



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo n°	10209.000650/2003-23
Recurso n°	133.110 Voluntário
Matéria	DRAWBACK - ISENÇÃO
Acórdão n°	303-34.307
Sessão de	22 de maio de 2007
Recorrente	ALUNORTE ALUMINA DO NORTE DO BRASIL S/A.
Recorrida	DRJ/FORTALEZA/CE

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000

Ementa: Regime aduaneiro especial *drawback*. Aferição da regularidade do ato administrativo de concessão do regime. Ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal.

Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial *drawback*. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório.

ADP *DAZ*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, acolher a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato administrativo que concedeu o regime aduaneiro especial de drawback, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, que fará declaração de voto.



ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente



TARÁSIO CAMPELO BORGES

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli e Zenaldo Loibman. Fez sustentação oral o advogado Fabio Theodorico Ferreira Góes OAB 8890-PA.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário contra acórdão unânime da Segunda Turma da DRJ Fortaleza (CE) que julgou procedentes os lançamentos do Imposto de Importação¹ e do Imposto sobre Produtos Industrializados na importação², ambos acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa Selic e de multa proporcional (75%, passível de redução). A ciência dos lançamentos a procurador da sociedade empresária se deu no dia 30 de outubro de 2003.

Segundo a denúncia fiscal³, a fiscalização aduaneira constatou o inadimplemento de condições específicas para a fruição dos benefícios do *drawback*, na modalidade isenção de tributos (também conhecida por reposição de estoques), outorgados no Ato Concessório 0001-98/127-5, expedido pela Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S.A. no dia 15 de setembro de 1998 [⁴], com prazo de validade das importações inicialmente fixado no dia 15 de setembro de 1999, alterado por aditivos e finalmente fixado no dia 15 de setembro de 2000 [⁵].

Para a concessão do regime aduaneiro especial, a beneficiária declarou haver exportado alumina calcinada e requereu isenção para importar três insumos, com cobertura cambial: hidróxido de sódio (soda cáustica), solução aquosa, aproximadamente 50%; polímero de poliacrilamida em emulsão (floculante sintético); tecido (manga) filtrante em polipropileno, para filtração de licor nos filtros verticais.

A exação está motivada em três vertentes, apontadas pelos autuantes como suficientes para coibir a permanência da então fiscalizada no regime aduaneiro pretendido⁶, a saber: (1) carência de importação de hidróxido de sódio (soda cáustica) com pagamento dos tributos⁷; (2) emissão do Ato Concessório (AC) da isenção fundado em exportações consubstanciadas em Registros de Exportações (RE) que não guardam conformidade com a Consolidação das Normas de *Drawback* (CND)⁸; (3) notas fiscais emitidas pela Alunorte sem o

¹ Auto de infração do Imposto de Importação acostado às folhas 4 a 27. Fatos geradores ocorridos no período de 17 de novembro de 1998 a 3 de agosto de 2000.

² Auto de infração do Imposto sobre Produtos Industrializados acostado às folhas 28 a 40. Fatos geradores ocorridos no período de 15 de março de 1999 a 11 de agosto de 2000.

³ Descrição dos fatos e enquadramento legal das infrações (folhas 6 a 9 e 30 a 32) e relatório de auditoria fiscal (folhas 43 a 50).

⁴ Ato concessório acostado à folha 66.

⁵ Aditivo 1778-00/072-4, emitido em 18 de fevereiro de 2000, acostado à folha 70.

⁶ Título da descrição dos fatos, em cada auto de infração (folhas 6 e 30) e relatório de auditoria fiscal (folhas 43 a 50).

⁷ As importações de hidróxido de sódio teriam sido efetivadas com isenção de tributos, "não servindo para a obtenção do ato concessório" (auto de infração: descrição dos fatos, folhas 6 e 30; e relatório de auditoria fiscal, folha 45).

⁸ Consolidação das Normas de *Drawback*, item 16.4 do título 16 e itens 4.5 e 4.6 do anexo XI. Informações omitidas: CNPJ do fabricante intermediário, NCM do produto intermediário utilizado no produto final, unidade da federação onde se localiza o fabricante-intermediário, quantidade do produto intermediário efetivamente utilizado no produto final (relatório de auditoria fiscal, folha 45, último parágrafo). "A omissão

fast

obrigatório registro das informações previstas nos anexos X e XI da Consolidação das Normas de *Drawback* (CND)⁹.

Regularmente intimada do lançamento, a interessada instaurou o contraditório com as razões de folhas 700 a 725 (cópia às fls. 746 a 778), assim sintetizadas no relatório do acórdão recorrido:

a) que o drawback teria sido concedido pelo DECEX, e que “muito embora, não tenha havido pagamento de tributo antecedente que vinculasse a importação na modalidade de drawback isenção, o material importado foi todo utilizado no produto lingote de alumínio que foi exportado para o exterior”, fato este não rechaçado pela Fiscalização, o que demonstraria o cumprimento da finalidade dessa modalidade de incentivo à exportação;

b) que a autuante estaria se prendendo a “questões periféricas do drawback” no intuito de desqualificá-lo para, então, cobrar os tributos, “fugindo a finalidade pública do instituto que [é] o incentivo a exportação” (sic), afirmativa esta reforçada pelo fato de ter sido a “própria SECEX quem aceitou que a importação sob o manto de DRAWBACK Isenção não tivesse o anteparo de uma importação com pagamento de tributos”;

c) que a importação com pagamento de tributos para posterior requerimento de novo ato concessório de drawback não faria sentido para a empresa, uma vez que a mesma industrializaria apenas um produto destinado exclusivamente à exportação, fato o qual impediria a recuperação dos tributos recolhidos na operação inicial; além disso, para a glosa da isenção “a fiscalização teria que fazer um levantamento desde o início das importações realizadas pela empresa para identificar qual foi a primeira importação que foi realizada com pagamento de tributos, já que a partir daí todas as demais importações na modalidade isenção serão sempre efetuadas sem o pagamento de tributo”; teria sido com base nisso que a SECEX concedeu o benefício, e “a empresa confiando no posicionamento do órgão competente para tanto, continuou operando normalmente o drawback”;

d) com base em jurisprudência do Terceiro Conselho de Contribuintes, assevera que competiria à SECEX “reconhecer a regularidade do Drawback Isenção”, e, em assim o sendo, “jamais poderia a fiscalização da Receita Federal, desqualificar a homologação do Drawback Isenção, salvo os casos específicos e legais previstos no regulamento aduaneiro”, casos os quais não teriam ocorrido; assim, “somente competiria a Receita Federal efetuar a autuação caso houvesse quebra do compromisso de exportar por parte da empresa” (sic), fato este que não teria sido constatado;

efetivamente utilizado no produto final (relatório de auditoria fiscal, folha 45, último parágrafo). “A omissão dessas informações são impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime *Drawback* Isenção” (auto de infração: descrição dos fatos, folhas 7 e 31).

⁹ Notas fiscais de venda de alumina calcinada para Albrás Alumínio Brasileiro S.A. (mercado interno), produto intermediário aplicado em produto final então exportado ou vendido para *trading company* (Aluvalle). “Tal ocorrência impossibilita também a concessão do AC de Isenção” (relatório de auditoria fiscal, folha 48).

[Handwritten signature]

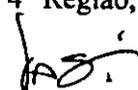
e) que estaria havendo “uma tentativa, bastante tímida da fiscalização, de comprovar a quebra do dever de exportar, com a alegação de que a empresa utilizou algumas notas fiscais emitidas pela exportadora Albras e que estas notas não poderiam ser utilizadas já que as mesmas advinham da produção de produtos produzidos com insumos que foram importados com suspensão do tributo” (sic);

f) que o Fisco não poderia glosar “as notas fiscais de exportações efetuadas pela Albrás pelo fato de terem os produtos constantes delas sido produzidos com matéria prima que foi importada com suspensão de impostos”, uma vez que “essas notas fiscais, muito embora contenham produtos que tiveram a sua produção composta com alguns componentes importados sob o manto de Drawback suspensão, as mesmas não foram utilizadas em nenhum outro processo de Ato Concessório de drawback, nem mesmo de suspensão” (sic);

g) que, pelo fato do processo industrial adotado pela empresa ser altamente dinâmico, não admitindo interrupções sob pena de causar graves prejuízos financeiros, e em vista da impossibilidade de separação do estoque físico, teriam sido utilizados produtos “importados sob o manto de drawback suspensão, para comprovar um AC de Drawback Isenção”; todavia, as notas fiscais referentes aos produtos cuja industrialização fora realizada com alguns insumos importados sob o regime do drawback suspensão, não teriam sido utilizadas “em nenhum outro processo de Ato Concessório de drawback, nem mesmo de suspensão”; assevera ainda que “tais notas fiscais não serão mais utilizadas para confirmar o AC Drawback Suspensão, podendo este ser compensado com o Drawback isenção não utilizado em seu AC próprio”; com respeito a esse procedimento, ressalta, ainda, que “a alteração não acarreta prejuízos ao fisco, já que todos os produtos acabam sendo exportados no prazo a DECEX os aceita sem maiores problemas, mesmo porque o que interessa para o Governo Federal e para a própria DECEX é que as exportações sejam devidamente efetuadas e se agregue a elas valor” (sic);

h) que a fiscalização, ao limitar-se a apontar “pequenos erros nas informações prestadas ou contidas nas notas fiscais de exportação”, estaria “privilegiando o acessório (ou seja, as informações acessórias) em detrimento da informação e da comprovação principal que é a importação”; mais adiante complementa seu raciocínio esclarecendo que entende como “acessória” “a falta de informações que na alegação do Fisco fulminam a concessão do regime de Drawback”, enquanto que a obrigação principal seria a “comprovação de exportação de insumos importados sob o benefício da isenção”, o que restaria sobejamente comprovado, até porque a Fiscalização, em nenhum momento, teria afirmado que “as exportações dos produtos importados sob o regime especial de isenção não foram efetivadas”; admite, porém, que “houve alguns erros nas informações prestadas pela empresa”, os quais, todavia, jamais poderiam sacrificar o incentivo fiscal em evidência sob pena de “fazer com que o formalismo supere o substrato do instituto que é o incentivo às exportações”;

i) assevera que ao Fisco restaria examinar se o contribuinte cumpriu ou não com suas obrigações de exportar, única condição sem a qual o regime poderia ser “cassado”; assim, não poderia a Fiscalização não aceitar concessão já viabilizada em 1997, posto que o ato de “verificar ou conceder o Drawback” não seria de sua competência, mas “da autoridade de comércio exterior” e somente por ela poderia ser dito incentivo “cassado”; ademais, amparado em jurisprudência do TRF – 4ª Região,



ressalta que não teria cabimento “qualquer exigência posterior à concessão do regime”, devendo, pois, eventuais exigências extemporâneas “ser rechaçada(s) pela autoridade administrativa”;

j) que, de acordo com as normas contidas no Comunicado DECEX n.º 21/97, alteradas pelo Comunicado DECEX n.º 30, de 13.10.97, assim como conforme fundamentação legal discriminada no lançamento, não haveria obrigatoriedade de vinculação do drawback isenção a importação anterior acompanhada do prévio pagamento dos tributos incidentes sobre a mesma; ressalta ainda que as normas contidas no Comunicado DECEX em comento são de natureza meramente “instrumental e formal”, uma vez que “servem única e exclusivamente para efeito de comprovação do compromisso firmado no regime”, e que “a sua inobservância não retira o direito do contribuinte em usufruir do benefício já concedido”, posto que dito comunicado, “por ser norma inferior ao Regulamento Aduaneiro, não poderá criar situações que no regulamento não estejam dispostas ...”;

k) que “a única regra material para a obtenção do regime de isenção na importação” seria “a que prevê importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado, conforme determina o Art. 314, II do RA”;

l) que a fundamentação legal discriminada pela autoridade lançadora seria incapaz de enquadrar o fato sub examine na “hipótese de incidência” e no “fato gerador da obrigação tributária”; assevera ainda que o auto de infração seria nulo por haver infringido o art. 142 do CTN, posto que a tipificação legal seria inadequada aos fatos narrados pela fiscalização; nesse intuito, ressalta que o lançamento fora baseado na falta de pagamento de imposto, tendo o Fisco considerado, adicionalmente, “que a empresa inadimpliu o seu dever de exportar as mercadorias importadas vinculadas ao AC 0001-98/000127-5, mesmo tendo a empresa exportado todas mercadorias importadas”, inadimplência esta que teria sido resultado do “descumprimento de obrigação acessória, narrado como tal nas descrições dos fatos, mas que vem a se transformar misteriosamente em falta de pagamento de II”; em vista da alegada nulidade, destaca que o lançamento deveria ser revisto de ofício, nos termos do art. 149, IX, do CTN;

m) que “a decisão da autoridade fiscal em atuar a empresa baseada nas suas averiguações não passa de mera presunção e atenta contra o princípio da verdade material e da realidade”, posto que “a autuação desafia a própria realidade ao afirmar que o contribuinte inadimpliu o dever de exportar as mercadorias exportadas, já que todas as mercadorias importadas sob o amparo do AC 0001-98/000127-5 foram incorporadas aos produtos exportados pela Albrás ou pela Trading Aluvale”; dessa forma, “para valer a informação, a autoridade fiscal teria que efetuar um levantamento quantitativo” a fim de “verificar se as matérias primas importadas foram incorporadas aos produtos exportados (atividade que abrange 99,99 % das operadas pela empresa exportadora) ou se foram revendidas internamente ou incorporaram produtos revendidos internamente”; ressalta ainda que a Fiscalização, por não ter realizado o levantamento quantitativo de utilização dos insumos, jamais “poderia concluir pela inadimplência do dever de exportar”, já que a impugnante “comprovou perante a DECEX o cumprimento do dever de exportar, muito embora, tenha falhado na organização documental dessa exportação”; e conclui afirmando que “a inadimplência

do dever de exportar se dá somente nas hipóteses contidas no Regulamento Aduaneiro no seu artigo 319, as quais como visto não estão provadas pela fiscalização nem de soslaio”;

n) que o termo de encerramento de *drawback* “atesta cabalmente que o dever de exportar foi cumprido na sua íntegra” (fls. 714);

o) reclama a aplicação do princípio da equivalência, uma vez que, por não ter havido prejuízo para a fazenda pública, e pelo fato de ter sido alcançada a finalidade do instituto do *drawback*, não haveria como se desqualificar o regime pela ausência do cumprimento de algumas obrigações “sequer reconhecidas pela SECEX”; nesse intuito, e com base em jurisprudência do TRF – 4ª Região, assevera que “se há possibilidade de se ignorar o princípio da identidade de mercadorias, quando comprovado que não houve prejuízo ao fisco e que toda a mercadoria importada foi exportada, nada mais justo que aceitar a equivalência dos atos praticados pelo contribuinte como certos para comprovação do adimplemento do *drawback*, afastando-se assim a autuação” (fls. 715/717);

p) que a autuação teria afrontado o princípio da legalidade restrita (fls. 718/719), segundo o qual somente se poderia exigir imposto havendo previamente lei, em sentido estrito, que estabeleça a relação jurídica tributária, criando, assim, os elementos essenciais dessa relação: hipótese de incidência, fato gerador, alíquota tributável e base de cálculo; assevera que, como no *drawback* isenção a suspensão da exigibilidade do tributo se daria em decorrência de lei, a revogação ou cassação do incentivo somente poderia ocorrer por meio de lei, em seu sentido formal; ressalta, ainda, que “não há na lei aduaneira de criação do DRAWBACK hipótese que autorize a fiscalização, ao seu livre alvedrio, descaracterizar o regime de suspensão de imposto em função do descumprimento da obrigação acessória e exigir o imposto devido como se a impugnante não tivesse cumprido com as determinações previstas em lei para ser beneficiada pela suspensão do imposto”; e conclui esta tese afirmando que “não se questiona a legalidade de obrigação acessória, o que se questiona é a exigência do imposto pelo seu descumprimento, haja vista que está bastante comprovado que o contribuinte exportou as mercadorias vinculadas ao ato concessório, e a hipótese narrada não se enquadra nas hipóteses legais de descaracterização do DRAWBACK para a exigência do tributo, pelo que há afronta ao princípio da legalidade”;

q) que, no regime de *drawback*, a hipótese de incidência do I.I. vigoraria normalmente, embora mantido suspenso o pagamento, o qual só poderia ser exigido pelo implemento de uma das condições suspensivas previstas no art. 319 do Regulamento Aduaneiro; segundo entende, a caracterização de tal condição só se daria quando os insumos importados deixassem de ser utilizados na industrialização de produtos a serem exportados, ou quando fossem empregados em desacordo com o ato concessório, “consumidas no mercado interno, por exemplo”; assim, “para a contribuinte, ora impugnante, estar inadimplente com o regime seria necessário que o mesmo deixasse de empregar as mercadorias importadas no processo produtivo de bens a serem posteriormente exportados ou fossem empregadas em desacordo com o Ato Concessório” (sic), hipóteses essas que não teriam sido constatadas no caso presente; apenas “a contribuinte, inadvertidamente, não forneceu algumas informações acessórias no procedimento de fechamento do AC”; ademais, ressalta que “a lei somente autoriza a exigência dos tributos suspensos, caso ocorra a condição contida no artigo 319, I,

alínea 'c', porquanto somente nesta hipótese, e, nem mais uma outra, é que os tributos devem ser exigidos conforme determina o parágrafo único do artigo acima transcrito", contemplando ainda a possibilidade de a contribuinte regularizar, junto ao órgão concedente, qualquer outra condição prevista no ato concessório que porventura fosse descumprida, ou ainda de optar, antes do pagamento do tributo, pela regularização do drawback através de outras formas, dentre as quais "a devolução da mercadoria importada para o exterior";

r) que "as cartas de correções emitidas pela empresa com o intuito e boa fé de corrigir elementos inexatos em seus documentos fiscais são plenamente aceitas pela administração tributária estadual, que legisla sobre notas fiscais"; defende que tais cartas "se tornaram práticas reiteradas da administração", sendo adotadas pela Secretaria Executiva da Fazenda do Pará para afastar possíveis erros contidos nos documentos fiscais, prática esta que estaria em consonância com o art. 100 do CTN, não podendo a fiscalização desconsiderar tais documentos, posto que os mesmos "corrigem as notas fiscais que comprovam a exportação dos produtos importados que foram glosadas pela fiscalização";

s) por fim, defende que "muito embora o principal não seja exigível por princípio da eventualidade argüi-se a impossibilidade de cobrança das multas aplicadas pela fiscalização, conforme reiterada jurisprudência do Conselho de Contribuintes, já que estas devem ser cobradas conforme determina o artigo 59 da Lei 8383/91".

8. *Com base em tais argumentos, pede que seja requerida, de ofício, a realização de diligência "para comprovar que todas as mercadorias foram efetivamente exportadas, tendo em vista que o contribuinte não vende para o mercado interno a não ser para a exportadora Albrás". Em sede de "preliminar" faz as seguintes solicitações e considerações (sic):*

2) a nulidade do lançamento por falta de elemento essencial, tendo em vista que o enquadramento legal não se coaduna aos fatos descritos no auto de infração;

3) o lançamento desafia e ofende o princípio da legalidade;

4) Não há ocorrência da condição suspensiva que autoriza a cobrança dos impostos suspensos pelo benefício do DRAWBACK;

5) A autuação está baseada em mera presunção fiscal;

6) A completa ausência de provas que comprovem o alegado pela fiscalização.

7) A inexistência de inadimplemento do Regime de DRAWBACK.

8) A necessidade de se declarar que a substância do drawback deve prevalecer sobre a forma.

Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido estão consubstanciados na ementa que transcrevo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Periodo de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000

Ementa: DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.

Será indeferido o pedido de diligência quando os elementos que integram os autos revelam-se suficientes para a plena formação de convicção e conseqüente julgamento do feito.

NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADEQUADA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade por infração aos princípios da tipicidade e da legalidade quando o lançamento está devidamente fundamentado na legislação tributária apropriada.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Periodo de apuração: 17/11/1998 a 03/08/2000

Ementa: DRAWBACK ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PRÉVIA IMPORTAÇÃO ONEROSA DOS INSUMOS. DESCARACTERIZAÇÃO.

Não há que se falar em drawback isenção sem a prévia constatação de que a importação normal dos insumos e a exportação dos produtos industrializados com os mesmos já ocorreram. Descaracterizado o incentivo, cabível a exigência dos tributos relativos às mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de drawback isenção, acrescidos dos encargos previstos em lei.

DRAWBACK ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE VINCULAÇÃO DA EXPORTAÇÃO A ATO CONCESSÓRIO DISTINTO DAQUELE DISCRIMINADO NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO.

Não há como vincular Registro de Exportação a ato concessório distinto daquele discriminado no próprio documento comprobatório da exportação.

MULTA DE OFÍCIO. FISCALIZAÇÃO. CONSTATAÇÃO DE IMPORTAÇÃO SEM O PAGAMENTO DO II E DO IPI DEVIDOS. INCIDÊNCIA.

É cabível o lançamento da multa de ofício quando, em procedimento de fiscalização, for constatado o não recolhimento dos tributos devidos na importação.

Lançamento Procedente

Ciente do inteiro teor do acórdão originário da DRJ Fortaleza (CE), recurso voluntário foi interposto às folhas 848 a 889. Nessa petição, preliminarmente, discorre sobre: (1) nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa em face de ter vedado a produção de prova ao indeferir a realização de diligência oportunamente solicitada; (2) ofensa ao princípio da reserva legal, dada a ausência de “disposições do Regulamento Aduaneiro ou de outra Lei formal que obrigasse o contribuinte a cumprir”¹⁰ o disposto nas portarias e nos comunicados Secex/Decex motivadores do lançamento do crédito tributário, bem como a inexistência de previsão legal para a penalidade aplicada: “retirada do contribuinte do regime *drawback* isenção”¹¹; (3) infringência ao princípio da legalidade e tipicidade tributária, pela ausência de tipificação legal correta; (4) competência do órgão concessor do benefício para revogar o incentivo.

No mérito, aduz: (1) inexistir obrigatoriedade de importação onerosa prévia para obtenção de *drawback* isenção; (2) ser exclusivamente da autoridade de comércio exterior concedente do benefício a competência para a sua revogação, desde que não fundada na exigência de obrigação estranha às exigidas na época da concessão do regime; (3) ensejar violação ao princípio da legalidade a exigência formulada pela administração e estranha ao ordenamento jurídico, caracterizada pelo fato de somente considerar válido o benefício do *drawback* isenção antecedido de importação onerosa anterior ao pedido do regime aduaneiro especial e a ele vinculado; (4) por força do princípio da verdade material, quebrar o dever de exportar é a única situação legal que pode cassar a concessão do benefício de *drawback*; (5) por força do princípio da equivalência, devem ser “considerados válidos os documentos apresentados à Decex como próprios para a comprovação do *Drawback*, como se nenhum erro de forma contivessem, pois [...] alcançaram a finalidade de comprovação da exportação em quantidade suficiente para a nova importação sem pagamento de tributos”¹²; (6) cassar o *drawback* é hipótese única e exclusivamente vinculada à modalidade suspensão, prevista no artigo 319 do Regulamento Aduaneiro; (7) incentivar a exportação, com prevalência da substância sobre a forma, é a finalidade do *drawback* isenção; (8) embora considere inexigível o principal, pelo princípio da eventualidade, argui a impossibilidade de cobrança das multas lançadas.

A autoridade competente deu por encerrado o preparo do processo e encaminhou para a segunda instância administrativa¹³ os autos posteriormente distribuídos a

¹⁰ Recurso voluntário, folha 857, antepenúltimo parágrafo.

¹¹ Recurso voluntário, folha 858, segundo parágrafo.

¹² Recurso voluntário, folha 880, antepenúltimo parágrafo.

¹³ Despacho acostado à folha 926 determina o encaminhamento dos autos para este Terceiro Conselho de Contribuintes.

Processo n.º 10209.000650/2003-23
Acórdão n.º 303-34.307

CC03/C03
Fls. 938

este conselheiro e submetidos a julgamento em quatro volumes, ora processados com 927 folhas. Na última delas consta o registro da distribuição mediante sorteio.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro TARÁSIO CAMPELO BORGES, Relator

Conheço o recurso voluntário interposto às folhas 848 a 889, porque tempestivo e atendidos os demais pressupostos processuais.

Versa a lide, conforme relatado, sobre o denunciado inadimplemento de condições específicas para a fruição dos benefícios do *drawback*, na modalidade isenção de tributos.

Preliminarmente, amparado no inciso VII do artigo 1º do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal¹⁴, entendo da competência dela a fiscalização dos tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial *drawback*, a despeito de pertencerem a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício quanto a verificação do adimplemento dos compromissos então assumidos.

Nada obstante, no caso presente, os autuantes motivaram a exação em três vertentes: (1) carência de importação de hidróxido de sódio (soda cáustica) com pagamento dos tributos, “não servindo para a obtenção do ato concessório”¹⁵; (2) emissão do Ato Concessório (AC) da isenção fundado em exportações consubstanciadas em Registros de Exportações (RE) que não guardam conformidade com a Consolidação das Normas de *Drawback* (CND), omitindo informações “impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime *Drawback* Isenção”¹⁶; (3) notas fiscais emitidas pela Alunorte sem o obrigatório registro das informações previstas nos anexos X e XI da Consolidação das Normas de *Drawback* (CND), ocorrência que “impossibilita também a concessão do AC de Isenção”¹⁷.

¹⁴ Regimento Interno da SRF aprovado pela Portaria MF 259, de 24 de agosto de 2001, repetido, *ipsis litteris*, no atual Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF 30, de 25 de fevereiro de 2005, artigo 1º: A Secretaria da Receita Federal, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade: [...] (VII) dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração; [...].

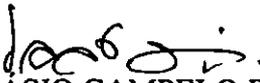
¹⁵ Auto de infração: descrição dos fatos, folhas 6 e 30; e relatório de auditoria fiscal, folha 45.

¹⁶ Auto de infração: descrição dos fatos, folhas 7 e 31.

¹⁷ Notas fiscais de venda de alumina calcinada para Albrás Alumínio Brasileiro S.A. (mercado interno), produto intermediário aplicado em produto final então exportado ou vendido para *trading company* (Aluvale). “Tal ocorrência impossibilita também a concessão do AC de Isenção” (relatório de auditoria fiscal, folha 48).

Por conseguinte, acolho a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato administrativo que concede o regime aduaneiro especial *drawback*.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007


TARÁSIO CAMPELO BORGES – Relator

Declaração de Voto

Conselheiro LUÍS MARCELO GUERRA DE CASTRO.

Peço vênha ao i. relator para discordar do judicioso voto condutor do acórdão prolatado nos autos do presente recurso voluntário, que acolheu a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal, nos seguintes termos:

“Preliminarmente, amparado no inciso VII do artigo 1º do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal¹⁸, entendo da competência dela a fiscalização dos tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial drawback, a despeito de pertencerem a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício quanto a verificação do adimplemento dos compromissos então assumidos.

Nada obstante, no caso presente, os autuantes motivaram a exação em três vertentes: (1) carência de importação de hidróxido de sódio (soda cáustica) com pagamento dos tributos, “não servindo para a obtenção do ato concessório”¹⁹; (2) emissão do Ato Concessório (AC) da isenção fundado em exportações consubstanciadas em Registros de Exportações (RE) que não guardam conformidade com a Consolidação das Normas de Drawback (CND), omitindo informações “impeditivas para aceitação das exportações como comprovação e, por conseguinte, à habilitação ao regime Drawback Isenção”²⁰; (3) notas fiscais emitidas pela Alunorte sem o obrigatório registro das informações previstas nos anexos X e XI da Consolidação das Normas de Drawback (CND), ocorrência que “impossibilita também a concessão do AC de Isenção”²¹.

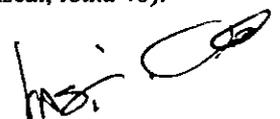
Por conseguinte, acolho a preliminar de ilegitimidade ativa da Secretaria da Receita Federal para aferir a regularidade do ato administrativo que concede o regime aduaneiro especial drawback.”

¹⁸ Regimento Interno da SRF aprovado pela Portaria MF 259, de 24 de agosto de 2001, repetido, *ipsis litteris*, no atual Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF 30, de 25 de fevereiro de 2005, artigo 1º: A Secretaria da Receita Federal, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda, tem por finalidade: [...] (VII) dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação, recolhimento e controle dos tributos e contribuições e demais receitas da União, sob sua administração; [...].

¹⁹ Auto de infração: descrição dos fatos, folhas 6 e 30; e relatório de auditoria fiscal, folha 45.

²⁰ Auto de infração: descrição dos fatos, folhas 7 e 31.

²¹ Notas fiscais de venda de alumina calcinada para Albrás Alumínio Brasileiro S.A. (mercado interno), produto intermediário aplicado em produto final então exportado ou vendido para *trading company* (Aluvale). “Tal ocorrência impossibilita também a concessão do AC de Isenção” (relatório de auditoria fiscal, folha 48).



Concessa vênia, diferentemente do que concluiu o ilustre relator, o fundamento da ação não foi a constatação da irregularidade no ato administrativo perpetrado pela Secex, mas o descumprimento das condições fixadas pela legislação para fruição do benefício da isenção inerente ao regime de drawback.

Inicialmente, há que se trazer à colação os artigos 179, caput e § 2º, e 155 do Código Tributário Nacional, que prevêm o seguinte tratamento do benefício da isenção:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º...

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

Por sua vez, o Regulamento Aduaneiro vigente à época ratifica o disposto no CTN, atribuindo à autoridade fiscal o dever de reconhecer ou, for o caso, revogar a isenção indevidamente concedida:

Art. 134. A isenção ou redução do imposto será efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (Lei nº 5.172/66, art. 179).

§ 1º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, podendo ser revogado de ofício.

§ 2º A isenção ou redução poderá ser requerida na própria declaração de importação.

Ou seja, face à determinação regulamentar, as autoridades procederam à verificação do cumprimento das condições inerentes àquela modalidade de exclusão do crédito tributário e, em consequência dos fatos apurados, revogaram a isenção concedida por ocasião do despacho de importação.

Por outro lado a fim de dirimir dúvidas acerca da legitimidade ativa da SRF para aferir o cumprimento das condições inerentes ao regime, cabe, ainda, trazer à consideração a Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992²², que assim reparte as competências atinentes à concessão e fiscalização do regime:

²²Publicada no DOU de 26/08/1992

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente. (os grifos não constam do original)

Com o advento da Lei no 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF).

Indiscutivelmente, não cabe à SRF invadir a competência da Secex, que se limita, nos termos do sobredito ato governamental, à formalizar a concessão do regime, acompanhá-lo e verificar o adimplemento do compromisso de exportar, mas isso não deixa o Fisco a reboque das conclusões daquele órgão de controle administrativo.

Ou seja, a Portaria suso transcrita, novamente ratifica a atribuição da SRF, para, a qualquer tempo, verificar o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados para fruição da isenção proporcionada pelo regime de drawback.

De se reforçar que, no caso do drawback isenção, o implemento das condições deve estar perfeitamente configurado por ocasião da concessão do regime, que antecede à importação das mercadorias acobertadas pelo benefício.

A esse respeito, peço vênua para transcrever a lição fornecida por Liziane Meira²³ que, com singular precisão, traça um paralelo acerca do momento em que se dá o cumprimento das condições inerentes ao regime de drawback, nas modalidades suspensão e isenção:

"Na modalidade mencionada pela legislação como "Drawback Suspensão", há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.

Na espécie designada "Drawback Isenção", há realmente uma isenção sujeita à comprovação de importação precedente de insumo semelhante e do emprego deste em produto exportado, portanto se trata de uma isenção sujeita à condição anterior, suspensiva." (os grifos não constam do original)

²³ Regimes Aduaneiros Especiais, Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002



É bom que se esclareça que o fato do descumprimento das condições eventualmente sugerir, ao mesmo tempo, falha na concessão do regime, não desvirtua a irregularidade, nem limita a atuação independente da SRF.

Indiscutivelmente, esse deslocamento do momento da configuração do cumprimento das condições pode até gerar uma “área” de sobreposição entre as análises sob a responsabilidade da Secex e aquelas a cargo da SRF, mas o resultado dessas verificações é inteiramente independente.

Ou seja, assim como ocorre com o drawback, modalidade suspensão, é possível que a Secex vislumbre o adimplemento do regime e a SRF conclua pela existência de justo motivo para a revogação do benefício fiscal, em função de fato não apurado por aquela autoridade que o concedeu. As competências destes órgãos, apesar de convergentes, não se comunicam: nem a atuação da SRF está limitada às conclusões da Secex, nem vice-versa.

Em suma, apesar das verificações das condições apontarem para uma eventual falha no ato administrativo de concessão do regime, discussões acerca da validade ou não desse ato, ao meu ver, não têm qualquer importância para a solução do litígio trazido a julgamento, que dever se ater aos aspectos tributários dos fatos apurados.

Nesse particular, precisa é a lição de Alfredo Augusto Becker²⁴, que, analisando a influência dos atos inexistentes, nulos ou anuláveis sobre a incidência da norma tributária, com particular poder de síntese, esclarece:

“Esta influência negativa ou neutra decorre da composição de cada hipótese de incidência. Noutras palavras, a análise da quantidade, natureza e causação dos elementos (núcleo e adjetivos) integrantes da hipótese de incidência de cada regra jurídica tributária, dirá se a inexistência, nulidade, anulabilidade ou ineficácia de um determinado ato, impossibilitou a incidência da regra jurídica (influência negativa), ou lhe foi indiferente (influência neutra) e conseqüentemente não impediu sua incidência.”

Ou seja, se, como no caso em testilha, a declaração de nulidade do ato administrativo da Secex não representa uma condição para a adoção das medidas a cargo do Fisco, observa-se o fenômeno que o autor define como “influência neutra”, que não produz efeitos sobre a materialização da incidência da norma tributária sobre determinado fato.

É importante frisar que esse raciocínio nada tem de inovador, conforme se depreende da leitura do acórdão 301-3012225, onde, por unanimidade de votos, reconheceu-se o descumprimento de requisitos para concessão do mesmo regime:

“Está incorreta a aplicação do regime aduaneiro especial de Drawback suspensão, com base no art. 5º da Lei nº 8.032/90, no art. 29 da Portaria Decex nº 04/97 e no inc. VI do item 2.2 do Comunicado DECEX nº 21/91, por não se caracterizar montagem na industrialização a importação de um guindaste pórtico para pallets destinado a compor um Terminal Frigorífico, de acordo com o disposto no inc. III do art. 4º do Decreto nº 2.637/88 (do RJPI), e

²⁴ Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Lejus, 2002, 3ª edição págs 464 a 465.

²⁵ Recurso nº 123589, Relatora: Roberta Maria Ribeiro Aragão, votado em 19/03/2002



descumprimento do requisito para fornecimento no mercado interno, previsto no Comunicado DECEX n.º 21/91."

Também por unanimidade, decidiu a segunda turma deste sodalício, nos termos do Acórdão 302-37892²⁶:

"COMPETÊNCIA. Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo à exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência."

Em nenhum desses casos, acertadamente, este Conselho entendeu que o Fisco deveria aguardar a anulação ou retificação do ato administrativo a cargo da Secex antes de decidir sobre a aplicação da legislação tributária. Reconheceu, portanto, que os autuantes agiam segundo a competência que lhes foi atribuída.

Conclusão

Voto pela rejeição da preliminar de ilegitimidade passiva, com a conseqüente análise dos aspectos meritórios das exigências fiscais.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007


LUIZ MARCELO GUERRA DE CASTRO



²⁶Recurso n.º 131282, Relatora: Elizabeth Emílio de Moraes Chierregatto, votado em 23/08/2006

