



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

Processo nº 10314.005419/2007-52
Recurso nº 8.856.33 Voluntário
Acórdão nº **3102-001.413 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de março de 2012
Matéria Drawback suspensão
Recorrente Protech do Brasil Ltda
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

Ementa: Preliminar – Nulidade do auto de infração por ausência de assinatura do termo de intimação fiscal rejeitada. Não demonstrado o prejuízo a defesa, correta compreensão da acusação fiscal. Preliminar rejeitada.

Preliminar – Nulidade por não indicação da data inicial da exigência dos juros. Marco estabelecido no art. 161 do CTN. Preliminar rejeitada.

DECADÊNCIA - Regime aduaneiro especial drawback suspensão. Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, é matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do código tributário nacional. Na importação com suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173 I.

DRAWBACK SUSPENSÃO. Inadimplemento das condições estabelecidas no regime. A legislação que rege a aplicação do regime exige que as exportações sejam comprovadas e vinculadas aos respectivos atos concessórios de drawback. Devem ser exportadas as mercadorias previstas no ato, na quantidade e no prazo pactuados. Não comprovado no caso dos autos

MULTA ADMINISTRATIVA DO ART. 633 DO REGULAMENTO ADUANEIRO AFASTADA. Aplicada ao controle administrativo das importações.

Recurso Voluntário Parcialmente provido.

Crédito tributário Mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir a multa do art. 633, III, "b" do Decreto nº 4.543/2002, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. A conselheira Nanci Gama votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

RICARDO PAULO ROSA – Presidente substituto.

(assinado digitalmente)

ÁLVARO ARTHUR LOPES DE ALMEIDA FILHO - Relator.

EDITADO EM: 07/08/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente substituto da turma), Nanci Gama (vice-presidente), Luciano Pontes Maya Gomes, Winderley Pereira, Álvaro Almeida Filho e Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

O recurso voluntário visa a reforma do acórdão nº 17-41783 da 2ª Turma da DRJ/SPO2, que entendeu pela improcedência da impugnação. Observando o relato da decisão recorrida é possível identificar que:

O interessado foi autuado em face do inadimplemento do compromisso de exportar vinculado ao regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

Segundo a autoridade autuante, não houve comprovação de que insumos importados foram utilizados em produtos exportados, no prazo previsto na legislação ("relatório fiscal", fls. 61-74).

Foram lançados tributos, juros e multas.

Intimado em 14/6/2007, o interessado apresentou impugnação em 16/7/2007, juntada as fls. 557 e ss. Alega:

1. O regime de drawback não é um favor outorgado unilateralmente ao contribuinte.

2. O interessado importou insumos e os aplicou em produtos que fabricou e efetivamente exportou.

3. Uma coisa é o não cumprimento do compromisso de exportar. Outra é ter havido a exportação e apenas não se ter observado obrigação de natureza acessória referente a forma de comprovação. A autuação fere o princípio da "dosimetria da pena". Cita decisões administrativas (fls. 562 e 563).

4. Desde que o beneficiário tenha aplicado os insumos nos produtos exportados, após o processo de industrialização, os dois fatores que inspiram o regime são alcançados: o carregamento de divisas e a redução de custo dos insumos, o que torna os produtos brasileiros mais competitivos.

5. Não se comprovou fraude. Verificou-se uma alegada falha na comprovação de alguns atos concessórios, embora o impugnante tenha realizado as exportações.

6. Incabível a exigência de impostos, contribuições, acréscimos e multas.

7. *Questiona a multa do artigo 633, III, "b", do Regulamento Aduaneiro de 2002, a qual corresponde a do artigo 526, IX, do antigo regulamento de 1985 e tem por matriz legal o artigo 169 do Decreto-Lei nº 37/1966.*

8. O Terceiro Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Poder Judiciário sempre decidiram que essa figura penal não se aplica aos casos de inadimplemento de compromissos de drawback. Cita o princípio da tipicidade e julgados (fls. 568-572).

9. Os órgãos judicantes entendem que a expressão "outros requisitos" nada significa para o mundo jurídico, pois o legislador não definiu qual o requisito que, se descumprido, geraria a aplicação da multa. Cita julgados.

10. No caso vertente as operações não estavam sob exigência de licenciamento não-automático. No estavam as mercadorias sujeitas a controle administrativo das importações a que se refere o artigo 633 do Regulamento Aduaneiro.

11. Conclui que exportou as mercadorias industrializadas e que não ocorreu dolo, fraude nem desvio de insumos. Rejeita o lançamento de tributos, juros e multas, inclusive a de mora, que "só é devida quando encerrado o procedimento fiscal aduaneiro, esgotados todos os prazos de recurso" (fl. 576).

Recebida a impugnação pela repartição "a quo", os autos foram encaminhados a esta Delegacia de Julgamento e distribuídos ao relator, com 612 fls. e 4 volumes.

Analisando os argumentos apresentados pelo recorrente, a DRJ entendeu pela improcedência da impugnação nos termos da ementa abaixo:

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005

DRAWBACK SUSPENSÃO.

A fiscalização apurou: (i) que parte das mercadorias importadas sob regime de drawback suspensão não foi utilizada nos produtos exportados;

(ii) falta de vinculação de registros de exportação (RE) a atos concessórios;

(iii) produto exportado incompatível com a matéria-Prima importada;

(iv) exportação após a validade de ato concessório;

(v) RE não apresentado Secex no relatório Final; e

(vi) RE vinculado a outro ato concessório.

O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como "princípio da vinculação física" e está previsto tanto no Regulamento Aduaneiro de 1985 (artigo 314, I) quanto no de 2002 (artigo 335, I). É inócuo que o interessado tenha realizado exportações no montante previsto em ato concessório, se não comprovado que nos produtos exportados tenham sido utilizados os insumos admitidos no regime de drawback.

A legislação que rege a aplicação do regime exige que as exportações sejam comprovadas e vinculadas aos respectivos atos concessórios de drawback. Devem ser exportadas as mercadorias previstas no ato, na quantidade e no prazo pactuados.

MULTA ADMINISTRATIVA.

A autoridade fiscal autuante fundamenta o lançamento da multa do artigo 633, III, "b", do RA/2002 no descumprimento das obrigações de: (1) comprovação de exportações vinculadas ao drawback, na forma e no prazo previstos; e (2) adoção das providências previstas no artigo 342 do RA (inadimplemento do compromisso).

Tanto a questão formal da comprovação das exportações quanto a adoção de providências no caso de inadimplemento do compromisso são exigências enquadráveis como pertinentes ao "controle administrativo das importações". As normas aduaneiras destinam-se a regular questões fiscais (tributárias) e administrativas relativas à circulação de mercadorias, pessoas e veículos no território nacional.

No âmbito do drawback suspensão, as regras em apreço cuidam obrigações que visam a acompanhar a execução do regime e a situação das mercadorias sob controle aduaneiro. Portanto, são regras administrativas de controle das importações vinculadas ao drawback, cuja violação dá ensejo à multa capitulada no artigo 633, III, "b", do RA/2002.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

É o relatório.

Inconformado com a decisão acima, o contribuinte apresenta recurso voluntário alegando em síntese que:

- a) Para realizar suas atividades realiza importações de matéria prima e insumos, para posteriormente serem importados como “mercadoria final”, para tanto se beneficia do regime de *drawback*;
- b) Há nulidade do auto de infração, ao não se identificar a assinatura do auditor às fls. 77;
- c) Não existe indicação da data inicial da exigência dos juros, o que teria obstado a ampla defesa, ensejando a nulidade do lançamento;
- d) Ocorreu violação ao princípio da legalidade ao se afastar a concessão do *drawback* por ato administrativo, e por estar o lançamento fundamentado em legislação inapropriada;
- e) São divergentes as informações do auto, pois existem atos concessórios que a auditoria fiscal apurou que a Recorrente não cumpriu com a obrigação do regime do drawback, os quais já haviam sido baixados pelo SISCOMEX, enquanto outros atos concessórios, que foi constada a baixa, e se encontram em processo de baixa;
- f) A fiscalização não analisou as notas fiscais de saída, as quais são capazes de demonstrar que os fatos descritos no lançamento, são totalmente diversos do relatório do SICOMEX, assim como não existe relação causal entre o montante apurado e a realidade tributária da recorrente, sua defesa restou cerceada;
- g) Encontra-se decaído o lançamento que decorre da entrada de mercadoria no território ocorrida em 26/02/2002;
- h) Foi constatado pela fiscalização que a Recorrente cumpriu o compromisso de exportar, assim não houve fraude, dolo ou má fé da recorrente, pois não houve desvio de insumos;

- i) Havendo dúvida quanto à utilização dos insumos nos produtos exportados, caberia ao fisco realizar o levantamento quantitativo;
- j) Se a fiscalização apurou que parte dos insumos não foi utilizada nos produtos exportados, caberia a mesma exigir e apurar apenas o pagamento proporcional do tributo, e não a cobrança de todos os insumos descritos nos atos concessórios, assim, caso a perícia constate que apenas parte dos insumos não foi utilizada, o lançamento deverá ser procedente em parte;
- k) Restou demonstrado pela própria fiscalização que a recorrente não deixou de exportar os insumos, após aplicar os produtos na fabricação, entretanto não adimpliu com a obrigação acessória de comprovar tal fato, desta forma não pode prevalecer o lançamento quanto a exigência do imposto, apenas por descumprimento da obrigação acessória, ao observar que a obrigação principal foi adimplida, com a efetiva exportação;
- l) Não houve diligência para comprovar se há diferença entre a mercadoria importada com os produtos revestidos e exportados, também não restou demonstrado que mercadorias importadas fora destinadas ao mercado interno, sendo necessária a realização de diligência para ser afastada a presunção fiscal;
- m) Todos atos concessórios foram dado baixa no prazo, entretanto caso a diligência identifique, que a exportação ocorreu após o decurso do prazo, o lançamento dever permanecer apenas quanto a parte remanescente;
- n) Atendeu o regime de *drawback* ao exportar toda a matéria prima importada comprometida perante o SECEX;
- o) Não é devida a multa do art. 633, inciso III, aliena “b”, por não ser prevista no regime de *drawback*
- p) Não pode ser utilizada a SELIC como taxa de juros moratórios para os créditos fiscais;

Voto

Conselheiro Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho

Conheço do presente recurso por ser tempestivo e tratar de matéria de competência da terceira seção.

Nulidade do auto de infração por ausência de assinatura do termo de intimação fiscal.

Inicialmente argui a recorrente a nulidade do auto de infração com o argumento de que o auditor fiscal não assinou o documento de fls. 77 dos autos, o que ensejaria vício material.

Compulsando os autos observa-se que o documento mencionado corresponde ao termo de intimação fiscal, através do qual foi solicitado a recorrente um rol de documentos relacionados aos atos concessórios nº 2003.0205220, 2004.0005526, 2004.0030911 e 2004.0030938, intimação essa que foi recebida pelo gerente administrativo da recorrente, desta forma não há como alegar qualquer desconhecimento sobre quais documentos foram solicitados. Ressalte-se que, o próprio auto de infração(fl. 01) encontra-se assinado pela auditora fiscal autuante.

É oportuno esclarece que o art.59 do Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece que hipóteses que acarretam a nulidade do procedimento, são elas: 1) cerceamento do direito de defesa e 2) incompetência do agente, as quais não se identificam no presente caso.

Sobre o tema, a jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e do próprio CARF vem entendendo que em casos análogos, que não há nulidade do lançamento quando não ocorra prejuízo a defesa, o que resta configurado quando é possível identificar que houve a correta compreensão da acusação fiscal pelo autuado.

Pelas razões acima, rejeita-se a preliminar arguida.

Nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa por não indicação da data inicial da exigência dos juros

Defende a recorrente que o lançamento seria nulo por não constar a indicação da data inicial da exigência de juros. O art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora são acrescidos a partir do momento que o crédito tributário não foi integralmente pago no vencimento, portanto a própria norma estabelece o marco questionado pelo contribuinte devendo ser rejeitada a preliminar arguida.

Decadência

Como regra geral o prazo de cinco anos, findo o qual se opera a decadência, tem início, de acordo com o inciso I do art. 173 do CTN, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Quando a lançamento for considerado nulo, o prazo se inicia na data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior, consoante prescreve o inciso II do citado artigo.

Entretanto, quando o tributo é sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial passa a fluir da data do respectivo fato gerador, de acordo com o que o prescreve o § 4º do art. 150 do CTN.

É oportuno colacionar o conceito de decadência do professor Paulo de Barros Carvalho, vejamos:

A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo. Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos realizem os atos necessários à sua preservação, e perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção.

Percebe-se indubitavelmente que nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo quinquenal tem início a partir da ocorrência do fato gerador. No caso dos autos estamos diante do imposto de importação com suspensão de crédito tributário, portanto o prazo decadencial, não tem início na data do respectivo fato gerador, pois com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não há se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173 I.

De acordo com o relatório fiscal, mais especificamente às fls. 62, onde consta planilha com número do ato concessório e sua data de validade, percebe-se que o primeiro de uma relação cronológica, estava válido até 25/08/2002, portanto como a recorrente foi intimada do lançamento em 14/06/2007, deve ser afastada a decadência questionada.

Mérito

Como já explicitado versa o presente sobre a exigência de Imposto de Importação face o inadimplemento do compromisso de exportar vinculado ao regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

O drawback é uma forma de regime tributário com objetivo de estimular às exportações brasileiras, afastando de forma temporária ou condicionada a incidência das exações cobradas sobre as importações, com objetivo de estimular a economia nacional ao permitir que insumos importados de forma desonerada, sejam incorporados as mercadorias destinadas à exportação, consoante estabelece o art. 335

Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 78, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

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;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

No caso dos autos se está diante do regime “*drawback suspensão*”, o qual fica condicionado à operação de industrialização do insumo importado para posterior exportação do produto final, assim o pagamento dos tributos fica suspenso desde que preenchida a condição de exportação após o beneficiamento, consoante estabelece o inciso II art. 78 do decreto-lei nº 37/66, desta forma não ocorre a nacionalização da mercadoria importada.

O princípio da vinculação física da mercadoria previsto no art. 341, I do regulamento aduaneiro de 1985, com também no art. 335, inciso I do regulamento aduaneiro de 2002, o qual assim estabelece:

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Percebe-se na norma acima que a mercadoria excedente poderá ser consumida no mercado interno, entretanto apenas após os pagamentos dos tributos suspensos.

Observada a legislação pertinente ao caso é oportuno verificar o que foi identificado no relatório fiscal, através do qual a autoridade aduaneira apresentou, de forma separa por ato concessório, os motivos que a levou a afastar a aplicação do regime. São eles:

- a) Utilização de parte dos insumos importados nos produtos exportados, em face do laudo técnico e confronto dos quantitativos de importações e exportações;
- b) Registro de exportação não vinculado ao ato concessório, por falta de registro no Siscomex no prazo legal;
- c) Produto exportado incompatível com a matéria-prima importada;
- d) Produto exportado embarcado após a data de validade do Ato Concessório.
- e) Registro de exportação não apresentado à Secex no Relatório Final.
- f) Registro de exportação vinculado a outro ato concessório.

Observando as razões recursão da Contribuinte, percebe-se que a mesma não se desincumbiu de afastar as imputações apresentadas por ato concessório, o que seria possível através da comprovação das importações e exportações vinculadas ao regime.

Não prospera a alegação de violação ao princípio da legalidade sob o argumento de a Fazenda estaria afastando um regime previsto em lei através de um ato administrativo.

O Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 176, *caput*, e art. 178 as hipóteses de isenções condicionais, as quais nas palavras de Luiz Henrique Travassos Machado são duas:

Sob pena de condição suspensiva – antes que o ciclo de formação do fato gerador se complete, exista obrigação tributária, haja vista ainda não ter incidido a regra isentiva, não havendo concretização de sua hipótese de incidência. Existe obrigação tributária até o implemento da condição suspensiva, a partir da qual far-se-á jus ao gozo da isenção;

Sob condição resolutiva – faz-se jus ao gozo da isenção até o implemento da condição resolutiva, pela qual surgirá a obrigação tributária;

Por sua vez o decreto-lei nº 37/66, especifica dentre as condições do *drawback* suspensão a ocorrência de uma operação de industrialização, cujo o produto final seja exportado, após o beneficiamento com a mercadoria importada. Neste sentido, ao ser afastado o regime de *drawback* por não adimplemento das condições estabelecidas no regime aduaneiro, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade.

Quanto a multa do art. 633 prevista no regulamento aduaneiro de 2002, esta não deve ser aplicada ao caso dos autos, pois é relativa ao controle administrativo das importações.

Pelas razões acima, conheço do recurso voluntário para negar provimento.

Sala de sessões 21 de março de 2012.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho - Relator