

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CAMARA

PROCESSO Nº : 10830-000026/94-83  
SESSÃO DE : 25 de outubro de 1996  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420  
RECURSO Nº : 117.485  
RECORRENTE : COMPANHIA INDUSTRIAL E MERCANTIL PAOLETTI  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

DRAWBACK - DECADÊNCIA - ART. 150, § 4º DO CTN.

O prazo decadencial, nas hipóteses de Drawback, é computado em conformidade com o parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, excluindo-se o prazo para comprovação do estabelecido no Ato Concessório.

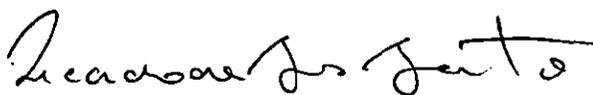
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de decadência levantada, pela parte, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 25 de outubro de 1996



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
Presidente



RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO  
Relator



Luclana Cortez Roriz Pontes  
Procuradora da Fazenda Nacional

20 NOV 1997 — RP-302-0656

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: UBALDO CAMPELLO NETO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, PAULO ROBERTO CUÇO ANTUNES e HENRIQUE PRADO MEGDA. Ausentes os Conselheiros: LUIS ANTONIO FLORA e ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420  
RECORRENTE : COMPANHIA INDUSTRIAL E MERCANTIL PAOLETTI  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO

## RELATÓRIO

Adoto o relatório de fls. 570/583, que abaixo transcrevo:

Legítima e legal a incidência da TRD sobre os débitos tributários vencidos e não pagos, a partir de fevereiro de 1991.

### **AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.**

“O presente processo teve início com a lavratura dos Autos de Infração de fls. 1 a 11 (II, Juros de Mora do II, Multa do II e multa por infração ao controle administrativo das importações) e fls. 12 (Taxa de Melhoramento dos Portos, Juros de Mora da TMP e Multa de Mora da TMP) , resultantes de auditoria fiscal instaurada na empresa atuada, tendo por objeto o processo de DRAWBACK/Suspensão (DB/S) nº 10830.001065/88-22 e os ATOS CONCESSÓRIOS DRAWBACK/Suspensão (AC) nºs. 18.86/1351-3, 10-86/1380-7 e 18-86/1381-5, e as Declarações de Importação (DI) correspondentes, registradas na DRF/Santos sob nºs. 004448/87, 007611/87 e 004479/87.

Com base naqueles ACs, a Atuada efetuou importações de insumos (extrato de tomate: massa de tomate com 7% ou mais de extrato seco, concentração 36/38 BRIX) com o compromisso de integrá-los a produtos de sua fabricação destinados à exportação (extrato de tomate, concentração 24/26 BRIX, em embalagens para venda a varejo), em prazos, valores e quantidades convencionados nos mesmos ACs e posteriores alterações.

As importações foram efetivadas através das DIs mencionadas, em regime de suspensão de impostos e dispensa do recolhimento da Taxa de Melhoramento de Portos, por se tratar de importação em regime de DRAWBACK/Suspensão (DB/S).

A Atuada enviou os relatórios regulamentares ao SECEX do Banco do Brasil S/A, por meio dos quais pretendia demonstrar haver cumprido os compromissos de exportação, nos termos e condições estabelecidos.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Com base nos elementos e formulários apresentados pela Autuada, o SECEX emitiu RELATÓRIOS DE COMPROVAÇÃO (RC) dando por cumpridos os compromissos, RCs esses que, na forma regulamentar, foram encaminhados à Receita Federal para a auditoria de sua alçada e que se consumou na fiscalização que deu origem a este processo.

A auditoria fiscal apurou:

- que os insumos importados DB/S deram entrada no estabelecimento da Autuada em fev/87 e mar/87;

- que a relação insumo/produto da operação DRAWBACK é: 1, 000/1, 406;

- que os insumos tiveram saída do estoque para a linha de produção no período de 28/02/87 a 30/04/87, conforme quadro de fls. 21;

- que a Autuada não possuía controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro especial de DRAWBACK/Suspensão;

- que a Autuada não possuía controles e registros em separado dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados em regime aduaneiro especial de DRAWBACK/Suspensão;

- que o giro de estoques do produto final, elaborado indistintamente com insumos importados ou não, era de noventa (90) dias;

- que, conseqüentemente, os produtos finais exportados nos meses de fevereiro/87 (antes do ingresso dos insumos DB/S na linha de produção da empresa) e de agosto/87 a fevereiro/88 (após o giro do estoque de produtos elaborados com insumos DB/S), não poderiam ter sido fabricados com os insumos incentivados, conforme quadro de fls. 22/23;

- que, por via de consequência, a Autuada não cumpriu a condição inerente ao regime de DRAWBACK/Suspensão (incorporação dos insumos ao produto exportado) e utilizou-se de comprovações falsas para dar-se por adimplente perante o SECEX;

- que, face à não vinculação física de parte dos insumos importados com os produtos finais exportados a Autuada incidiu nas seguintes inadimplências:

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CAMARA

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Ato Concessório	Kg Produtos Exportados Glosados	Kg Insumos Correspon- dentes	Valor FOB US\$
18-86/1351-3	319.579,18	227.296,70	157.973,50
18-86/1381-5	670.242,20	476.701,38	346.317,81
18-86/1380-7	576.911,00	410.320,74	285.159,34

Diante do exposto e da legislação aplicável, está a Autuada sujeita ao pagamento dos tributos suspensos (II) ou não pagos (TMP) por ocasião da importação dos insumos inadimplentes, com os acréscimos legais.

No caso do Imposto de Importação (II), agravado com a multa de 100% do valor do Tributo, como previsto no art. 521, inc. I, al. "c", do Regulamento Aduaneiro (RA).

No caso da Taxa de Melhoramento de Portos (TMP), adicionado de multa de mora de 20% (DL 1736/79, Lei 7799/89).

Tendo dado aos insumos inadimplentes, irregularmente destino no mercado interno, sem submeter-se à prévia anuência da, então, CACEX, a Autuada infringiu disposição expressa de controle administrativo das importações, sujeitando-se à penalidade prevista no inc. IX do art. 526 do RA.

Devidamente convocados para comparecer na DRF/Campinas em 30/12/93, a fim de tomar ciência dos resultados da ação fiscal (fls. 41), Representantes da Autuada, sem qualquer justificativa ou explicação, não compareceram.

Pressentindo manobra destinada a provocar a decadência do lançamento, a Fiscalização deslocou-se até a sede da Autuada em Jordanésia, Mun. de Cajamar - SP onde, sem embargo de haver encontrado a empresa e seus escritórios abertos e funcionando normalmente, não logrou obter a firma de qualquer Diretor, Gerente, Chefe ou Preposto nos Autos de Infração.

Nem a própria Secretária da Diretoria, que atendia a Fiscalização, e que alegava ausência generalizada das pessoas, a seu ver, credenciadas a firmar recibo do Auto de Infração, anuiu em fazê-lo. Receberia os Autos de Infração, mas não passaria recibo.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Deliberou-se, então, deixar o documento a seus cuidados, independentemente de recibo, o qual foi suprido com a averbação da ocorrência tanto nas primeiras vias dos Autos de Infração (fls. 1 e 12), quanto no Livro de Ocorrências, Mod. 6, da Autuada (fls. 42 a 44).

Tempestivamente, em 28/01/94, a Autuada ingressou com a impugnação de fls. 533 a 547 na qual, em síntese, alega:

- em caráter preliminar, a intercorrência da decadência, com fundamento no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, considerando inaplicável à situação, caso de lançamento por homologação, o art. 173 do mesmo CTN; mesmo que assim não fosse, ainda teria ocorrido a decadência, com fulcro no aludido art. 173, eis que a Autuada teria sido cientificada no primeiro dia útil do ano de 1994.

- quanto ao mérito:

- que, efetuando a importação de polpa de tomate na concentração 36/38 BRIX para a produção de extrato de tomate, e operando na exportação desse produto final, a Autuada tem direito à suspensão do II pelo regime de DRAWBACK;

- que, diante da relação 1,000/1,406 kg entre o insumo importado e o produto final exportado, ao final do prazo de seis meses, a Autuada já se teria exonerado de seus compromissos no regime DRAWBACK/Suspensão;

- que o uso dos insumos para a fabricação do produto final é contínuo, constituindo um dos seus objetivos empresariais;

- que, com relação às importações objeto da auditoria fiscal, em função da relação insumo importado x produto exportado, a Autuada efetuou as exportações dentro dos parâmetros a que estava obrigada, nos prazos previstos, conforme demonstrativos apresentados ao SECEX, dos quais resultaram os Relatórios de Comprovação;

- que a Auditoria Fiscal, sob o fundamento fático da ausência de controles individuais dos estoques dos insumos importados no regime de DRAWBACK, entendeu que as exportações relacionadas no Auto de Infração (fls. 21) não utilizaram aqueles insumos;

- que, em função desse entendimento, a Auditoria Fiscal conclui que a Autuada teria falsamente comprovado a exportação e emitido declarações inexatas, devido à inexistência da necessária vinculação física prevista nos arts. 314, I e 315 do RA;

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

- que, entretanto, a conclusão não se harmoniza com a inteligência das citadas normas, eis que a empresa utilizou os insumos na fabricação de produtos exportados, ocorrendo a vinculação física;

- que, conforme comprovações enviadas ao SECEX e reiteradas à fiscalização, o compromisso de exportar extrato de tomate no valor de US\$ 1.697.712,00 foi cumprido;

- que as exportações ocorreram em datas distantes das importações dos insumos, exclusivamente em função da realização de contratos com entregas parceladas e das dificuldades de comercialização imediata de todo o lote, e que as negociações com os compradores são estabelecidas depois de garantida a obtenção de matéria prima, acarretando a estocagem dos insumos por períodos longos;

- que, face às alterações que os insumos sofrem por ação da corrosão dos tambores em que são estocados e da infiltração de ar, ocasionando a degradação das características técnicas originais, sobretudo de sua cor, a Autuada adota o critério de priorizar a utilização dos estoques mais antigos, para operar com matéria prima que garanta padrão de qualidade e uma vida útil mínima de 12 meses para o produto acabado;

- que, sendo contínuo o processo produtivo, o atendimento às normas do DRAWBACK, inclusive quanto à vinculação física, é assegurado pelo fato de manter-se constante a relação insumo/produto;

- que não se registrou qualquer falsidade de informação, porque a exportação (importação, no texto) efetivamente ocorreu, na proporção exigida, inexistindo dúvida de que os insumos importados estavam contidos no produto final;

- que os inúmeros julgados citados no Auto de Infração reportam-se à vinculação física, mas no aspecto do efetivo uso da matéria prima na exportação, inexistindo a necessidade de se comprovar o estrito uso em determinada partida, especialmente no caso da Autuada, que opera de forma contínua e utiliza matéria prima suscetível de rápido perecimento;

- que somente ocorreria falsidade na hipótese de utilização dúplice do mesmo comprovante de exportação;

- que, tendo-se realmente efetivado as exportações, dentro da proporção e nos prazos exigidos por lei, houve cumprimento da norma

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

legal, de modo a justificar a exoneração da Autuada em relação ao débito que lhe é atribuído;

-que, na rechaçada hipótese de ser devida a exação, não se caracterizou a infração atribuída à Autuada, pela inexistência de dolo em seu comportamento; ademais, não havendo principal (tributo devido), não há que cogitar-se do acessório (multa);

- que repudia a imposição de juros de mora calculados pela TRD porque a legislação que criou a Taxa Referencial de Juros (Leis 8.177/91 e 8.218/91) não atende aos requisitos do art. 161 do CTN;

- que a interpretação sistemática desse tipo de legislação exige uma lei específica para cada tributo e não uma norma genérica de alteração de coeficientes oficiais de renumeração de numerário, como é o caso da TR; inexistindo norma específica, a cobrança de juros deve atender aos limites gerais;

- que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.”

O auto de infração foi julgado procedente, aos seguintes fundamentos:

Decido quanto às questões preliminares levantadas pela impugnação.

“O termo inicial do prazo decadencial, no entendimento da impugnação, seria representado pelas datas dos registros das DIs: 29/01/97 (DIs 004448/87 e 004479/87) e 18/02/87 (DI 007611/87). Assim, o termo final corresponderia, respectivamente, às datas de 28/01/92 e 17/02/92.

Equivocado, porém, esse entendimento, de vez que não se trata de, pura e simplesmente, verificar o lançamento para fins de homologação.

Ressalta, desde logo, que a ação fiscal aponta para a prática de simulação nas comprovações indispensáveis para a fruição do benefício, o que afasta a aplicação da norma contida na parte inicial do parágrafo 4º do art. 150 do CTN; a situação é regida pela exceção da parte final desse dispositivo, a qual - em consonância com o disposto no inc. V do art. 149 do CTN - remete a hipótese para a regra geral de contagem do prazo decadencial. Na clareza do dizer de De Plácido e Silva, simulação é *o artifício ou o fingimento na prática ou na execução de um ato, ou contrato, com a intenção de enganar ou de*

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

*mostrar o irreal como verdadeiro, ou lhe dando aparência que não possui (Vocabulário Jurídico, Forense, 4º ed., 1994).*

Mas não é só. Não se trata de pura e simples revisão ordinária de lançamento por homologação, repete-se, posto que a ação do Fisco se encontrava inibida durante toda a efetivação da operação DRAWBACK, desenvolvida sob controle administrativo do SECEX, com negociações que resultaram em alterações nas quantidades, valores e prazos originalmente estabelecidos.

Durante esse período, a Interessada efetua importações e exportações, negocia alterações, apresenta relatórios mensais ao SECEX, etc. Ao final da operação, elabora o relatório final e apresenta ao SECEX um projeto de Relatório de Comprovação (RC) o qual, se aprovado por aquela dependência do Banco do Brasil, é registrado, assinado e remetido à Receita Federal para que esta promova a auditoria de sua competência.

Tão somente após o recebimento do RC é que a Receita Federal pode exercer a auditoria fiscal do projeto DRAWBACK. Portanto, somente a partir de então pode fluir o prazo decadencial.

Os RC foram registrados pelo SECEX com as seguintes datas:

04/04/89 (RC 18-89/812-7, referente à DI 004479/87 e AC 18-86/1381-5);

25/08/88 (RC 18-88/1533-3, referente à DI 007611/87 e AC 18-86/1380-7); e

29/01/88 (RC 18-88/282-7, referente à DI 004448/87 e AC 18-86/1351-3).

Emitidos os RCs e encaminhados à Receita Federal, passaram a estar postas as condições indispensáveis para a auditoria fiscal, não dos lançamentos por homologação (que, deveras, sequer corresponderam a antecipações de pagamentos que inexistiram por força de suspensão do crédito tributário), mas sim dos benefícios fiscais e incentivos à exportação.

Audita-se, não propriamente a regularidade de lançamentos originais, mas sim a operação de DRAWBACK/Suspensão.

Inaplicável, por conseguinte, a argumentação da impugnação segundo a qual a decadência, neste caso concreto, seria regida pelo parágrafo 4º do art. 150 do CTN, afastada a regra do art. 173 do mesmo Código.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Igualmente descabida a pretendida adoção do prazo final para efetivação das exportações como termo inicial de contagem do prazo decadencial. Na data mencionada na impugnação (fls. 535, tópico 1.3), **22/07/88**, ainda nem haviam sido apresentados os demonstrativos finais cujo Relatório de Comprovação, elaborado pela Autuada e chancelado pelo SECEX foi registrado com a data de **04/04/89** (RC 18.89/812-7, referente à DI 004479/87 e ao AC 18-86/1381-5).

Destarte, de conformidade com o disposto no art. 173, inc. I, do CTN, e admitindo, *argumentadi gratia*, que o SECEX tivesse encaminhado o RC à DRF/Campinas ainda no correr do ano de 1989, o prazo decadencial teria sua contagem iniciada em 01/01/90 e encerrada em 31/12/94, "**cinco anos após o primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**" (CTN, art. 173, I).

São elementos essenciais à decadência, a **inércia** e o **decurso de tempo**. Concorrendo os dois requisitos, a inércia e o escoamento do período quinquenal prefixado para o exercício do direito, opera-se a decadência.

A inércia, que se caracteriza pela omissão, pela falta de interesse ou de diligência, pela desídia, deve perdurar por todo o prazo decadencial.

Entretanto, absurdo cogitar-se de inércia **quando o direito não está disponível**. Ela somente pode ocorrer e gerar consequências jurídicas única e exclusivamente durante o período em que o direito poderia ter sido exercido e não o foi.

É mais uma razão pela qual, no caso em apreciação, a contagem do prazo decadencial somente pode ser iniciada a partir do momento em que o direito à efetivação da auditoria e, conseqüentemente, do lançamento, se tornou disponível, ou seja, a partir do momento em que a Receita Federal recebe do SECEX (que exerce a gerência administrativa da operação), a comunicação da conclusão da operação DRAWBACK/Suspensão, com seu diagnóstico administrativo a respeito.

Essa comunicação é instrumentalizada pelo Relatório de Comprovação e precedida do exame, aceitação, registro e chancela do projeto de Relatório de Comprovação preenchido pelo próprio interessado.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Também incabíveis as alegações preliminares da Autuada quanto à efetivação da notificação apenas no primeiro dia útil do ano de 1994.

A pessoa jurídica, entidade convencional, é representada por pessoas físicas. Estas podem ser seus representantes legais estatutários, procuradores ou prepostos.

Na conceituação de De Plácido e Silva, preposto é o empregado a que se atribuíram poderes de representação para praticar atos ou efetivar negócios concomitantemente à realização dos serviços ou dos trabalhos que lhe são cometidos como funções e encargos permanentes (op.cit.).

É também designado como institor, vocábulo empregado na terminologia jurídica e comercial, para indicar a pessoa que se coloca à frente de um negócio ou de um estabelecimento, como gerente ou feitor dele, para dirigi-lo em nome de seu dono. É o preposto, que, além de ser obrigado a prestar os serviços que lhe são cometidos, se entende mandatário do preponente, dono do negócio ou do estabelecimento. Nesta razão, são institores, os gerentes, os caixeiros, feitores, administradores, ou, sob qualquer outra denominação, qualquer pessoa que seja colocada em um negócio, comercial ou industrial, para dirigi-lo e o administrar, com autoridade para realizar operações ou assumir obrigações em nome do dono dele (idem).

Nesta categoria de representantes de empresas se incluem Diretores, Executivos, Gerentes, Chefes, certos funcionários, etc.. que tomam decisões e atitudes em nome da empresa.

Assim, quando um objeto, um documento ou uma correspondência é entregue ao pessoal da Portaria, ou ao pessoal do balcão ou do escritório, está entregue à empresa, justamente em decorrência da preposição. Quando ele passa recibo, é a empresa que o está fazendo.

Impossível conceber-se, em sã consciência, que o empregado dos correios, o office boy, o contínuo, o mensageiro, o portador, enfim, tivesse que se entrevistar diretamente com os representantes legais da empresa, isolada ou conjuntamente segundo as normas estatutárias da empresa, ou, então, com bastante procurador munido do competente mandato, para efetuar a entrega de correspondências, documentos ou congêneres. Reconhecendo esta realidade, o Decreto. 70.235/72, em seu art. 23, inc. II, prescreve que a intimação por via postal ou telegráfica se efetiva com a simples comprovação do recebimento do material (auto de infração ou notificação de lançamento).

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Vai além: a falta da comprovação do recebimento pode ser suprida pela mera comprovação da entrega do objeto à agência postal telegráfica (Dec. 70.235/72, art. 23, par. 2º, inc. II).

Absolutamente anti-isonômico, pois, e desprovido de consistência, o entendimento segundo o qual à intimação pessoal do inc. I do art. 23, em frontal contradição com a harmonia e a uniformidade que devem inspirar a boa hermenêutica, seriam exigidas garantias mais ampliadas que as do inc. II.

Na intimação feita pessoalmente, a comprovação da ciência é feita pela assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto. Em caso de recusa, basta a sua constância, lavrada pela pessoa que faz a intimação.

Conforme comprovado nos autos, a Autuada tinha conhecimento do encerramento dos trabalhos de auditoria fiscal e de que havia necessidade de cientificar-se dos respectivos resultados. Foi agendado o horário das 13,00hs do dia 30/12/93, para essa finalidade, conforme fax transmitido às 10,26hs do dia 29/12/93 (fls. 69).

No dia e hora marcados, nenhum comparecimento, nenhuma justificativa, nenhuma explicação, nada!

Vislumbrando tosca manobra objetivando escapar ao lançamento ou tumultuar o processo, a auditoria fiscal dirigiu-se ao estabelecimento da Autuada, em Jordanésia, Mun. de Cajamar - SP, encontrando-o em pleno funcionamento. Na administração, a Secretária da Diretoria alegou que não havia nenhuma pessoa para firmar o recebimento do Auto de Infração e se recusou a fazê-lo ela própria.

Acertadamente, pois, optou a auditoria fiscal por entregar-lhe um jogo completo do Auto de Infração e de seus anexos, fazendo o registro de sua negativa em firmar o recebimento pela averbação dessa circunstância tanto nas 1ª. vias dos Autos de Infração (fls. 1 e 12) quanto no livro "Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências" (fls. 42 a 44).

Proficua a notificação. A alegação da impugnação em que a Autuada afeta haver tomado conhecimento do Auto de Infração somente no 1º dia útil de 1994 (dia 03/01/94), justamente na data do início da contagem do prazo de trinta dias para impugnação, (o dia 31/12/93 não foi dia de expediente normal nas repartições federais; os dias 01 e 02/01/94 foram respectivamente sábado e domingo), nada mais faz do que confirmar que a notificação se efetivou em boa e devida forma, e a tempo.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Ademais, essa alegação não merece acolhimento: a empresa e sua administração se encontravam funcionando normalmente na tarde do dia 30/12/93; seus quadros administrativos se encontravam trabalhando normalmente; a auditoria fiscal ingressou na empresa normalmente; está comprovado (e não é contestado) que uma via completa do Auto de Infração foi entregue na Secretaria da Diretoria no dia 30/12/93; a recusa dos prepostos presentes, de firmar o recebimento do Auto de Infração, sob o pretexto de falta de competência para fazê-lo, em evidente manobra obstrucionista, foi suprida na forma legal.

Em conclusão, rejeito as questões preliminares arguidas e passo ao mérito.

O regime aduaneiro especial de DRAWBACK, modalidade de SUSPENSÃO (DB/S) é benefício considerado **incentivo fiscal à exportação**, atribuído ao beneficiário através de um Ato Concessório (AC) emitido pelo SECEX do Banco do Brasil S/A (ex-CACEX), com base em projeto elaborado pelo próprio beneficiário.

No AC são definidos os benefícios pleiteados e a contrapartida em compromissos: é concedida suspensão dos tributos incidentes na importação de insumos estrangeiros que deverão ser fisicamente incorporados ao produto a ser exportado, ou consumidos no respectivo processo industrial (com quantidades, valores e especificações definidos em função do projeto do beneficiário); são também definidas as especificações, quantidades e valores dos produtos a serem exportados, sempre de conformidade com projeto do beneficiário.

No DRAWBACK modalidade ISENÇÃO, também denominado de REPOSIÇÃO DE ESTOQUES, **após exportação já efetivada**, concede-se isenção para a importação de insumos em quantidade e qualidade similares àqueles que tenham integrado o produto exportado (reposição de estoques), os quais podem ter destino livremente determinado pelo interessado.

Todavia, à modalidade SUSPENSÃO é inerente a condição de que os insumos importados sejam aplicados direta e fisicamente na produção das mercadorias exportadas, seja pelo retorno ao exterior após beneficiamento, seja integrando-se fisicamente à mercadoria exportada (RA, arts. 314, I e 315, § 1º e Port/MF/Nº 036, de 11/02/82, itens 7 e II), seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo de sua produção (RA, art. 315, § 1º).

Assim, na relação jurídica decorrente do DRAWBACK/SUSPENSÃO, é irrelevante que a Beneficiária tenha

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

feito exportações em quantitativos iguais ou superiores aos previstos nos Atos Concessórios, uma vez que os produtos exportados não tenham sido elaborados com os insumos beneficiados.

Ora, como se verifica no processo, a auditoria fiscal demonstrou que a Autuada apresentou ao SECEX, como comprovantes do cumprimento dos compromissos de exportar, Guias de Exportação desembaraçadas para embarque em datas anteriores à manipulação dos insumos importados em DB/S. Parte deles já se encontravam no estoque da Autuada, mas ainda não haviam saído para o processo industrial.

“A fortiori”, essas exportações não correspondem a produtos elaborados a partir dos insumos importados em DB/S.

A auditoria fiscal também constatou que os insumos importados em DB/S deram saída do estoque para a industrialização, paulatina e continuamente, de 28/02/87 até 30/04/87. Ou seja, após a baixa final de estoque de 30/04/87, não havia mais estoque do insumo, que havia sido integralmente passado para o processo industrial, transformando-se em um produto intermediário que a empresa denomina de **“INSTANTÂNEO”**.

O “INSTANTÂNEO” por sua vez, também paulatina e continuamente, foi sendo transformado em diversos produtos finais elaborados pela Autuada, girando no estoque em um prazo que a empresa estimou em um máximo de 90 dias, prazo que, apesar de demasiadamente longo para o tipo de mercadoria de que se trata, foi aceito pela auditoria fiscal.

Apurou-se, outrossim, que a Autuada não possuía nenhum controle de estoques dos insumos importados em DB/S, misturando-os com insumos nacionais e/ou nacionalizados.

Movida pelo princípio do conservadorismo, a auditoria fiscal admitiu que todas as exportações objeto das Guias de Exportação oferecidas ao SECEX como comprovação de cumprimento do compromisso, desembaraçadas no período de 01/03/87 (dia seguinte à primeira saída de insumos importados em DB/S do estoque para o processo industrial) até 31/07/87 (data correspondente ao 93º dia posterior à saída da derradeira partida do insumo importado em DB/S do estoque para o processo industrial) **teriam sido elaborados com os insumos importados em DB/S, na razão 1,000x1,406 prevista no Ato Concessório.**

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Os produtos finais exportados antes de 01/03/87 e depois de 31/07/87, foram apropriadamente considerados elaborados sem a agregação dos insumos importados em DB/S.

Considerada a relação insumo/produto de 1,000/1,406, a auditoria fiscal calculou o montante dos insumos admitidos como adimplentes, chegando, pela diferença do total importado, aos inadimplentes especificados por Ato Concessório às fls. 23 a 25.

Estes, destinados irregularmente ao mercado interno, sem prévia autorização do SECEX, estão sujeitos ao Imposto de Importação calculado pelas alíquotas vigentes à época das importações, acrescidos dos juros calculados pela TRD. Da mesma forma, estão sujeitos ao recolhimento da TMP não paga por ocasião das importações, acrescida de juros calculados pela TRD, além da multa de mora de 20%. Tudo conforme fundamentos legais, quadros e especificações nos Anexos aos Autos de Infração de fls. 1 e 12.

A impugnação silencia inteiramente quanto ao Lançamento relativo à TMP e a seus acessórios, não lhe dedicando uma só palavra que seja.

No que concerne ao Lançamento relativo ao II e a seus acessórios, a Autuada não contesta os fatos apurados pela auditoria fiscal. Antes, confirma-os com clareza, afetando tão somente atribuir-lhes uma aura de legalidade de que estão inteiramente desprovidos.

No tópico 3.3 da impugnação (fls. 540), a Autuada afirma que o uso dos insumos em sua atividade industrial é contínuo.

À medida que os insumos (de qualquer origem e procedência) vão dando entrada na empresa, vão sendo industrializados e transformados em produtos finais que vão sendo destinados à clientela indiscriminadamente, seja ela nacional ou estrangeira. Misturados os insumos de quaisquer origens no processo industrial; misturados os destinos dos produtos finais.

Esta maneira de operar explica que a empresa não tenha controles apartados dos insumos nacionais, nacionalizados ou ingressados em regime suspensivo, sujeitos a controle aduaneiro (importados em DB/S).

Semelhante proceder afronta a legislação que rege o DRAWBACK/SUSPENSÃO a qual exige a vinculação física do insumo importado com o produto exportado.

A matéria, aliás inquestionável, foi abordada no Parecer Normativo de fls. 553, do qual é oportuno transcrever um trecho:

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

PN/CST/Nº 12/79

...  
(...) a vinculação (...) no caso (...) de “drawback”, é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade ou qualidade) (\*) importados devem ter sido (\*) ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados (\*) ou a exportar (...).

(\*) hipótese de DRAWBACK/ISENÇÃO (nota desta decisão).

Idêntico entendimento foi expresso no voto do Juiz OLIVEIRA LIMA, Relator, em decisão unânime da 4ª Turma do TFR/3º Região - SPaulo, em Apelação em Mandado de Segurança impetrado por Pirelli Pneus S/A contra a 7ª DR em Santos da SUNAMAM, fls. 550/552, do qual foi extraído o seguinte trecho:

(....)

O que é o regime aduaneiro do drawback? Previsto no art. 78, incs. I a III, do Dec.-lei 37/66, é ele o regime aduaneiro especial que concede isenção, suspensão ou restituição dos tributos aduaneiros incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem a serem utilizados em mercadorias que, obrigatoriamente, se destinam à exportação, vale dizer, o produto a ser exportado há de ser integrado pela matéria-prima ou produto intermediário importado ou acondicionado na embalagem importada.

Há, pois, um vínculo físico entre as mercadorias importadas e as a serem exportadas. Esse benefício é considerado incentivo à exportação.

(....)

(“in” Revista de Direito Tributário, nº 57, jul-set/91).

O levantamento de fls. 424 demonstra que o total de insumos importados em DB/S ingressados na empresa correspondem a 1.497.996 kg.

Por sua vez, o quadro de fls. 475/476, apresentado pela Autuada à auditoria fiscal, indica as saídas do estoque e revela:

a) que o insumo importado em DB/S foi transformado no produto intermediário denominado “instatâneo”, em fevereiro/87, março/87 e abril/87 (até 30/04/87);

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

b) que o produto "instantâneo" foi sendo também utilizado no processo industrial;

c) que o "instantâneo" estocado no final de maio/87 já não mais continha o insumo importado em DB/S em sua composição.

Como consta em suas informações de fls. 60, 64, 65 e 66:

- a Autuada utilizou indiscriminada e descontroladamente o insumo importado em DB/S para produzir produtos finais destinados tanto ao mercado interno quanto ao exterior;

- de julho a outubro, a Autuada recebe a safra nacional de tomates para industrialização;

- a Autuada utiliza o método FIFO na movimentação das matérias-primas, lançando mão das mais antigas em primeiro lugar;

- a Autuada efetua substituições de matérias-primas, utilizando polpas de outras origens para atender a seus compromissos de vendas ao exterior;

- a Autuada modifica o destino final originalmente concebido para as matérias-primas;

- os insumos importados foram integralmente consumidos no processo produtivo nos meses de fevereiro, março e abril de 1987.

Destarte, a rigor de lógica, não há comprovação de que os insumos importados em DB/S tenham retornado ao exterior incorporados em produtos exportados pela Autuada.

Não obstante, a auditoria fiscal optou por uma posição fortemente conservadora, ao admitir que, considerado um giro de estoque de no máximo noventa (90) dias, os produtos exportados no período de 01/03/87 a 31/07/87 poderiam ter sido elaborados com a polpa importada em DB/S.

Então, é justamente o oposto do que alega a impugnação às fls. 541, tópico 3.6, em que a Autuada afirma que a auditoria fiscal considerou os produtos exportados em parte desse período (28.02.87 a 30.04.87) desprovidos do insumo importado em DB/S.

O que não foi admitido, e nem é possível fazê-lo, é que os produtos exportados antes de 01/03/87 (exportações desembaraçadas nas datas de 11/02/87, 14/02/87, 21/02/87, 24/02/87 e 28/02/87) contivessem o

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

insumo importado em DB/S, o qual se encontrava, ainda intocado, no estoque da empresa, ou em início de transformação em "instantâneo".

Da mesma forma, os produtos objeto das exportações desembaraçadas após 31/07/87, posto que, desde 30/04/87 já não havia mais na empresa insumo importado em DB/S, e o "instantâneo" produzido em maio/87 somente incorporava insumos de outras origens.

Conseqüentemente, as pseudo comprovações mensais e globais apresentadas pela Autuada ao SECEX, relativas ao período anterior a 01/03/87 e posterior a 31/07/87, simulando cumprimento do compromisso que, em realidade, não se cumpria, estão eivadas de inegável falsidade: a reexportação dos insumos importados em DB/S (incorporados aos produtos finais elaborados pela Autuada e exportados) era uma farsa.

Incidiu a Autuada, desta forma, na infração punida pela multa prevista no Art. 521, I, "c" do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85.

As razões mercadológicas que são arguidas em defesa de seu procedimento, se bem possam explicar sua atitude, não podem servir-lhe de justificativa. "Pacta sunt servanda". Cabia à Autuada cumprir seu compromisso assumido no projeto de DRAW BACK/SUSPENSÃO, de sua propositura, tão bem e fielmente quanto o Erário Público acedeu à sua solicitação de dispensa e/ou suspensão de tributos na importação.

Sequer assumiu a inviabilidade de seu projeto, solicitando, com antecedência, anuência do SECEX para nacionalizar os insumos e, depois, dirigi-los para o mercado interno.

Pelo contrário, simulou a reexportação dos insumos importados em DB/S e os desviou para o mercado interno, incorporados em produtos finais de sua fabricação, em flagrante violação das normas de controle administrativo das importações:

COMUNICADO CACEX Nº. 133/85:

8.16 - A nacionalização de mercadorias importadas sob o regime de drawback, na modalidade de suspensão e não utilizadas na exportação, na forma do item 14.2, "b", da Portaria nº 36, de 11/02/82, do Ministro da Fazenda, **DEPENDERÁ DE ANUÊNCIA PRÉVIA DA CACEX.**

COMUNICADO CACEX Nº. 179/87:

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

12 - A nacionalização de mercadorias importadas sob o regime de drawback , na modalidade de suspensão e não utilizadas na exportação, na forma do item 14.2, "b", da Portaria nº. 36, de 11/02/82, do Ministro da Fazenda, **DEPENDERÁ DE ANUÊNCIA PRÉVIA DA CACEX.**

A violação dessas normas de controle administrativo das importações sujeita a Autuada à penalidade prevista no inc. IX do art. 526 do RA.

Descabida a alegação de falta de dolo. Em matéria tributária, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável (CTN, art. 136). Configurado objetivamente o procedimento contrário a exigência ou prescrição legal, está sujeito o infrator às consequências punitivas da lei.

A presença do "animus dolendi" (negada pela Autuada) pode, quando muito, configurar circunstância agravante.

De outra parte, devido o Imposto de Importação e devida a Taxa de Melhoramento de Portos, não há que se cogitar de ausência do principal para se arguir a inaplicabilidade do acessório.

Finalmente, é contestada a aplicação da Taxa Referencial de Juros - TRD - como substitutivo de juros de mora.

A questão é controversa.

A Egrégia Quarta Câmara do Colendo Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 21 de setembro de 1993, prolatou os Acórdãos nºs 104-10.763 e 104-10.764, ambos assim ementados:

**"IRPF - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA DA TRD.**

Legítima e legal a incidência da Taxa Referencial de Juros - TRD sobre os débitos tributários vencidos e não pagos, no período de fevereiro de 1991 a julho de 1991, inclusive, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991 (M.P. nº 294/91), na redação dada pela Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991 (M.P. nº 298/91).

A inconstitucionalidade da TRD, pronunciada em Ação Direta de Inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal - STF, diz respeito à sua cobrança a título de correção monetária, sendo ali (ADIN nº 493-0) reafirmada sua natureza jurídica de juros remuneratórios.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Ademais, o art. 30 da Lei nº 8.218/91, originária da M.P. 298/91, não criou nova situação jurídica instituição de juros de mora retroativamente - mas, tão somente, explicitou o alcance e o título a que deveria incidir a TRD (juros de mora) , já que a norma que a instituíra silenciara a respeito (art. 9º da Lei nº 8.177/91 - M.P. 294/91), adequando, ainda, a norma legal do art. 9º pré-falado, à interpretação que o STF deu à Taxa Referencial de Juros.

Recurso não provido”.

*Concessa venia*, como serão adotados na presente Decisão os judiciosos fundamentos dos Acórdãos mencionados, transcreve-se, a seguir, o inteiro teor do voto do ilustre Relator-Designado, Conselheiro Dr. EVANDRO PEDRO PINTO:

“VOTO VENCEDOR

Conselheiro EVANDRO PEDRO PINTO, Relator-Designado.

Permito-me, com a máxima vênia, discordar do brilhante voto do digno Conselheiro-relator, a quem me acostumei a admirar por seu apurado senso de justiça e invejável conhecimento jurídico.

E o faço da parte de seu voto que, negando aplicação ao art. 30 da Lei nº 8.218, de 29/08/91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei no 8.177, de 1º de março de 1991, exclui do lançamento a cobrança de juros de mora, com base na Taxa Referencial de Juros - TRD, relativamente ao período de fevereiro a julho de 1991, sob o fundamento de que a norma do dispositivo impugnado não poderia ter aplicação retroativa.

Originária da Medida Provisória nº 298, publicada em 29/09/91, a Lei nº 8.218, sendo de 29/08/91, não poderia, como o fez em seu art. 30, ao dar nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991 (MP nº 294/91), fazer retroagir, a fevereiro de 1991, a cobrança de juros de mora equivalente à TRD. E mais: o art. 30 da Lei nº 8.218/91 somente teria aplicabilidade a partir da publicação do texto de que se originou, ou seja, a Medida Provisória nº 298, publicada em 30 de julho de 1991, sendo vedada, portanto, a cobrança da TRD, ainda que a título de juros de mora, até esta data. Esta, resumidamente, a posição adotada no voto do eminente relator.

A Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, com vigência e eficácia de lei a partir de sua publicação (art. 62 e seu parágrafo único da Constituição Federal), estabeleceu:

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

“art. 9º. A partir de fevereiro de 1991 incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais e sobre os débitos de qualquer natureza...”

Posteriormente, tal Medida Provisória converteu-se na Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, mantido o texto original retrotranscrito. Ocupa-se, ainda, a MP 294 (Lei nº 8.177/91) de matérias outras tais como os saldos devedores e as prestações relativas a contratos do Sistema Financeiro de Habitação e do Saneamento - SFH e SFS, que passariam, a partir de então, a ser atualizados pela taxa aplicável à remuneração básica dos Depósitos de Poupança (TRD mais juros de meio por cento), conforme seus arts. 18 e 12.

Contra essa inovação gravosa, tanto quanto ao saldo devedor, quanto às prestações dos contratos celebrados no âmbito do Sistema Financeiro da Habitação, foi impetrada, junto ao Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade, sob o fundamento de que os dispositivos constantes dos arts. 18 e parágrafos 1º e 4º; 20; 21 e parágrafo único; 23 e parágrafos; 24 e parágrafos contrariam o disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que torna intangível o ato jurídico perfeito à incidência da lei nova.

Julgando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN nº 493-0), o Pretório Excelso julgou, por maioria de votos, inconstitucionais tais dispositivos, conforme Ementa:

**“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

- Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado.

O disposto no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Precedente do STF.

- Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. A taxa referencial não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade de se examinar a questão de saber se as normas que alteram índice de correção monetária se aplicam imediatamente, alcançando, pois, as prestações futuras de

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

contratos celebrados no passado, sem violarem o disposto no artigo 5º, XXXVI, da Carta Magna.

- Também ofendem o ato jurídico perfeito os dispositivos impugnados que alteram o critério de reajuste das prestações nos contratos celebrados pelo Sistema do Plano de Equivalência Salarial por Categoria Profissional (PES/CP).

Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 18, "caput" e parágrafos 1º e 4º 20; 21 e parágrafo único, 23 e parágrafos, e 24 e parágrafos, todos da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991".

Face a esta decisão, que negou à TR natureza jurídica de correção monetária, e, como tal, índice de indexação de inflação para o fim de manter incólume o valor intrínseco da moeda, veio a lume a Medida Provisória nº 298, da 29 de julho de 1991, convertida na Lei nº 8.218/91, que estabeleceu:

"Art. 3º. Sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para com o Instituto Nacional de Seguridade Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora, equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculada desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento.

(...)"

E, no seu art. 30, prescreveu:

"O "caput" do art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, passará a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º. A partir de fevereiro de 1991, incidirão juros de mora equivalentes à TRD sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, com a Seguridade Social, com o Fundo de Participação PIS - PASEP e com o Fundo de garantia do Tempo de Serviço..."

Com base neste dispositivo, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177/91, os lançamentos tributários - como é o caso do presente processo - aplicaram a TRD como taxa de juros de mora, a partir de fevereiro de 1991.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

E obraram acertadamente os nobres agentes fiscais, pois que cumprindo claro e meridiano dispositivo legal, cujas oportunidade, justiça, conveniência, ou mesmo constitucionalidade, lhes é defeso examinar, aquilatar ou aferir, qualidades essas que, também, incompetente ao Conselho de Contribuintes aferir, aquilatar ou examinar, Tribunal Administrativo que é. Vejam-se, a respeito, dentre inúmeros outros, os acórdãos nºs 104-10.550, 104-9.690 e 104-9.465, de minha lavra, seguindo jurisprudência mansa e pacífica deste Colegiado.

Mas, inobstante esta posição histórica do Conselho de Contribuintes, e em homenagem à controvérsia do tema e às razões do voto do qual dissinto, não vislumbro qualquer lesão à Constituição na dicção do art. 30 da Lei 8.218/91.

Com efeito, o art. 9º da Medida Provisória nº 294/91, convertida na Lei nº 8.177/91, diz, tão somente, que a TRD incidirá sobre os impostos e multas a partir de fevereiro de 1991, não restando dúvidas de que sua eficácia é prospectiva, e não retroativa, pois que publicada em 04 de fevereiro de 1991. E, ademais, não estabeleceu este dispositivo a que título incidiria a TRD sobre os débitos fiscais federais: se a título de atualização monetária ou se a título de juros de mora, afastada a hipótese de sua incidência como multa de mora, eis que, incidindo, também, sobre a multa proporcional ao tributo, não poderíamos ter a multa de mora sobre esta, pela impossibilidade de sua cumulação.

Assim, haver-se-ia de, prospectivamente, a partir de fevereiro de 1991, fazer incidir a TRD sobre aqueles débitos fiscais. E, à falta de melhor esclarecimento da norma, é verdade que a TRD foi aplicada, logo de início e antes da edição da Lei nº 8.218/91 (art. 20), a título de correção monetária, acumulando-a com os juros de mora de 1% ao mês.

Mas os lançamentos levados a efeito a partir de 1º de agosto de 1991, data da promulgação da Lei nº 8.218/91, somente têm aplicado a TRD a título de juros de mora, sem a incidência da correção monetária, por inexistente, desindexada que estava a economia, por força daquela mesma Lei nº 8.177/91. E esta Câmara tem julgado, uniformemente, no sentido de expurgar dos lançamentos, objeto de recursos que lhe tenham chegado ao conhecimento, os juros de mora de 1%, quando cobrados cumulativamente com a TRD.

Ora, se a lei era omissa a respeito do título a que incidiria a TRD, seu alcance foi explicitado pela Lei nº 8.218/91, de 1º de agosto, definindo-o, finalmente, como juros de mora. Tratar-se-ia, assim de mera lei interpretativa e, como tal, suas disposições retroagiriam à

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

data da lei objeto da interpretação, nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional, pois não se cogita, "in casu" de aplicação de penalidade, mas de definir a natureza de um gravame já instituído anteriormente - a incidência da TRD - desde 04 de fevereiro de 1991, pela MP nº 294/91.

Portanto, a TRD não teve sua cobrança instituída a partir de 1º de agosto de 1991, data da publicação da Lei nº 8.218/91. Mas sua instituição se deu em 04 de fevereiro do mesmo ano, através da MP nº 294/91, sendo que a Lei nº 8.218/91 - ademais de favorecer o contribuinte, proibindo a cobrança cumulada da TRD a título de correção monetária, mais juros de mora de 1% ao mês, - tão somente, fixou, a natureza jurídica da TRD como juros de mora, incidentes desde 04 de fevereiro de 1991, adequando, assim, a sua cobrança à interpretação que lhe deu o Supremo Tribunal Federal, através do Acórdão cuja ementa se transcreveu no início deste voto.

É comum, em sede de matéria tributária, dado talvez ao amplo universo de pessoas a que se destinam suas normas, ou à complexidade do sistema, a existência de leis que simplesmente aclaram seus destinatários a respeito de regras outras pré-existentes, e que, por isso mesmo, não constituem novas situações jurídicas. Têm elas efeitos meramente declaratórios e, não fora sua utilidade didática, seriam sabidamente desnecessárias ou despiciendas. É o que ocorre, por exemplo, quanto às regras legais que definem casos de não incidência tributária. Ora, bastaria ao legislador estabelecer a incidência tributária, através da definição do fato gerador, pois que tudo o mais que escapasse ao âmbito desta definição não incidência seria - sem necessidade de enumerá-la -, por força do princípio da estrita legalidade da tributação.

Assim, se a lei tributária instituisse - com a necessária outorga constitucional de competência, já se vê - imposto sobre a propriedade de bicicleta ou de aparelho televisor, desnecessário seria esclarecer - a menos que para fins didáticos - que a incidência instituída não alcançaria os velocípedes ou os rádios. Ou, ainda, instituído um tributo sobre vendas, obviamente não alcançadas estavam as doações, sem necessidade de afirmação nesse sentido, dada a distinção jurídica entre umas e outras. Ao contrário, o legislador se ocupa em, de logo, elencar outros casos estranhos à norma hipotética da incidência - que, por natureza, estranhos a ela já seriam - que, por guardarem qualquer similitude com esta, possam dar ensejo à chamada voracidade fiscal. É mera questão de técnica legislativa, ou de legítima preocupação política, mas que, a rigor, despida de qualquer relevância jurídica.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

São essas as chamadas normas explicitantes de que nos fala o mestre Pontes de Miranda em seu Tratado de Direito Privado, vol. 5º, pag. 476, “*verbis*”:

“c) ... regras jurídicas explicitantes, que têm por fim por em relevo que não é contra o direito vigente (o estado atual do sistema jurídico) o que elas editam, ou que o fazem para por em uso o que não se tem praticado.”

Assim, quando o legislador nada esclarece (como é o caso da natureza jurídica da TRD incidente sobre os débitos fiscais, nos termos do art. 9º da Lei nº 8.177/91), se vierem a surgir dúvidas quanto ao alcance da norma silente, o legislador poderá dizê-lo, “explicitando-o”, máxime quando esta lacuna é suprida pela palavra final da Corte Suprema, através da chamada interpretação conforme a Constituição.

Portanto, ao contrário do que se tem dito algumas vezes, a instituição da incidência da TRD sobre os débitos fiscais federais não se deu por força do art. 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, ou da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, que lhe deu origem, mas sua instituição ocorrera desde 04 de fevereiro de 1991, data da publicação da Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991, que, em seu art. 9º, já estabelecia:

“Art. 9º. A partir de fevereiro de 1991, incidirá a TRD sobre os impostos, as multas, as demais obrigações fiscais e parafiscais, os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional...”

texto, este, repetido pelo art. 9º da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991, em que se converteu aquela Medida Provisória nº 294/91.

A decisão do Supremo Tribunal Federal, por seu turno, julgou inconstitucional, entre outros dispositivos da Lei nº 8.177/91, o seu art. 18, que rezava:

“Art. 18. Os saldos devedores e as prestações dos contratos celebrados até 24 de novembro de 1986, por entidades integrantes dos Sistemas Financeiros da Habitação e do Saneamento (SFH e SFS), com cláusula de atualização monetária pela variação da UPC, da OTN, do Salário Mínimo ou do Salário Mínimo de Referência, passam a partir de fevereiro de 1991, a ser atualizados, pela taxa aplicável à remuneração básica dos depósitos de Poupança, com data de aniversário no dia da assinatura dos respectivos contratos.” (grifos nossos)

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Ora, aqui a situação é diversa do artigo 9º da mesma lei, o qual, como já se disse, não definiu a incidência da TRD como atualização monetária, mas que sobre a matéria silenciou.

A decisão do STF fulminou a possibilidade de cobrança da TR, naqueles contratos de direito privado como atualização monetária, proclamando, por outro lado e em virtude disso mesmo, a sua natureza de juros remuneratórios. E, não sendo índice de correção monetária, mas taxa de juros, nem a este título (juros remuneratórios) poderia ser cobrada a TR no caso concreto "sub judice" - conclui-se -, posto que, tratando-se de ato jurídico de natureza privada - contrato de financiamento da casa própria - não poderia a lei alterar os termos da contratação, sob pena de lesão ao princípio da não retroatividade para alcançar o ato jurídico perfeito (art. 5º XXXVI da Constituição Federal).

Assim se expressou o Ministro Moreira Alves em seu voto vencedor, na qualidade de relator da ADIN - 493-0:

"Com efeito, o índice de correção monetária é um número-índice que traduz, o mais aproximadamente possível, a perda do valor de troca da moeda, mediante a comparação, entre os extremos de determinado período, da variação do preço de certos bens (mercadorias, serviços, salários, etc.), para a revisão do pagamento das obrigações que deverá ser feito na medida dessa variação. Quando essa revisão é convencionada pelas partes temos cláusula de escala móvel, também denominada cláusula número-índice, que ARNOLD WALD (A Cláusula de Escala Móvel", pág. 77, nº 45, Max Limonad, São Paulo, 1956), com base na doutrina corrente, define como aquela que estabelece uma revisão, preconvenção pelas partes, dos pagamentos que deverão ser feitos de acordo com as variações do preço de determinadas mercadorias ou serviços ou do índice geral do custo de vida ou dos salários". É, pois, um índice que se destina a determinar o valor de troca da moeda, e que, por isso mesmo, só pode ser calculado com base em fatores econômicos exclusivamente ligados a esse valor. Por isso, é um índice neutro, que não admite, para seu cálculo, se levem em consideração fatores outros que não os acima referidos.

Ora, como bem demonstra o parecer da Procuradoria-Geral da República, não é isso o que ocorre com a Taxa Referencial (TR), que não é o índice de determinação do valor de troca da moeda, mas, ao contrário, índice que exprime a taxa média ponderada do custo da captação da moeda por entidades financeiras para sua posterior aplicação por estas. A variação dos valores das taxas desse custo prefixados por essas entidades decorre de fatores econômicos vários,

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

inclusive peculiares a cada uma delas (assim, suas necessidades de liquidez) ou comuns a todas (como, por exemplo, a concorrência com outras fontes de captação de dinheiro, a política de juros adotada pelo Banco Central, a maior ou menor oferta da moeda), e fatores esse que nada têm que ver com o valor de troca da moeda, mas, sim - o que é diverso-, com o custo da captação desta. Na formação desse custo, não entra sequer a desvalorização da moeda (sua perda de valor de troca), que é a já ocorrida, mas - o que é expectativa com os riscos de um verdadeiro jogo - a previsão da desvalorização da moeda que poderá ocorrer. É, portanto, absolutamente falso dizer-se que, tendo o Conselho Monetário Nacional escolhido, na alternativa admitida pela Lei nº 8.177/91 (depósitos a prazo fixo ou títulos públicos federais, estaduais ou municipal), a primeira, e havendo ele prefixado uma taxa de expurgo único (2% a título de juros - que variam de banco para banco, sem que o Conselho tenha elementos para individualizá-lo para efeito desse cálculo e de tributo), que o restante seja apenas decorrente de expectativa de desvalorização da moeda. E tanto assim é que, em período de relativa estabilidade monetária, essas taxas aumentam ou diminuem, não evidentemente em razão tão só da expectativa de mínima desvalorização da moeda, mas, sim, da lei da oferta e da procura, que rege, também, o custo da captação de dinheiro.

A mudança introduzida pela Lei nº 8.177/91 não foi, portanto, de alguns índices de correção monetária calculado com base na variação de valores de outros bens que não os levados em conta por aqueles (e variação essa que é a única maneira de se saber qual seja o valor de troca da moeda). É, aliás, a própria Lei nº 8.177/91 que reconhece o predominante caráter remuneratório da TR, tanto assim que, no artigo 12, preceitua:

“Art. 12. Em cada período de rendimento, os depósitos de poupança serão remunerados:

I - como remuneração básica, por taxa correspondente à acumulação das TRD no período transcorrido entre o dia do último crédito de rendimento, inclusive, e o dia do crédito de rendimento, exclusive;

II - como adicional, por juros de meio por cento.

.....  
.....  
.....

E, no artigo 17, dispõe:

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

“Art. 17. A partir de fevereiro de 1991, os saldos das contas do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) passam a ser remunerados pela taxa aplicável à remuneração básica dos depósitos de poupança, com data de aniversário no dia 1º, mantida a periodicidade mensal para remuneração.

Parágrafo único - As taxas de juros previstas na legislação em vigor são mantidas e consideradas como adicionais à remuneração prevista neste artigo”.

O adicional (no caso, os juros) é o acessório, que, como se sabe, tem a mesma natureza do principal. Por isso mesmo, no “caput” do artigo 39, e em seu parágrafo 1º esse caráter remuneratório fica ainda mais evidenciado:

“Art. 39. Os débitos trabalhistas de qualquer natureza, quando não satisfeitos pelo empregador nas épocas próprias assim definidas em lei, acordo ou convenção coletiva, sentença normativa ou cláusula contratual sofrerão juros de mora equivalentes à TRD acumulada no período compreendido entre a data de vencimento da obrigação e o seu efetivo vencimento”.

A leitura atenta da decisão do STF decreta a inconstitucionalidade daqueles dispositivos referidos na Ementa transcrita anteriormente - e não a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei nº 8.177/91, que nos interessa - para afirmar não poder a TR ser aplicada aos contratos de financiamento da casa própria - SFH - por não se tratar de índice de correção monetária, reafirmando - por outro lado - a sua natureza de juros remuneratórios. E a esse título não podendo ser aplicada àqueles contratos de direito privado em atenção ao princípio de ato jurídico perfeito.

Mas em matéria tributária, os juros não são pactuados como nas avenças no campo do direito privado.

Sendo de natureza pública a obrigação tributária, o crédito dela decorrente se funda na lei. Isto é comezinho.

O Código Tributário Nacional, por seu turno, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, estipulando o parágrafo 1º do seu art. 161 que estes serão de 1%, se não foi fixada outra taxa. E essa taxa fixada pela lei é equivalente da TRD, taxa de juros que é, conforme assentou o Supremo Tribunal Federal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CAMARA

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

Assim, com o devido respeito às opiniões em contrário, mantenho-me por entender não haver lesão constitucional no art. 30 da Lei nº 8.218/91, que deu nova redação ao art. 9º da Lei nº 8.177, em virtude do que sou porque se negue provimento também quanto à pretensão recursal de excluir do lançamento a incidência de juros de mora, com base na TRD, de fevereiro a julho de 1991.

É o meu voto”.

Adota idêntico entendimento o Acórdão nº 104-11. 692, também da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Sessão de 19 de setembro de 1994).

Isto posto,  
Considerando que o processo percorreu os trâmites regulamentares, estando em condições de ser decidido;

Considerando que ficou caracterizada a exigência dos tributos devidos, das multas e dos acréscimos legais;

Considerando tudo o mais que do processo consta;

Julgo procedentes as ações fiscais objeto dos Autos de Infração de fls. 01 a 11 e de fls. 12, e determino o prosseguimento da cobrança dos créditos tributários exigidos, e demais encargos legais.

Não se conformando com a r. decisão proferida, recorre a este 3º Conselho de Contribuintes, requerendo a reforma da decisão proferida, reiterando as preliminares arguidas na fase impugnatória e, relativamente a exigência do tributo, procurando demonstrar merecer provimento o recurso, caso rejeitadas as preliminares, por ter a empresa exportado o valor compromissado.

É o relatório.

RECURSO Nº : 117.485  
ACÓRDÃO Nº : 302-33.420

### VOTO

Os atos concessórios em análise no presente feito consignaram os seguinte prazos para cumprimento das exportações:

Ato concessório:	Prazo:
18-86/1351-3 (fl.72)	25.01.88 (fls 85/87)
18-86/1380-7 (fl.196)	13.01.88 (fl.201)
18-86/1381-5 (fl.288)	22.07.88 (fls.305)

O auto de infração foi lavrado em 30/12/93, tendo sido protocolizado junto a repartição em 03/01/94.

A preliminar de decadência arguida merece acolhimento, face ao prazo para cumprimento do compromisso assumido, posto que incide na espécie o parágrafo 4o. do art. 150 do CTN. A situação fática dos autos demonstra claramente que o disposto no "caput" do art. 150 abrange a importação com suspensão dos tributos, nos termos do Regulamento Aduaneiro, especificamente quanto as regras que regem o benefício "Drawback", pois tal suspensão deve permanecer até o prazo previsto para cumprimento e o prazo decadencial, até então suspenso, passa a ser computado a partir do término do benefício.

Não vejo caracterizado, apesar do trabalho elogiável feito pelo fiscal autuante, a caracterização de fraude a afastar a preliminar de decadência, pois os fundamentos são subjetivos, faltando a demonstração da intenção do agente.

Assim, entendendo ser o prazo decadencial, para a hipótese dos autos, regido pelo parágrafo 4º. do art. 150 do CTN, acolho a preliminar de decadência para tornar insubsistente o auto de infração de fls. 01.

Sala das Sessões, em 25 de outubro de 1996

  
RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO - Relator