



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 10830.007191/96-18  
SESSÃO DE : 17 de abril de 2002  
ACÓRDÃO N° : 302-35.134  
RECURSO N° : 120.384  
RECORRENTE : COMMERCE DESENVOLVIMENTO MERCANTIL LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP

**DECADÊNCIA** – O prazo começa a ser contado a partir do momento em que a Fazenda Nacional poderia ter efetuado o lançamento.

**DRAWBACK. REGIME DE SUSPENSÃO. FUNGIBILIDADE.**

A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade igualmente importados e não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador no regime de Drawback.

**RECURSO PROVIDO POR MAIORIA.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de decadência, argüida pela recorrente, vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Luis Antonio Flora, Sidney Ferreira Batalha e Paulo Roberto Cuco Antunes. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Henrique Prado Megda, relator, Maria Helena Cotta Cardozo e Walber José da Silva. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Luis Antonio Flora.

Brasília-DF, em 17 de abril de 2002

HENRIQUE PRADO MEGDA

Presidente

LUIS ANTONIO FLORA  
Relator Designado

30 MAR 2004

RD/302-120384

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.384  
ACÓRDÃO N° : 302-35.134  
RECORRENTE : COMMERCE DESENVOLVIMENTO MERCANTIL LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/CAMPINAS/SP  
RELATOR(A) : HENRIQUE PRADO MEGDA  
RELATOR DESIG. : LUIS ANTONIO FLORA

RELATÓRIO

O presente processo teve início com o Auto de Infração (fls. 01 a 16), lavrado para exigir do contribuinte supra identificado o recolhimento do crédito tributário referente ao Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializado, juros de mora e multas capituladas nos art. 4º, inciso I, da Lei 8.218/91 e art. 364, inciso II, do RIPI, em decorrência de ter se verificado o descumprimento dos compromissos de exportação assumidos pelo contribuinte fixados em Atos Concessórios de drawback suspensão. A Autoridade Tributária constatou a inadimplência total do compromisso pactuado nos Atos Concessórios 18-93/251-5 e 18-93/073-3, e inadimplência parcial do avençado nos Atos Concessórios 18-91/219-6, 18-91/220-0 e 18.90/122-7.

Cientificada em 26/12/96, a Autuada apresentou Impugnação em 24/01/97, conforme Petição acostada às fls. 1049 a 1071 destes autos.

As razões que fundamentam a Defesa da Autuada estão muito bem summarizadas no Relatório que integra a Decisão monocrática, razão pela qual reproduzi aqui tal sumário, para fins de registros, como segue:

Em auditoria para verificar o cumprimento dos compromissos de exportação assumidos pela Contribuinte, fixados em atos concessórios de drawback suspensão, a Autoridade Fiscal constatou a inadimplência total do pactuado nos atos concessórios 18-93/251-5 e 18-93/073-3, e a inadimplência parcial do avençado nos atos concessórios 18-91/219-6, 18-91/220-0, e 18-90/122-7.

Conforme a Fiscalização, a inadimplência caracterizou-se pela não exportação dos insumos importados com suspensão tributária, não respeitando a obrigatoriedade vinculação física, determinada nos artigos 314, I e 315 do Regulamento Aduaneiro (RA). Invoca também o Parecer Normativo CST 12/79, que explica a necessidade de vinculação física, posições doutrinárias e jurisprudenciais no mesmo sentido.

Em consequência, lavrou o auto de infração de fls. 01 a 63, visto que a Contribuinte não recolheu os tributos devidos nos prazos previstos no art. 13 da Portaria MEFP 594/92 e artigo 38 da Portaria DECEX



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

24/92, bem como na legislação, materializando-se sua inadimplência.

Em **impugnação tempestiva**, a Autuada invoca, preliminarmente a decadência de parte do crédito tributário, conforme preceitua o artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN).

Refuta a posição defendida pelo Fisco de que, em se tratando de lançamento por homologação, mas não havendo pagamento do tributo, o prazo decadencial contar-se-ia a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o pagamento.

Entende reger o caso o artigo 150, § 4º do CTN, por ser específico, e não o artigo 173, I, da mesma lei complementar, que seria genérico.

Sustenta que, tendo ocorrido tão-somente a suspensão do crédito tributário, cuja constituição se dá pelo lançamento, ocorreu a decadência de parte do crédito tributário exigido.

Ainda sobre a decadência, invoca, por último, o artigo 146, III, "b" da Constituição Federal, por entender que decadência é disciplinada exclusivamente por lei complementar.

Quanto ao mérito, a Impugnante aborda, inicialmente, a questão da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de drawback suspensão e a exportação dos produtos finais.

Argumenta que a perecibilidade do insumo determina o emprego daquele que estiver disponível.

*"sem registrar-se, ao menos documentalmente, a estrita vinculação física entre a matéria-prima importada e o respectivo produto exportado, como ora exige o Fisco."* (fls. 1058, 2º parágrafo).

Mas, afirma, mesmo que fosse procedente tal afirmativa, o fato não ficou suficientemente provado pela auditoria.

Aduz que:

*"se verificada a utilização de insumos nacionais, estes apresentavam as mesmas características dos insumos importados (qualidade e quantidade); é forçoso concluir que tal procedimento mostra-se em perfeita consonância com a própria essência das operações em commento, posto que o drawback não é um favor fiscal, mas um incentivo à exportação"* (fls. 1059 dos autos, segundo parágrafo.)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

Pretende que o art. 3º da Lei 8.402/92 permite tal procedimento, ao equiparar as compras internas às importações desoneradas, vinculadas a exportações feitas sob regime de drawback.

Já às fls. 1061, esclarece:

*"Com o escopo de confirmar a improcedência desta absurda assertiva, foi formulada consulta específica ao Exmº Secretário da Receita Federal, por iniciativa da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) (doc. 5), tendo-se por objeto justamente a questão pertinente à produção de molhos e extratos de tomate."*

Acrescenta que tal consulta foi deferida, conforme Nota COSIT 114/96, cuja cópia anexa, bem como resultou no Ato Declaratório nº 20/96, cujo texto reproduzo:

*"Declara que a utilização, por setores definidos PELA Secretaria de Comércio Exterior (grifei) do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício do "drawback, na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno não constitui desvio de finalidade para fins tributários, desde que matéria-prima nacional em quantidade e qualidade equivalente tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado".*

Com base em tais dispositivos, invoca o artigo 106 do CTN, pretendendo a insubsistência do auto de infração.

Na seqüência, conclui que, mesmo que seja mantido o entendimento da Fiscalização, não poderá ser aplicada a multa da Lei 8.218/91, visto não ter sido caracterizado o dolo da Autuada. Invoca os Atos Declaratórios (Normativos) 36/95 e 10/97 para sustentar tal ponto, com base no artigo 100 do CTN, parágrafo único.

Transcreve decisões acerca de atendimento a orientações da autoridade administrativa, às quais atribui a capacidade de eximir a Autuada da penalidade tributária.

Esgrime também contra a adoção da Taxa Referencial Diária para cálculo dos juros moratórios, vez que entende ser tal índice remuneratório, e não indenizatório.

Pedi a insubsistência do auto de infração, com arquivamento do feito."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.384  
ACÓRDÃO N° : 302-35.134

O julgador monocrático manteve parcialmente a exigência do crédito tributário em Decisão assim ementada:

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI VINCULADO.  
DRAWBACK SUSPENSÃO.**

Mercadorias importadas sob o regime de **drawback suspensão**, utilizadas na fabricação de outras a serem exportadas, destinam-se exclusivamente a integrar fisicamente estas últimas. Desvio de aplicação determina a exigência dos tributos suspensos, com os acréscimos legais.

**DECADÊNCIA.**

O lançamento será de ofício, no caso de não antecipação do pagamento do tributo. Também o será o decorrente de constatação de infringência a norma tributária ou administrativa. O prazo decadencial fluirá do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado. Aplicação ao caso dos artigos 149, V e 173, I, do CTN.

**AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

Passando a decidir o feito, principia o I. Julgador *a quo* por afastar a arguição de decadência, a seu ver não configurada, com fulcro no art. 173, inciso I, do CTN, art. 319 do RA, art. 13 da Portaria MEFP 594/92 (com base legal no art. 179 do CTN).

Assevera, a seguir, que a questão da perecibilidade dos insumos não é excludente para a inadimplência dos prazos contratuais de exportação e que a vinculação física do insumo com o produto a ser exportado é determinação expressa da lei, entendendo impertinentes os dispositivos legais invocados pelo sujeito passivo, posto que se referem à modalidade isenção do regime drawback.

Diz ainda o Julgador monocrático, no tocante às multas, que, ao contrário do que sustenta a impugnante, foi efetivamente penalizado o não recolhimento dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e não o dolo, cujo enquadramento legal seria o inciso II do mesmo artigo, com gravame mais elevado, finalizando por julgar parcialmente procedente a ação fiscal com exoneração da parcela de juros moratórios referente ao período de 04/02/91 a 29/07/91 e das diferenças de percentual das multas de ofício, face às reduções impostas pela Lei 9.430/96.

Com guarda de prazo e legalmente representado, o sujeito passivo, não se conformando com a decisão singular, dela interpôs recurso a este Colegiado, que leio em Sessão para melhor informação dos senhores Conselheiros, reprimindo com maior ênfase e abrangência os argumentos já anteriormente deduzidos na peça inicial, com fulcro na doutrina e na jurisprudência, destacando-se:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

**"COMMERCE DESENVOLVIMENTO MERCANTIL LTDA.**, nos autos do processo em referência, vem, respeitosamente, à presença de V. Exa., por sua advogada infra-assinada, tendo sido intimada da r. decisão de fls., prolatada por essa unidade, apresentar Recurso Voluntário ao E. Terceiro Conselho Contribuintes do Ministério da Fazenda, requerendo, para tanto, o encaminhamento das anexas razões, para seu regular processamento e julgamento pelo órgão Colegiado.

Informa que deixa de efetuar o depósito recursal correspondente a 30% do débito discutido, previsto pela Medida Provisória 1.699 e reedições, em virtude de medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.61.05.003894-9. (cópia anexa)

Trata-se de Auto de Infração que atribui à Recorrente a prática dos seguintes ilícitos tributários: 1. Falta de recolhimento do II - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO e IPI IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, em decorrência de perda do direito ao incentivo a exportação, no Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, conforme TERMO, em anexo. 2. Falta de recolhimento do II - Imposto de Importação, em decorrência de perda do direito ao incentivo a exportação, em Regime Especial de Drawback Suspensão, conforme TERMO, anexo".

Oferecida impugnação ao referido Auto, o Ilmo. Delegado da Receita Federal de Julgamento houve por bem JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a ação fiscal, determinando a cobrança do crédito tributário constituído, com exoneração da parcela de juros Moratórios referente ao período de 04/02/91 a 29/07/91, e exoneração das diferenças de percentuais de multas de ofício, em face às reduções impostas pela Lei 9.430/96.

A r. Decisão, todavia, na parte em que manteve a exigência fiscal, não pode prevalecer, conforme se demonstrará a seguir.

#### I - DA AUTUAÇÃO

Alega-se, em síntese, que a Recorrente obteve autorização/concessão para importar com suspensão de impostos os insumos apontados, bem como para exportar os produtos industrializados decorrentes de sua utilização, com fulcro nos seguintes atos administrativos a respectivos aditivos:

- a) Ato Concessório nº 18-93/251-5 (extrato de tomate – massa de tomate com 7% ou mais de extrato seco – com concentração de 28/30 BRIX);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

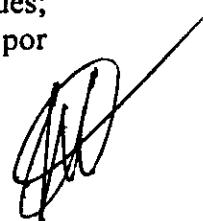
RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

- b) Ato Concessório nº 18-93/073-3 (extrato de tomate – massa de tomate com 7% ou mais de extrato seco – com concentração de 28/30 BRIX);
- c) Ato Concessório nº 18-91/219-6 (extrato de tomate - qualidade de *hotbreak* com concentração de 32-34 BRIX);
- d) Ato Concessório nº 18-91/220-0 (extrato de tomate com concentração de 30-32 BRIX);
- e) Ato Concessório nº 18-90/122-7 (244.700,00 unidades de folhas de flandres).

No entender dos Srs. Auditores Fiscais, os benefícios fiscais deixaram de ser atendidos, em sua totalidade, posto que os insumos importados através das respectivas guias de importação “Não foram inseridos nos produtos exportados durante a vigência” dos respectivos atos concessórios. Os referidos insumos, outrossim, não foram despachados para consumo interno, como também não foram recolhidos aos cofres públicos os respectivos impostos, nos termos da legislação vigente (cfr. Portaria MEFP nº 594/92 e Portaria DECEX nº 24/92). Por decorrência, são exigidos o Imposto de Importação e o IPI, com as penalidades aplicáveis (multa de ofício e juros de mora).

Excetuado o primeiro caso mencionado, no qual alega-se que não foram comprovadas exportações no período de vigência do respectivo ato concessório, e, com algumas ressalvas, a situação pertinente ao ato concessório nº 18-90/122-7, os demais levantamentos efetuados tiveram como amparo a análise da direta e “obrigatória” *vinculação* física entre os insumos importados e os produtos exportados. Nos exatos termos da autuação, “os testes de vinculação física destinam-se a validar as exportações apresentadas pelo contribuinte, onde podemos apurar se nos produtos exportados foram inseridos os insumos importados” (fls. 4, 9, 14 e 19).

Para tanto, após a Recorrente ser notificada para apresentação de esclarecimentos, e considerando-se que não havia controle diferenciado para o regime drawback suspensão, seja no que tange aos insumos importados como nos produtos finais, adotou-se os seguintes critérios de referência: (a) os prazos de validade dos produtos indicados por profissional integrante do quadro de funcionários da empresa (12 a 24 meses); (b) o pressuposto de que os produtos finais devem ser embarcados com prazo de validade mínimo de 12 meses; (c) o método FIFO, para a baixa de estoques; (d) as perdas dos insumos importados, como sendo de 5% (cinco por



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

cento) e (e) o prazo de 180 dias para fins de giro de estoque, em face da atividade empresarial da Recorrente.

Mediante a utilização de tais termos e paradigmas, confrontou-se a entrada dos insumos importados com as comprovações de exportação apresentadas pela Recorrente, no prazo de vigência de cada ato concessório, com o intuito de verificar uma compatibilidade entre os mesmos. Neste contexto, porém, não tendo a Recorrente, no entender do Erário, comprovado que nos produtos finais exportados foram inseridos os insumos importados, e considerando-se os resultados dos Testes da Vinculação Física, concluiu-se pela inadimplência total dos atos concessórios mencionados nos itens A e B, e pela inadimplência parcial dos atos concessórios mencionados nos itens C D e E, supra, todas caracterizadas pela “destinação para consumo interno dos insumos importados sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, sem o prévio recolhimento do imposto de importação e seus respectivos acréscimos legais”.

Complementarmente, foram feitas, ainda, as seguintes considerações: (a) quando efetuou os pedidos de prorrogação dos prazos limite para exportação, a Recorrente não tinha condições materiais de atender ao princípio da vinculação física; (b) os fatos mencionados tipificam evasão fiscal, além de possível concorrência desleal e aumento arbitrário de lucros.

Em que pese o entendimento dos Srs. Auditores Fiscais, os ilícitos tributários imputados à Recorrente não ocorreram no plano fático, sendo improcedente o lançamento tributário, na sua totalidade, como passa a demonstrar.

## 2. DA DECADÊNCIA.

Preliminarmente, deve-se ter reconhecida a extinção de parcela do crédito tributário, ante a ocorrência da decadência do direito.

A este respeito, entendem os Srs. Auditores Fiscais que o lançamento no caso em concreto é por homologação (fls. 31), o qual não se verifica no despacho aduaneiro, mas na conclusão do mesmo, como determina o art. 54 do Decreto-lei nº 37/66 c/c art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/88. Sustentam, ainda, que não havendo pagamento do tributo, a fluência do prazo de decadência tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento de ofício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO N° : 120.384  
ACÓRDÃO N° : 302-35.134

Com o respeito que merece a Fiscalização, entende a Recorrente que a matéria não admite esta diretriz.

Em se tratando de lançamento por homologação, como aponta o Fisco, a matriz legal aplicável à hipótese, *independentemente do pagamento ou não do imposto*, consiste no art. 150, § 4º do CTN, que é regra específica, e não no art. 173, I que é norma genérica. Por, conseguinte, o termo inicial da decadência - que não admite suspensão ou interrupção, como aponta a doutrina - tem início com o fato gerador do imposto (entrada da mercadoria no território nacional).

Assim sendo, não procede o argumento da Fiscalização segundo o qual o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o exercício seguinte àquele em que venceu o prazo de validade para a exportação dos produtos incentivados, tendo em vista que o prazo decadencial não se suspende, nem se interrompe.

Trata-se de matéria pacificada neste Egrégio Colegiado, inclusive perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se verifica pela leitura dos seguintes julgados:

DRAWBACK. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS. DIVERGÊNCIA NA DESCRIÇÃO DE MERCADORIAS. Decai o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário no caso do Imposto de Importação, após decorrido o prazo de cinco anos da data do registro da Declaração de Importação - ocorrência do fato gerador - por ser seu lançamento por homologação (art. 150, parágrafo 4º do CTN). Acolhida a preliminar de decadência arguida pela recorrente (Segunda Câmara do Terceiro de Contribuintes, Acórdão nº 302-32.474).

DRAWBACK. II e IPI. Lançamento por homologação. Está precluso o direito da Fazenda Nacional, de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido, após transcorridos cinco anos, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Acolhida a preliminar de decadência (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 303.0221).

### 3. DO MÉRITO.

Como destacado, no caso sob análise discute-se a não observância das condições estipuladas para o gozo do benefício de operações de *drawback*, na sua modalidade de suspensão (art. 314, inciso I, do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

Decreto nº 91.030/85), em face de não ter se verificado a suposta vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, no prazo máximo estipulado para tal operação.

A base legal para este entendimento, segundo a Fiscalização, residiria nos arts. 314, inciso I e 315 do Regulamento Aduaneiro, bem como no Parecer Normativo CST nº 12/79, que encampa este entendimento no subitem 2.1, devidamente transscrito no TERMO em pauta (fls.. 35/36). Outrossim, como apoio à linha de argumentação apresentada é feita referência ao julgado publicado na Revista de Direito Tributário nº 57:159/161, afirmando-se, em conclusão, que “a exportação de produtos descritos no Ato Concessório, no prazo de exportação previsto no mesmo, não implica, em baixa automática do compromisso de exportação assumido, há de ser obrigatoriamente, comprovada a vinculação física”.

Em que pesem os argumentos apresentados, entende a Recorrente que o lançamento tributário não pode prosperar, na medida em que subverte os fatos e desconsidera, por completo, as particularidades da atividade empresarial desenvolvida.

A Recorrente é empresa que se dedica à industrialização de molhos e extratos de tomate, visando a atender o mercado interno e externo. Para tanto, utiliza como matéria-prima a polpa de tomate, que é adquirida de fornecedores nacionais e estrangeiros.

No que diz respeito ao mercado internacional, em particular, para que o produto final tenha aceitação e condições de competitividade, é necessário adquirir matérias-primas observando-se, com rigor, especificações de qualidade determinadas e precisas. Mais do que isso, como se trata de um mercado sensível e exigente, difícil de ser conquistado e mantido, é fundamental ter assegurado o fornecimento desta mercadoria em quantidade suficiente para honrar os compromissos pactuados.

Como tais expedientes são impossíveis de serem plenamente atendidos pelo mercado interno, notadamente nos períodos de entressafra, a Recorrente importa polpa de tomate sob a forma *dedrawback*, com o compromisso de exportar, em proporção compatível com a mercadoria importada, o produto final obtido.

Ocorre, todavia, que por se tratar de matéria-prima perecível e de uso contínuo, no processo de industrialização são usados os insumos então disponíveis, sem registrar-se, ao menos documentalmente, a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

estrita vinculação física entre a matéria-prima importada e o respectivo produto exportado, como ora exige o Fisco.

No entanto, mesmo que fosse procedente esta colocação, que não restou comprovada satisfatoriamente pela Fiscalização, em virtude dos critérios de mensuração adotados, a Recorrente não teria, sob qualquer prisma de avaliação, descharacterizado as operações de *drawback* efetivamente realizadas.

Outrossim, não há como se ignorar que a situação acima delineada é admitida pelo próprio texto legal que restabeleceu o *drawback* (Lei nº 8.402/92). Pela oportunidade, convém transcrever o preceito pertinente:

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

Ressalte-se que o dispositivo supratranscrito não pode ser interpretado como pretendeu o Ilmo. Delegado da Receita Federal de Julgamento, na fl. 9 da r. decisão, que utilizando-se de sofismas, concluiu que o referido artigo não poderia ser aplicado ao *drawback suspensão*.

Ora, o "termo desoneradas" deve ser interpretado no contexto da frase em que se insere, ou seja, *importações desobrigadas do pagamento do imposto tendo em vista a sua finalidade exclusiva de exportação*, enquanto o termo "feitas" não se relaciona ao vocábulo "exportação", mas se refere a "importações", ou seja, importações *realizadas sob o regime de drawback*.

Assim, não há como excluir a aplicabilidade da Lei 8.402/92 para o *drawback suspensão*. Portanto, apenas pela análise da natureza do benefício concedido, já se teria afastado a pretensão fiscal (CTN, art. 112, II).

Pretende a Fiscalização, contudo, inverter a ordem natural das coisas, exigindo uma vinculação física entre os bens importados e os produtos finais exportados, em sentido estrito e absoluto, independentemente dos compromissos de exportação terem sido, tempestiva e integralmente, cumpridos. A esse respeito, em suas conclusões, é destacado: "FICA PROVADO QUE NÃO BASTA O BENEFICIÁRIO APRESENTAR GUIAS DE EXPORTAÇÃO e/ou DECLARAÇÕES DE EXPORTAÇÃO e/ou REGISTROS DE

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

**EXPORTAÇÃO NO SISCOMEX-EXPORTAÇÃO**, com os produtos descritos no Ato Concessório, e exportações estas efetuadas no prazo previsto no mesmo para comprovar o cumprimento do compromisso de exportação" (fls. 36 - grifos no original).

Ora, a prevalecer a tese fazendária, teria-se, à evidência, o esvaziamento do conteúdo material do instituto em pauta: o fabricante seria obrigado a importar matérias-primas (saída de divisas do país), sendo vetado-lhe, em determinadas circunstâncias, definidas pelo próprio mercado, a possibilidade de utilizá-las posteriormente, para fins de assegurar a exportação de produtos acabados (entrada de divisas).

Com o escopo de confirmar a improcedência desta absurda assertiva, foi formulada consulta específica ao Exmo. Secretário da Receita Federal, por iniciativa da FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (FIESP) (doc.5), tendo-se por objeto justamente a questão pertinente à produção de molhos de extratos de tomate.

Como era de se esperar, a mesma não só foi deferida (Nota COSIT nº 114/96 - doc. 6), como resultou na expedição do Ato Declaratório nº 20, de 17 de maio de 1996, que apresenta o seguinte teor:

**"O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST nº 12/79.**

Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade para fins tributários, desde que matéria-prima nacional em quantidade e qualidade equivalente tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."

Ressalte-se que o texto supratranscrito fala em matéria-prima importada com o benefício do drawback, o que nos faz concluir que abrange todas as modalidades do referido benefício, não se limitando à modalidade "drawback – isenção" conforme pretende a decisão de fls.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

A Portaria 14 SECEX, de 11/09/96 (DOU de 13/06/96) por sua vez, permite, especificamente, a aplicação do benefício do Drawback, previsto no Ato Declaratório supracitado aos setores ligados ao processamento de polpa de tomate, entre outros.

Sob outro prisma, a orientação firmada pela Receita Federal, como é cediço, aplica-se retroativamente para as operações passadas, por força de princípio albergado no art. 106 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

"art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.
- c) omissis"

#### 4. DAS MULTAS APLICADAS.

Demonstrado que o suposto "lançamento de ofício" não poderia ter sido efetuado, posto que a Recorrente fez jus ao benefício do drawback suspensão, não pode prosperar a multa aplicada ao caso concreto, com base no art. 4º, I da Lei nº 8.218/91, tendo em vista que nada é devido a título de IPI e II e, portanto, não houve falta de recolhimento".

**Da mesma forma, por não ter sido indicado no Auto de Infração qual das três infrações previstas no inciso I do aludido art. 4º restou caracterizada, tem-se a violação do princípio da tipicidade, com a consequente anulação do lançamento, neste particular. Neste sentido, a orientação firmada por este E. Conselho (Acórdão nº 301-28300).**

Por fim, a multa de ofício prevista no art. 521, inciso I, alínea "a", e reduzida nos termos da Lei 9.430/96, aplicada por suposta inadimplência aos atos concessionários mencionados em C, D e E supra, igualmente não procede.

É que as penalidades previstas no referido preceito apenas se aplicam para os regimes de "isenção ou redução", como consta,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

inclusive, do próprio *caput*. Em se tratando de regime de “suspensão”, como é o caso, a multa é inaceitável, ante a inexistência de capituloção legal específica.

**5. Dos Juros de Mora.**

Não procede, igualmente, a exigência de juros de mora, nos termos em que fixados.

Presente aos autos, com suas contra-razões recursais, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional argüindo, de início, que a peça recursal limita-se a repisar as alegações já deduzidas na impugnação, já bem enfrentadas na r. Decisão recorrida, enfatizando, no prosseguimento, que revelam-se falaciosos os argumentos no que tange à decadência argüida pelo sujeito passivo, e que, de igual sorte, improcedem os argumentos expendidos, posto que a empresa confessa não haver importado os insumos com suspensão dos tributos, não tendo nenhuma pertinência com a matéria dos autos os diversos dispositivos legais citados na defesa. No que tange à taxa de juros incidente, a Decisão atacada revela-se, igualmente, irrepreensível, haja vista a jurisprudência pacífica dos Tribunais, quanto à matéria.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

VOTO VENCEDOR EM PARTE

Com a guarda do devido respeito, peço vênia para discrepar do entendimento exarado pelo eminent Conselheiro relator, quando da análise do mérito deste processo.,

Com efeito. Vejo nos autos que não houve descumprimento do compromisso de exportar e, conseqüentemente, não houve o inadimplemento do regime especial de drawback. Em suma, toda a exportação compromissada foi realizada.

Ademais, os insumos utilizados na fabricação dos produtos exportados, em muitos casos adquiridos no mercado interno, não caracteriza o descumprimento do regime concedido à recorrente. Não se aplica o caso da necessidade de "vinculação física" entre os insumos importados e os utilizados nos produtos importados, desde que mantida a relação de qualidade e quantidade necessários.

Insisto, a utilização de insumos no mercado interno e utilizados na fabricação dos produtos exportados, com observância do princípio da fungibilidade (bens da mesma espécie, qualidade e quantidade), não configurou descumprimento ou inadimplência no compromisso de exportar, não descharacterizando a satisfação do regime de drawback suspensão. Nesse sentido menciona o Ato Declaratório COSIT 20/96 e Portaria SECEX 14/96.

Aliás, a respeito do princípio da fungibilidade, reporto-me aos seguintes julgados: Acórdãos 302-34.195, CSRF 03-03.062, 303-29.026, 303-29.058, dentre outros.

Portanto, dou provimento integral ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 17 abril de 2002

  
LUIS ANTONIO FLORA – Relator Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

VOTO VENCIDO

Conheço do recurso por tempestivo e tendo em vista a concessão de medida liminar em mandado de segurança determinando o seu processamento independentemente da efetivação do depósito especial à disposição da Secretaria da Receita Federal.

Inicialmente, passo à necessária apreciação da preliminar argüida.

Inobstante todos os fundamentos de inconformismo deduzidos pelo sujeito passivo, quanto ao raciocínio lógico que sustenta os diferentes termos iniciais do prazo de decadência ou de prescrição, sendo o instituto calcado no princípio da segurança das relações jurídicas, com sustentação em dois pilares, o decurso do tempo e a inércia da parte, como bem ilustra o velho brocardo de que “o direito não socorre aos que dormem”, o prazo começa a ser contado, sempre, a partir do momento em que a Fazenda Nacional já podendo, em tese, efetuar o lançamento ou exigir o seu direito, permanece inerte.

No entanto, como é amplamente consabido, no contrato estabelecido entre a União e o contribuinte o regime especial é concedido sob condição resolutória expressa, ou seja, o negócio jurídico tem eficácia desde logo, concedendo benefícios, que ficam, entretanto, condicionados ao cumprimento, pelo contribuinte, das disposições contidas em suas cláusulas contratuais.

De fato, seria um contra-senso afirmar-se que, na vigência do prazo de que dispõe a empresa para o cumprimento de seus compromissos, contrapartida dos benefícios recebidos sob condição resolutiva, já estaria iniciada a contagem do prazo, em qualquer das duas hipóteses, decadência ou prescrição.

*Data venia*, mantendo meu posicionamento dos julgados anteriores referentes à matéria, entendo não assistir razão à recorrente, e isto afirmo por estar a Fazenda Pública impossibilitada de agir anteriormente ao término do prazo estabelecido para o cumprimento das obrigações assumidas, e, destarte, em sintonia com as bem-lançadas razões de decidir do ilustre julgador *a quo* e com a jurisprudência sedimentada por esta Câmara e suas congêneres, rejeito a preliminar argüida pela recorrente.

No tocante ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente, tendo em vista os bem-lançados fundamentos da decisão *a quo* com respeito à exigência de efetiva vinculação física do insumo objeto do regime especial, conforme disposto no art. 150, parágrafo 6º, da Constituição Federal, art. 176 do Código Tributário Nacional, bem como no art. 78 do Decreto-lei 37/66, registrando, ademais, que a Lei

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.384  
ACÓRDÃO Nº : 302-35.134

8.402/98 bem como o entendimento expresso no ADN 20/96, argüido pela recorrente em seu favor, referem-se, na verdade à modalidade isenção do regime "drawback".

Da mesma forma, os acréscimos legais exigidos encontram amparo no permissivo legal estabelecido no art. 161, do CTN, referindo-se expressamente o art. 3º, inciso I, da Lei 8.218/91 à Taxa Referencial Diária – TRD constante da exigência fiscal, registrando-se que sua incidência no período 04/02/91 a 29/07/91 já foi afastada pela r. Decisão recorrida, bem como reduzidos os percentuais das penalidades impostas aos níveis estabelecidos pela Lei 9.430/96.

Por outro lado, vale lembrar que, conforme relatado e constante dos autos, a recorrente se limitou a alegar a utilização de matéria-prima nacional absolutamente similar à importada em qualidade e quantidade, sem, no entanto, juntar aos autos quaisquer documentos hábeis para comprovar tal assertiva, mesmo considerando-se que não se trata de um fato excepcional, tendo em vista a perecibilidade da matéria-prima importada.

Do exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002



HENRIQUE PRADO MEGDA - Conselheiro