



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

Processo nº 10314.008934/2004-41
Recurso nº 342.869 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.699 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de julho de 2010
Matéria Drawback suspensão
Recorrente FILTRONA BRASILEIRA IND. E COM. LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 26/05/1999 a 01/02/2005

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. INOCORRÊNCIA

O termo inicial do prazo de caducidade do direito de lançar o crédito tributário suspenso pela aplicação do regime aduaneiro de drawback, modalidade suspensão, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao ano do vencimento do prazo do regime, que se efetiva 30 (trinta) dias após o vencimento do ato concessório, e término no final do quinto ano seguinte (art. 173, I, do CTN, c/c o art. 319 do Regulamento Aduaneiro de 1985).

Inexiste decadência do crédito tributário lançado se o sujeito passivo é cientificado do auto de infração antes de expirado o citado prazo de 5 (cinco) anos.

DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO. INADIMPLEMENTO DO REGIME. TRIBUTOS SUSPENSOS. EXIGIBILIDADE. POSSIBILIDADE.

A mercadoria importada ao amparo do regime drawback, modalidade suspensão, deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo-se, assim, que seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado.

A legislação que disciplina o regime drawback, modalidade suspensão, não admite substituição de matéria-prima importada ao amparo desse regime por outra de origem nacional ou importada, ainda que equivalentes. A fungibilidade entre insumos importados, dá-se apenas no âmbito do drawback isenção, que também inadmite entre insumo importado e nacional, exceto em situações excepcionais devidamente prevista em lei.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma grande letra inicial 'P' e uma assinatura fluida que se estende para a direita.

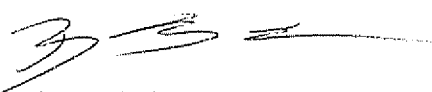
É ônus do beneficiário do regime comprovar que atendeu o critério vinculação física exigido na aplicação do regime drawback, modalidade suspensão, demonstrando que ocorreram as exportações dos produtos industrializados mediante o emprego da matéria-prima importada com o incentivo fiscal, bem como, que foram atendidas as demais condições estabelecidas no ato concessório. Na ausência dessa comprovação, passam a ser exigíveis os tributos suspensos em razão da adoção do regime, acrescidos dos encargos legais devidos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em afastar a prejudicial de decadência. Vencida a Conselheira Nanci Gama que acolheu parcialmente. Os conselheiros José Fernandes do Nascimento, Paulo Sérgio Celani e Luis Marcelo Guerra de Castro votaram pela conclusão com relação a esta matéria. Pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Beatriz Veríssimo Sena (Relatora), Elias Fernandes Eufrásio (Suplente) e Nanci Gama, que reconheceram a nulidade do lançamento relativamente à fração correspondente à declaração de importação DI 030407312-6, e consideraram adimplido o regime relativamente às demais declarações. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Fernandes do Nascimento.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


Beatriz Veríssimo de Sena - Relatora


José Fernandes do Nascimento - Redator-Designado

EDITADO EM: 20/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para cobrança de diferenças de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), além da multa do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, decorrentes do descumprimento dos compromissos assumidos pela autuada inerentes ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão.

Foram examinados os seguintes atos Concessórios de Drawback:

Número do ato concessório	Data da emissão	Modalidade do drawback
2000-98/000302-5	26/05/1998	SUSPENSÃO

2002/019616-4	12/02/2003	SUSPENSÃO -ELETRONICO
2000-01/000111-6	15/03/2001	SUSPENSÃO
2000-00/000296-9	20/07/2000	SUSPENSÃO
2000-99/000256-0	08/06/1999	SUSPENSÃO

Conforme bem resume a DRJ, após detalhada análise dos atos concessórios, verificou-se:

a) do ato concessório nº 2000-98/000302-5:

Às fls. 1753/1754 a fiscalização apresentou planilha condensando todos os desvios de finalidade verificados no decorrer da fiscalização, considerando desvio de finalidade os casos em que as matérias primas foram utilizadas em produtos diversos daqueles em que deveriam ser empregados e também as transferências e ajustes de inventário, visto que a destinação, nos casos das transferências é diversa daquela que é apresentada no relatório de comprovação e nos ajustes é desconhecida.

Às fls 1755 consta planilha resumo das DI glosadas.

b) do ato concessório nº 2002/019616-4:

Constatou que a importação da matéria prima código SS040REDO73HC, realizada através da DI nº 03/0407312-6 ocorreu por erro externo, ou seja, a fita não faz parte dos produtos utilizados pela empresa para comprovação dos atos concessório em tela, devendo ser glosada na sua integralidade

c) do ato concessório nº 2000-01/000111-6:

Às fls. 1772/1773 a fiscalização relacionou as DI glosadas, conforme relatório detalhado de fls. 1756/1773.

d) do ato concessório nº 2000-00/000296-9:

Às fls. 1786/1787 a fiscalização relacionou as DI glosadas, conforme relatório detalhado de fls. 1773/56/1787.

e) do ato concessório nº 2000-99/000256-0:

Às fls. 1792 a fiscalização relacionou as DI glosadas, conforme relatório detalhado de fls. 1787/1792.

Em sua impugnação alega que:

- É empresa que para consecução de seus objetivos sociais empreende a exportação de cilindro de acetato de celulose para filtro de cigarro (código NCM nº 5601.22.91), cujo processo de industrialização exige o emprego de insumos, importados em regime de drawback.

- No período indicado no processo a impugnante obteve a concessão de cinco atos concessórios, dos quais comprovou junto aos órgãos de controle do comércio exterior o cumprimento integral desses regimes, que foram devidamente

homologados e baixados, com exceção do ato concessório nº 2002/019616-4, que ainda está sendo cumprido;

- Afirma que durante toda a vigência do regime aduaneiro especial de drawback, seguiu à risca as condições que lhe foram impostas, comprovando sempre a realização das exportações necessárias conforme atestam os relatórios de comprovação de drawback, devidamente acolhido pelo órgão de controle de comércio exterior, exceto o ato já citado que ainda está em curso;

- Não obstante, foi surpreendida por intimações para apresentação de toda documentação relativa ao cumprimento destes regimes de drawback;

- Apesar de todos seus esforços e em razão do exíguo tempo, não foi possível atender integralmente às determinações feitas pelo Sr. Auditor Fiscal da Receita Federal;

- Em razão disso o Sr. Fiscal presumiu o não atendimento a contento dessas intimações e, em decorrência, após análise de suas movimentações de estoque, de produção e de saída de produtos, com base no "princípio da vinculação física", supostamente fixado na legislação federal, houve por bem lavrar auto de infração para exigência dos impostos exigidos na importação normal de mercadorias.

- Preliminarmente evoca o cerceamento do direito de defesa vez que a ação fiscal levada a efeito por quase dois anos, resultou em 7 volumes e 1.800 páginas, sendo dado o exíguo prazo de 30(dias) para defesa.

- Nulidade de se constituir crédito tributário com base em presunção, uma vez que a fiscalização simplesmente desconsiderou documentos fiscais e concluiu por mera presunção, que a impugnante não cumpriu a sua parte para fazer jus ao benefício do drawback.

- Extinção do direito de lançar pela decadência.

- Ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC como juros de mora.

- No mérito, alega que os regimes deferidos forma integralmente cumpridos, descabendo a presente exigência.

- Impossibilidade de exigência do IPI, princípio da não cumulatividade.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo julgou procedente o lançamento por entender inexistir decadência e, no mérito, por entender ser indispensável a vinculação física dos insumos importados e dos produtos exportados (fls. 2040 e seguintes).

Irresignado, o Contribuinte interpôs recurso voluntário no qual pede a reforma da decisão regional. Para tanto, repisa os argumentos já expostos na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena - Relatora

O recurso voluntário atende aos requisitos extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

Esclareço que não analisei o cumprimento do ato concessório nº 2002/019616-4 porquanto, no meu entender, os impostos e multas referentes ao cumprimento dessa parte do regime aduaneiro especial não foram lançados no auto de infração, na medida em que não há referência expressa e suficientemente clara do mesmo nos autos de infração. Ainda que assim não fosse, o mérito dessa questão não foi ventilada em sede de recurso voluntário, nem de impugnação.

- Nulidade por Cerceamento do Direito de Defesa

Não vejo invalidar o procedimento fiscal em razão de suposta violação ao direito de defesa do Contribuinte.

O direito à ampla defesa e ao contraditório, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, materializa-se quando concedida oportunidade no curso do processo para que o sujeito passivo questione as conclusões do Fisco, apresente sua discordância e os elementos em que ela se fundamenta ou requeira a realização de diligência ou perícia, *ex vi* do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972¹.

Essa oportunidade foi deferida ao Contribuinte que, inclusive, apresentou impugnação e juntou documentos em sua defesa, conforme garante a legislação em vigor.

Não há que se falar, portanto, em violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório antes do momento em que a Lei previu seu exercício.

Veja-se, a respeito, a reiterada jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes:

ACÓRDÃO nº 201-81498, julgado em 10/10/2008.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do

¹ Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

5



direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório.

ACÓRDÃO nº 105-17234, julgado em 18/09/2008.

Trecho da Ementa. NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA - Não há cerceamento do direito de defesa do contribuinte em lançamento originado de auditoria interna de DCTF, situação em que todas as informações necessárias já se encontram em poder do Fisco e se faz prescindível o procedimento de fiscalização externa, preparatório do lançamento. O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento. Inexiste, assim, causa de nulidade

ACÓRDÃO nº 301-33707, julgado em 27/03/2007.

Trecho da Ementa. ADMISSÃO TEMPORÁRIA DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se alegar cerceamento ao amplo direito de defesa, quando nos autos se comprova que foi assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa no curso do processo, a partir da instauração da fase litigiosa através da impugnação tempestivamente apresentada e obedecido o devido processo legal, nos termos da lei processual vigente (Decreto 70.235/72).

ACÓRDÃO nº 106-15779, julgado em 17/08/2006.

FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA - Garantia constitucional que opera a partir da inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação tempestiva, não sendo pertinente pretender que desdobramentos dessa garantia, como o direito de oferecer e produzir provas, atue na fase averiguatória do procedimento, submetida ao princípio da inquisitorialidade.

ACÓRDÃO nº 101-95473, julgado em 26/04/2006.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO - CERCEAMENTO DE DEFESA - FALTA DE INTIMAÇÃO - IMPROCEDÊNCIA - Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade autuante entender desnecessário tal procedimento.

ACÓRDÃO nº 104-21003, julgado em 13/09/2005.

PROCEDIMENTO FISCAL - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA - Por ter o procedimento fiscal natureza inquisitória, não se aplica nessa fase o direito ao contraditório e à ampla defesa. Somente após cientificado da exigência e dos elementos em que se funda, pode o contribuinte impugnar a exigência, devendo para tanto ser-lhe franqueadas amplas condições para o exercício do direito de defesa. Verificando-se que o auto de infração e seus anexos permitem ao autuado

amplas condições de conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há falar-se em cerceamento do direito de defesa.

Igualmente improcedente é a alegação de violação baseada no indeferimento do pedido de perícia. Conforme se extrai do voto condutor do acórdão recorrido, o órgão julgador de piso considerou que não havia justo motivo para o deferimento da realização da instrução complementar².

A meu ver, embora a peça impugnatória tenha sido enfática quanto à necessidade de complementar a instrução do processo, não se logrou êxito em demonstrar a imprescindibilidade da providência, condição expressamente prevista no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, que estabelece:

"Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine."

Isto posto, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa.

- Concomitância: exigência de IPI importação

A recorrente contesta, ainda, a exigência de IPI vinculação, por suposta concomitância de tributos, por suposta violação aos arts. 195, § 4º, e 154, I, da Constituição Federal de 1988.

Em que pesem as razões do Contribuinte, entendo que, a luz dos fundamentos expostos a via administrativa encontra-se bloqueada para discussão envolvendo a exigência de tais tributos. Ocorre que a análise das normas que regulamentam o IPI frente os arts. 195, § 4º e 154, I da Constituição Federal de 1988 demanda exame de constitucionalidade de dispositivos legais, o que é vedado em sede administrativa fiscal. Aplicável, na espécie, o art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002,

² Trecho consignado no quarto parágrafo da fl. 668.

b) *súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou*

c) *parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Neste ponto, não conheço do recurso voluntário.

- Prejudicial de decadência

Não subsiste a prejudicial de decadência, na medida em que não incide a regra geral do art. 150 do CTN sobre a hipótese em exame. Com efeito, não havia na importação pagamento imediato dos tributos, haja vista o regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

Na verdade, na importação com suspensão do crédito tributário, não há que se falar em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, § 4º, pois se aplica a regra do artigo 173, inciso I, de acordo com a qual o prazo decadencial tem início no "*primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*".

Ocorre que o lançamento somente pode ser realizado após o cumprimento do regime especial aduaneiro, quando é possível cotejar os produtos importados e os produtos exportados sob o benefício fiscal, de modo a analisar se houve, ou não, observância dos requisitos necessários ao gozo dos benefícios fiscais. Assim, dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial antes de esgotado o prazo concedido no ato administrativo de outorga do benefício, o primeiro dia do exercício seguinte ao fim da validade do ato concessório do drawback é o *dies a quo* para medir o prazo decadencial do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional³.

Na verdade, não se confunde a obrigação principal (exportar a mercadoria compromissada, nos termos pactuados, fabricada a partir dos produtos importados sob o regime especial) com a obrigação acessória (prestar contas sobre o cumprimento do regime, por meio de relatório). A decadência diz respeito à obrigação principal, ao pagamento dos tributos atinentes à importação da matéria prima necessária aos produtos que foram importados sob o regime de Drawback Suspensão. Em síntese, **apenas no primeiro dia útil do ano seguinte ao final do regime, tornou-se possível ao Fisco verificar o inadimplemento do compromisso vinculado ao regime aduaneiro especial.**

Isto posto, verifica-se que os Atos Concessórios tiveram estes marcos temporais e seus prazos podem ser assim resumidos:

Número do ato concessório	Data da emissão	Cumprimento até	Decadência
2000-98/000302-5	26/05/1998	30/06/2000	01/01/2005
2002/019616-4	12/02/2003	01/02/2005	01/01/2011
2000-01/000111-6	15/03/2001	10/03/2003	01/01/2009
2000-00/000296-9	20/07/2000	09/07/2002	01/01/2008
2000-99/000256-0	08/06/1999	30/06/2000	01/01/2005

³ Nesse sentido: Recurso 134816, Processo 10831.012174/2001-85, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Silvio Marcos Barcelos Fiúza, julg. 25/04/2007

4

Considerando que o Contribuinte foi notificado dos lançamentos em 06/12/2004 (fl. 1793), **tem-se que não há decadência a ser declarada no presente caso.**

Neste ponto, não acolho o recurso voluntário.

- Comprovação do adimplemento do regime de drawback - Vinculação física - Fungibilidade

Quanto ao mérito, a controvérsia reside em se estabelecer se o cumprimento do regime de Drawback exige a comprovação de uso especificamente das mesmas mercadorias (insumos) importados, ou não. Em outras palavras, discute-se, portanto, a necessidade, ou não, de vinculação física das mercadorias.

A DRJ de São Paulo entendeu ser necessário ao beneficiário do regime de drawback o controle de seu estoque, a fim de demonstrar a utilização dos insumos importados na produção dos bens industrializados a serem exportados. O regime de drawback suspensão foi considerado inadimplido por ausência de demonstração de vinculação física dos insumos (fls. 2050-2051):

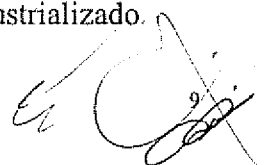
Assim, o texto regulamentar impõe de forma clara que a própria mercadoria importada é que deve ser exportada após o beneficiamento, ou então, a mesma mercadoria deve ser destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada. Eis aqui, o princípio da vinculação física, enunciado pela própria norma legal que rege o benefício

A matriz legal do drawback, o art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ao instituir esse regime aduaneiro, determinou que a ele fosse aplicado o disposto no § 1º do art. 75 do mesmo texto legal, o qual condiciona a aplicação do regime especial “à utilização dos bens dentro do prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos”, quais sejam, o beneficiamento ou emprego em outro bem a ser exportado.

Com efeito, o Contribuinte exportou todas as mercadorias compromissadas dentro do prazo estabelecido nos atos concessórios em exame. Ainda, houve o devido registro das declarações de importação (DI). O que deixou de ser feito foi a comprovação de que foram utilizadas todas as mercadorias importadas – e não outras semelhantes - no processo de industrialização dos produtos exportados a luz do regime especial.

Entendo que o Contribuinte alcançou o objetivo almejado pela Administração Pública ao conceder o benefício do Drawback, assim considerado a comercialização externa, em volume financeiro, de produtos especificados em cada um dos Compromissos de Exportação. Isso porque não constitui desvio de finalidade a utilização de matéria prima importada com o benefício do Drawback na produção de bens destinados ao mercado interno, se a mesma quantidade e qualidade da matéria prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado.

Frise-se que a vinculação física, no caso presente, é ainda mais clara, na medida em que os produtos importados são, todos, fungíveis. Com efeito, os insumos importados são produtos químicos e papel que, por sua natureza, podem ser substituídos por outros iguais, sem que haja prejuízo na qualidade ou quantidade do produto industrializado.



Assim, dispensável se mostra a utilização de exatamente as mesmas peças físicas importadas a partir da operação de importação prevista no ato concessório de drawback, se operacionalizada, a tempo e modo, a operação prevista naquele ato concessório.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já proferiu acórdão unânime reconhecendo a fungibilidade dos insumos importados dentro do prazo concessório no regime de Drawback. Transcreve-se a ementa abaixo, para melhor ilustrar a questão:

DRAWBACK. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR - A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal.

DRAWBACK FUNGIBILIDADE - A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos do gênero, quantidade e qualidade, o que não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST nº 12/97 e Ato Declaratório nº 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.

Recurso especial negado.

(Processo nº 11065 001986/95-31, Recurso nº 301-119997, Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de agosto de 2006, Acórdão nº CSRF/03-04.975, Relator Cons. Nilton Luiz Bártoli)

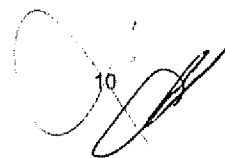
Do voto condutor do acórdão acima referido, extrai-se a seguinte fundamentação, que com precisão explica os motivos pelos quais se deve reconhecer a fungibilidade dos insumos de produção para efeito da verificação do cumprimento do ato concessório do Drawback:

(...) E no mérito, não assiste razão à Procuradoria em seus argumentos, já que, tal como explanado no acórdão recorrido, e levando-se em conta, ainda, a finalidade do regime "Drawback", entendo que o compromisso assumido de promover a exportação de determinada quantidade de produtos, foi devidamente cumprido, posto que, conforme já externei em outras várias decisões, não é ponto essencial que no produto exportado esteja agregado especificamente o insumo importado.

Conforme se depreende da leitura da documentação acostada aos autos, verifica-se que o fim último do instituto Drawback foi atendido, de vez que a Recorrente exportou aquilo que havia se comprometido perante a SECEX, e que por isso, foram dados como adimplidos por aquele órgão, tanto que não há qualquer contestação no sentido de que as exportações dos produtos industrializados tenham se efetivado na quantidade e no prazo previstos no Ato Concessório.

Esclareça-se que, não cabe ao Fisco presumir o suposto descumprimento do benefício concedido, uma vez que a fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por

10



idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso, no regime Drawback, conforme destacado no Parecer Normativo e Ato Declaratório a seguir transcritos:

Parecer Normativo nº. 12, de 12/03/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação:

"(...) é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa".

Ato Declaratório COSIT nº. 20, de 17/05/1996:

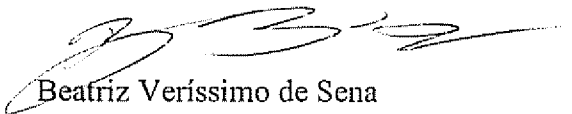
"O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no §2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº. 91.030, de 5 de março de 1985 e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST no 12/79, Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada como benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que a matéria prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."

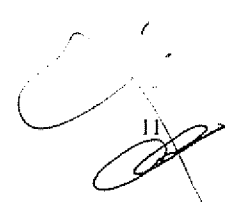
Significa dizer, dessa forma, que não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, a utilização de matéria prima importada com o benefício do Drawback na produção de bens destinados ao mercado interno, se a mesma quantidade e qualidade da matéria prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado, como se deu no presente caso."

Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário quanto ao tema "Compatibilidade entre o volume de importações e exportações – fungibilidade", para se reconhecer o cumprimento integral dos atos concessórios de drawback a que se refere o presente auto de infração.

- Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário.


Beatriz Veríssimo de Sena



Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

Inicialmente, esclareço que a minha discordância em relação ao brilhante Voto proferido pela nobre Conselheira Relatora, limita-se aos seguintes pontos: (i) em sede preliminar, apenas a questão da decadência do direito de lançar; e (ii) no mérito, a questão de fundo da presente autuação, a saber: a necessidade de observância ou não do critério da vinculação física entre insumo importado e produto exportado, no âmbito do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

I- DAS PRELIMINARES

No que tange a preliminar de decadência, a minha discordância em relação ao entendimento da nobre Relatora cinge-se apenas à forma de contagem do prazo decadencial. Para Relatora, o referido prazo é contado a partir do exercício seguinte a data de vencimento do ato concessório. No meu entendimento, o dito prazo é contado a partir da data do vencimento do regime, o que ocorre 30 (trinta) dias após o vencimento do referido ato. Em relação às demais questões preliminares, estou de acordo com os fundamentos e as conclusões apresentadas pela nobre Relatora.

É incontroverso que os tributos devidos na operação de importação estão sujeitos ao lançamento por homologação, haja vista que, por força do disposto no art. 150 do CTN, estão sujeitos ao pagamento antecipado pelo importador, sem prévio exame da autoridade fiscal.

Entretanto, cabe esclarecer que a dita regra geral aplica-se apenas ao regime de importação comum, que se caracteriza pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, que se materializa com o registro da Declaração de Importação (DI).

Por sua vez, como há pagamento antecipado pelo importador, a operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, não se enquadra na referida modalidade de lançamento. Com efeito, com a aplicação deste tipo regime os tributos devidos na importação ficam com a exigibilidade suspensa até a sua extinção, que se dará de duas formas: a) mediante o cumprimento total do compromisso de exportação, realizado de acordo com as condições estabelecidas no ato concessório, convertendo a suspensão em isenção e 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 exportação assumido, passando os tributos da condição de suspensos para exigíveis, com os devidos acréscimos legais.

Nos termos do inciso do I art. 319⁴ do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 (na época vigente), configurado o inadimplemento, total ou

⁴ "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.

parcial, do compromisso de exportar, o beneficiário do regime dispõe de trinta dias adicionais, contados data final fixada no ato concessório (data de 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, somente após o vencimento do prazo de trinta dias e desde que não comprovada a adoção de uma das providências mencionadas no referido preceito legal, é que se caracterizará o inadimplemento da modalidade do regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

Neste 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 1997⁵, 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;

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.

(...)

(...)"

⁵ O vigente Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 2009), no inciso I do § 3º do art. 752, fixou o termo inicial do prazo decadencial do drawback suspensivo, nos termos a seguir transcrito:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei no 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação;

(...)



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

(...)

Dessarte, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento, total ou parcial, do compromisso de exportar, sem que o beneficiário tenha adotado nenhuma das providências especificadas para regularizar a situação dos insumos importados e não exportados na forma de produto acabado, estará configurado em definitivo o inadimplemento do regime e, a partir do dia seguinte, a autoridade fiscal, nos termos do inciso V art. 149 do CTN, está autorizada a proceder ao lançamento de ofício para fins de cobrança dos tributos indevidamente suspensos.

Com base no exposto, fica evidenciado que a formalização de eventual exigência do crédito tributário suspenso, em decorrência do inadimplemento, total ou parcial, do regime em apreço, prescinde da comunicação formal da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) às Unidades habilitadas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), uma vez que a partir do primeiro dia seguinte após a configuração do inadimplemento do regime drawbacka fiscalização da RFB já poderá dar início ao procedimento visando ao lançamento dos tributos suspensos.

Logo, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, o prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de drawback em referência, tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao exercício que ocorre o vencimento do regime (trinta dias após o vencimento do ato concessório), e término no final do quinto ano seguinte.

Assim, com base nessa premissa, tem-se que, na presente autuação, as datas limites para exportação (ou vencimento do ato concessório) e do vencimento do regime foram as seguintes:

Nº do Ato Concessório (Aditivo de prorrogação da validade)	Vencimento do Ato Concessório	Vencimento do Regime
2000-98/000302-5	30/06/2000	30/07/2000
2002/019616-4	01/02/2005	03/03/2005
2000-01/000111-6	10/03/2003	09/03/2003
2000-00/000296-9	09/07/2002	08/08/2002
2000-99/000256-0	30/06/2000	30/07/2000

Por seu turno, como a data de vencimento do regime mais antiga ocorreu dentro do ano 2000, o prazo quinquenal de decadência teve início em 01/01/2001 e término em 31/12/2005, portanto, não se materializou a decadência do crédito tributário lançado na presente ação fiscal, pois a ciência do Auto de Infração deu-se em 06/12/2004 (fl. 1793), ou seja, antes da ocorrência do termo final do prazo decadencial em referência.

Com tais considerações, fica demonstrada que não houve a decadência do direito de lançar os valores dos créditos tributários objeto da presente ação fiscal, por

consequente, assim como a nobre Relatora, rejeito a preliminar de decadência suscitada pela recorrente, porém, por fundamento diverso.

II- DO MÉRITO

Antes de adentrar no ponto fulcral da presente controvérsia, consistente na aplicação do princípio da vinculação física, entendo oportuno esclarecer que a presente autuação apontou duas irregularidades distintas relativamente ao regime drawback suspensão em apreço, a saber: a) importação de matéria-prima (fita de polipropileno vermelha) não contemplada em ato concessório do regime em apreço; e b) descumprimento do critério de vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, caracterizado pelo desvio de finalidade da matéria-prima importada.

Da importação de insumo não contemplado no Ato Concessório nº 2002/019616-4.

De acordo com item 8 do Relatório Fiscal (fls. 1755/1756), integrante dos presentes Autos de Infração, asseverou autoridade fiscal que houve um “erro externo”, pois a fita de polipropileno vermelha, submetida a despacho e desembaraçada por meio da DI nº 030407312-6, não fazia parte dos produtos utilizados pela empresa para comprovação do Ato Concessório em tela.

Analisando as razões de defesa suscitadas pela recorrente, em relação essa irregularidade, não verifiquei qualquer contestação da autuada.

Com base nessa constatação, tenho por incontroversa esse ponto da presente autuação, por conseguinte, entendo que deve ser mantida na íntegra a exigência do crédito tributário suspenso pela aplicação indevida do regime em tela, em razão da referida matéria-prima não está contemplada no Ato Concessório em epígrafe.

Do descumprimento do princípio da vinculação física: desvio de finalidade da matéria-prima importada.

No que tange aos Atos Concessórios nºs 2000-98/000302-5, 2000-01/000111-6, 2000-00/000296-9 e 2000-98/000256-0, relatou a autoridade fiscal (fls. 1746/1792) que a beneficiária do regime não cumprira integralmente os compromissos de exportação assumidos, pois parte dos insumos importados com o benefício fiscal em comento não foram empregados na industrialização dos produtos exportados, contrariando o princípio da vinculação física, requisito básico exigido para o adimplemento do regime especial de drawback suspensão.

Os principais desvios apurados pela dita autoridade, em síntese, foram os seguintes: a) utilização dos insumos importados em produtos acabados diversos daqueles em que deveriam ser empregados; b) transferências de inventário com destino diverso dos daquele apresentado no relatório de comprovação; c) ajustes de inventário com destinação desconhecida; d) matéria-prima não lançada na conta específica do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; e) importação realizada após embarque do último produto exportado; f) inexistência de comprovação da saída da matéria-prima do estoque para a produção; g) insumo empregado em produto final exportado através de RE não relacionado no Relatório Unificado de Drawback (RUD); h) a existência de saldo remanescente de matéria-prima, após o último embarque para o exterior; i) saídas de insumos do estoque com destino

desconhecido; j) insumo aplicado em produto não identificado; l) matéria-prima não utilizada na comprovação do regime etc.

Na apuração do saldo dos insumos glosados, segundo a autoridade fiscal foi utilizado o critério de apuração e avaliação de estoque Primeiro que Entra, Primeiro que Sai (PEPS).

Por sua vez, compulsando o presente Recurso, constatei que autuada não rebateu, especificamente, nenhuma das irregularidades indicadas pela fiscalização, nem apresentou qualquer elemento de prova que infirmasse os fatos asseverados pela autoridade fiscal, optando por apresentar uma linha de defesa genérica, de natureza eminentemente jurídica, cujos argumentos forma, em apertada síntese, os seguintes: (i) cumpriu plenamente as exigência do regime, obtendo a baixa dos compromissos junto aos órgãos reguladores do comércio exterior; (ii) a vinculação física absoluta de um determinado lote de mercadorias importadas a outro lote exportado, em relação alguns produtos, por conta de sua própria natureza e do tipo do processo produtivo, torna o cumprimento do regime inviável; (iii) não é compatível com a realidade operacional de qualquer empresa, incluindo a recorrente, o modo de controle imposto pela fiscalização na presente autuação; (iv) o princípio da vinculação física não tem cabimento, especialmente quando se trata de bens fungíveis, conforme entendimento expandido pela jurisprudência deste Conselho e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), incluindo, os esclarecimentos da própria Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), expresso por meio do Ato Declaratório CST nº 20, de 1996.

Em suma, enquanto a fiscalização entendeu que o princípio da vinculação física deveria ser observado sem nenhum abrandamento, a autuada defende que, em face da natureza fungível da matéria-prima importada, o regime de drawback suspensão que lhe foi concedido estaria sujeito à incidência do princípio da equivalência ou fungibilidade.

Assim como a recorrente, a nobre Relatora também firmou entendimento de que os insumos importados eram fungíveis, logo, como foi alcançado o volume financeiro dos produtos exportados, asseverou que o compromisso de exportação fora integralmente cumprido, sem desvio de finalidade.

No meu entendimento, a razão está com a fiscalização, senão veja o exposto a seguir.

Do princípio da vinculação física: condição inerente ao regime drawback suspensão.

No âmbito do regime de drawback, modalidade suspensão, o princípio ou critério da vinculação física é uma de condição essencial, determinada pelo 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

(...)

§ 3º - Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1º do art. 75⁶.

De acordo com o referido preceito legal, é inerente à referida modalidade de drawback que a matéria-prima importada seja beneficiada ou aplicada diretamente no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo produtivo. Reafirma essa condição, o disposto do inciso II do § 1º do art. 75 do Decreto-lei nº 37, de 1966, ao determinar de forma expressa que os insumos importados devem ser aplicados exclusivamente nos fins estabelecidos na legislação regulamentadora e no ato concessório do regime.

Em consonância com remissão legal referenciada, 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, estabeleceram as demais requisitos e condições do regime. No que tange a natureza intrínseca do tipo de drawback em comento, o inciso I do art. 314, combinado com disposto no art. 315, de forma expressa reafirma a necessidade de observância do critério da vinculação física entre insumo importado e produto final exportado.

No mesmo diapasão, o assunto é tratado na Portaria Secex nº 04, de 11 de junho de 1997, vigente na época dos fatos relatados nos autos, 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)

Assim, 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.

Por conseguinte, embora o alcance do valor financeiro do compromisso de exportação, seja suficiente para fins de adimplemento do tipo de drawback em apreço, perante à Secex, apenas o atendimento do critério financeiro, por si só, não é suficiente para o adimplemento do regime perante à RFB, exigindo ainda o atendimento do critério da vinculação física, consistente na reexportação ou retorno ao exterior do produto beneficiado ou da matéria-prima industrializada, mediante fabricação, complementação ou acondicionamento.

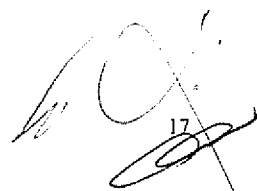
Dessarte, por ser a vinculação física entre insumo importado e produto exportado condição intrínseca, com vista à comprovação do adimplemento do tipo de

⁶ "Art. 75 - Poderá ser concedida, na forma e condições do regulamento, suspensão dos tributos que incidem sobre a importação de bens que devam permanecer no país durante prazo fixado.

§ 1º - A aplicação do regime de admissão temporária ficará sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas:

I - garantia de tributos e gravames devidos, mediante depósito ou termo de responsabilidade;
II - utilização dos bens dentro do prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos;
III - identificação dos bens.

(...)"



drawback em questão (conforme precedentemente demonstrado) no âmbito da competência da RFB, o controle do estoque e da produção é providência que se revela imprescindível, uma vez que, se não comprovado pelo beneficiário tal vinculação, não há como ser verificado o adimplemento do regime pela fiscalização do referido Órgão.

É indubitável que a não comprovação do critério da vinculação física, nos termos definidos no referido preceito legal, configura o inadimplemento do regime em apreço. Em decorrência, nos termos do inciso I, "c", e parágrafo único do art. 319 do RA/1985, os tributos suspensos pela aplicação do regime, incidentes sobre os insumos importados que, em seu todo ou em parte, não foram comprovadamente empregados no processo de beneficiamento ou industrialização dos produtos exportados, mas destinados para outros fins, permanecendo no País sem o pagamento dos tributos devidos, passam a ser exigíveis mediante lançamento de ofício, com acréscimos legais devidos.

Conforme demonstrado precedentemente, no presente caso, parte dos insumos admitidos no regime não foram empregados no processo de industrialização dos produtos exportados. Além disso, não foram adotadas, tempestivamente, nenhuma das providências destinadas a sanar tal irregularidade, nos termos na legislação em vigor (art. 319 do RA/1985).

Além disso, *ad argumentandum*, pois não decisivo para o deslinde da presente controvérsia, cabe destacar ainda que, ao contrário do alegado pela recorrente, a não observância do princípio da vinculação acarreta sérios prejuízos tanto ao Fisco quanto aos terceiros que atuam no segmento empresarial da beneficiária do regime, com repercussão no mercado consumidor interno. De fato, o não pagamento dos tributos devidos na importação é uma prova evidente do prejuízo financeiro causado ao erário público, que dispensou o pagamento dos tributos, condicionado o retorno ao exterior do produto final produzido com tais insumos, como forma de incentivo à exportação, mediante exoneração dos tributos internos nos preços dos produtos exportados.

Não é demais ressaltar que, do ponto de vista econômico-financeiro, a exoneração da elevada carga tributária, incidente na operação importação, é extremamente vantajosa ao beneficiário do regime, proporcionando-lhe, indubitavelmente, uma elevada redução no custo de produção e, por conseguinte, uma significativa vantagem competitiva, implicando uma concorrência desleal no setor em atua, desfigurando a finalidade do regime de drawback, especialmente a modalidade suspensão, que é propiciar ao exportador nacional condições competitivas, em termos de preço, no mercado internacional (sem afetar a competição no mercado interno), desonerando a matéria-prima importada dos tributos incidentes no regime de importação comum, sob a condição de que sejam necessariamente empregados na industrialização dos produtos industrializados no País e, em seguida, exportados.

Por outro lado, caso a matéria-prima importada com o referido incentivo fiscal permaneça no território nacional, sem o pagamento dos tributos suspensos, provocará deletérios efeitos no mercado interno, afetando negativamente a concorrência, em detrimento do produto nacional, onerado com a elevada carga tributária interna. Em consequência, o benefício fiscal decorrente do regime em tela transmudar-se-ia de incentivo à exportação para desincentivo à produção nacional, com notórios prejuízos ao desenvolvimento econômico e social do País.

Assim, fica evidenciada a justificativa teleológica da aplicação do princípio da vinculação física que, em relação drawback suspensivo, não comporta exceção nem

abrandamento, por falta de previsão legal e, principalmente, pelos motivos de caráter mercadológico e econômico-financeiro precedentemente apontados.

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

Cabe ressaltar que o dito preceito legal não determina interpretação restritiva nem tampouco ampliativa, haja vista que, ao meu sentir, toda interpretação visa apenas o exato alcance normativo que o texto legal veicula, sem ampliar ou restringir o seu alcance. Portanto, é incorreto tanto o alargamento como a restrição do alcance do conteúdo expresso no comando legal objeto de interpretação, seja ele sujeito a interpretação literal ou não.

Com efeito, o que é vedado, nas hipóteses de interpretação literal, é o emprego dos métodos de integração das normas jurídicas, jamais a utilização equilibrada e ponderada dos demais critérios de interpretação consagrados pela hermenêutica moderna, a saber, os critérios lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico.

Assim, fica evidenciada que o princípio da vinculação física é condição inerente ao regime de drawback suspensivo, que não comporta exceção nem abrandamento, por falta de previsão legal. Em decorrência dessa imposição legal, a fiscalização da RFB, por dever ofício, com escopo de aquilatar o cumprimento do regime em destaque, há de proceder criteriosa e abrangente auditoria de estoque e de produção, com vista a ratificar ou não cumprimento desse requisito necessário, para fins de conclusão regular do regime e cumprimento da condição resolutória consistente na conversão dos tributos suspensos em isenção definitiva.

Do princípio da fungibilidade: condição inerente ao drawback isenção.

Enquanto a vinculação física entre insumo importado e produto exportado é condição inerente ao drawback suspensão, a fungibilidade ou equivalência entre insumo importado e insumo industrializado (e exportado na forma de produto acabado) é requisito intrínseco do regime de drawback isenção, instituído pelo inciso III do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir transcrito:

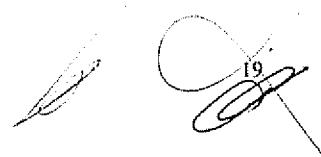
Art. 78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

(...)

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).

De acordo com o referido preceito legal, o tipo de drawback em apreço visa à reposição do estoque de matérias-primas, mediante a importação com a isenção tributária de,



matéria-prima, em quantidade e qualidade equivalentes, às que foram utilizadas nos produtos anteriormente exportados, e que foram tributadas, por ocasião da sua importação.

Na vigência do RA/1985, a modalidade de drawback isenção ainda comportava uma forma especial, denominada de "drawback para reposição de matéria-prima nacional", aplicada a setores definidos pela Secex (órgão que substitui a extinta Comissão de Política Aduaneira), a fim de ser reposta matéria-prima nacional utilizada na exportação, com o propósito de beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional, e para atender a peculiaridades do mercado interno. A dita modalidade especial de drawback isenção estava contemplada no § 2º do art. 315 do RA/1985, nos seguintes termos:

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

(...)

§ 2º O benefício poderá ainda ser concedido, em caráter especial, na modalidade do inciso II do artigo anterior, a setores definidos pela Comissão de Política Aduaneira, a fim de ser reposta a matéria-prima nacional utilizada na exportação, de sorte a beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e para atender a peculiaridades de mercado

Essa modalidade especial de drawback isenção tinha por objetivo atender exclusivamente a situações conjunturais do mercado interno. Os setores favorecidos e dos demais requisitos do regime foram inicialmente disciplinados por meio da Portaria Secex nº 14, de 11 de setembro de 1996. Em seguida, o assunto foi tratado no art. 4º da Portaria Secex nº 4, de 1997, complementado pelo Comunicado Decex nº 21, de 11 de julho de 1997, que no subitem 18.2, relacionou os setores favorecidos com o incentivo em comento:

18.2 O Regime de Drawback poderá ser concedido aos seguintes setores:

I - Processamento de Polpa de Tomate;

II - Carne Bovina Industrializada;

III - Calçados e Artefatos de Couro;

IV - Polpas, Sucos e Conservas de Maracujá, Abacaxi, Graviola, Framboesa e Cereja.

Com tais esclarecimento, fica demonstrado que o disposto no Ato Declaratório Cosit nº 20, de 17 de maio de 1996, veio prestar alguns esclarecer algumas dúvidas acerca do uso da matéria-prima importada, utilizada na elaboração de produto destinado ao mercado interno, com o benefício do drawback isenção, modalidade especial reposição de matéria-prima nacional, e ao Programa Especial de Exportação (Befiex), conforme destacado no texto a seguir transcrito:

⁷ "Art. 4º Poderá ser concedido em caráter especial, o Regime de Drawback, modalidade isenção, a setores especificamente definidos, a fim de ser reposta a matéria-prima nacional utilizada na exportação, visando beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e para atender a situações conjunturais de mercado

Parágrafo único. O Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), por meio de comunicado, tornará público os setores beneficiados com o disposto no caput deste artigo"

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

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

Como a presente autuação trata-se de drawback suspensão, evidentemente, os esclarecimentos expostos no referido Ato Declaratório não se aplicam ao caso vertente. Na verdade, a referida modalidade especial de drawback isenção, que se encontra atualmente extinta, contemplava apenas setores específicos da indústria nacional e em caráter especial, conforme anteriormente mencionado.

Além disso, ao contrário do que foi asseverado nos trechos do Voto que serviu de fundamento para o Acórdão nº CSRF/03-04.975, Relator Conselheiro Nilton Luiz Bártoli (transcritos pela nobre Relatora no Voto Vencido), o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST nº 12, de 1979, reafirma a necessidade de obediência do princípio da vinculação física para fins de fruição do regime drawback suspensão, conforme destacado no texto a seguir transcrito:

PARECER NORMATIVO CST Nº 12/79

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

4.12.19 00 — Isenções — Produtos Importados

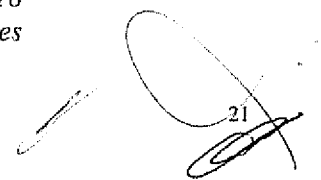
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

5.13.16 99 — Bens Condicionados à Aprovação de Projeto por Órgão Governamental Setorial ou Regional — Outros

Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219/72, que as matérias-primas e produtos intermediários incentivados sejam utilizados na industrialização de bens destinados à venda no mercado interno.

Em estudo, implicações referentes à destinação dada a matérias-primas e produtos intermediários importados, "ex vi" do disposto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, com isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

2 Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que se insere entre as "importações



vinculadas à exportação" de que trata o capítulo III do título III desse repositório

2.1 — *Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei nº 37/66, tanto no caso da "admissão temporária" como no de "draw-back", é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.*

3 *Consequentemente, é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa, de vez que, caso contrário, conforme dispõe o artigo 4º do Decreto-lei nº 1.219/72, fica o inadimplente obrigado ao recolhimento da importância correspondente ao valor do crédito tributário excluído, acrescida dos encargos legais e penalidades ali previstos.*

4 *Ressalte-se que, não mais em face do Decreto-lei nº 1.219/72, mas "ex vi" de norma geral sobre isenção do Imposto de Importação constante do artigo 11 do Decreto-lei nº 37/66, a venda ou a transferência a terceiros, a qualquer título, das matérias-primas e produtos intermediários Importados com a isenção em análise é apenada com a multa a que se refere a alínea "a" do inciso I do artigo 106 do último diploma legal*

5 *Finalmente, observe-se que as alterações introduzidas na sistemática dos incentivos constantes do Decreto-lei nº 1.219/72 pelo Decreto-lei nº 1.428 de 2 de dezembro de 1975, regulamentado pelo Decreto nº 77.065, de 20 de janeiro de 1976, em nada prejudica o entendimento ora expendido, com referência ao emprego de matérias-primas e produtos intermediários eventualmente importados com isenção na vigência daquelas alterações.*

CST/Assessoria, 12/03/79

MURILLO FORJAZ MATHIAS

Fiscal de Tributos Federais

Publicado no Diário Oficial nº 53, de 19/03/79

O disposto no referido subitem 2.1 não deixa qualquer dúvida que a observância do critério de natureza física é condição indispensável ao adimplemento do regime drawback, sendo que na modalidade suspensão a vinculação física se dá entre o próprio insumo importado e produto exportado, resultante da industrialização daquele, ao passo que na modalidade isenção, a vinculação física se dá entre o insumo anteriormente importado, sem o

benefício do regime (aplicado no produto final já exportado, resultante do beneficiamento ou industrialização daquele insumo) e o novo insumo importado, destinado a repor o estoque anterior industrializado, que deverá ser equivalente ou **similar em quantidade e qualidade** ao insumo já exportado na forma de produto industrializado final.

De acordo com o referido Parecer, no âmbito do drawback isenção, a equivalência ou similaridade em quantidade e qualidade **será sempre entre insumos importados**; *a contrario sensu*, jamais poderá ser realizada a equivalência ou similaridade (fungibilidade) em relação ao insumo importado e o nacional, como defendido pela recorrente e ratificado no Voto Vencido.

Com tais considerações, mais uma vez, fica demonstrado que, ao contrário do alegado pela recorrente e endossado pela nobre Relatora, para fins de adimplemento do regime drawback suspensão é sempre necessário a vinculação física entre insumo importado e produto exportado. Por sua vez, no drawback isenção, a regra geral, é a adoção do princípio da fungibilidade, porém, restrito a equivalência ou similaridade em quantidade e qualidade entre insumos importados.

Do lançamento do IPI: desobediência ao princípio da não-cumulatividade.

Em sua defesa, alegou a recorrente que, na presente autuação, houve violação do princípio da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no inciso II do § 3º, do artigo 153 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), com o argumento de que, se não houvesse o benefício fiscal em questão, ela teria adquirido as matérias-primas importadas com o destaque do Imposto, que seria utilizado como crédito na sua escrita fiscal para abatimento do Imposto devido na saída, inclusive, na saída para exportação favorecida pela imunidade.

Não assiste razão a recorrente. No caso, ela confunde o critério de apuração do IPI, submetido à sistemática da não-cumulatividade, com a hipótese de incidência ou fato gerador do Imposto, consistente no ato do desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, conforme definida no inciso I no art. 46 do CTN, e regulamentado pelo inciso I do art. 32 do Decreto nº 2.637, de 25 de junho de 1998, que dispunha sobre Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados de 1998 (RIPI/1998), vigente na época dos fatos objeto da presente ação fiscal, conforme texto a seguir transcrito:

Art. 32. Fato gerador do imposto é (Lei n.º 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial (grifo não original)

Por sua vez, a não-cumulatividade diz respeito à sistemática de cálculo do Imposto, em que o crédito, relativo aos insumos entrados no estabelecimento, é atribuído ao contribuinte do Imposto, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período. No que tange, ao Imposto pago no desembaraço aduaneiro do produto importado, há previsão expressa do seu aproveitamento no inciso V do art. 147 do RIPI/1998.



23

Assim, o fato de os produtos exportados, contemplados pela imunidade tributária, também manterem o direito ao creditamento do IPI recolhido na operação de importação em apreço, é uma afirmação cabal de obediência ao princípio da não-cumulatividade e não afronta, como asseverado pela recorrente.

Ademais, o simples fato de o insumo importado ter sido aplicado em produto exportado não exclui a dita operação do campo incidência do Imposto em destaque. Tal operação só fruiria do benefício da isenção caso cumprida as exigência fixadas para o regime drawback suspensivo, o que não ocorreu, conforme demonstrado precedentemente.

No que tange a inconstitucionalidade da exigência do IPI vinculado, em decorrência da concomitância de tributos incidentes sobre a operação de importação, por suposta violação aos arts. 195, § 4º, e 154, I, da CF/1988, assim como a nobre Relatora, também entendo que, por força do disposto no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, é vedado a este Colegiado se pronunciar a respeito inconstitucionalidade de preceito legal vigente.

Dessa forma, com o descumprimento das condições fixadas para gozo do regime especial em apreço, o IPI suspenso tornou-se exigível, portanto, neste ponto, também não merece reparo o lançamento guerreado.

Dos juros moratórios: ilegalidade e inconstitucionalidade da taxa Selic.

A contribuinte alega ainda a ilegalidade e a inconstitucionalidade da utilização da taxa Selic como índice de cálculo dos juros moratórios.

No meu entendimento inexistente a ilegalidade ou inconstitucionalidade suscitada pela recorrente. Ao contrário, tal cobrança está em perfeita consonância com sistema constitucional tributário e o disposto no § 1º do art. 161 do CTN, que estabelece, *in verbis*:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês

(...) (grifos não originais)

Assim, verifica-se que o limite de 1% (um por cento) ao mês somente prevalece se outra lei, obviamente, ordinária, posto que não se trata de matéria reservada a lei complementar, não estipular outro percentual para o cálculo do referido gravame.

No exercício da faculdade conferido pelo transcrito preceito legal, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, assim dispôs sobre o assunto:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em relação a constitucionalidade do preceito legal em destaque, o e. Superior Tribunal de Justiça (STJ) já teve oportunidade de se pronunciar, reconhecendo a licitude de sua cobrança em cotejo com a Constituição Federal de 1988, conforme exposto na ementa do Acórdão proferido no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 803707/PR (Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 14.08.2006), a seguir reproduzida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MULTA DE MORA. ART. 61 DA LEI N. 9.430/1996. BASE DE CÁLCULO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. ART. 161, § 1º, DO CTN.

1. Constitui a base de cálculo da multa de mora prevista no art. 61 da Lei n. 9.430/1996 o valor principal da dívida atualizado pela taxa Selic.

2. É lícita, por força do comando contido na Lei n. 9.065/1995, a aplicação da taxa Selic nos casos em que há parcelamento do débito tributário ou em que há quitação total, mas com atraso. Precedentes.

3. Nas ações que tenham por fim a repetição de pagamentos indevidos efetuados antes de 1º.1.96 e cujo trânsito em julgado ainda não tenha ocorrido, incide, na atualização do indébito, a partir dessa data, exclusivamente, a taxa Selic. Desde aquela data, não tem mais aplicação o mandamento inscrito no art. 167, parágrafo único, do CTN, o qual, diante da incompatibilidade com o disposto no art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95, restou derogado.

4. Recurso especial improvido.

Na mesma trilha tem seguido a jurisprudência deste e. Conselho, estando, inclusive, sumulada a matéria, nos termos do Enunciado a seguir transcrito:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Por tudo isso, fica demonstrada a improcedência da presente alegação.

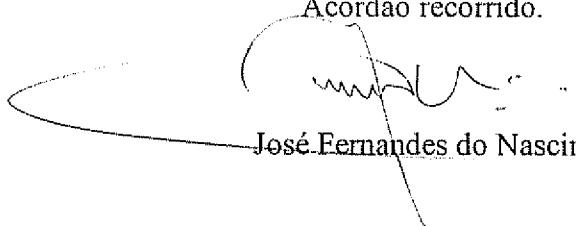
III- DA CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

- a) REJEITAR a preliminar de decadência, para afirmar que o prazo de decadência do regime inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao seu vencimento; e

Handwritten signature and a circular stamp with the number 25 inside.

b) no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer a procedência do presente lançamento e manter na íntegra o Acórdão recorrido.



José Fernandes do Nascimento