empresa, as GI’s relativas às DI’s registradas em 14/07/95 tiveram suas autorizações efetuadas pela SUFRAMA em 07/06/95, razão pela qual nenhuma responsabilidade pelo atraso verificado pode ser imputado à mesma.

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

3. Multa: a multa é devida, pois a ausência de dolo ou má-fé não são elementos suficientes para evitar a aplicação do disposto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96. ✓

Inconformada, a Recorrente interpôs tempestivamente o recurso voluntário cabível (fls. 259 e seguintes), no qual consignou:

1. Com relação ao primeiro tópico questionado: a) o único documento que pode comprovar o cumprimento do PPB é o Laudo Técnico do Produto, conforme prevê a Resolução Suframa 517/93; b) não é possível admitir que a empresa tenha efetuado as importações em desconformidade com a Portaria Interministerial em apreço, visto que até as mercadorias importadas ingressadas na Zona Franca de Manaus passam pelo crivo da SUFRAMA (cf. Decreto nº 61.244/67, art. 12); c) em se tratando de isenção especial requerida junto à SUFRAMA, não é possível que o Fisco, por iniciativa própria e sem ouvir a referida autarquia, possa concluir pelo descumprimento do PPB;
2. Com relação ao segundo tópico: embora a SUFRAMA tenha liberado os pedidos de guias (PGI) em 07/06/95, deve-se ter presente que o estágio seguinte, consiste no encaminhamento do pedido de guia (PGI) para o Banco do Brasil - o que se dá sem qualquer interferência do contribuinte - sendo que este, então, expede as guias, que são documentos indispensáveis para que a empresa tomar qualquer providência no tocante à importação (cf. docs acostados às fls. 277 e 278). Assim, embora a SUFRAMA tenha liberado os PGI em 07/06/95, como mencionado, é fato que as guias - por culpa da SUFRAMA ou do Banco do Brasil - somente foram emitidas em 28/06/95, o que impediu a observância do prazo fixado pela Portaria Interministerial nº 01/94.

Nesse contexto, entende que não há como a empresa ser penalizada pela ineficiência dos órgãos oficiais, sem que o princípio da moralidade administrativa seja violado.

3. Quanto à não aplicação da multa, reitera os argumentos apresentados na defesa.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

Não há contra-razões, em face das novas disposições veiculadas pela Portaria MF nº 314/99.

O depósito recursal encontra-se comprovado às fls. 280.

É o relatório.



RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

## VOTO

Recebo o recurso de fls., posto que este é tempestivo e atende às demais formalidades legalmente exigidas.

Como relatado, a questão sob análise desdobra-se em dois tópicos distintos, que serão avaliados isoladamente, de forma a favorecer uma melhor compreensão de todos os elementos existentes.

O primeiro ponto suscitado tem gerado sérias controvérsias no âmbito deste Colegiado, sem que, em muitas ocasiões, ao que me consta, a matéria tenha sido enfrentada diretamente. Na verdade, a alegada ausência de competência do Erário para atestar o descumprimento de PPB, ante as atribuições que foram conferidas à SUFRAMA, terminou sendo tangenciada em vários julgamentos, alguns dos quais, inclusive, contaram com a minha participação.

Entre os processos que poderiam ser mencionados, cumpre destacar os Recursos nº 118.123 e 118.124, de interesse da própria Recorrente, que foram julgados pela Segunda Câmara deste Conselho. Ocorre que, também nestes casos, as decisões que foram proferidas em favor da empresa apoiaram-se em outros fundamentos, que não a definição e o posicionamento das competências da SUFRAMA e da Secretaria da Receita Federal, em face das particularidades existentes.

Para que se possa melhor visualizar a extensão do problema, é importante lembrar que uma discussão semelhante envolveu as operações de *drawback*, como ilustra as seguintes ementas:

### DRAWBACK. COMPETÊNCIA. CONCESSÃO. EXAME DO ADIMPLEMENTO. DRAWBACK SUSPENSÃO.

Compete à CACEX, atual SECEX, a concessão dos benefícios fiscais de suspensão e isenção de tributos, nos casos de *Drawback*, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. Na hipótese de se vencer o prazo de suspensão de tributos, ou seja, o prazo final para a exportação, sem que a mesma seja efetivada, o beneficiário deverá liquidar o débito correspondente em trinta (30) dias.



RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

Não tendo sido liquidado o crédito tributário no prazo legal, cabível o seu lançamento com os acréscimos legais pertinentes, vez esta atividade é vinculada e obrigatória (...)” (Acórdão 302-33120).

#### DRAWBACK. COMPETÊNCIA DO EXAME DO ADIMPLEMENTO DO ATO CONCESSÓRIO.

Tem a SRF legitimidade para verificar o cumprimento de ato concessório. Preliminar de incompetência da SRF rejeitada. Podem ser comprovados o cumprimento de vários atos concessórios de Drawback em uma mesma G.E., por se tratarem de insumos. Documentos anexados pelo contribuinte para fins de comprovação de cumprimento de Drawback, que não foram analisados pelo agente preparador. Anulada decisão para análise da documentação juntada pelo contribuinte (Acórdão nº 301-28118).

Em se tratando de *drawback*, as divergências tiveram como base a competência que foi inicialmente outorgada à extinta Comissão de Política Aduaneira, para *conceder* o referido incentivo, nas modalidades de isenção e suspensão (cf. DL 37/66, art. 78 e RA, art. 314). Por outro lado, e como não poderia deixar de ser, o *controle* destas operações prevê uma *atuação integrada* desse órgão – e daqueles que o sucederam (v.g. CACEX, DECEX, SECEX) - com a Secretaria da Receita Federal, o que se evidencia, entre outros dispositivos (v.g. RA, art. 317, § 3º), pelo art. 328 do Regulamento Aduaneiro, *verbis*:

“art. 328. Fica assegurado à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente, o livre-acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação.”

O artigo subsequente do mesmo diploma, contudo, terminou gerando dúvidas sobre as competências existentes, ao estabelecer:

“art. 329. As controvérsias suscitadas nas repartições aduaneiras relativas aos atos concessivos dos benefícios serão dirimidas pela Comissão de Política Aduaneira.”

Referido preceito, entretanto, não estabeleceu uma hierarquia entre a CPA e a Secretaria da Receitas Federal, como bem explicitou Roosevelt Baldomir Sosa:

“Não se trata, como parece à primeira vista, de constituir a SECEX em instância singular sobreposta à Receita. Na verdade, a SECEX pode – e deve – dirimir dúvidas suscitadas pela repartição fiscal,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

relativamente a descumprimento de obrigações tributárias, principal e/ou acessórias, o remédio legal deverá ser encontrado na legislação aplicável.

De ver, pois, que o ditame do artigo 329 está centrado no “esclarecimento de dúvidas” relativas aos atos concessórios, e não na solução, propriamente dita, de controvérsias entre o Fisco e o contribuinte” (Comentários à Lei Aduaneira, Ed. Aduaneiras, p. 279).

No meu entender, a Secretaria da Receita Federal é o órgão no qual está centralizado o controle das citadas operações têm competências distintas, que não se sobrepõem, inclusive no que tange à fiscalização e, evidentemente, à constituição do crédito tributário.

Como já referido, essas competências permitem – se é que não pressupõem - uma ação conjunta. Esta, porém, deve ser harmônica, coordenada e eficiente.

Nas hipóteses que envolvem a apreciação de *aspectos fáticos*, por exemplo, não é possível que haja duplicidade de posicionamentos. Em outras palavras, mesmo no exercício de competências singulares, não é admissível que determinados acontecimentos, por se situarem em uma área comum de atuação estatal, sejam expressamente reconhecidos por um órgão público e negados por outro.

Ocorrendo tais circunstâncias, à evidência, e desde que o contribuinte não seja o responsável por tal desencontro (v.g. omissão de informações), a questão deve ser dirimida no âmbito da própria Administração, a partir da prova material dos fatos.

Acredito que esse mesmo quadro pode ser perfeitamente transposto para os casos de descumprimento de PPB, considerando-se a competência de que dispõe a SUFRAMA, tal como definida na legislação de regência, que é parcialmente citada pela Recorrente.

No caso concreto, como se verifica pela leitura dos autos, a Fiscalização não levou ao prévio conhecimento da SUFRAMA as informações que, no seu entender, comprovam a existência de ilícitos, nem solicitou qualquer



RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

manifestação a este respeito, antes de lavrar o Auto de Infração, não obstante esta tenha assegurado, nos laudos emitidos, o cumprimento do PPB. Esta exigência, sob o meu prisma de avaliação, seria necessária até para que se verificasse quais os laudos não dariam cobertura à pretensão da empresa, segundo a linha adotada pela decisão recorrida; além de, evidentemente, se verificar quais os laudos restariam prejudicados pelas constatações supervenientes.

Ao assim proceder, contudo, terminou ocorrendo o surgimento de posições conflitantes na esfera administrativa que, como não pode deixar de ocorrer, favorece o contribuinte (CTN, art. 112, II).

Com relação ao segundo tópico em pauta, a empresa alega que não foi possível cumprir o prazo fixado pela Portaria Interministerial nº 01/94, em razão de atraso que é imputável à atuação das autoridades competentes. Por conseguinte, a exigência em pauta violaria o princípio da moralidade.

A Recorrente, em sua defesa, partiu para um campo extremamente polêmico, pois como esclarece a jurista Odete Medauar, “o princípio da moralidade administrativa é de difícil expressão verbal”, talvez por ser “impossível enquadrar em um ou dois vocábulos a ampla gama de condutas e práticas desvirtuadoras das verdadeiras finalidades da Administração Pública” (Direito Administrativo Moderno, p. 142).

A dificuldade em se conceituar o mencionado princípio jurídico, contudo, não esvazia o seu conteúdo.

No caso específico, sendo incontroverso que o prazo estabelecido pela norma complementar foi desobedecido, cumpre verificar a quem, de direito, pode ser atribuída a responsabilidade pelo fato.

Nesse ponto, parece-me claro, pelas evidências trazidas pela Recorrente, e pelo conhecimento das singularidades dos procedimentos aduaneiros, que a liberação das mercadorias foi solicitada quase um mês antes do término do prazo fixado pela Portaria Interministerial nº 01/94, sendo que esta somente foi autorizada quando o termo final do referido prazo já tinha sido alcançado. Outrossim, nota-se que empresa não teve acesso ou interferência nos necessários trâmites burocráticos.

Estaria a empresa, nesta situação, acobertada pelo princípio da moralidade a que se submete a Administração Pública (CF/88, art. 37)?

A indagação é relevante, pois as condutas dos órgãos e da instituição financeira envolvidos não só não foram ilegais, especialmente por não se verificar desvio de poder, como também não acarretaram prejuízos para o Erário.

RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

A doutrina moderna, porém, como cediço, não mais associa a violação do princípio da moralidade a um vício do ato administrativo, sob o aspecto da ilegalidade, tal como se verificava inicialmente no direito francês. Mesmo a noção de Maurice Hauriou, no sentido de que a moralidade administrativa consistiria no "conjunto de regras de conduta tirada da disciplina interior da Administração" é hoje, em parte, questionável.

Na visão moderna, a questão está deslocada para os fins ou resultados alcançados.

Como leciona José Augusto Delgado, "enquanto o princípio da legalidade exige a ação administrativa de acordo com a lei, o da moralidade prega um comportamento do administrador que demonstre haver assumido como móbil da sua ação a própria idéia do dever de exercer uma boa administração." (O Princípio da Moralidade Administrativa e a Constituição Federal de 1988", Revista dos Tribunais nº 689, RT, 1992).

Nessa concepção, o *princípio da legalidade* não exige a atenção do executor do ato para os fins visados, desde que sua conduta esteja pautada em um diploma legal. Já o *princípio da moralidade* vai se voltar justamente para este aspecto.

Por esse motivo, inclusive, o mesmo autor sustenta que a moralidade tem o escopo de limitar a atividade da administração pública, exigindo que "o atuar dos agentes públicos atenda a uma dupla necessidade: a de justiça para os cidadãos e de eficiência para a própria administração, a fim de se consagrarem os efeitos-fins do ato administrativo consagrados no alcance da imposição do bem comum."

Várias orientações poderiam ser apontadas nesse mesmo sentido, como a de Hugo de Brito Machado, para quem "a moralidade no contexto dos princípios erigidos à administração pública, guarda primazia, pois toda atuação estatal deve partir e buscar a dimensão ética. No Estado Democrático de Direito, a legalidade legítima da conduta administrativa é, simplesmente, legalidade moral. A moralidade do direito é, assim, o aperfeiçoamento das atividades da administração pública" (O Princípio da Moralidade no Direito Tributário, obra coletiva, p. 57).

Retornando à realidade retratada nos autos, poderia o Estado exigir o cumprimento de um ato específico, sendo que ele próprio impossibilitou a atuação do particular?

Leon L. Fuller, em sua obra clássica, (embora em uma acepção mais ampla, posto que tratou dos vícios das leis), já identificava como uma das formas de imoralidade jurídica os comandos ou normas que exigissem o cumprimento de alguma coisa que, segundo os padrões de "razoabilidade" do homem comum, fosse inatingível ou inexecutável (*The Morality of Law*, Yale University Press, p. 71).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

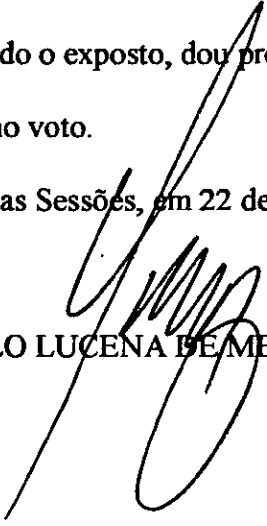
RECURSO Nº : 120.178  
ACÓRDÃO Nº : 301-29.220

Dai, porque, mesmo sob o difícil ângulo de avaliação sustentado pela Recorrente, entendo que o princípio da moralidade, no caso, restou violado.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2000

  
PAULO LUCENA DE MENEZES - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº:12083.007866/98-26

Recurso nº : 120.178

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-29.220

Brasília-DF, 11/11/00.....

Atenciosamente,

**Moacyr Eloy de Medeiros**  
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em