



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10831.010559/2002-99  
SESSÃO DE : 11 de maio de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074  
RECURSO Nº : 127.761  
RECORRENTE : COMPAQ COMPUTER BRASIL INDÚSTRIA E  
COMÉRCIO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE ENTREPÓSITO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO – RECOF. As mercadorias importadas sob o RECOF não podem ser transferidas para outro regime aduaneiro especial, conforme art. 8º, § 3º, da IN SRF nº 35/98. Verificado o descumprimento de condição prevista no regime, são devidos os tributos cujo pagamento havia sido suspenso quando da entrada da mercadoria no País. NEGADO PROVIMENTO, POR MAIORIA.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Simone Cristina Bissoto, Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado (Suplente) e Paulo Roberto Cucco Antunes que davam provimento.

Brasília-DF, em 11 de maio de 2004

HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente e Relator

30 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO, WALBER JOSÉ DA SILVA e LUIZ MAIDANA RICARDI (Suplente). Ausentes os Conselheiros PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR, ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO e LUIS ANTONIO FLORA. Fez sustentação oral o Advogado Dr. ANGELO OSWALDO MELHORANÇA – OAB/DF – 7.991.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074  
RECORRENTE : COMPAQ COMPUTER BRASIL INDÚSTRIA E  
COMÉRCIO LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : HENRIQUE PRADO MEGDA

RELATÓRIO

A empresa supra-referida foi atuada pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos – SP, exigindo imposto, juros de mora e multa proporcional no valor total de R\$ 5.169.789,58, encontrando-se os fatos que deram origem ao feito assim descritos no referido Auto de Infração:

“A atuada obteve autorização para operar o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob o Controle Informatizado – RECOF, instituído pelo Decreto nº 2.412 de 03 de dezembro de 1997, através do Ato Declaratório SRF nº 44 de 05/05/1998.

Por ocasião dos despachos aduaneiros de “nacionalizações” efetuados através das Declarações de Importação nºs 98/0780610-0, 8/0879952-3, 98/1004397-0, 98/1122367-0, 990179778-0 e 99/0278401-1 e registradas em 08/08/1998, 07/09/1998, 07/10/1998, 10/11/98, 05/03/1999 e 19/04/1999, respectivamente (vide fls. 992, 1054, 1109, 1162, 1208, 1248 – vol. 6/6), a atuada descumpriu termos e condições do citado regime especial ao promover as saídas de mercadorias admitidas no RECOF através das Declarações de Admissão em entreposto industrial relacionadas no Auto de Infração (vide fls. 52/97 - v. 1, 491/534, - v. 3, 1343 – v. 6 e seguintes), transferido-as para o regime aduaneiro especial de Drawback, modalidade isenção.

Este procedimento era vedado pelo art. 8º, § 3º, da então vigente Instrução Normativa SRF nº 35 de 02 de abril de 1998, que dispunha sobre o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado (tal vedação permanece através do parágrafo 2º do art. 9º da IN/SRF nº 80 de 11/10/2001, ora em vigor), instituída por delegação de competência dada pelo art. 93 do Decreto-lei nº 37/66, com nova redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.472/88, e pelos art. 6º e 7º do sobredito Decreto nº 2.412 de 03/12/97. Também este procedimento foi vedado pelo art. 7º da IN/SRF 156/98, que dispunha sobre a transferência de mercadoria importada e admitida em regime aduaneiro especial ou atípico para outro (tal vedação permanece através do art. 7º da

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

IN/SRF nº 121 de 11/01/2002, ora em vigor). Ao proceder desta forma, deixou de fazer jus ao benefício fiscal previsto no regime especial, com base no art. 179 combinado com o art. 155 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

## 1.2. INFRAÇÃO

Prevê o art. 136 do CTN, lei com eficácia de lei complementar (art. 146 da Constituição Federal/88), que dispõe sobre normas gerais de direito tributário:

*"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."*

Por sua vez, prevê o art. 499 do Regulamento Aduaneiro, cuja matriz legal é o art. 94 do Decreto-lei nº 37/66, ato legal que dispõe sobre o imposto de importação:

*"Art. 499. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37/66, art. 94).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37/66, art. 94, § 2º)." (grifamos)*

Pelos atos legais transcritos, fica evidenciado que a legislação tributária consagra, no que concerne às infrações, o elemento objetivo, isto é, havendo um resultado previsto em lei, seja qual for a intenção do agente, configura-se a infração. O que não significa, por outro lado, que o elemento subjetivo (dolo ou culpa) não seja considerado. Ele é verificado, para checar se houve prática de crime previsto na lei penal, para adoção das providências cabíveis, e.g., majoração de multas, representação fiscal para fins penais, etc.

Do escólio de Paulo de Barros Carvalho, temos:

*"Definimos a infração tributária, portanto, como toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais."*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

Continuando, afirma o autor supracitado:

*"Também podem classificar-se as infrações tributárias, consoante haja ou não referência à participação subjetiva do agente, na descrição hipotética da norma. Teremos, assim, as infrações subjetivas e objetivas. Infração Subjetiva é aquela para a configuração de que exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer de seus graus) (...).*

*As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade de infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito (...).*

*Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar outras figuras típicas de infrações subjetivas." (grifamos)*

Em face ao exposto, observa-se que a característica da infração tributária, como já referida anteriormente, está justamente na conduta, comissiva ou omissiva, violadora de uma norma jurídica tributável e punível, posto que "o Direito é concebido como uma ordem coativa, um comportamento somente pode ser considerado como objetivamente prescrito - e, pois, como correspondente ao conteúdo de um dever jurídico - se uma norma jurídica liga à conduta oposta um ato coercitivo, ou seja, uma sanção."

Feitas as considerações acima, temos que, durante os procedimentos de auditoria, constatou-se que a beneficiária do RECOF descumpriu uma das condições do regime, qual seja: transferiu mercadorias admitidas no RECOF para outro regime aduaneiro especial, DRAWBACK ISENÇÃO, procedimento vedado pelo art. 8º, § 3º, da IN SRF nº 35/98 e posteriores, com base na delegação de competência prevista nos artigos 6º e 7º do Decreto nº 2.412/97 e art. 93 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.472/88:

*"Art. 8º A Admissão de mercadoria no RECOF terá por base declaração de importação específica formulada pelo importador no Sistema Integrado de Comércio Exterior - Siscomex.*

*.....  
§ 3º poderão ser admitidas no RECOF mercadorias transferidas de outro regime aduaneiro especial, vedado o procedimento inverso." (grifamos)*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

Também o art. 7º da IN/SRF nº 15.698, que dispõe sobre a transferência de mercadoria importada e admitida em regime aduaneiro especial ou atípico para outro, veda a transferência de mercadoria admitida no regime RECOF para outro regime aduaneiro especial:

*"Art. 7º A mercadoria admitida em regime aduaneiro especial ou atípico poderá ser transferida para o Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado - RECOF, vedado o procedimento inverso."* (grifamos).

A questão é óbvia, mas não custa destacar: solicitar habilitação no RECOF não é ato compulsório, não sendo o contribuinte, em hipótese alguma, compelido a isto. O interessado pode requerer **habilitação por livre e espontânea decisão própria, ato que expressa o seu mais genuíno desejo, ou seja, expressão clara de sua vontade.** Requerido e deferido o pedido, como no presente caso, ainda assim poderia o contribuinte até mesmo não se beneficiar do regime especial: bastaria não registrar qualquer DI pleiteando-o. Todavia, uma vez deferido o pedido e registrada DI utilizando-se do regime, fica o contribuinte obrigado a cumprir todas as condições impostas, os limites e os termos existentes. Se o pedido de habilitação foi apresentado, é claro que o peticionário conhece as condições, os termos e os limites do regime, e sabe que na eventualidade de cometer qualquer infração, está sujeito a sofrer sanções.

O *Drawback* tem sua base legal no art. 78 do Decreto-lei nº 37/66, artigo este classificado no Título III que versa sobre "Regimes Aduaneiros Especiais". O *caput* do sobredito artigo preceitua que "poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas em Regulamento", restituição, total ou parcial, suspensão ou isenção de tributos incidentes sobre mercadorias importadas a serem exportadas ou já exportadas.

Regulamentando o art. 78 do Decreto-lei nº 37/66, adotou-se no RA/85 a denominação "drawback" para designar situações amparadas pelo dispositivo legal retro. No mesmo Regulamento, *drawback* foi classificado como regime aduaneiro especial - como não poderia ser diferente, em face ao contido na lei -, em companhia do trânsito aduaneiro, da admissão temporária, do entreposto aduaneiro, do entreposto industrial e da exportação temporária (Livro III, Título I). Assim, apesar de haver três modalidades, o Regulamento classifica todas como sendo drawback e este como regime aduaneiro especial. Aliás, este também é o entendimento

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

da autuada, não havendo dissensão neste ponto, pois no Processo Administrativo nº 10831.007625/99-69 (vide fls. 980) em que pleiteia a alteração do drawback na modalidade isenção para modalidade restituição, protocolizado nesta Alfândega, assim se expressou a contribuinte:

*"1. A requerente é titular de benefício que lhe foi concedido em virtude do regime aduaneiro especial de drawback previsto no art. 78, inciso III, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66, complementado pelo Regulamento Aduaneiro nos seus arts. 320 e 321, isto é, drawback na modalidade de isenção de tributos.*

.....

*9. Tem-se, assim, que, inviabilizado o gozo do benefício sob a forma de isenção de tributos, impõe-se que o seja, por outra alternativa não restar, sob a forma de restituição (arts. 322 e 323 do RA), uma das três modalidades pelas quais o benefício pode ser aplicado. Em suma, o benefício é um só, variando apenas na sua forma de aplicação, agora pretendido como isenção de tributos (...)" (grifos do original)*

Portanto, claro está que, como preceituado em lei e em regulamento, drawback é um regime aduaneiro especial, contendo três modalidades (art. 314 do RA). Por este motivo, não poderia a autuada ter transferido mercadorias admitidas no RECOF para o regime aduaneiro especial de drawback, seja qual modalidade for. Ao proceder desta forma, descumpriu um dos termos e condições do RECOF, deixando, por conseguinte, de fazer jus à suspensão dos tributos incidentes quando da admissão das mercadorias no regime especial.

O próprio Ato Declaratório nº 44 de 05/05/1998, que foi baixado exclusivamente para autorizar a empresa autuada a operar no regime aduaneiro de RECOF, em conformidade com a IN/SRF nº 35/98, dentre as condições preestabelecidas no regime RECOF que a mesma deve cumprir, especifica, no item 12:

*"12. Sem prejuízo da aplicação de penalidade específica, a autorização para operar no RECOF é concedida a título precário, podendo ser cancelada ou suspensa a qualquer tempo, nos casos de descumprimento das condições estabelecidas ou de infringência de disposições legais ou regulamentares." (grifamos)*

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

Ressalte-se que as mercadorias em questão já estavam admitidas no RECOF através de diversas DI's de admissão, tendo sido posteriormente transferidas para o regime aduaneiro especial de Drawback Isenção, por ocasião do registro da DI de "nacionalização". Prova irrefutável disto é a própria declaração da contribuinte no campo de dados complementares das DI's nºs 98/0780610-0 de 08/08/98, 98/0879952-3 de 07/09/98, 98/1004397-0 de 07/10/98, 98/1122367-0 de 10/11/98, 99/0179778-0 de 05/03/99 e 99/0278401-1 de 09/04/99 (vide fls. 993, 1055, 1110, 1163, 1209 e 1249 – vol. 5/6).

Além da vedação prevista no art. 8º, § 3º da IN SRF nº 35/98 e posteriores, o regime aduaneiro especial de Drawback Isenção, conforme disposto no inciso III do art. 78 do Decreto-lei nº 37/66, destina-se exclusivamente (art. 111, CTN) a isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, sendo que no caso, as mercadorias já haviam sido importadas anteriormente, quando da admissão no RECOF."

Após regularmente intimada, a autuada apresentou tempestiva impugnação argumentando, em síntese, o seguinte:

#### I – OS ANTECEDENTES

1. A impugnante, devidamente credenciada pela Secretaria da Receita Federal, vem operando a linha de produção de sua fábrica de microcomputadores, sob o Regime Aduaneiro Especial de Entrepasto Industrial sob Controle Informatizado – RECOF, cuja disciplina, ao tempo em que ocorreu a autuação, estava prescrita na Instrução Normativa SRF nº 35, de 02/04/98, alterada pela de nº 58, de 26/05/99, e esta pela de nº 74, de 21/06/99. Atualmente o regime está disciplinado pela IN SRF nº 80, de 11/10/2001 (Assinale-se, por oportuno, que o advento da IN 80 não interfere no mérito do litígio, como não interferiu a que lhe antecedeu, nº 150/00).

2. Dentre as tantas importações que a impugnante fez sob o mencionado regime incluem-se as mercadorias que foram despachadas pelas Declarações de Importação – DI's nºs 98/0780610-0, 98/0879952-3, 98/1004397-0, 98/1122367-0, 99/0179778-0 e 99/0278401-1 registradas, respectivamente, em 08/08/98, 07/09/98, 07/10/98, 10/11/98, 05/03/99 e 09/04/99, no curso das quais veio a ser formalizada a exigência fiscal ora impugnada.

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

3. Registre-se, desde logo, que as DI's referidas constituem despachos para consumo das mercadorias (componentes para microcomputadores) que haviam ingressado no RECOF por via dos despachos de admissão que tiveram por base diversas Declarações de Admissão referidas nos Autos (ver relação às fls. tantas). Em verdade, as DI's em causa correspondem a despacho para consumo de parte dos componentes admitidos no RECOF, já que parte deles foi objeto de outros tantos despachos para consumo, cuja enumeração, aqui, é ociosa.

3.1 - Vale esclarecer, neste passo, que tais despachos para consumo referem-se aos componentes aplicados em produtos destinados ao mercado interno posto que em relação àqueles aplicados em produtos exportados o despacho para consumo não é exigido pelas normas pertinentes.

4. Note-se que os despachos feitos com base nas 6 DI's referidas foram processados com isenção de tributos, sendo os outros tantos, processados com o pagamento integral dos impostos suspensos. A isenção de impostos pleiteada nos referidos despachos é proveniente de drawback/isenção, titular que é, a impugnante, do benefício originário de tal regime, que lhe foi atribuído pela SECEX como contrapartida a exportações realizadas anteriormente ao funcionamento do RECOF.

4.1 - Em resumo, encerrando o movimento dos meses de julho, agosto, setembro e outubro do ano de 1998, e fevereiro e março de 1999, foram processados, nos meses imediatamente subsequentes, os despachos para consumo, correspondentes aos componentes aplicados em produtos destinados ao mercado interno, parte com o pagamento de impostos e parte com o benefício de isenção, estes tendo como base as DI's já referidas.

5. A questão que aqui se discute, por dizer respeito exclusivamente à utilização do benefício de isenção proveniente do regime de drawback nos despachos para consumo processados no âmbito do RECOF, cinge-se, pois, àqueles que têm por base as DI's nºs 98/0780610-0, 98/0879952-3, 98/1004397-0, 98/1122367-0, 99/0179778-0 e 99/0278401-1.

## II - O BENEFÍCIO DO DRAWBACK

6. Impõe-se esclarecer o motivo pelo qual a impugnante vem, no contexto do RECOF, processando alguns despachos para consumo com isenção proveniente do Drawback.

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

7. A razão disso é que, antes de ser credenciada a operar no RECOF, a empresa utilizava-se sistematicamente do regime de DRAWBACK, inicialmente na modalidade de restituição, e ulteriormente na modalidade de isenção de tributos.

8. Destarte, algumas concessões de isenção provenientes de drawback, tendo por base, sempre, exportações anteriormente realizadas, vieram a ser outorgadas à impugnante pouco antes de a empresa iniciar suas operações no RECOF ou mesmo já no curso delas, de tal sorte que o benefício obtido não pode ser fruído na forma convencional (importação específica para reposição de estoque).

9. Em síntese resulta, pois, que o aproveitamento do benefício da isenção que lhe foi atribuída em virtude do regime que utilizava, o DRAWBACK, no contexto do regime em que agora opera, o RECOF, é circunstancial e transitório, não restando, ademais, à impugnante, outra oportunidade para fruí-lo já não mais importa insumos para sua linha de produção fora do novo regime, sob pena de tumultuar o controle integrado a que se refere o item 22 desta impugnação.

10. De resto, nenhum impedimento existe, legal ou qualquer outro, para a fruição de isenção qualquer nos despachos realizados no contexto do RECOF, mormente em se tratando daquela proveniente de DRAWBACK, sendo este, como é, um benefício privilegiado por se originar de retorno ao exterior de mercadoria de lá proveniente, e sobre as quais os impostos haviam sido pagos. Em realidade, pelo drawback/isenção nada mais se procede do que repor ao beneficiário o valor de impostos pagos sob condição, que é implementada com a exportação.

### III – ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS

11. Mister esclarecer também porque, quando se utiliza o benefício de isenção, são processadas duas declarações para fechamento do mesmo mês. Tal fato deve-se a que o SISCOMEX recusa, para o RECOF, o registro de uma só declaração tendo adições com diferentes regimes de tributação.

11.1 – O problema surgiu já no início de funcionamento do RECOF, no mês de agosto/98, ocasião em que, na iminência de esgotar-se o prazo assinalado no art. 16 da IN 35, contatos informais foram feitos com a Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro – COANA, de que resultou a orientação no sentido de se processarem duas declarações,

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

uma com o pagamento de impostos, e outra com o aproveitamento do benefício.

12. A orientação a que se alude no item anterior, dada quando o problema surgiu pela primeira vez, acabou por prevalecer sempre que necessário fosse. Nesse sentido as cartas (cópias anexas) dirigidas pela impugnante em 10/08/98 e 08/09/98 à COANA, as quais, protocolizadas, deram origem aos processos nºs 10168.002455/98-05 e 10168.002781/98-41.

13. Anote-se que a impugnante foi a primeira empresa a ser credenciada para o RECOF, cuja operacionalização inicial mereceu da Secretaria da Receita Federal especial atenção, seja pela importância do regime, seja pela sua sistemática procedimental totalmente inovadora. Em virtude do interesse da SRF no seu melhor funcionamento, os passos iniciais para a implantação do RECOF foram acompanhados de perto pela COANA e pela DRF/Campinas, em contatos diretos com a empresa. Daí os ajustes feitos no regime pelas IN-SRF nºs 58/99 e 74/99, assim como o ajuste feito pelo Ato Declaratório SRF nº 126/98, no de nº 44/98, este credenciando a empresa para utilizar o novo regime. Remotamente embora, o próprio Secretário da Receita Federal também acompanhou esses trabalhos.

13.1 – Vale lembrar que à época em que tais contatos informais foram feitos a empresa estava sob a jurisdição da DRF/Campinas, inclusive no que concerne ao controle aduaneiro, atribuição esta que, ao depois, transferiu-se para a Alfândega de Viracopos.

14. Os contatos informais antes referidos revelam que a utilização do benefício do DRAWBACK/isenção no despacho para consumo feito no contexto do RECOF foi discutida com a COANA, dela recebendo aprovação, conquanto tácita. Os fatos demonstram ainda que a DRF/Campinas não dissentiu dessa orientação, tanto que todos os despachos que perante ela foram processados não tiveram qualquer problema no seu curso.

#### IV - A AUTUAÇÃO

15. Entendimento diverso, contudo, vêm tendo os Agentes Fiscais localizados na Alfândega de Viracopos, daí decorrendo a autuação, a qual, note-se, é alicerçada unicamente na assertiva de que teriam sido descumpridas as normas que regulam o RECOF.

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

15.1 – A autuação se consubstancia em exigência fiscal compreendendo os impostos de importação (II) e sobre produtos industrializados (IPI) não pagos em virtude da isenção invocada. Mais que isso, são exigidos juros de mora e multas, que se pretende capituladas, quanto ao II no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e, quanto ao IPI no art. 80, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação do art. 45 da Lei nº 9.430/96.

16. Com efeito, no Termo de Verificação e Descrição dos Fatos que acompanha os Autos de Infração lavrados, alegam os Autuantes (fls. 04 do processo) que a “... autuada descumpriu termos e condições do citado regime especial ao promover as saídas de mercadorias admitidas no RECOF... transferindo-as para o regime aduaneiro especial de *Drawback*, modalidade Isenção.” Continuando, asseveram que: “Este procedimento era vedado pelo art. 8º, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 35 de 02 de abril de 1998...”, acrescentando que tal vedação foi reiterada pelo art. 7º da IN-SRF nº 156/98, mantida pelo art. 7º da IN-SRF nº 121/02. Em seguida, asseveram ainda que “ao proceder desta forma, deixou (a autuada) de fazer jus ao benefício fiscal...”, afirmações que são reiteradas em outros pontos do mencionado Termo de Verificação e Descrição dos Fatos.

17. Como se vê, embora os Autuantes discorram longamente, para justificá-la, a autuação está motivada, e só, em matéria de fato, com alegada desobediência ao disposto no art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 35/98, especificamente no seu § 3º, este o dispositivo que, dizem, teria sido descumprido pela impugnante.

18. O âmago da questão está, portanto, em se esclarecer se, no caso, a mercadoria, importada para industrialização e destinada sob o RECOF, teria sido transferida para o Drawback/isenção, dando-se-lhe, conseqüentemente, DESTINAÇÃO DIVERSA. Para tanto, dispensando-se lucubrações de ordem jurídica (abundantes no arrazoado dos Autuantes), basta uma análise das normas operacionais que disciplinam o RECOF, o que se faz a seguir.

#### V – A OPERACIONALIDADE DO RECOF

19. O RECOF tinha sua operacionalidade prescrita pela IN-SRF nº 35/98, alterada pela de nº 58/99, e esta pela de nº 74/99, em nada diferindo, no que tange ao objeto deste processo, da hoje prescrita pela IN nº 80/2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

20. Diga-se, preliminarmente, que o RECOF é novidade no quadro da legislação aduaneira, sendo a impugnante, como já se acentuou, a primeira empresa autorizada a utilizá-lo. Trata-se de regime cuja dinâmica procedimental permite que os bens importados fluam com toda celeridade, sem nenhum obstáculo ao seu curso, uma vez que, mesmo o controle aduaneiro sobre eles exercido é feito, como regra, indiretamente, por meio de sistema informatizado, próprio para cada empresa.

21. Diga-se, também, à guisa de realce apenas, que o RECOF tem por escopo criar condições para o crescimento das exportações, acelerando o processo produtivo a partir do fluxo rápido dos insumos que lhe servem, e reduzindo, conseqüentemente, o custo dos bens produzidos, para a exportação tanto quanto para o mercado interno.

22. Com o RECOF, a linha de produção autorizada (prescrevia-o a normativa revogada, nos dispositivos a seguir referidos, e o prescreve a atual) submete-se a um controle fiscal integrado que se inicia no despacho aduaneiro de admissão (art. 8º) – despacho esse necessário para todos os insumos importados – passa pelo relatório mensal (art. 14, § 3º), em que é indicada a destinação dos insumos admitidos no regime (se empregados em produtos destinados à exportação ou ao mercado interno) e culmina com o despacho para consumo (art. 15, § 1º). Até o quinto dia útil de cada mês deve ser fechado o controle do regime no que respeita ao movimento do mês anterior (art. 16).

23. Reitere-se que o despacho para consumo é exigido somente para os insumos empregados em produtos destinados ao mercado interno, não o sendo para os insumos empregados em produtos exportados, esta a motivação do regime, a sua razão de ser.

23.1 – Repita-se também, por relevante, que na sistemática do RECOF são efetuados dois despacho aduaneiros: o DESPACHO DE ADMISSÃO para todos os componentes importados para utilização na linha de produção autorizada, e o DESPACHO PARA CONSUMO, este apenas para os componentes aplicados nos produtos que foram destinados ao mercado interno.

23.2 – O despacho de admissão, por óbvio, é processado antes que os insumos entrem na linha de produção, enquanto que o despacho

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

para consumo é processado posteriormente à utilização dos insumos no produto final. Em verdade, o despacho para consumo é processado posteriormente até mesmo à destinação do produto final para o mercado interno.

24. É notório, portanto, que, conquanto integrado, o controle do RECOF se desenvolve em duas etapas distintas, uma visando registrar todos os insumos importados e incorporados ao estoque da empresa (vale dizer, admitidos no regime), e outra destinada a registrar aqueles que se destinaram à exportação e aqueles que se destinaram ao mercado interno, aplicados, uns e outros, nos produtos produzidos.

#### VI – NÃO OCORREU A ALEGADA TRANSFERÊNCIA

25. O núcleo da questão está, como já se viu, no alegado descumprimento do art. 8º da IN-SRF nº 35/98, especificamente em seu § 3º, assim inscritos:

“Art. 8º - A admissão de mercadoria no RECOF terá por base declaração de importação específica formulada pelo importador no Sistema Integrado de Comércio Exterior SISCOMEX.

.....  
§ 3º - Poderão ser admitidas no RECOF mercadorias transferidas de outro regime aduaneiro especial, vedado o procedimento inverso.”

25.1 – Nenhuma dificuldade de interpretação oferece o § 3º em questão, que é de clareza solar no sentido de que podem ser transferidas para o RECOF mercadorias provenientes de outro regime especial, não podendo, todavia, ser transferidas para outro regime mercadorias já admitidas no RECOF.

26. A pretender-se transferência de um regime especial para o RECOF, há que se ter por pressupostos, necessariamente: a) alterar-se a destinação da mercadoria, e, b) a mercadoria fisicamente disponível.

26.1 – Não seria diferente a transferência do RECOF para outro regime, donde, para que a transferência se caracterizasse haveria que, no mínimo, contabilizar-se a mercadoria em favor do estoque vinculado ao DRAWBACK e em desfavor do estoque do RECOF. **Aqui nada disso ocorreu!**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

27. A demonstração mais eloqüente de que, no caso, a mercadoria (insumos) não foi passível de transferência de regime é o fato, inconteste, de que foi ela importada sob o RECOF, nesse regime foi admitida, sob sua égide entrou no processo produtivo da empresa, dele saiu agregada a produtos produzidos sob o indigitado regime, processando-se, a final, quanto exigidos, os competentes despachos para consumo. Posto isso, tem-se por inquestionável que, sem qualquer incidente, as etapas prescritas na IN 35 foram cumpridas à exaustão, rigorosamente observadas todas as suas normas.

28. Doutra parte, revela-se absolutamente incoerente que se pretenda ter por transferidas mercadorias de um regime especial para outro por via de um procedimento que é exclusivo para mercadorias destinadas a consumo (no caso até já consumidas), tal o despacho para consumo.

28.1 – Com efeito, a transferência de mercadorias de um regime especial para outro só pode ser feita mediante procedimento administrativo próprio, espécie hoje regulada pela Instrução Normativa SRF nº 121/02, jamais por um despacho para consumo.

29. É bastante ilustrativa também a circunstância de que o art. 8º da IN 35 se compreende na parte dela que disciplina a admissão dos insumos no regime (no módulo admissão de mercadorias), e não na parte que trata do despacho para consumo, concluindo-se, daí, que o seu § 3º diz respeito, e só, ao despacho de admissão, e não ao despacho para consumo, este situado no módulo controle de mercadorias. Tanto isso é verdade que o art. 8º, ao estabelecer que “a admissão de mercadorias no RECOF terá por base declaração de importação específica...” marca com precisão o âmbito em que prevalece.

29.1 – Logo, para que factível fosse a transferência do RECOF para outro regime, essa transferência haveria de ser feita logo após o despacho de admissão dos componentes, antes de entrarem na linha de produção, vale dizer, antes de se concretizar a sua destinação. E isso não ocorreu!

30. Mister acentuar, por derradeiro, que os insumos que deram origem ao benefício do drawback/isenção, concedido por via do ato concessório invocado para determinar o regime de tributação das DI's aqui questionadas, foram aplicados em produtos exportados antes mesmo da existência do novo regime, não podendo, por isso

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

mesmo, ser confundidos com aqueles importados sob o RECOF. Isto é de lógica incontestável!

#### VII – DRAWBACK/ISENÇÃO x REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

31. O deslinde da questão aqui tratada remete o analista à Convenção de Quioto, padrão das legislações aduaneiras da maioria dos países do mundo, inclusive da brasileira.

32. O regime pelo qual se atribui exoneração de impostos em importações para reposição de estoque, objeto do Anexo E.7 da Convenção de Quioto, ao qual corresponde o Drawback/isenção, é denominado, na versão em espanhol desse documento, como “*régimen de reposición en franquicia*”. O mecanismo é descrito como “*el régimen aduanero que permite importar con exención de derechos e impuestos de importación mercancías equivalentes (es decir, idénticas por su especie, calidad y sus características técnicas) a las que, estando en libre circulación, han sido utilizadas para obtener los productos previamente exportados en firme*”.

33. Por seu turno, dispondo sobre o regime de drawback/isenção, a legislação brasileira prescreve a “... isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado” (RA, art. 314/II, anterior, e art. 335/II, atual).

34. Tanto quanto o Convênio de Quioto, a legislação brasileira, pelo drawback/isenção, visa proporcionar o benefício a prevalecer em importação de mercadoria destinada a repor o estoque anteriormente utilizado em produto exportado. Em outras palavras: pelo drawback/isenção obtêm-se o regime de tributação a prevalecer em importação futura.

35. Seja com o nome de *reposición en franquicia*, seja com o nome de drawback/isenção, tem-se por inquestionável que o ciclo operacional do regime se aperfeiçoa com a declaração, pelo órgão governamental competente (no Brasil, a SECEX/DECEX) do direito ao benefício em relação a mercadorias que serão importadas em reposição de estoque utilizado em produto exportado. A partir daí, o documento que consubstancia tal direito, no caso o Ato Declaratório, constitui um título que expressa o regime de tributação a prevalecer futuramente, no procedimento chamado despacho para consumo, desvinculado, portanto, de regime especial qualquer.

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

36. Ora, pretendem os Autuantes, apressadamente, que prevaleça no despacho para consumo processado um regime especial anteriormente já exaurido, confundindo-se a causa (regime aduaneiro) com o efeito (regime de tributação). E condenam a aplicação desse regime de tributação sob a alegação inconsistente, simplista, de inobservância das normas que regulam o RECOF.

37. A questionar-se, aqui, o não pagamento dos impostos nos despachos aduaneiros haveria que se buscarem argumentos pertinentes, jamais alegar-se um fato que não ocorreu. Com efeito, sustentar a autuação arguindo transferência da mercadoria do RECOF para o DRAWBACK é mero artifício, como se demonstrou à saciedade.

38. O artifício engendrado pelos Autuantes foi levado tão a sério que sequer foi avaliado se meritório o benefício pleiteado pela impugnante, tal a afirmação que se encontra às fls. 47 do processo: "Pelos motivos acima expostos, o mérito do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade isenção, solicitado nas DI's n°s..., não foi apreciado".

38.1 – Curiosamente, tal atitude dos Autuantes labora em favor da impugnante na medida em que a análise do mérito do regime de drawback, no caso, é de fato impertinente.

#### VIII – OUTRAS CONSIDERAÇÕES

39. Às fls. 34/36 do processo os Autuantes enumeram os atos e fatos que se sucedem na operacionalização do drawback/isenção, ainda uma vez confundindo aqueles relativos à obtenção do benefício com os relativos à sua fruição. É absolutamente infundada a afirmação de que a legislação que regula o Instituto não foi observada, sendo inegável que essa legislação foi rigorosamente cumprida, no momento e forma adequados. Tanto é assim que o benefício foi normalmente concedido pela SECEX/DECEX, restando apenas fruí-lo, o que ora se faz por via dos despachos para consumo em questão.

40. Posto isso, soa inteiramente desafinada a assertiva dos Autuantes, às fls. 35 ("Fica muito claro, pela seqüência dos fatos...") onde chegam ao absurdo de afirmar que se estaria "... utilizando um estoque de mercadorias admitidas irregularmente no território nacional...!"

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

40.1 – O despropósito dessa afirmação se completa com outras tantas que se seguem, impertinentes e contraditórias, expressas às fls. 36, onde chegam ao requinte de concluir que a Autuada estaria utilizando os dois regimes – RECOF e DRAWBACK – “...deixando de cumprir as formalidades previstas na legislação de regência de cada regime”. Um despautério!

#### **IX - PRECEDENTE**

41. Como um subsídio a mais para a consideração dos Ilustres Julgadores invoca-se recente decisão de litígio em tudo idêntico ao versado nestes Autos, em julgamento da 1ª Câmara do Egrégio 3º Conselho de Contribuintes, em que o recurso respectivo, nº 121.524, provido por unanimidade, resultou no Acórdão nº 301-29.296.

42. O Acórdão acima mencionado tem a ementa que se segue, extraindo-se do voto do Conselheiro Relator as afirmações transcritas, exemplarmente proferidas e irrestritamente acolhidas pela Câmara:

#### **“RECOF/DRAWBACK/ISENÇÃO**

Não caracterizada a transferência para o Drawback isenção, de mercadorias admitidas no Regime Aduaneiro Especial de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado (RECOF).

**RECURSO PROVIDO.”**

“As mercadorias, importadas e admitidas no RECOF, foram objeto de despacho para consumo através das DI’s 99/364418-3 e 99/0555435-5, e a rotina prescrita pela IN nº 35/98 foi cumprida, tendo sido praticados todos os atos de controle por ela estabelecidos. A mercadoria importada foi admitida no RECOF e sob esse regime foi utilizada, com os insumos aplicados em produtos destinados ao mercado interno e à exportação” (O destaque é do original);

“No RECOF dois despachos aduaneiros são processados: o despacho de admissão (art. 8º) e o despacho para consumo (Art. 15, § 1º); aquele em relação a todos os insumos importados para admissão no regime, e este em relação aos insumos aplicados em produtos destinados ao mercado interno, e o despacho para consumo implica, necessariamente, utilização de um regime de tributação que, no caso da requerente, é circunstancialmente isencional em face da outorga que lhe foi regularmente concedida”, e,

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

“Não se pleiteou, também, nem se obteve, nenhum novo regime especial de drawback, mas utilizou-se de uma concessão já obtida para determinar o regime de tributação a prevalecer no despacho realizado, e não há norma qualquer que vede a utilização do benefício de isenção, mesmo proveniente do regime de drawback, no despacho para consumo que se processe para mercadorias admitidas no RECOF, não existindo, de resto, nenhuma incompatibilidade em tal prática”.

#### X – AS MULTAS

43. Admitindo, *ad argumentandum tantum*, que a isenção invocada nas DI's nºs 98/0780610-0, 98/0879952-3, 98/1004397-0, 98/1122367-0, 99/0179778-0 e 99/0278401-1, indevida fosse, nem por isso poderia a impugnante ser punida com multa qualquer, tal o entendimento firmado no Ato Declaratório (Normativo) nº 10, de 16/01/97, do Sr. Coordenador-Geral do Sistema de Tributação:

“.....  
que não constituem infração punível com as multas previstas no art. 4º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho aduaneiro, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução de imposto de importação... desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e desde que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má-fé por parte do declarante.....”, agora reafirmado pelo Secretário da Receita Federal, no Ato Declaratório SRF nº 13, de 10/09/2002.

43.1 – É inquestionável que todos os pressupostos exigidos para a aplicação dos aludidos atos declaratórios, fosse o caso de aqui aplicá-los, estão presentes, como inquestionável é que o mesmo entendimento prevalece também para a multa capitulada no art. 80, I, da Lei nº 4.502/64.

44. Não é sem razão que, em decisão unânime proferida nessa própria Delegacia, pela 2ª Turma, datada de 14/02/02, interessada a própria impugnante, em questão inteiramente igual (proc. Nº 10831.004284/2001-73), assim ementou-se:

“Ementa: Entrepasto Industrial. Drawback. Isenção. Penalidade Tributária.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

São cabíveis.....

Incabíveis as multas de ofício capituladas no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 e no art. 80 da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, em face do que dispõe o ADN 10/96".

45. Os autuantes procuram sustentar a imposição da multa baseados em decisão adotada pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 303-29.338), cuja ementa é reproduzida às fls. 49. Esta decisão, contudo, tem pressuposto diverso, eis que o fato que a determinou foi o **processamento de um despacho para consumo fora do prazo estabelecido**. Aqui se trata de hipótese diversa, posto que se discute a fruição de um benefício fiscal em despacho para consumo processado no âmbito do RECOF, **despacho este que foi processado regularmente e no prazo estabelecido.**"

No prosseguimento, decidindo o feito, a DRJ em São Paulo – SP, julgou parcialmente procedente o lançamento, exonerando as multas e recorrendo de ofício a este Conselho, em Acórdão assim ementado:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 08/08/1998 a 09/04/1999

Ementa: ENTREPÓSITO INDUSTRIAL SOB CONTROLE INFORMATIZADO – RECOF.

Não é permitida transferência de mercadorias admitidas no regime de Entrepósito Industrial sob Controle Informatizado, para outro regime aduaneiro especial, artigo 8º § 1º, IN-SRF 58/98.

Ocorrendo a transferência para o regime Drawback – isenção, são devidos os tributos suspensos, acrescidos de multa e juros, pelo descumprimento de condição do RECOF.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.

Devidamente cientificada da Decisão de Primeira Instância, a autuada, através de petição apresentada por HEWLWTT PACKARD BRASIL LTDA., na qualidade de incorporadora da COMPAQ, ingressou com Recurso Voluntário (fls. 4.816 a 4.832, que leio em sessão para melhor informação dos senhores Conselheiros, com guarda de prazo, insistindo na mesma linha de defesa, tecendo maiores comentários e reforçando com outros esclarecimentos, pelos quais procura demonstrar a total improcedência da Decisão monocrática e, conseqüentemente, da autuação de que se trata.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

Encontrando-se o recurso acompanhado de prova do recolhimento do depósito recursal legalmente exigido, de que trata o art. 33, § 2º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 32, da MP nº 1621-30, de 12/06/98, atualmente renumerada, foi o mesmo encaminhado ao Conselho de Contribuintes, para prosseguimento.

É o relatório.

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

VOTO

Por se tratar da mesma matéria, inclusive da mesma recorrente, adoto o voto proferido pela ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso no Acórdão nº 302-34.961, como se segue:

“Trata o presente processo, de mercadorias importadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle informatizado – RECOF, previsto no Decreto nº 2.412/97 e regulamentado pela IN SRF nº 35/98, alterada pelas IN SRF nºs 58 e 74/99.

Dito regime especial permite a importação, com suspensão do pagamento do Imposto de Importação e IPI, de mercadorias a serem submetidas a operações de industrialização de produtos destinados à exportação ou ao mercado interno.

Quanto às mercadorias importadas destinadas ao mercado interno, estas são objeto de despacho para consumo, com o recolhimento dos respectivos tributos.

No caso em questão, um dos despachos para consumo ocorreu sem o pagamento dos tributos correspondentes, sob a justificativa de que a recorrente era beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Isenção.

Tal atitude configurou, sem sombra de dúvida, o aproveitamento de mercadorias que entraram no País amparadas pelo RECOF, em outro regime aduaneiro especial, o que é expressamente proibido pelo artigo 8º, parágrafo 3º, da IN SRF nº 35/98:

“Art. 8º. A admissão de mercadoria no RECOF terá por base declaração de importação específica formulada pelo importador no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX.

.....  
**§ 3º Poderão ser admitidos no RECOF mercadorias transferidas de outro regime aduaneiro especial, vedado o procedimento inverso.” (grifei)**

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 127.761  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.074

Assim, tendo a autuada descumprido condição estabelecida pela norma que regulamenta a fruição do benefício, é cabível a exigência dos tributos que haviam sido suspensos quando da entrada da mercadoria em território nacional, conforme enquadramento legal especificado no Auto de Infração e ratificado pela decisão singular.

Por oportuno, esclareça-se que a recorrente poderia ter aproveitado o benefício atribuído pelo "Drawback-Isenção" em outras operações de importação, fora do RECOF, uma vez que não há óbice a esta opção. Além disso, a transferência que aqui se analisa não tem ligação com os insumos previamente exportados pela recorrente, mas sim com aqueles objeto da DI nº 98/1230339-1, que foram importados sob a égide do RECOF e estavam sendo despachados para consumo em regime de "Drawback-Isenção". Tal é a vinculação que aqui se condena.

Quanto ao fato de o dispositivo legal que serviu de base para a autuação estar situado na parte da Instrução Normativa que trata da admissão das mercadorias no regime, isto em nada altera o seu significado, que se mantém independentemente da topografia.

No que tange às multas de ofício exigidas, estas são incabíveis, a teor do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 10/97. A discordância do contribuinte em relação ao lançamento, e a sua intenção de apresentar impugnação, ao invés de recolher os tributos exigidos, não constitui óbice à aplicação do citado ADN. A justificativa da decisão singular para manter as penalidades configura efetivamente o cerceamento do direito de defesa, que ora se resgata."

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo e regularmente interposto, para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2004

  
HENRIQUE PRADO MEGDA - Relator