



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	RECEBIDO NO D. O. U.
C	14/06/2000
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

169

Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975  
  
Sessão : 11 de abril de 2000  
Recurso : 108.294  
Recorrente : TETRA PAK LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**IPI – SUSPENSÃO DO IMPOSTO - DRAWBACK VERDEAMARELO.** Não atendidos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível. Devendo tal exigência recair apenas sobre a parcela de insumos não incorporada aos produtos exportados na vigência do regime especial. **MULTA DE OFÍCIO** – Se o contribuinte está obrigado a efetuar o lançamento através da emissão de nota fiscal e não o fizer, fica sujeito à multa prevista no art. 364, II, do RIPI/82. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **TETRA PAK LTDA.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000

*[Assinatura]*  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Adolfo Montelo, Helvio Escovedo Barcellos, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martínez López.

cl/cf



Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975  
  
Recurso : 108.294  
Recorrente : TETRA PAK LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração de fls. 45/47, por descumprimento das condições de suspensão do IPI, constantes de Plano de Exportação (Drawback Verde-Amarelo). No Termo de Verificação (fls. 43/44), diz o autuante que a empresa não cumpriu o referido Plano porque:

- 1) comprometeu-se a adquirir, no mercado interno, três produtos, com suspensão do IPI, e só adquiriu um; e
- 2) previu exportar 813.000.000 de embalagens e só exportou 585.001.991 unidades.

Em decorrência, o Fisco exigiu a totalidade do imposto que havia sido suspenso.

Irresignada, a autuada impugnou a exigência, alegando que as condições do mercado externo a desfavoreceram, levando suas exportações a ficar abaixo do previsto. Entretanto, diz que este fato não prejudicou o cumprimento do seu Plano de Exportação, uma vez que todo insumo adquirido com suspensão foi utilizado na fabricação de produtos exportados dentro do prazo estipulado. Para comprovar o alegado, reporta-se ao seu relatório de conclusão do Plano e junta, às fls. 66/68, quadros, nos quais demonstra que, no seu entender, as condições para fruição do incentivo fiscal foram totalmente atendidas.

A autoridade monocrática manteve o lançamento, apenas reduzindo a multa de ofício para 75% (Lei nº 9.430/96, art. 45). O fundamento dessa decisão, em resumo, é o descumprimento das condições acordadas no Plano de Exportação, ou seja:

- a empresa previu exportar 813 milhões de embalagens e só exportou 585 milhões;
- previu exportar US\$35.460.000,00 e só exportou US\$21.977.249,00;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.001070/95-91

Acórdão : 202-11.975

- foi autorizada a adquirir, com suspensão do IPI, no mercado interno, o montante de US\$18.470.000,00 em insumos e só adquiriu US\$7.885.000,00; e

- comprometeu-se a comprar, com suspensão, papel, polietileno e alumínio, e só comprou papel.

O julgador *a quo* entendeu, tal como o autuante, que o inadimplemento, total ou parcial, do compromisso de exportação ou a inobservância dos requisitos e condições previstos no Plano de Exportação obriga ao imediato recolhimento de todo o IPI suspenso, com os respectivos acréscimos legais devidos.

Não concordando com a decisão singular, a contribuinte recorre a este Colegiado, argumentando, em síntese, que a exigência, quando muito, poderia recair sobre a aquisição de insumos adquiridos com suspensão e não aplicados nos produtos exportados, mas jamais sobre a totalidade das compras, como foi feito, desconsiderando-se, por completo, as exportações efetivadas.

Insurge-se, também, contra a cobrança da multa de ofício prevista no art. 364, II, do RIPI/82, alegando que a situação presente não se encontra no âmbito das infrações ali elencadas. Acrescenta que não há previsão para a aplicação de penalidade no caso de descumprimento do Plano de Exportação, nem mesmo para a exigência do pagamento do imposto suspenso.

A Fazenda Nacional, em suas contra-razões, defende a manutenção integral do lançamento.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10830.001070/95-91

**Acórdão** : 202-11.975

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Conheço do recurso, por tempestivo e porque apoiado em liminar que dispensou a exigência do depósito recursal, concedida pela 4ª Vara Federal da cidade de Campinas – SP.

O benefício fiscal aqui tratado, conhecido por "Drawback Verde-Amarelo", foi instituído pelo art. 3º da Lei 8.402/92, de 08/01/92, que assim dispôs:

"Art. 3º - As compras internas com fim exclusivamente de exportação serão comparadas e observarão o mesmo regime e tratamento fiscal que as importações desoneradas com fim exclusivamente de exportação feitas sob o regime de "drawback".

§ 1º . O Poder Executivo adotará as medidas necessárias para o melhor controle fiscal das operações previstas neste artigo..."

O Decreto 541, de 26/05/92, regulamentando o incentivo, estabeleceu:

"Art. 1º - Os estabelecimentos industriais ou equiparados poderão dar saída com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, de fabricação nacional, vendidas a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação.

Art. 2º - A aplicação do disposto no art. 1º depende de prévia aprovação pelo Secretário da Fazenda Nacional, mediante parecer fundamentado do Departamento da Receita Federal, de plano de exportação, elaborado pela empresa exportadora que irá adquirir os insumos objeto da suspensão do IPI."

E a IN DpRF nº 84, de 03/07/92, baixando normas complementares, dispôs, em seu art. 16:

"Art. 16 - O inadimplemento, total ou parcial, do compromisso de exportação ou a inobservância dos requisitos e condições previstos no Plano de Exportação obriga ao imediato recolhimento do IPI suspenso e dos acréscimos legais devidos (artigo 35 do RIPI/82) ..."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975

Com base neste último dispositivo, o Fisco exigiu o imposto sobre a totalidade das compras incentivadas, isto é, tributou também os insumos incorporados aos produtos exportados.

É fato que todos os casos de saída com suspensão do imposto estão subordinados a alguma condição, ou seja, a um evento futuro e incerto. A ocorrência deste evento – implemento da condição a que está subordinada a suspensão – resolve a obrigação tributária suspensa (art. 34 do RIPI/82), o que significa dizer que o imposto relativo à operação realizada não mais será exigido.

No presente caso, a condicionante da suspensão era o emprego dos insumos adquiridos com o favor fiscal na fabricação de produtos exportados.

O Fisco imputa à recorrente a acusação de não ter exportado a quantia que havia se comprometido a exportar, tanto em dólares quanto em unidades de produto, e, ainda, de não ter adquirido os três insumos constantes do Plano de Exportação, nas quantidades inicialmente previstas.

A empresa demonstra, às fls. 66, que exportou 585 milhões de embalagens, correspondentes a 9.606 toneladas de insumos. Às fls. 67, indica que adquiriu 9.778 toneladas de insumos, no valor total de 7,885 milhões de dólares. Por fim, às fls. 68, relata que suas exportações efetivas alcançaram o montante de 21,997 milhões de dólares.

Primeiramente, entendo que não incorre em infração a empresa que obtém permissão para comprar insumos com suspensão do IPI e não se utiliza do favor fiscal. Assim, o simples fato de não ter adquirido com suspensão os três insumos inicialmente previstos, mas apenas um, não a torna devedora perante o Fisco, posto que, neste caso, os fornecedores não deram saída com suspensão.

Da mesma forma, só o fato de as aquisições incentivadas ficarem aquém do permitido não a torna devedora. O que a empresa não pode é comprar acima do limite permitido. Também não pode utilizar os insumos adquiridos com o benefício fiscal em produtos vendidos no mercado interno.

Para o deslinde da questão posta a julgamento, resta saber se a empresa promoveu o implemento da condição suspensiva, que transforma o benefício fiscal da suspensão do imposto em imunidade ao IPI, como previsto no artigo 153, § 3º, inciso III, da CF/88, para a totalidade dos insumos incentivados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975

A importância dessa análise decorre do fato de que a jurisprudência deste Conselho, nos casos de descaracterização total ou parcial de “drawback”, é vasta no sentido de que a exigência fiscal deve ser proporcional ao valor dos insumos importados e não empregados em produtos exportados, valendo aqui citar os Acórdãos n°s 201-68.007, de 29/04/92, 203-00.645, de 26/08/93, e 203-01.675, de 25/08/94.

O fato de esses acórdãos se referirem a IOF não os descaracterizam como parâmetro de comparação, posto que a própria Lei n° 8.402/92, instituidora do “Drawback Verde-Amarelo”, em seu artigo 3°, já transcrito neste voto, equipara o novo benefício ao “Drawback” tradicional.

Assim, se a empresa adquiriu 9.778 toneladas de insumos e utilizou na fabricação de produtos exportados 9.606 toneladas (ver fls. 66 e 67), cumpriu parcialmente o Plano de Exportação, devendo a exigência recair sobre a parcela desses insumos que não foi aplicada na produção de produtos não exportados no prazo demarcado. Todas as outras imputações do Fisco, no tocante à quantidade de embalagens (em unidades) e ao volume exportado em dólares, utilizadas para caracterizar a inadimplência parcial do Plano de Exportação, não podem tornar exigível o imposto sobre os insumos efetivamente exportados, uma vez que para estes o implemento da condição resolveu a obrigação tributária, transmudando o benefício da suspensão em imunidade constitucional.

Cabe ainda observar que a imunidade constitucional concedida às exportações garante a manutenção e aproveitamento dos créditos do IPI pago nas aquisições de insumos empregados nos produtos exportados. A prevalecer a exigência fiscal sobre a totalidade das compras, estar-se-ia retirando da autuada este benefício, sem nenhum fundamento legal. Isto porque o Plano de Exportação deve ser tido como mais um benefício aos exportadores, visando desonerar as exportações, não podendo prejudicar a fruição de outro incentivo, como é o caso daquele que garante a manutenção e utilização do crédito.

O Fisco em nenhum momento contestou os valores apresentados pela contribuinte no seu Relatório de Comprovação do Plano de Exportação (fls. 14/41), de forma que devem ser aceitos como verdade processual os dados ali constantes. Esses dados apontam, conforme quadros juntados com a impugnação, para a existência de 172 toneladas de insumos que não foram incorporados a produtos exportados na vigência do regime especial (aquisições: 8.778 ton – exportações: 9.606 ton).

Na quantificação do crédito tributário remanescente, não sendo possível identificar as aquisições não alcançadas pelo regime especial, deve o Fisco utilizar-se do método



Processo : 10830.001070/95-91

Acórdão : 202-11.975

contábil conhecido como PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), presumindo-se não exportados os insumos adquiridos por último (ver fl. 25), até o limite das 172 toneladas.

No tocante à multa de ofício, há que se analisar se há ou não previsão legal para a sua exigência.

A suspensão do imposto, no caso sob exame, nada mais é do que o diferimento do lançamento. O fato gerador ocorre, porém o lançamento fica em suspenso até que um acontecimento posterior venha a exigí-lo ou dispensá-lo. Se o adquirente insere os insumos em produto industrializado e assim os exporta, o lançamento fica dispensado, não ocorrendo a incidência tributária. Por outro lado, se o adquirente dá destinação diversa aos insumos, ou seja, descumpre a condição motivadora da suspensão, fica, de imediato, obrigado ao pagamento do imposto, conforme dispõe o art. 35 do RIPI/82, *in verbis*:

“Art. 35 – Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível.”

Como se vê, a suspensão é temporária. Está sempre a depender de um evento futuro, que a transforma em isenção ou a torna nula.

Analisa-se aqui apenas a situação em que a incidência do tributo ocorre. Nesse caso, sem o implemento da condição, a isenção condicionada não se concretiza, produzindo este fato em negativo - a não-exportação dos insumos - efeito *ex-tunc*.

Quando ocorre a suspensão do IPI, ou o diferimento do ICMS, o fato gerador ocorre na saída beneficiada, mas o lançamento não se dá nesse momento. Este será feito por contribuinte ou responsável situado mais adiante na cadeia industrial ou comercial, que também fica obrigado ao pagamento do imposto que deixou de ser lançado.

No caso em julgamento, o adquirente é, conforme nos ensina Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>1</sup>, o verdadeiro e único sujeito passivo da obrigação tributária surgida com o inadimplemento da condição de suspensão. Esse ilustre doutrinador, ao analisar a natureza jurídica do diferimento, no âmbito do ICM, assim se manifestou:

"Na linguagem do legislador, ocorre diferimento, quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre a saída de determinada mercadoria (...) é transferido para etapa ou etapas posteriores de sua comercialização, ficando o

<sup>1</sup> A NATUREZA JURÍDICA DO DIFERIMENTO NA ÁREA DO ICM in Revista de Direito Tributário, ano VI, nº 21/22 – p. 18/24. São Paulo : Revista dos Tribunais.



Processo : 10830.001070/95-91

Acórdão : 202-11.975

recolhimento do tributo a cargo do contribuinte destinatário, que pode ser o mesmo ou um terceiro. (...)

A chamada "sujeição passiva indireta", "por substituição", na acepção de Rubens Gomes de Souza<sup>2</sup>, juridicamente não existe. Sim, porque a lei, de saída, já diz: "Se "A" praticar o fato gerador, "B" deve pagar". "B" desde logo é o sujeito passivo direto, *de jure*. (...)

De ver, e isso é fundamental, que a pessoa designada na lei como "realizadora" da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação. Então, juridicamente, "B" é o sujeito passivo direto. Ele não paga "dívida alheia". Paga dívida própria. Apenas não realizou o "fato gerador". (...)

Essas lições são perfeitamente aplicáveis à hipótese dos autos, em que pese se tratar de diferimento de ICMS e não de suspensão do IPI, eis que tanto a suspensão como o diferimento foram concebidos para simplificar o sistema de apuração do imposto e para racionalizar os mecanismos de cobrança.

O principal objetivo da suspensão do IPI, *in casu*, é antecipar para a fase anterior os efeitos da isenção que alcança a fase seguinte, ou seja, possibilitar a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pago nas aquisições de insumos. A lei não isentou a fase anterior, mas transferiu a responsabilidade pelo pagamento do imposto, cujo fato gerador ocorre na saída do estabelecimento fornecedor, para o adquirente que inadimplir as condicionantes da suspensão.

Não resta a menor dúvida de que a lei nomeou o adquirente, no caso de inadimplemento da condição suspensiva, como único sujeito passivo da obrigação tributária.

Como fará ele, então, para registrar em sua escrita contábil a obrigação de pagar um imposto que, não fosse a sua falta, não estaria obrigado a recolher?

A Coordenação do Sistema de Tributação, analisando caso semelhante, assim se manifestou (P.CST 2807/79):

"IPI. Suspensão do Imposto. Análise de hipóteses diversas relacionadas com o descumprimento de exigências condicionantes da suspensão, a que se refere o inciso XVI do artigo 19 do RIPI/79.

<sup>2</sup> COMPÊNDIO DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. 3 ed. Rio de Janeiro : Financeiras, 1960, pp. 71-72).



Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975

2.2.1 - Como e quando deverá ser efetivado o lançamento do imposto, em que prazo será recolhido e qual o estabelecimento que tomará as providências.

3.1 - De fato, o produto, cuja saída se deu com suspensão do IPI, não sendo entregue ao destinatário e não retornando ao fabricante, terá aquele tributo imediatamente exigível. Isto depende-se pela simples leitura do artigo 24 do RIPI.

3.2 - A responsabilidade pelo cumprimento das exigências condicionantes da suspensão, no caso do artigo 19, XVI, do RIPI, está nitidamente separada: A do remetente, que consiste em ser ele um estabelecimento industrial, em remeter os produtos a um estabelecimento equiparado a industrial pertencente à mesma empresa. Assim senão, até o momento que os produtos sejam entregues ao destinatário, é o remetente o responsável pelo imposto suspenso cabendo-lhe providenciar o seu recolhimento quando descumprido qualquer requisito. A do destinatário, que se resume em destinar os produtos recebidos a comercialização. Então, desde a entrada dos produtos no estabelecimento equiparado, a este compete a observância da condição e o ônus pelo seu descumprimento.

3.3 - "A expressão imediatamente exigível constante do art. 8º do RIPI significa que não atendidos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto devido deve ser pago até o dia subsequente à data do descumprimento, não importando estar ainda em curso o prazo normal de recolhimento nem o fato de o sujeito passivo estar na condição de contribuinte ou de responsável." (PN 10/78. item 4). Tratando-se de contribuinte o imposto poderá ser recolhido sem acréscimo, desde que o "dia subsequente" esteja dentro do prazo normal de recolhimento. Ficando o pagamento do imposto a cargo do responsável, definido no artigo 127, V, do RIPI, será considerado sempre fora do prazo, por força do art. 109 do RIPI, e assim, sujeito aos acréscimos previstos.

3.4 - O lançamento do imposto será feito na Nota Fiscal. É o que se pode concluir do artigo 60, IV, do RIPI, combinado com o artigo 58, XI do mesmo diploma. A Nota Fiscal, conterà como destinatário o próprio estabelecimento emitente, pois trata-se de um documento específico somente para lançamento do IPI devido. Deverá, contudo, fazer alusão à Nota Fiscal que efetivamente acompanhou a mercadoria com imposto suspenso. Além disso, deverão ser feitas as anotações na coluna "observações" do Livro Registro de Saídas, modelo 2.



Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975

Será emitido um DARF e efetuado o pagamento do tributo, na forma do item 3.3 precedente."

O artigo 24, citado no item 3.1, pertence ao RIPI/79. Seu correspondente no RIPI/82 é o art. 35, antes transcrito. Já os artigos 60, IV, e 58, XI, do RIPI/79, citados no item 3.4, correspondem, respectivamente, aos artigos 55, II, *c*, e 55, I, *r*, do RIPI/82.

O artigo 55, cuja matriz legal é a Lei nº 4.502/64, artigos 19 e 20, prescreve que o lançamento de iniciativa do sujeito passivo será efetuado no momento em que forem desatendidas as condições da suspensão do imposto. E, ainda, estabelece que o documento a ser empregado para tal lançamento é a Nota Fiscal.

Se o sujeito passivo, no caso presente, é a recorrente, e se devia ela ter procedido ao lançamento do imposto, não tem razão os que defendem a falta de amparo legal para a aplicação da multa do art. 364, II, posto que aqui houve falta de lançamento e também de recolhimento do imposto. Veja-se o que diz o referido artigo.

"Art. 364 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva Nota Fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas (Lei nº 4.502/64, art. 80, e Decretos-Leis nºs 34/66, art. 2º, alt. 22ª, e 1.680/79, art. 2º):

II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo;"

Se isso não bastasse, o § 4º do art. 364 do RIPI/82, vigente na data do fato, dispunha, *verbis*:

"Art. 364 - ...

§ 4º - As multas deste artigo aplicam-se, ainda, aos casos equiparados por este Regulamento à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, desde que, para o fato não seja cominada penalidade específica (Lei nº 4.502/64, art. 80, § 4º)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA

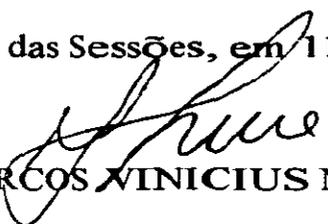
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.001070/95-91  
Acórdão : 202-11.975

Pelo exposto, concluo que a multa de ofício deve integrar o crédito tributário remanescente.

Assim, dou provimento parcial ao recurso para manter a exigência apenas com relação à parcela de insumos não incorporada aos produtos exportados na vigência do regime especial (172 toneladas), acrescida de multa de ofício e juros de mora, nos exatos termos descritos neste voto.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA