



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.003038/2002-24
Recurso nº 908.396 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.837 – 2ª Turma Especial
Sessão de 13 de fevereiro de 2012
Matéria II - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ARMCO DO BRASIL S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/12/2006

DECADÊNCIA. REGIME *DRAWBACK* SUSPENSÃO. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. TERMO INICIAL. CIÊNCIA DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.

O direito de lançar os tributos suspensos em decorrência da aplicação do regime *drawback* suspensão decai no prazo de 5 (cinco) anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao ano do vencimento do prazo de inadimplemento do regime, que ocorre no trigésimo dia após o término do prazo validade do ato concessório. Nos presentes autos, a caducidade do direito de lançar não se consumou, haja vista que o sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração antes de expirado o referido prazo.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 12/12/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA EM PARTE. INADIMPLEMENTO PARCIAL DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS CORRESPONDENTES TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime *drawback* suspensão. Por conseguinte, a não comprovação que parte dos insumos importados não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado caracteriza o inadimplemento parcial do regime e a imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos, correspondentes à parcela do regime inadimplida.

DRAWBACK SUSPENSÃO. ATO CONCESSÓRIO EMITIDO EM NOME DA MATRIZ. IMPORTAÇÃO E/OU EXPORTAÇÃO REALIZADA POR FILIAL. CUMPRIMENTO DO REGIME. ADMITIDO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

Impresso em 08/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

A realização de importações e/ou exportações realizadas por estabelecimentos filiais não relacionados no ato concessório do regime *drawback* suspensão concedido exclusivamente em nome do estabelecimento matriz não contraria as normas do regime, podendo ser consideradas regulares para fim de adimplemento do compromisso de assumido de exportação assumido no correspondente ato concessório.

IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DEDUÇÃO DE CRÉDITO NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A não-cumulatividade do IPI é exercida com base no sistema de crédito atribuído ao contribuinte do imposto no momento do ingresso dos produtos no estabelecimento para ser abatido do valor do imposto devido na operação de saída dos produtos industrializados, no mesmo ou nos períodos de apuração seguintes. Dessa forma, uma vez comprovado o inadimplemento do regime especial de *drawback*, modalidade suspensão, o valor do IPI suspenso, em razão da aplicação do regime, será integralmente cobrado, acrescido dos respectivos consectários legais, pois inexistente crédito de IPI a ser abatido em operação anterior.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, dar provimento parcial ao Recurso, para excluir a cobrança da parcela do crédito tributário correspondente a 521.468 Kg de insumos importados, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

EDITADO EM: 03/03/2012

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Regis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, José Fernandes do Nascimento, Sólton Sehn e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira. Ausente o Conselheiro Bruno Maurício Macedo Curi.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário oposto com o objetivo de reformar o Acórdão nº 08-19.901, de 28 de janeiro de 2011, proferido pelos membros da 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (DRJ/FOR), que, por unanimidade de votos, conheceram da impugnação para preliminarmente rejeitar a arguição de decadência e o pedido genérico de apresentação de provas a *posteriori* e no mérito negar-lhe

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por REGIS XAVIER HOLANDA

NDA

Impresso em 08/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

provimento, restando integralmente mantido o presente crédito tributário, com base nos fundamentos resumidos no enunciado da ementa a seguir transcrito:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/1996 a 01/08/1997

PROTESTO GENÉRICO PELA APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL A POSTERIORI. INDEFERIMENTO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses previstas em lei, ex vi do parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº. 70.235/72, incluído pela Lei nº 9.532/1997.

PEDIDO DE SUSTENTAÇÃO ORAL NO ÂMBITO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

É descabido o requerimento de sustentação oral, no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por absoluta ausência de previsão normativa na legislação que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Nesta instância de julgamento a manifestação no processo administrativo somente se dará por escrito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/1996 a 01/08/1997

REGIME ADUANEIRO. DRAWBACK SUSPENSÃO. PRAZO DECADENCIAL

Na ocorrência de inadimplemento do regime aduaneiro Drawback, na modalidade suspensão, a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário no prazo de até cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia do termo final previsto, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário.

DA NÃO CUMULATIVIDADE DO IPI. DO RECONHECIMENTO DE CRÉDITO DO IPI VINCULADO SEM ANTERIOR PAGAMENTO.

A não cumulatividade do IPI é exercida por um sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos num mesmo período. Em se tratando de IPI vinculado à importação, sob o regime especial de Drawback - modalidade suspensão, uma vez comprovada a inadimplência do regime, todos os impostos incidentes até então suspensos serão cobrados na forma devida, com seus respectivos acessórios, não havendo, pois, se falar em reconhecimento de crédito de IPI, em momento pretérito ao do efetivo pagamento do imposto.

MULTA DE OFÍCIO (75%). PREVISÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

Sendo o lançamento uma atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme prescrito pelo parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, e estando a aplicação da multa de ofício (75%) fulcrada em lei, é dever de ofício da autoridade autuante sua aplicação. A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

JUROS DE MORA (TAXA SELIC). PREVISÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO Não há falar em ilegalidade da aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora relativos a débitos para com a União, decorrentes de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, por expressa existência de previsão legal. Ademais, descabe ao julgador administrativo apreciar constitucionalidade das leis e atos normativos.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/08/1996 a 01/08/1997

DRAWBACK. ESTABELECIMENTO NÃO AUTORIZADO PERTENCENTE À MESMA EMPRESA BENEFICIÁRIA.

A realização de importações e/ou exportações através de estabelecimento diverso daquele identificado no Ato Concessório, quando pertencente à mesma empresa beneficiária, por si só, não enseja a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas ao amparo do regime Drawback.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO COMPROVAÇÃO DE REQUISITOS NORMATIVOS. CARACTERIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO REGIME.

A não comprovação da exportação de produtos em que tenham sido utilizados os insumos importados com suspensão de tributos, nos limites, condições e termos do Ato Concessório de Drawback, caracteriza a inobservância do princípio da vinculação física, requisito essencial para a concessão do benefício fiscal, acarretando a necessária cobrança dos tributos e acréscimos legais, referentes às mercadorias importadas ao amparo desse regime aduaneiro especial.

Impugnação Improcedente

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por REGIS XAVIER HOLA NDA

Impresso em 08/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Crédito Tributário Mantido

Por bem descrever os fatos registrados até a prolação da decisão de primeiro grau, adoto o Relatório encartado no Acórdão recorrido, que segue transcrito:

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo de Autos de Infração (AI) relativos à exação do Imposto de Importação – II (R\$ 237.171,42) e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI (R\$ 110.000,44), incluídos multas de ofício e juros de mora, constituindo-se, por ocasião de suas lavraturas, em um crédito tributário, no montante de R\$ 347.171,86.

De acordo com a descrição dos fatos, a ação fiscal teve por escopo a verificação do cumprimento das obrigações atinentes à aplicação do regime especial de Drawback – modalidade suspensão, concedido à autuada por meio do Ato Concessório - AC de nº 18-96/270-0, emitido em de 01/08/1996, com validade até 01/08/1997.

Inicialmente, a autoridade autuante faz um breve relato a respeito desse regime aduaneiro, ressaltando dentre suas principais características: a contagem do prazo decadencial – que no caso será de 05 (cinco) anos com início a partir de 01/01/1998, conforme o art. 173, inc. I, do CTN-; a competência para sua concessão e controle atribuída à Secretaria Nacional de Economia, conforme o art. 2º da Portaria MF nº 594/1992, e para fiscalização atribuída à Secretaria da Receita Federal, conforme o art. 3º da Portaria MF nº 594/1992; o princípio da vinculação física, conforme: art. 319 do Decreto nº 91.030/1985, §3º do art. 4º e art. 10 da Portaria MF nº 594/1992, e art. 4º da Portaria Decex nº 24/1992; e o beneficiário do regime que será o estabelecimento especificado no AC, conforme o §1º do art. 4º da Portaria MF nº 594/1992 e o art. 12 da Portaria Decex nº 24/1992.

Acerca do procedimento fiscalizatório expressa que, não obstante constar como beneficiário do regime o CNPJ do estabelecimento matriz (0001), as importações se deram pelo CNPJ da filial (0003), bem como as exportações em quase sua totalidade se deram através do CNPJ da filial (0002), vez que, apenas os RE's 97/0023480-001, 97/0081815-001 e 97/0081919-001 foram registrados em nome da matriz, perfazendo estes um total de 58.588 Kg.

Da análise do AC relata que a mercadoria autorizada a ser importada, no valor FOB de US\$ 552.000,00, cuida-se de 2.000.000 Kg de produtos laminados planos de ferro ou aço não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, laminados a quente. Já a mercadoria compromissada a ser exportada, no valor FOB de US\$ 972.160,00, trata-se de 1.736.000 Kg de produtos laminados planos de ferro ou aço não ligados, de largura inferior a 600 mm, laminados a frio.

Informa também que, no anexo nº 2001 do Relatório de Comprovação de Drawback –RCD nº 0018-97/000659-7 aparece apenas a DI nº 127.516, registrada em 30/10/1996, com peso de 1.939.500 Kg e valor FOB de US\$ 535.302,00, como utilizada na comprovação do regime.

Já nos anexos nºs 3001 e 3002 do RCD aparecem as exportações utilizadas na comprovação do regime, sendo que, os RE's apresentados na realidade significam um grupo de RE's, exemplificando: o RE apresentado como 96/0994348-013 representa um grupo de 13 RE's, ou seja, do RE 96/0994348-001 ao RE 96/0994348-013.

Os produtos constantes desta listagem de RE's foram embarcados no período de 14/12/1996 a 23/03/1997, perfazendo um total de 1.765.286 Kg e valor FOB de US\$ 1.111.422,24.

O RE 97/0025617-002, no peso de 11.936 Kg, trata-se de exportação comum, ou seja, foi registrado o código da operação 80000, e não cita o AC, logo não se pode considerá-lo como vinculado ao AC em pauta.

Registra ainda que, apesar de intimar a apresentação de aditivo ao AC - que pudesse ter incluído as filiais supracitadas como beneficiárias do regime-, bem como a demonstração, segundo as normas contábeis vigentes, de toda a movimentação dos produtos importados através da DI nº 127.516, incluindo todos os passos do processo produtivo (em conformidade com o laudo apresentado), e a sua utilização nas exportações constantes no RCD, a empresa não apresentou o aditivo, sendo constatada sua inexistência em termo próprio. Quanto aos demonstrativos do processo produtivo, estes também não foram apresentados conforme solicitados, havendo a empresa alegado não possuir os registros de produção desse período, apresentando apenas as posições de estoque mensal da matéria-prima importada pela filial (0003) - sem as movimentações diárias - e os documentos de transferência interna –TI (cópias) contendo o número da ordem de fabricação (OF) para a filial (0002) da matéria-prima importada após a mesma ter sido decapada e sofrido o corte inicial na filial (0003), estando os mesmos acompanhados das respectivas notas fiscais e lançamentos nos Livros de Registro de Entrada e Saída, respectivamente.

No mais, assevera que o fato de estabelecimento diverso do beneficiário haver se utilizado desse regime aduaneiro especial, já é o bastante para ensejar a sua descaracterização, em conformidade com o §1º do art. 4º da Portaria MF nº 594/1992 e o art. 12 da Portaria Decex nº 24/1992, assim também, com o parágrafo único do art. 51 do CTN e o parágrafo único do art. 22 do Decreto nº 87.891/1982 - RIPI, que estabelece que se deve considerar autônomo qualquer estabelecimento do importador em relação ao fato gerador do IPI que decorra de ato que praticar.

A fim de encontrar demais elementos que corroborem a inadimplência do regime, prossegue a fiscalização na verificação da vinculação física entre a matéria-prima importada e os produtos finais exportados.

Por ocasião dessa análise, faz a verificação do processo produtivo em sua sequência normal (para saber se a matéria-prima importada foi utilizada no produto exportado), como também, em sua sequência inversa (para saber se o produto exportado foi fabricado utilizando a matéria-prima importada).

Ressalta, porém, que a empresa não apresentou as TI's para a matriz da mercadoria importada pela filial (0003) utilizada na fabricação das mercadorias exportadas através dos RE's 97/0023480-001, 97/0081815-001 e 97/0081919-001.

Acrescenta ainda que, segundo a própria contribuinte, normalmente as OF's constantes das TI's deveriam ser as mesmas que constam das notas fiscais de saída para exportação - o que facilitaria o estabelecimento de vínculo entre o produto transferido e o exportado, porém, na esmagadora maioria dos casos esta assertiva não é verdadeira - e que poderia haver um desmembramento da OF gerando diversas novas OF's, ficando impossível de se rastrear em virtude da inexistência de documentações. Nestes casos, para o período em questão, a empresa não consegue informar a OF de origem, o que impossibilita demonstrar contabilmente a amarração física do material que foi transferido com aquele que foi exportado.

É importante frisar que referido procedimento está minuciosamente detalhado no Relatório Fiscal -RF.

Outrossim, que as notas fiscais de saída para exportação descrevem as dimensões do produto, sendo que, devido ao processo utilizado o produto exportado sempre terá espessura inferior ao da matéria prima, o que não foi constatado em diversos casos, conforme discriminado no item 7.2 do RF.

Por fim, com base em extenso arrazoado, planilhas e demais anexos contidos nos autos, infere a autoridade autuante pelo descumprimento do regime **na sua totalidade** e, por conseguinte, que sejam exigidos todos os tributos suspensos por ocasião da DI nº 127.516 de 30/10/1996.

O sujeito passivo foi cientificado dos lançamentos, em 26/09/2002, pela via pessoal.

DA IMPUGNAÇÃO

A contribuinte, irressignada com as autuações, apresentou Peça Impugnativa única, em 28/10/2002, alegando, em síntese, conforme a seguir.

- o direito de a Fazenda Nacional exigir o crédito tributário está extinto, pela decadência, vez que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre a data do registro da DI, referente ao período de eficácia do Ato Concessório nº 18-96/270-0, o qual encerrou-se em 01/08/1997, e a notificação do auto de infração, ocorrida em 26/09/2002, com fulcro nos arts. 150, §4º, e 156, inc. V, do CTN, pelo fato de o II e o IPI se enquadrarem na espécie dos chamados tributos por homologação;

- a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade do IPI (§3º do art. 153 da CF), haja vista que, incidindo o IPI na entrada dos produtos importados pela impugnante, como quer agora o agente fiscal, pela descaracterização do regime Drawback, deverá haver, sob pena de configurar-se situação confiscatória, o reconhecimento dos respectivos créditos pela entrada das mercadorias no seu estabelecimento, o que não ocorreu;

- portanto, deve prevalecer a sistemática constitucional de apuração dos débitos e créditos do IPI, de forma que, exigindo-se o IPI na importação da mercadoria, será necessária a apropriação do crédito proporcional do tributo sobre as mercadorias adquiridas, o que determina uma conta de “zero” a ser recolhida à Fazenda Nacional;

- a desnecessidade do cumprimento do requisito da vinculação física no regime especial de Drawback – modalidade suspensão. A defendente entende que, por ser um incentivo à exportação e consequentemente um relevante instrumento de desenvolvimento do País, na medida que possibilita a entrada de divisas, tal vinculação não pode ser absoluta, pois, o que deve ser considerado é se houve o integral cumprimento do AC na medida em que foram efetivamente exportadas as quantidades de lâminas de aço nele especificadas. Se o aço relaminado efetivamente exportado foi o aço importado ou nacional, não é relevante. O que deve ser levado em conta é a exportação, a qual efetivamente ocorreu, cumprindo-se o espírito da lei, que é incentivar a exportação;

- a nossa legislação, na Consolidação das Normas de Drawback -CND, trazida pelo Comunicado Decex nº 21, de 11/07/1997, em seu título 9, estabelece a figura do Drawback Genérico, concedido apenas na modalidade suspensão. Nesse regime, é admitida a descrição genérica dos insumos a serem importados, e o respectivo valor, os quais são atrelados a um teto para somatório dos valores de todas as importações, bem como a descrição também genérica dos produtos a serem exportados, atrelados a um valor mínimo de exportações, favorecendo sua utilização por aqueles contribuintes que possuem grande diversidade de produtos a serem exportados e de matéria-prima a ser importada;

- a identificação no sentido de que os insumos importados constam das mercadorias exportadas tornaria inviável o aproveitamento do benefício, pois eliminaria a possibilidade de um regime de produção e vendas rápido e flexível;

- no caso em tela, as peças importadas são mantidas em estoque, sem discriminação da procedência, e são utilizadas de acordo com a programação de produção decorrente dos pedidos realizados a cada período determinado. Com a possibilidade de importação genérica (até um determinado valor) em contrapartida de uma exportação também genérica (acima de um determinado valor), a impugnante reduz os custos dos produtos exportados, sem ter de adotar controles físicos, absolutamente desnecessários. Aliás, entende a impugnante que a imposição de procedimento de controle encareceria

sobremaneira a exportação, tornando-a incompatível com os objetivos do Drawback, consistentes em baratear o produto nacional como forma de incentivar as exportações;

- resta, portanto, totalmente desnecessário provar nestes autos a vinculação física dos insumos importados com a posterior exportação desses mesmos insumos, pois o procedimento adotado pela fiscalização não encontra respaldo legal, contrariando, inclusive, a finalidade do regime. Submeter-se à vinculação física dos insumos importados a seus correspondentes produtos finais, equivale a descaracterizar o regime, pois a impugnante ver-se-ia obrigada a abandonar as descrições e os controles genéricos e a adotar controles de estoque e de destinação;

- a norma regulamentar em questão (CND), que vincula a autoridade fiscal, na verdade limita a especificação física à menção do tipo de insumos e tipo de produtos. No caso, em momento algum o AC especifica que o aço constante na bobina importada deverá ser o mesmo aço constante na lâmina exportada. Não é por meio da verificação da aplicação dos insumos importados nos produtos exportados que se deverá analisar o cumprimento do AC do Drawback – modalidade suspensão, mas sim pela verificação de que a quantidade de produto pronto, constante do AC, foi efetivamente exportada, e isto foi constatado pelo próprio agente fiscal, revelando, pois, a sua falta de interesse de agir;

- a exportação realizada por estabelecimento filial consiste em mera irregularidade formal. O aditivo ao AC para que a filial se beneficie do regime, nos termos da CND, constitui obrigação meramente acessória, não tendo o seu descumprimento causado qualquer prejuízo ao Erário, sendo, portanto, irrelevante se o produto foi exportado pelo estabelecimento matriz ou filial da impugnante;

- e mesmo que assim não fosse, o que se admite apenas por argumentação, deve ser reconhecida, como o próprio agente fiscal reconheceu, a ocorrência do Drawback - modalidade isenção. Com efeito, essa modalidade deve ser concedida na hipótese de ter havido a importação de mercadoria destinada à reposição de outra anteriormente importada utilizada na industrialização de produto exportado, conforme item 2.1 da CND. Assim, tendo o agente fiscal reconhecido que efetivamente a mercadoria importada foi exportada, estando atendido o interesse do Estado em equilibrar a balança comercial, há que se reconhecer, no mínimo, a concessão do Drawback-modalidade isenção;

- a multa de 75% aplicada pelo agente fiscal possui caráter nitidamente confiscatório, vez que desapropria o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, o que está expressamente vedado pelo art. 150, inc. IV, da CF;

- a impossibilidade jurídica da cobrança de juros com base na taxa Selic, vez que se constitui em confisco, bem como viola o disposto no art. 192, §3º, da CF, que estabelece a taxa máxima de 12% (doze por cento) ao ano;

Do pedido

Diante de todo o exposto requer a nulidade dos Autos de Infração, haja vista:

1. a incidência da decadência;
2. que se restou efetivamente demonstrado o cumprimento integral do AC do regime de Drawback; ou, quando menos,
3. a necessidade de reconhecimento do Drawback – modalidade isenção, promovendo-se, em qualquer caso, o cancelamento dos lançamentos em pauta, a fim de não violar os princípios que veda o enriquecimento sem causa, bem como o da razoabilidade;

Protesta ainda pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente pela juntada de documentos complementares, apresentação de memoriais e sustentação oral de seu direito.

Ao final, informa, para fins de intimações, o endereço dos advogados.

Em 21/03/2011, a Interessada foi cientificada do referido Acórdão. Inconformada, em 18/04/2011, protocolou Recurso Voluntário, em que reafirmou as razões de defesa aduzidas na peça impugnatória concernente aos seguintes pontos: (i) desnecessidade de aplicação do princípio da vinculação física, (ii) reconhecimento do *drawback* isenção para o regime aduaneiro em apreço, (iii) aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI na operação de importação e (iv) decadência do direito de constituir do crédito tributário.

Em aditamento, em síntese, pleiteou a aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, na redação dada pela Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010, que extinguiu o princípio da vinculação física em relação ao regime aduaneiro de *drawback*, modalidade suspensão.

No final, requereu o seguinte:

- a) em caráter preliminar, que fosse aplicado ao presente processo o princípio da retroatividade benigna e reconhecida a extinção do crédito tributário objeto deste processo;
- b) no mérito, caso rejeitada a preliminar, que fosse admitido e provido o presente recurso, para que fosse reformada a decisão recorrida e reconhecida a improcedência dos presentes Autos de Infração.

Em 06/05/2011, os presente autos foram enviados a este E. Conselho. Na Sessão de agosto de 2011, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, foram distribuídos, mediante sorteio, para este Conselheiro Relator.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

Impresso em 08/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente Recurso foi apresentado por parte legítima em tempo hábil, preenche os demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência deste Colegiado que se enquadra dentro do seu limite alçada, portanto, dele tomo conhecimento.

I – DA PREJUDICIAL DE MÉRITO

Previamente a apreciação do mérito, analisarei a questão concernente à decadência do direito de constituir o crédito tributário que, se acatada, dispensa a apreciação das questões de mérito.

Da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Alegou a Recorrente que por serem o II e o IPI tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por força do disposto no art. 150, § 4º, combinado com o art. 156, V, ambos do CTN, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário fora extinto, pela decadência, vez que decorridos mais de 5 (cinco) anos entre a data do registro da DI, referente ao Ato Concessório nº 18-96/270-0, o qual encerrou-se em 01/08/1997, e a notificação dos presentes Autos de Infração, ocorrida em 26/09/2002.

Segundo a Recorrente, na data em que tomou ciência das presentes autuações (26/09/2002), havia se consumado o prazo de decadência do direito de constituir os respectivos créditos tributários, pois já tinha transcorrido o prazo a 5 (cinco) anos contado a partir do registro da DI nº 96/127516, acontecido em 30/10/1996.

Tal argumento teve por fundamento o fato de os tributos exigidos estarem sujeitos a lançamento por homologação e disposto no § 4º do art. 150 do CTN que determina que a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início no dia da ocorrência do fato gerador e término 5 (cinco) anos após a referida data.

Esse procedimento de contagem do prazo decadencial, em regra, aplica-se aos tributos devidos na operação de importação que, por determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme estabelecido no *caput* do art. 150 do CTN.

Acontece que, no âmbito dos referidos tributos, esse procedimento geral tem aplicação apenas em relação às operações de importação realizadas submetidas ao regime de importação comum, que se caracteriza pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

Porém, quando se trata do regime suspensivo de tributação ou regime aduaneiro especial suspensivo tal regramento abre exceção para a aplicação dos critérios atinentes ao lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

É o caso da operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial *drawback*, modalidade suspensão, em que os tributos incidentes na operação de importação ficam com a exigibilidade suspensa aguardando o resultado final do regime, que se dará de duas formas distintas:

a) **mediante o cumprimento total do compromisso de exportação**, realizado de acordo com as condições estabelecidas no ato concessório. Neste caso, a suspensão converte-se em isenção, excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou

b) **com vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido**. Nesta hipótese, os tributos suspensos passam ser exigíveis, com os devidos acréscimos legais.

Em suma, ainda que os tributos incidentes na operação de importação estejam sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência da antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra geral de contagem do prazo de caducidade estabelecida para o lançamento de ofício nos termos no inciso I do art. 173 do CTN, que determina que o prazo quinquenal deve contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Esse entendimento está em sintonia com a jurisprudência consagrada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme consignado na ementa do Acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (EResp) nº 413.265/SC¹, a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO-PAGO. CORRETA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO.

1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

2. No caso dos autos, não houve antecipação do pagamento pela contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN.

3. Desse modo, conforme bem salientado no acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mantido pelo aresto embargado, "declarado o débito e não pago, em dezembro/91, o Fisco tinha cinco anos, contados a partir de

1º.01.92 para constituir o crédito; não o fazendo, configurada está a decadência".

4. Embargos de divergência desprovidos. (grifos não originais).

No caso específico do regime *drawback*, modalidade suspensão, os tributos suspensos somente se tornam exigíveis depois de esgotado o prazo de adoção das medidas saneadoras do inadimplemento do regime, quando então poderá ser realizado lançamento. Em outros termos, somente após o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório. Neste sentido, dispõe o inciso do I art. 319² do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 (vigente na época dos fatos relatados nos atos).

Segundo o citado preceito legal, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcial, o beneficiário do regime dispõe ainda de trinta dias, contados data do vencimento do ato concessório, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o estabelecido no ato concessório: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos.

Assim, expirado o mencionado prazo de 30 (trinta) dias e não comprovada a adoção de uma das providências relacionadas no referido preceito legal, estarão configurados tanto o vencimento quanto o inadimplemento do regime aduaneiro especial em apreço, podendo a autoridade fiscal, a partir de então, proceder ao lançamento do respectivo crédito tributário.

Nesse sentido, dispõe o subitem 27, combinado com o disposto no subitem 26.3, da Consolidação das Normas do Regime *Drawback*, anexa ao Comunicado Decex nº 21, de 11 de julho de 1997, a seguir transcrito:

26.3 Na modalidade de suspensão, vencido o Ato Concessório de Drawback e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não utilização ou utilização parcial da mercadoria importada, a beneficiária deverá adotar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, uma das providências relacionadas a seguir:

I - providenciar a devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

² "Art. 319 - As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior ou reexportação;
b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;
c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes.

II - requerer a destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro, às suas expensas; ou

III - destinar a mercadoria remanescente para consumo interno, com o devido recolhimento dos tributos e adicionais exigidos na importação, com os acréscimos legais previstos na legislação, observadas no que couber, as normas gerais de importação.

(...)

27.1 Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, se vencido o prazo estabelecido no item 26.3 e não comprovada a adoção de uma das providências previstas.

(...)

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportação, sem que o beneficiário do regime tenha adotado uma das providências citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, a autoridade fiscal está autorizada a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do inciso V art. 149 do CTN.

Transcorrido o referido prazo, o lançamento de ofício do crédito tributário decorrente do inadimplemento, total ou parcial, do regime *drawback*, modalidade suspensão, pode ser formalizado independentemente de comunicação formal por parte da Secex aos Órgãos da Administração aduaneira vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

De todo modo, após a configuração do inadimplemento do regime em destaque, a partir do primeiro dia seguinte, a fiscalização aduaneira da RFB poderá dar início ao procedimento fiscal e proceder ao lançamento do crédito tributário suspenso em face da aplicação do regime, com vista à cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Por força dessa característica, resta demonstrado que a contagem do prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de *drawback* em referência, deve ser feita segundo a forma estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Em suma, o prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário na hipótese vertente tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o vencimento do regime, ou seja, trinta dias após o vencimento do ato concessório, e término no dia final do quinto ano seguinte.

No presente caso, as datas de vencimento do ato concessório e do regime foram, respectivamente, 01/08/1997 e 31/08/1997, por conseguinte, o prazo de decadência teve início em 01/01/1998 e término em 31/12/2002. Como a Autuada foi cientificada dos presentes Autos de Infração em 26/09/2002, não se efetivou a decadência do direito de constituir o crédito tributário objeto da presente ação fiscal.

Com base nessas considerações, rejeito a presente prejudicial e passo a análise das questões de mérito.

II - DO MÉRITO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 05

/03/2012 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2012 por REGIS XAVIER HOLA

NDA

Impresso em 08/03/2012 por NALI DA COSTA RODRIGUES - VERSO EM BRANCO

Inicialmente, é oportuno esclarecer que a questão de mérito referente a restrição de titularidade do regime *drawback* suspensão, ou seja, se o regime se restringe exclusivamente ao estabelecimento cujo CNPJ encontra-se registrado no ato concessório ou, caso existentes, se ele também abrange os estabelecimentos matriz e filiais da pessoa jurídica em sua totalidade, foi julgada em caráter definitivo pela Turma de Julgamento de primeiro grau, que considerou a ausência de indicação dos estabelecimentos filiais no corpo do ato concessório uma mera irregularidade formal que não descaracteriza o regime, caso as importações ou exportações venham ser operacionalizadas por estabelecimentos diversos daquele constante do ato concessório, porém, pertencentes à mesma pessoa jurídica beneficiária do regime.

Dessa forma, no mérito, a presente controvérsia limita-se a questão da desnecessidade da aplicação do princípio da vinculação física ao regime aduaneiro *drawback* suspensão. Em caráter subsidiário ou alternativo, o presente dissenso também inclui a questão da (i) aplicação do princípio da fungibilidade, inclusive de forma retroativa, para o caso em apreço e (ii) aplicação do princípio da não cumulatividade do IPI na operação de importação.

Da aplicação do princípio da vinculação física.

Previamente, cabe esclarecer que a modalidade de *Drawback* suspensão objeto do presente do Ato Concessório é do tipo ordinário ou comum. Logo, inaplicável ao caso em tela as alegações da Recorrente acerca do *drawback* suspensão do tipo genérico³, com vistas a não se submeter aos rigores do princípio da vinculação física, tendo vista que nesta modalidade de *drawback* a comprovação do compromisso de exportação se realiza de forma global, mediante a comparação do custo total da importação com o valor líquido da exportação.

Entretanto, é oportuno ressaltar que tanto numa modalidade quanto noutra, o beneficiário do regime deve observar o princípio da vinculação física entre o insumo importado e o produto final exportado, conforme expressamente determina o inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, a seguir transcrito:

Art. 78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

(...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

[...]

Em consonância com o disposto no referido preceito legal, os arts. 315 a 319 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/1985), aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, vigente na época do regime em apreço, tratam da regulamentação do regime

³ O *drawback* suspensão do tipo genérico consiste na aprovação prévia da mercadoria a importar e o valor total, dispensada as informações de: quantidade, valor unitário e classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), enquanto que no compromisso de exportação devem ser informados a classificação fiscal na NCM e a descrição, quantidade e o valor total do produto a exportar, em moeda de livre conversibilidade, dispensada referência a preços unitários.

em apreço. No que tange ao princípio da vinculação física, merece destaque os seguintes dispositivos a seguir transcritos:

Art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do "drawback" nas seguintes modalidades (Decreto-Lei nº 37/66, artigo 78, I a III):

I) suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

(...)

Art. 315 - O benefício do "drawback" poderá ser concedido:

[...]

II) à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;

[...]

[...]

Art. 319 - As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento: (redação dada pelo Decreto nº 636/1992)

[...]

De acordo com os referido preceitos normativos, para fim de cumprimento do regime *drawback* suspensão, é imprescindível que o insumo importado seja beneficiado ou aplicada diretamente no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo produtivo.

Da mesma forma, o assunto encontrava-se disciplinado na Portaria Secex nº 04, de 11 de junho de 1997, vigente na época dos fatos, cujo art. 21 também explicita a necessidade de utilização das matérias-primas importadas no processo industrial dos produtos a serem exportados, nos termos a seguir transcrito:

Art. 21 – O Regime de Drawback, modalidade suspensão, condiciona a empresa beneficiária ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado no Ato Concessório de Drawback, produtos na quantidade e valor determinados, em cujo processo de industrialização serão utilizadas as mercadorias a importar ao amparo do Regime.
(grifos não originais)

Na forma da legislação aplicável, a conclusão inexorável é que a modalidade de *drawback* em apreço, não comporta abrandamento ou exceção, exigindo como condição intrínseca para o seu cumprimento a necessária observância do critério da vinculação física.

Não se pode olvidar que, por força do disposto no art. 111 do CTN, a norma de caráter excepcional, veiculadora de benefício de suspensão do pagamento dos tributos incidentes na operação de importação, há de ser interpretada literalmente, portanto, sem comportar o emprego aos recursos de integração da norma jurídica, especialmente, o da analogia em relação ao regime de *drawback* isenção, que é regido pelo princípio da fungibilidade.

Portanto, resta demonstrado que não assiste razão à alegação da Recorrente no sentido de que, no presente caso, o cumprimento do ato concessório dar-se-ia mediante a verificação apenas da quantidade do produto que foi efetivamente exportada.

Na prática, a adoção desse argumento representaria a substituição do princípio da vinculação física pelo princípio da fungibilidade ou da equivalência, que permite a substituição de uma mercadoria importada ao amparo do regime suspensivo de tributação por outra de mesma espécie, qualidade e quantidade, inclusive, podendo esta ser nacional, nacionalizada ou estrangeira, afrontando o disposto nos referidos preceitos normativos.

É oportuno ressaltar que, o princípio da fungibilidade tem aplicação restrita ao regime *drawback* isenção, conforme estabelecido o inciso III do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

Art. 78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

[...]

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

[...] (grifos não originais)

Tal princípio, por falta de previsão legal, não se aplica ao regime *drawback* suspensão, que é regido pelo princípio da vinculação física, conforme anteriormente exposto.

Nesse sentido, têm se manifestado os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se infere do teor do enunciado da ementa a seguir transcrita:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PAF. CONHECIMENTO. Não se toma conhecimento das matérias cujos paradigmas apontam situações fáticas diversas. COMPETÊNCIA. A Secretaria da Receita Federal é competente para verificar o adimplemento do compromisso de exportar no regime aduaneiro especial de drawback suspensão. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada. Mesmo que assim não fosse, o princípio da fungibilidade não poderia ser aplicado ao caso, em que a empresa destinou os solados a outros fabricantes de calçados no mercado nacional e não restou comprovado que os calçados foram exportados.

Preliminar rejeitada Recurso especial não conhecido e no mérito negado. (Processo nº 11065.002904/95-11. Recurso nº 301-119678. Acórdão nº CSRF/03-05.557. Relatora Conselheira Anelise Daudt Prieto. Julgado na Sessão de 13 de novembro de 2007) - grifos não originais.

Da aplicação retroativa do princípio da fungibilidade.

No presente Recurso, com respaldo no princípio da retroatividade benigna, previsto na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, pleiteou a Autuada aplicação retroativa, ao caso em tela, do princípio da fungibilidade, em face do disposto no artigo 17 da Lei nº 11.774, de 2008, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, a seguir transcrito:

*Art. 17 - Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, **nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.***

Segundo a Recorrente, o referido preceito legal extinguiu o princípio da vinculação física aplicável ao regime *drawback* suspensão.

Não tem cabimento a pretensão da Recorrente. A uma, porque o preceito legal em apreço não trata de minoração de penalidade. A duas, porque a referida norma não extinguiu o princípio da vinculação física em relação ao regime *drawback* suspensão.

Na verdade, o citado comando legal apenas facultou ao Poder Executivo a estender os efeitos do princípio da fungibilidade às hipóteses de adimplemento do compromisso de exportação relativas aos regimes aduaneiros especiais suspensivos, destinados à industrialização para a exportação, a exemplo do regime *drawback*, modalidade suspensão, porém condicionado aos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

Trata-se, portanto, de norma de eficácia limitada, cujo efeito e alcance dependerão do conteúdo do ato normativo regulamentar a ser editado. Ademais, por se tratar de norma direito material, os seus efeitos serão *ex nunc*, ou seja, a partir da vigência do referido ato regulamentador.

Por essas razões, entendo inaplicável ao caso em tela o disposto no referido preceito legal.

Da comprovação do compromisso de exportação.

A partir da vigência da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, o Registro de Exportação (RE), devidamente vinculado ao correspondente ato concessório, passou a ser o documento hábil e idôneo para fim de comprovação do compromisso de exportação assumido no âmbito regime *drawback* suspensão. Tal determinação constava expressamente consignada no art. 37 da referida Portaria, a seguir transcrito:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

Complementando o disposto na citada Portaria, foi editado o Comunicado Decex nº 21, de 11 julho de 1997, cujos itens 3 e 4 do Anexo V tinham o seguinte teor, *in verbis*:

3. *É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.*

4. *Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I – Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).*

De acordo com o Ato Concessório (AC) nº 18-96/270-0 (fls. 38/39), a Interessada foi autorizada a importar 2.000.000 Kg de laminados planos de ferro ou aço não ligados, de largura igual ou superior a 600 mm, laminados a quente, no valor FOB de US\$ 552.000,00, vinculada ao compromisso de exportar 1.736.000 Kg de produtos laminados planos de ferro ou aço não ligados, de largura inferior a 600 mm, laminados a frio, no valor FOB de US\$ 972.160,00.

Por sua vez, segundo o Relatório de Comprovação de Drawback (RCD) nº 0018-97/000659-7 (fls. 40/42), consta que foram (i) importados 1.939.500 Kg do citado produto, no valor FOB de US\$ 535.302,00 (anexo nº 2001) e (ii) exportados 1.765.286 Kg do referido produto, no valor FOB de US\$ 1.111.422,24 (anexos de nºs 3001 e 3002).

Segundo a Descrição dos Fatos que integra os presentes Autos de Infração, apenas o RE 97/0025617-002 não atende os requisitos formais de comprovação do regime em apreço, pois além de conter o código da operação de exportação comum (80000), ao invés do código de operação do *drawback* suspensão (81101), o referido RE não está vinculado ao Ato Concessório nº 18-96/270-0.

Sob o ponto vista formal, ainda que excluída a operação de exportação realizada por meio do RE 97/0025617-002, cujo produto exportado foi de apenas 11.936 Kg, constata-se que a quantidade de produtos exportados pelos demais RE supera o volume de exportação compromissado pela beneficiária do regime.

Logo, do ponto de vista formal, o regime foi integralmente adimplido. Resta ainda verificar se, do ponto de vista material, o compromisso de exportação foi integralmente cumprido, ou seja, se os insumos importados foram integralmente aplicados na fabricação dos produtos exportados, conforme exige o princípio da vinculação física.

No caso em tela, como a documentação idônea foi apresentada pela Fiscalizada, no meu entendimento, o ônus de provar o descumprimento da vinculação física cabia as autoridades fiscais autoras do procedimento de fiscalização, pois a apresentação da prova formal adequada criara em favor da Fiscalizada a presunção do cumprimento do requisito da vinculação física.

Da comprovação do princípio da vinculação física.

Conforme anteriormente exposto, quando o beneficiário do regime *drawback* suspensão comprova o adimplemento do regime, mediante a apresentação da documentação

determinada na legislação, o ônus da prova de que os insumos importados não foram integral ou parcialmente não utilizados nos produtos finais exportados passa a ser da Fiscalização.

Por outro lado, se o beneficiário do regime não dispõe da documentação ou esta não atende os requisitos determinados na legislação, o ônus de provar o cumprimento do princípio da vinculação física passa a ser exclusivamente do beneficiário.

No presente caso, como a beneficiária do regime apresentou a documentação adequada para fim de comprovação do compromisso de exportação assumido, cabia a Fiscalização o ônus de apurar se o requisito da vinculação física não foi efetivamente observado.

Cientes dessa atribuição, em conformidade com o disposto no item 7 da Descrição dos Fatos (fls. 19/22), que integra os presentes Autos de Infração, informaram as autoridades fiscais que, para verificar o cumprimento do princípio da vinculação física, analisaram inicialmente o processo produtivo em sua sequência normal, qual seja, se a matéria-prima importada foi utilizada no ciclo de produção do produto exportado, e posteriormente no sentido inverso, ou seja, se o produto exportado foi fabricado com a matéria-prima importada com o benefício do regime em apreço.

No primeiro caso (subitem 7.1), constataram as ditas autoridades fiscais que 1.231.301 Kg dos insumos importados não foram utilizados na fabricação dos produtos finais exportados. No segundo caso (subitem 7.2), apuraram as referidas autoridades que 186.731 Kg dos referidos insumos não foram utilizados na fabricação dos citados produtos. No cômputo global, a quantidade de 1.418.037 Kg não fora utilizada no processo de fabricação dos produtos finais exportados, segundo afirmaram as autoridades fiscais.

Dessa forma, do total de 1.939.500 Kg de insumos importados, as autoridades fiscais não comprovaram que não fora aplicado no processo de fabricação dos produtos exportados apenas o saldo remanescentes de 521.468 Kg. Em outras palavras, em relação a esta parcela dos insumos importados as autoridades não conseguiram demonstrar que ela não foi incorporada aos produtos exportados.

Mesmo assim, com base na alegação de que a importação e a exportação foram realizadas por estabelecimento diferentes do beneficiário do referido Ato Concessório, entenderam as mencionadas autoridades que houve descumprimento do princípio da autonomia dos estabelecimentos, logo, também em relação ao citado saldo remanescente o regime foi considerado não cumprido.

Em suma, de acordo com as informações consolidadas no Demonstrativo de fl. 894, em razão das mencionadas irregularidades, as autoridades fiscais consideram o regime em apreço integralmente inadimplido, a grande parte (1.418.037 Kg) por descumprimento do princípio da vinculação física e o saldo remanescentes (521.468 Kg) por inobservância do princípio autonomia dos estabelecimentos.

É oportuno esclarecer que a Recorrente não se manifestou acerca das referidas irregularidades nas duas oportunidades em que compareceu aos autos, portanto, tenho os valores acima referenciados como incontroversos.

Por essas razões e tendo em conta o conjunto de provas carreadas aos autos, estou convencido que os 1.418.032 Kg de insumos importados com o benefício do regime efetivamente não foram aplicados na fabricação dos produtos exportados, resultando no descumprimento do princípio da vinculação e, por conseguinte, no inadimplemento parcial do

compromisso de exportação assumido, logo, no que tange a esses insumos, com fundamento no inciso I, “c”, e parágrafo único do art. 319 do RA/1985, a cobrança dos tributos suspensos deve ser mantida, acrescida de juros moratórios e multa de ofício.

Porém, em relação ao saldo remanescente de 521.468 Kg de insumos importados, tendo em vista que o benefício do regime é extensível a todos estabelecimentos integrantes da pessoa jurídica beneficiária do presente Ato Concessório (AC), conforme já decidiu, em caráter terminativo, o Colegiado julgador de primeiro grau, entendendo que o crédito tributário corresponde a esses insumos deve ser exonerado, em face do cumprimento parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito do referido AC, uma vez que as referidas autoridades fiscais não comprovaram que essa parcela dos insumos não foi efetivamente aplicada nos produtos exportados.

Com essas considerações, reconheço a procedência parcial da presente exigência fiscal, para manter o lançamento do valor do crédito tributário correspondente a 1.418.032 Kg de insumos importados com o benefício do regime em apreço.

Da aplicação do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Alegou a Recorrente que, na operação de importação, deve prevalecer a sistemática constitucional de apuração dos débitos e créditos do IPI, de forma que, exigindo-se o IPI na importação da mercadoria, seria necessária a apropriação do crédito proporcional do imposto sobre as mercadorias adquiridas, resultando “zero” de imposto.

A alegação da Recorrente não encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro, pelas razões a seguir aduzidas.

Como de sabença, o princípio da não-cumulatividade do IPI encontra-se previsto no inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal de 1988, ao determinar que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

Em consonância com o referido preceito constitucional, o art. 49 do CTN estabelece a sistemática geral do referido princípio, com a seguinte dicção, *in verbis*:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Por sua vez, o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, assim dispõe sobre o mencionado princípio, *ipsis litteris*:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e

normas que o regulamento estabelecer. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 1970)

Em suma, de acordo com os referidos preceitos legais, o regime de incidência não-cumulativa do IPI é instrumentalizado por meio da sistemática de créditos e débitos, que se efetiva mediante a dedução do montante do imposto devido (débito) na saída do produto do estabelecimento com o imposto cobrado (crédito) nas operações anteriores. Em outros termos, o citado princípio se concretiza mediante o abatimento do crédito correspondente ao tributo pago na operação anterior do valor do tributo devido na etapa posterior. Se não houve tributação na etapa anterior, consequentemente crédito não há a ser aproveitado na etapa seguinte.

Nesse sentido, já se pronunciou o Pleno do C. STF (RE nº 353.657/PR) que fixou entendimento acerca da impossibilidade de utilização do (suposto) crédito do IPI gerado na aquisição de insumos, sujeitos aos regimes tributários de alíquota zero, não-tributação ou isenção, aplicados na industrialização de produto final tributável, notadamente porque (síntese do voto condutor) implicaria ofensa ao inciso II do § 3º do art. 153 da CF de 1988, haja vista que, de regra, da “não-cumulatividade pressupõe [...] tributo devido e recolhido anteriormente”.

Em relação ao produto importado, tendo em conta que, previamente ao ingresso do produto no País, não houve cobrança do citado Imposto, obviamente, por ausência de crédito, o valor devido nesta operação deverá ser integralmente recolhido pelo importador antes da saída do produto do recinto alfandegado localizado na jurisdição da repartição onde for processado o desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, dispõem os arts. 107, I, e 112, I, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 87.981, de 23 de dezembro de 1982 (vigente na época), a seguir transcritos:

Art. 107. O imposto será recolhido (Lei nº 4.502/64, artigos 24 e 26; e Decretos-leis nºs 34/66, art. 2, alteração 9ª; 326, de 8 de maio de 1967, art. 1; 1.056, de 21 de outubro de 1969, art. 2; e 1.248/72, art. 5):

I – antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação;

[...]

Art. 112. A importância a recolher será:

I – na importação, a resultante do cálculo do imposto na Declaração de Importação;

[...]

Dessarte, se na operação de importação comum o valor do IPI devido deve ser recolhido integral e previamente ao desembaraço aduaneiro do produto, da mesma forma, uma vez configurado o inadimplemento do regime *drawback* suspensão, o valor do IPI suspenso passa a ser integralmente exigível, acrescido de juros moratórios e multa de ofício.

O argumento da Recorrente no sentido de que seria necessária a apropriação do crédito proporcional ao valor do imposto incidente sobre os produtos importados, na prática, resultaria na concessão de um crédito presumido ou fictício, sem respaldo legal. Ademais, tal medida implicaria ausência de cobrança do Imposto sobre o produto importado, tornando sem

Processo nº 10314.003038/2002-24
Acórdão n.º **3802-00.837**

S3-TE02
Fl. 12

qualquer efeito concreto o disposto no inciso I do art. 46 do CTN, que prevê a cobrança do imposto sobre o produto de procedência estrangeira, no momento do desembaraço aduaneiro.

Com base nessas considerações, reconheço a procedência da cobrança do IPI, conforme determinada no presente Auto de Infração.

III – DA CONCLUSÃO

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao presente Recurso, para excluir da cobrança a parcela do crédito tributário correspondente a 521.468 Kg de insumos importados que foram aplicados nos produtos finais exportados.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento