



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

Processo nº 10494.001455/2005-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3102-002.015 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2013
Matéria Regimes Aduaneiros Especiais
Recorrente SCA Indústria de Móveis Ltda
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 28/01/1998 a 09/08/2001

DRAWBACK.

COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS COMPROMISSOS ASSUMIDOS.

Constitui atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

PRAZO DECADENCIAL.

Enquanto não concluído o prazo outorgado para cumprimento do compromisso de exportar, inerente ao regime, não tem início a fluência do prazo decadencial do direito de o Fisco promover o lançamento decorrente do descumprimento daquele compromisso.

Findo tal prazo, inicia-se, no primeiro dia do exercício seguinte, o quinquênio em que tal lançamento deve ser levado a efeito.

REQUISITOS PARA BAIXA DO REGIME

O reconhecimento da baixa do regime e da consequente exclusão do crédito tributário que deixou de ser recolhido em razão da aplicação do regime de drawback pressupõem o cumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência.

O descumprimento de tais condições, inclusive da obrigação de promover a correta vinculação do registro de exportação ao ato concessório, implica a descaracterização do regime e a exigência de tributos suspensos.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA

A prática reiterada de infrações à legislação tributária revela evidente intuito de fraude. Jurisprudência.

JUROS DE MORA

Na hipótese de descumprimento do compromisso de exportar, incidirão juros de mora sobre os impostos que deixaram de ser recolhidos na data do registro da DI, contados a partir desta data.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar exclusivamente a fração da exigência decorrente do fato da recorrente, após a averbação do embarque, vincular os registros de exportação ao regime. Vencidos os conselheiros Álvaro Almeida Filho, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama, que também reduziam a multa de ofício a 75%.

(assinado digitalmente)

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

Trata o presente processo de Autos de Infração onde estão sendo exigidos o Imposto de Importação – II e o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, vinculado à importação, em decorrência do não adimplemento dos compromissos assumidos nos Atos Concessórios – AC's nº 0089-98/000003-5, de 19/01/98; 0089-98/000024-8, de 13/03/98; 0089-98/000051-5, de 04/05/98; 0089-98/000063-9, de 04/06/98; 0089-98/000087-6, de 10/08/98; 0089-98/000102-3, de 25/09/98; 0089-98/000111-2, de 20/11/98; 0089-99/000004-6, de 22/01/99; 0089-99/000037-2, de 13/05/99; 0089-99/000058-5, de 23/08/99 e 0089-00/000034-7, de 12/05/00.

Em seu Relatório de Fiscalização do Regime Especial de Drawback Suspensão Comum, fls. 900 a 1033, a autoridade lançadora descreve, acompanhado da reprodução de alguns Registros de Exportação – RE's, os fatos que motivaram a presente exigência, abaixo transcritos:

a - Informou RE's que amparavam exportações normais para comprovar exportações de drawback suspensão comum;

b - Informou RE's que amparavam exportações PROEX - Programa de Financiamento às Exportações - para comprovar exportações drawback suspensão comum;

c - Retificou RE's que amparavam exportações normais, ou PROEX, para exportações drawback suspensão comum, após a averbação destes RE's;

d - Após utilizar o mesmo artifício descrito no item acima, informou RE's para comprovar a exportação de outro AC;

e - Informou em dois ou mais AC RE's que amparavam exportações normais, ou PROEX; 676 (seiscentos e setenta e seis) RE's informados duas vezes, 655 (seiscentos e cinquenta e cinco) RE's informados três vezes e 140 (cento e quarenta) RE's informados quatro vezes;

f - Após utilizar o mesmo artifício descrito no item c, informou os RE's na comprovação de dois ou mais AC; 284 (duzentos e oitenta e quatro) RE's informados duas vezes, 276 (duzentos e setenta e seis) informados três vezes e 52 (cinquenta e dois) RE's informados quatro vezes;

g - Informou RE's com data de embarque posterior à data limite de exportação;

h - Mentiu em vários RE's, ao afirmar que não tinha utilizado tais RE's em outras comprovações, quando provamos que na verdade a SCA os utilizou em outras comprovações;

Os fatos acima transcritos motivaram, também, a aplicação da multa agravada, estabelecida no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, pelo fato de ter a interessada tentado, por diversas formas, modificar a característica essencial do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o pagamento dos impostos devidos e, conseqüentemente, a abertura de processo de representação fiscal, protocolado sob nº 10494.001456/2005-59.

Devidamente intimada a contribuinte apresentou as impugnações; fls. 1072 a 1207, para o II, e 1208 a 1345, para o IPI; acompanhadas de seus Anexos, fls. 1.133 a 1.207 e 1.271 a 1.345, respectivamente. Nos anexos a SCA Indústria de Móveis Ltda. ataca item por item, reportando-se às alegações apresentadas no corpo da impugnação que compreendem, em síntese:

PRELIMINARES

- os créditos tributários em análise, quando dos lançamentos fiscais, já estavam decaídos, pois a legislação vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores era o art. 328 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, que dispunha que a repartição fiscal competente tem assegurado

o livre-acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação. Portanto, a qualquer momento, a partir da emissão do AC e da importação e antes do término do regime, a autoridade fiscal poderia verificar se o beneficiário do regime estava cumprindo o compromisso assumido no AC. Caso não o tivesse, poderia, por meio do lançamento, exigir o pagamento dos tributos suspensos;

- não cabe a Secretaria da Receita Federal – SRF dizer se os compromissos de exportar foram ou não cumpridos, mas sim a Secretaria de Comércio Exterior – Secex, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior – Decex.

MÉRITO

- mero erro na indicação dos códigos a serem informados nos RE's, apontados nos itens "a" e "b" do relatório fiscal, não pode caracterizar a inadimplência do compromisso, posto que a efetiva exportação é que deve ser considerada para o cumprimento da obrigação assumida no AC;

- não há previsão legal para que a empresa altere o RE após o despacho de exportação, itens "c" e "d" do relatório fiscal. Os arts. 9º, § 1º, e 10º, da Port. Secex nº 15, de 17/11/2004, diz, verbis:

Art. 9º - As operações de exportação deverão ser objeto de Registro de Exportação no Siscomex, exceto os casos previstos no Anexo "A" desta Portaria.

§ 1º - O RE deverá ser efetuado previamente à declaração para despacho aduaneiro e ao embarque da mercadoria.

Art. 10 – Poderão ser efetuadas alterações no RE, exceto durante o curso dos procedimentos para despacho aduaneiro.

- se há norma permitindo as alterações nos RE's, exceto durante o curso dos procedimentos para despacho aduaneiro, logo, pode haver alterações posteriores ao despacho. Além disso, o documento que comprova o cumprimento ou não do compromisso de exportação é o Relatório Unificado de Drawback - RUD;

- nunca houve a intenção de fraudar o fisco, nem a Secex. Apenas preocupou-se muito mais com a efetiva exportação do que com as obrigações acessórias;

- os excessos de obrigações acessórias e a dinâmica das exportações levam aos contribuintes ao cometimento de erros. As retificações efetuadas pela impugnante foram decorrentes destes excessos e tiveram como finalidade corrigir as informações prestadas nos RE's;

- a parametrização das Declarações de Importação – DI's no sistema Siscomex é feita por sorteio eletrônico e não por controle humano. Portanto, a alegação de que a informação do

código errado afeta o controle fiscal durante o despacho de exportação é totalmente improcedente;

- é inaceitável a exigência total dos tributos suspensos quando da importação dos insumos simplesmente porque não foram aceitos alguns RE's para comprovar as exportações efetuadas pela beneficiária. O art. 162, II, da Port. Secex nº 14, de 17/11/2004, prevê o inadimplemento total ou parcial do regime ao dispor que, verbis:

Art. 162 – o inadimplemento do Regime será considerado:

I – Total: quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada;

II – parcial: se existir exportação efetiva que comprove a utilização de parte da mercadoria importada.

- os agentes do fisco exigiram a totalidade dos tributos suspensos, mesmo sabendo que a legislação permitia o cumprimento parcial do regime. A prática de tal ato é típica de excesso de exação, descrita no art. 316, § 1º, do Código Penal;

- as alterações introduzidas pelos órgãos intervenientes no sistema Siscomex, à época dos registros, nem sempre foram compreendidas. Por essa razão é que foram realizados cursos e palestras a respeito do novo sistema, que prometia desburocratizar as exportações, conforme pode ser verificado no Informativo Secex nº 23;

- não há no Decreto nº 91.030/85, vigente à época dos fatos geradores, impedimento de vincular um RE em mais de um AC, itens “e” e “f” do relatório fiscal. A própria atividade da impugnante, onde são utilizados cerca de 8.000 (oito mil) itens para fabricar cozinhas, demonstra, na prática, a possibilidade dessas vinculações;

- verifica-se que tal procedimento é peculiar à atividade da contribuinte, onde são feitas importações de dobradiças, calços, parafusos, kit de rodízios, corrediças, chapas, folhas, películas, puxadores, terminais de perfil, etc... ao amparo de diversos AC e a exportação de produto acabado, no caso móveis para cozinha, com a utilização desses insumos, sendo informado num único RE;

- em nenhum momento a impugnante pretendeu, utilizando-se deste procedimento, fraudar a administração tributária. Até porque, sempre foi informada pelo departamento competente do Banco do Brasil que este procedimento estava correto;

- o item “g” do relatório fiscal aponta uma quantidade de 1.382 (um mil trezentos e oitenta e dois) RE's vencidos. No entanto, o quantitativo correto é 63 (sessenta e três) RE's. Os AFTN chegaram a este número, 1.382, porque contaram os anexos de cada registro como sendo um RE autônomo;

- os funcionários da SRF iniciaram movimento por reposições salariais, no final de 2000, acarretando prejuízos à sociedade brasileira, principalmente aos importadores e exportadores. Neste período a impugnante efetuou algumas exportações que foram consideradas pela fiscalização como extemporâneas. No entanto, o não cumprimento no prazo estabelecido decorreu pela greve dos servidores do órgão responsável pela liberação das mercadorias, ou seja, a própria SRF. Os RE's relacionados às fls. 1.108 a 1.109 compreendem aqueles que foram registrados antes do prazo previsto para embarque, mas por culpa da SRF as mercadorias só foram exportadas após o referido prazo;

- às fls. 1.111 a 1.123 são trazidas cópias de jornais e informativos do sindicato dos auditores fiscais em que comprovam o movimento paredista no ano de 2000;

- não está caracterizado nos autos a ação ou omissão fraudulenta com a finalidade de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador dos tributos, ou ainda, visando excluir ou modificar suas características para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento;

- o instituto da fraude é aplicado nos casos em que o agente tenta, por ação ou omissão dolosa, impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador, portanto, ela está voltada, especificamente, ao fato gerador. No caso em tela, os fatos descritos no Relatório fiscal referem-se a informações em RE's e RUD's e a retificações de RE's após o despacho aduaneiro, ou seja, tais ações não se enquadram na definição de fraude;

- nos casos em que há inadimplência do compromisso de exportar, firmado em AC, os juros devem ser calculados a partir do término do prazo de validade estabelecido no AC;

- as inclusões ou alterações parciais ou completas efetuadas nos RE's após o embarque das mercadorias são possíveis quando há necessidade de apresentação de novos dados ou retificação daqueles já existentes, não caracterizando, em hipótese alguma, fraude, mesmo após a averbação, pois tais alterações são permitidas pelo sistema e de pleno conhecimento da Secex e da SRF;

- as declarações da beneficiária do regime de que não tenha utilizado alguns RE's para comprovar determinado AC, mas que efetivamente os utilizou, até mesmo em vários AC, ocorreram por "erro quanto a declaração no departamento que faz os registros. Mas isso, não invalida o que foi acima dito. Não houve a intenção de fraudar a fiscalização em nenhum momento".

Em sua impugnação a contribuinte transcreve várias jurisprudências referentes à decadência; aos "erros formais" no preenchimento dos RE's; à exigência total dos tributos suspensos sem levar em conta o cumprimento parcial do regime; à vinculação de RE em mais de um AC; à informação nos RE's,

exportações normais e PROEX, por não configurar inadimplência do compromisso de exportar; à multa agravada e à aplicação dos juros moratórios.

A Impugnante requer, ao final de suas argumentações, o fornecimento, pela SRF, de todos os comprovantes de exportação emitidos pelo Siscomex, referente ao período arrolado nos Autos de Lançamentos do II e IPI, e que deverão ser juntados a esta impugnação antes do julgamento, visando fazer prova dos fatos alegados e impugnados. Requer, ainda, seja oportunizada a juntada das notas fiscais de exportação e demais documentos referidos na legislação aduaneira, como necessária à comprovação dos compromissos de exportação.

Foram juntados, posteriormente, ao presente processo os documentos apresentados pela contribuinte..."

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 28/01/1998 a 09/08/2001

Ementa: DRAWBACK. COMPETÊNCIA.

A competência para concessão do regime aduaneiro especial de drawback, inclusive seus aditivos, é da Secex. Cabe à SRF a aplicação do regime, a fiscalização dos tributos e a verificação do regular cumprimento dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

VINCULAÇÃO FÍSICA.

Um dos princípios fundamentais do regime especial de drawback é a vinculação física do produto importado com aquele a ser exportado.

VINCULAÇÃO DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO.

A vinculação do RE ao AC é imprescindível para a comprovação da exportação dos insumos importados com o benefício do regime drawback.

DRAWBACK. INADIMPLENTO DO COMPROMISSO.

Constatada a inadimplência no compromisso de exportar cabível é a exigência dos impostos suspensos quando da importação das mercadorias ao amparo do regime drawback, inclusive com os acréscimos legais à partir do registro da DI.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 28/01/1998 a 09/08/2001

Ementa: DRAWBACK. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo de decadência para o regime drawback suspensão começa no primeiro dia do ano seguinte ao término do regime.

Lançamento Procedente

Após tomar ciência da exigência, comparece a autuada mais uma vez aos autos para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa e acrescentar:

a) Que o órgão recorrido não teria analisado a totalidade das razões de fato e de direito suscitadas por ocasião da impugnação, em especial: a alegação de que o regime teria sido ao menos parcialmente cumprido, pois as alegações de irregularidade não alcançariam a integralidade dos registros; e o pedido de produção de provas; e

b) Pedido eventual no sentido de que, caso não reconhecida a insubsistência integral da exigência, fosse reduzida a multa 150% para 75%, em razão da ausência dos elementos qualificadores que justificariam o agravamento;

Inicialmente distribuído para a Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, decidiu a extinta Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio da Resolução nº 302-1.453, de 25 de março de 2008, converter o julgamento do Recurso em diligência para que a autoridade lançadora e a recorrente esclarecessem as seguintes questões:

1 — Foi assinado Termo de Responsabilidade para as importações em regime de drawback aqui referidas?

2 — a recorrente teve outros regimes aduaneiros ou benefícios à exportação ao tempo ou anteriores aos regimes de drawback aqui mencionados?

3 — Fazer a lista completa dos Atos Concessórios, com datas de expedição e de término, relacionando para cada um os registros de exportação correspondentes e as datas de efetivos embarques. Neste caso a administração tributária informar se as unidades aduaneiras do local de embarque estavam funcionando normalmente, e a recorrente informar e comprovar o depósito das mercadorias para embarque;

4 — informar se nas retificações de RE houve retificação de dados da mercadoria exportada;

5 — oferecer qualquer outra informação que julgar procedente.

Em resposta, a recorrente apresentou os documentos de fls. 7.386 a 9.169, mas não teceu considerações adicionais acerca dos quesitos ou das conclusões do Fisco. Limitou-se a responder que estariam anexados todos os documentos relativos ao quesito 1 e que não obtivera ato concessório diverso dos listados pelo Fisco.

Não foi informada a data que as mercadorias foram depositadas para embarque.

A autoridade fiscal, por sua vez, informou que não disporia de meios para informar se as unidades aduaneiras relativas aos locais de embarque se encontravam funcionando normalmente¹.

Elaborou, ainda, planilha onde estão listados 1.382 Registros de Exportação relativos a embarques alegadamente realizados após o encerramento do prazo para exportar, identificando-se, por ato concessório, a data de embarque da mercadoria²

Em resposta ao quesito 4, informou que houve alteração de dados da mercadoria exportada, mas que tal retificação não foi considerada irregularidade, para efeito da aceitação dos RE.

Finalmente, em relação ao quesito nº 5, reproduziu os itens 285 a 289 do relatório de fiscalização.

Em 1º de março de 2013, os autos foram distribuídos para este Conselheiro, em razão de sorteio realizado em 28/02/2013.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator.

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Analiso separadamente cada um dos aspectos que merece ser enfrentado.

1- Preliminarmente

1.1- Incompetência e Ausência de Base Causal

A concessão do drawback, na modalidade suspensão, nos termos do art. 314 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, encontrava-se inserida no rol das competências da Comissão de Política Aduaneira.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, as atribuições da extinta Comissão de Política Aduaneira foram transferidas para a Secretaria Nacional de Economia, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que, por meio da

¹ Trecho à fl. 9.172.

² Trecho às fls. 9.173 a 9.206.

Portaria SNE nº. 427, de 25/08/92, disciplinou a concessão do regime, atribuindo ao antigo Departamento de Comércio Exterior - Decex, competência para conceder o regime nas modalidades suspensão e isenção, bem como proceder ao acompanhamento e verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Nesse contexto, foi editada a portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, que disciplina (original não destacado):

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

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

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

Com a publicação da Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF), posteriormente transformada na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Ora, se, até o presente momento, não consta revogação do ato administrativo em questão, é evidente que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, à época do lançamento Secretaria da Receita Federal, detinha competência para a realização das verificações realizadas.

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

Ou seja, se, como muito bem disse a Portaria suso transcrita, compete à RFB, a qualquer tempo, verificar o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados e, se for o caso, concluir que a recorrente descumpriu tais condicionantes para o reconhecimento da exclusão do crédito tributário.

Afasto, portanto a preliminar suscitada.

1.2 - Omissão

Não vejo a alegada omissão do acórdão recorrido.

Sabidamente, não é exigível que o julgador enfrente separadamente todas as questões aduzidas. Basta que, em conjunto, explice sua convicção acerca da sua procedência ou não do pedido.

Nesse sentido, remansosa é a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento dos EDcl nos EDcl no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp Nº 665.454 – CE, assim ementado³:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA DEVOLUTIVIDADE. TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM.

1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto inócuentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EDcl nos EREsp. 693.711/RS, DJ 06.03.2008; EDcl no AgRg no MS 12.792/DF, DJ 10.03.2008 e EDcl no AgRg nos EREsp 807.970/DF, DJ 25.02.2008

2. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.”(negritei)

Ou seja, analisar as diferentes (e mutuamente excludentes) versões dos fatos e concordar com as conclusões do Fisco implica necessariamente discordar, ainda que por via obliqua, das alegações da impugnante.

Por outro lado, se o órgão afasta questão antecedente, está afastando, ainda que não o faça expressamente, questões que dependeriam de tal premissa.

Por exemplo, se o órgão recorrido entendeu que a ausência de vinculação não poderia ser sanada *a posteriori*, pois o prejuízo estaria caracterizado desde o momento em que a declaração teria sido parametrizada para o canal verde, não caberia discutir outras consequências da ausência de vinculação naquele estágio. O prejuízo restara caracterizado e, na visão do Fisco, ratificada pelo órgão recorrido, o regime restara inadimplido.

Partindo dessa premissa, seria desnecessário enfrentar individualmente cada argumento favorável à conduta da recorrente de vincular os atos concessórios após a exportação.

³ Ministro Luiz Fux, DJ: 25/05/2009

Evidentemente, não se está, neste momento, ratificando tais premissas. Tal discussão será tratada quando da análise do mérito e poderá, eventualmente, conduzir à insubsistência da exigência, hipótese que não se confunde com a nulidade do feito.

2- Mérito

2.1 Prejudicial de Decadência

Peço licença à recorrente, pois não vejo como considerar que a contagem do prazo decadencial para a formalização do lançamento fundado em suposto descumprimento do regime de drawback siga o art. 150, § 4º do CTN⁴ ou a atual redação do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966⁵.

Com efeito, como é cediço, o regime de drawback só é baixado após a verificação do cumprimento do compromisso de exportar assumido.

Assim sendo, somente após o encerramento do prazo para que tal compromisso seja cumprido é que a autoridade fiscal poderia adotar medidas com vistas à verificação de eventuais irregularidades.

Ou seja, é perfeitamente possível (e legal) que a beneficiária cumpra integralmente o regime com a realização da integralidade das operações de exportação no último dia de sua validade. Até então, o Fisco não poderia imputar qualquer responsabilidade ao sujeito passivo.

Dessa forma, enquanto não encerrado o regime não há como considerar iniciada a fluência do prazo decadencial.

Concluído tal prazo, inicia-se, a partir do primeiro dia do exercício seguinte, a contagem do quinquênio final para formalização do lançamento, sob pena de decair o direito de o Fisco fazê-lo, *ex vi* do art. 173, I do CTN⁶.

Note-se que tal exegese nada tem de inovadora, na medida em que encontra-se apoiada na remansosa jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. À guisa de exemplo, cite-se:

Acórdão CSRF 9303-00.976, julgado em 28/04/ 2010⁷

DRAWBACK SUSPENSÃO. Decadência, norma geral de direito tributário privativa de lei complementar, e matéria disciplinada nos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional. Na importação com suspensão do crédito tributário, não há se falar

⁴ § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

⁵ Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei.

⁶ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

em pagamento antecipado de tributos nem na aplicação do disposto no citado artigo 150, §4º. Segundo a regra geral do artigo 173, inciso I, o prazo decadencial tem início no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado". 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 à 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 Nacional.

Tomado tal marco jurisprudencial como referência, não vejo como acolher a prejudicial de decadência

É preciso esclarecer, nessa linha, que o prazo decadencial para promover o lançamento objeto do presente litígio só se iniciou em 01/01/2001⁸ e, conseqüentemente, se encerraria em 31/12/2005..

Assim, se a recorrente tomou ciência da exigência em 19/12/2005 e, nesse momento resta o lançamento concluído, não há como se reconhecer a decadência suscitada.

2.2- Demais Questões de Mérito

A acusação do Fisco, destaque-se, está focada em duas vertentes o descumprimento do prazo para promover a exportação e a imprestabilidade da vinculação dos registros de exportação ao regime para comprovar o cumprimento dos compromissos assumidos.

Antes de adentrar na análise das acusações e dos fundamentos de defesa, peço licença para trazer alguns aspectos conceituais que nortearão sua análise.

Apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para evitar a cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação, dúvida não há de que, quando do encerramento do regime de drawback, incide hipótese de isenção.

Veja-se o que consigna representante da corrente que defende que o fundamento para a não cobrança é a suspensão, no caso o Des. Federal Dirceu de Almeida Soares⁹:

*A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como "drawback", traduz hipótese de isenção tributária. **Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da suspensão dos tributos devidos na importação; somente após a verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão do benefício, ou seja, após a exportação dos produtos fabricados com a matéria-prima, no prazo assinado, perfectibiliza-se a operação, incidindo a isenção.** (destaquei)*

⁸ O prazo para exportar do ato concessório mais antigo, 0089-98/000003-5, venceu em 09/01/2000.

⁹ Voto condutor do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS, julgada em 15/06/2003 pelo Egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª Região

Já na senda da corrente que defende tratar-se de isenção sob condição resolutiva, pontifica Liziane Meira¹⁰:

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

Parece-me claro, assim, que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

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

(...)

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

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

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, ao regime de drawback significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições para sua concessão, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier¹¹:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não***

¹⁰ Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

¹¹ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva. É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (destaquei)

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o Mestre Lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

Em sentido análogo, pondera Souto Maior Borges¹²:

“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.

(...)

Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:

I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;

II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza procedimental. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo, a norma isentiva simplesmente não produz efeitos.

Igualmente não se pode esquecer de que, pela aplicação conjunta do art. 179 do CTN e do art. 333 do Código de Processo Civil, este último subsidiariamente, impõe-se ao sujeito passivo o dever de provar que cumpriu as condições legais para o aproveitamento do benefício.

Com efeito, o art. 179 deixa claro que cabe ao sujeito passivo apresentar requerimento em que *faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão*.

Tomo emprestadas, ademais, a pertinente lição do professor Hugo de Brito Machado¹³, a respeito da divisão do ônus da prova fixada no art. 333 do CPC:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)

Assim, não vejo como imputar ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao ato concessório. Ao sujeito passivo incumbe, mediante a adoção do rito fixado na legislação de regência, fazer prova de que cumpriu as condições para o aperfeiçoamento da isenção ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos.

Outro norte que não se pode perder de vista é o fato de que, assim como ocorre com o regime da incidência, o da isenção é igualmente típico, diferenciando-se essencialmente no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Mais uma vez, vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):¹⁴

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação

¹³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

¹⁴ Op. cit., p. 100.

de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.

José Souto Maior Borges, a seu turno¹⁵, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

A tipicidade reclamada, no caso concreto, é essencialmente a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, II, do Decreto-lei nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de (original não destacado):

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;

À época dos fatos geradores sob exame, o dispositivo suso transcrito era regulamentado pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

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, art. 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;

¹⁵ Op.cit. p.p. 190/191

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto efetivamente exportado, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti¹⁶:

Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo **do produto exportado**, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos.

De tudo que foi exposto, é possível concluir que, para a correta extinção do regime e consequente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência. Descumpridas tais condições, incide a regra do art. 155 do CTN e restaura-se a obrigação.

Feitas tais considerações, passa-se à análise das questões de mérito propriamente ditas.

2.2.1 - Exportações a destempo

Afora a discussão acerca da vinculação ou não dos registros de exportação ao ato concessório, a recorrente é acusada de promover a exportação de um número significativo de mercadorias quando já expirado o prazo para cumprimento do regime.

Em sua defesa, relembre-se, argumenta a recorrente que tal atraso seria motivado por movimento grevista da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

De se lembrar, por outro lado, que a matéria foi um dos motivadores da diligência determinada por meio da Resolução 302-1.453, onde foram formuladas duas perguntas: a) as unidades de desembaraço das mercadorias tiveram seu funcionamento comprometido pelo movimento de seus servidores; e b) quais seriam as datas nas quais as mercadorias extemporaneamente exportadas teriam sido entregues ao recinto alfandegado. A

¹⁶ Comércio Internacional e Câmbio. São Paulo: Aduaneiras. 9ª ed., p. 375.

primeira pergunta era dirigida ao Fisco e a segunda, ao Contribuinte. Ambas ficaram sem resposta.

Cabe decidir, portanto, com base nos elementos que se encontram nos autos.

Nessa linha, mesmo que se assuma a premissa de que, na data do encerramento dos atos concessórios que se encerrariam no mês de abril de 2000, as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil só promoveriam o desembaraço aduaneiro teriam seu expediente comprometido, em razão uma vez por semana ou até mesmo que efetivamente tivessem entrado em greve a partir de 24 de abril, não vejo como acolher a alegação de que os embarques deixaram de ocorrer por culpa do Fisco.

O primeiro ponto, é que nenhum dos informativos noticiou que as paralisações teriam durado por prazo indeterminado.

O segundo, e mais importante, é que a recorrente não demonstrou a adoção das medidas necessárias à efetivação das exportações, como, por exemplo, a entrega da mercadoria no recinto alfandegado por onde se daria a exportação ou a elaboração da declaração de exportação.

Cabe esclarecer, nessa linha, que o Registro de Exportação (RE), que pode ser elaborado a qualquer tempo, é apenas a primeira etapa para que a exportação ocorra. Ou seja, revela, no máximo, a intenção de exportar. Cabe ao exportador, após a elaboração daquele RE, formular declaração de exportação, entregar a mercadoria no recinto alfandegado por onde se processará o desembaraço e apresentar os documentos de instrução em uma das unidades da RFB.

Não custa esclarecer que providências não demandam qualquer intervenção por parte da autoridade fiscal, esvaziando, consequentemente, a eventual alegação de que não teriam sido adotadas em razão da greve dos Auditores-Fiscais.

Confira-se o que diz a Instrução Normativa nº 28, de 1994, que disciplina o despacho de exportação, quanto à responsabilidade pelo preenchimento da DDE (original não destacado):

Art. 3º O despacho de exportação terá por base declaração formulada pelo exportador ou por seu mandatário, assim entendido o despachante aduaneiro ou o empregado, funcionário ou servidor especificamente designado.

Com relação à tramitação do despacho e da necessidade de prévia informação da presença da carga no recinto alfandegado, dizem os artigos 18 e 19 do mesmo ato (original não destacado):

Art. 18. Os documentos deverão ser entregues à unidade da SRF de despacho em até quinze dias, contados da data do início do despacho de exportação, na forma do art. 10, em envelope papel padrão ofício, com 22 x 33 cm., na cor parda, contendo à indicação do número atribuído à declaração para despacho.

Art. 19. Os documentos somente serão aceitos após confirmação, no Sistema, da presença da carga:

I - em recinto alfandegado, pelo depositário; e

II - no local de despacho, pelo exportador, no caso de carga depositada em veículos estacionados aguardando o momento do embarque.

Ora, se não há notícia de que os recintos alfandegados, administrados por terceiros, ou ainda que os sistemas informatizados e o protocolo de documentos, geridos por servidores diversos dos que teriam participado do movimento grevista, tivessem sido afetados, não me parece que se possa alegar que as mencionadas providências preparatórias deixaram de ser adotadas por culpa do Fisco.

Assim, se, a despeito da solicitação consignada na Resolução do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, a recorrente não demonstrou ter disponibilizado carga para que se pudesse dar início ao despacho de exportação, não vejo como deixar de considerar que as exportações ocorreram a destempo e considerá-las inválidas, para efeito de cumprimento dos compromissos assumidos.

Mantenho essa fração da exigência, consequentemente.

2.2.2 - Falhas na vinculação dos RE ao Regime

Em síntese, acusa o Fisco a Recorrente de ter cometido as seguintes irregularidade quando da comprovação do regime: 1- ausência de vinculação do Registro de Exportação ao ato concessório; 2 - Retificação dos RE após a averbação, com vistas à sua vinculação aos atos concessórios; 3 - utilização de um mesmo registro de exportação para baixa de mais de um ato concessório; e 4- utilização de registro de exportação PROEX para baixa de regime de drawback.

Antes de adentrar na análise de tais acusações, demonstra-se relevante reafirmar a importância do cumprimento dos pressupostos de ordem procedimental e, dentre esses pressupostos, a importância da correta vinculação do registro de exportação ao ato concessório que se pretende demonstrar o cumprimento.

De fato, a ausência de vinculação ou a vinculação defeituosa, dentre outras consequências, dificulta a correta verificação fiscal, permitindo, por exemplo, a contagem em dobro de uma mesma exportação e, consequentemente, a remessa para o mercado interno de produtos desonerados, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência.

Não vejo, portanto, como reduzir a importância da correta vinculação documental, ponto de partida para a apuração do cumprimento dos compromissos assumidos.

Feitas tais considerações, analisa-se as acusações separadamente

2.2.2.1- Ausência de vinculação ou vinculação a posteriori

Os regimes que são alvo do presente litígio foram concedidos sob a égide da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, que, em seu art. 37 determinou que a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório seria condição para que tal registro pudesse ser utilizado para comprovação do cumprimento do regime. Confirma-se sua redação:

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.

Até então, a matéria encontrava-se disciplinada no art. 34 da Portaria Decex nº 24, de 26 de agosto de 1992, combinado com o disposto no art. 1º da Portaria Secex nº 7, de 27 de abril de 1993, assim redigido:

*Art. 1º Na comprovação de exportações amparadas no Regime Aduaneiro Especial de "Drawback", tendo em vista o disposto no art. 34¹⁷ da Portaria DECEX nº 24, de 26 de agosto de 1992, também é documento hábil o **Comprovante de Exportação**, devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, como previsto no art. 7º da Portaria Interministerial MF/MICT nº 752, de 22 de dezembro de 1992, sem prejuízo das demais normas vigentes.*

Já o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, previa, em seu art. 315:

Art. 325. A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

Nessa linha, não seria possível reconhecer o cumprimento do regime a partir de documentos que não observam as condições fixadas na legislação que disciplina sua concessão e baixa, principalmente porque, como é possível perceber, **a recorrente não trouxe ao processo** outros elementos que pudessem demonstrar que todas exportações estavam vinculadas ao ato concessório.

De fato, não promover a devida vinculação dos registros de exportação aos atos concessórios é, na essência, beneficiar-se da própria omissão. Sem que se promova a identificação dos atos concessórios é praticamente impossível promover as necessárias verificações contábeis.

Ocorre, entretanto, que tal raciocínio não poderia, com a devida licença, levar à integralidade das conclusões assentadas pela autoridade fiscal.

A meu ver, não há como deixar de considerar os registros de exportação exclusivamente em razão de que sua vinculação ao ato concessório ocorreu posteriormente ao embarque e averbação, pois não havia norma que impedisse tal retificação. Até porque a vinculação a posteriori permite a realização das verificações contábeis e de estoque.

De fato, a portaria Secex e o Regulamento Aduaneiro determinaram que o registro de exportação deveria estar vinculado ao Ato Concessório, mas não impediram que tal vinculação ocorresse posteriormente à averbação.

¹⁷ Art. 34 - São documentos hábeis para a comprovação de exportação vinculada à operação de "drawback":
I - via V da guia de exportação, averbada;
II - via V da declaração de exportação, averbada;

Penso, assim, que devem ser afastada a fração da exigência que se encontrar fundamentada exclusivamente no fato de que a recorrente, após o embarque, teria retificado os dados do Registro de Exportação, a fim de vinculá-los aos atos concessórios.

2.2.2.2 - Utilização de uma mesma exportação para cumprimento de mais de um regime

Dizia o art. 31 da Portaria Secex nº 4, de 1997:

Art. 31. Para efeito de comprovação do Regime de "Drawback", modalidade suspensão ou habilitação ao Regime, modalidade isenção, os documentos utilizados na importação e exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de "Drawback", bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

Mais do que instituir uma formalidade, o dispositivo impede que o beneficiário reduza artificialmente o quantitativo de mercadorias a exportar.

De fato, se uma mesma exportação puder ser computada em dobro, evidentemente parte significativa dos insumos poderá ser empregado na fabricação de mercadorias destinadas ao mercado interno, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência.

Pouco acresce, nessa esteira, a alegação de que não seria possível fracionar os itens de acordo com cada um dos regimes autorizados.

Em primeiro lugar, se a legislação que disciplina o regime não dava margem para o procedimento adotado, caberia à recorrente, se não pretendia adotar os controles contábeis adequados, não firmar um compromisso que sabia não poder cumprir. Notar que, quando do preenchimento dos RE a recorrente foi indagada acerca desse fato e respondeu que aquela exportação não estaria sendo utilizada para dar baixa em mais de um regime.

Em segundo, e bem mais relevante para o deslinde da questão, é o fato de que não foi trazido ao processo qualquer elemento que demonstrasse que o cômputo em dobro, em triplo ou em quádruplo, repita-se, em desacordo com a legislação, não redundou em exportação em montante inferior ao avençado. Ou seja, não foi trazido qualquer elemento que demonstrasse que o montante exportado era suficiente para se proceder à baixa de mais de um ato concessório ou cumprir metas atreladas a outro incentivo à exportação.

Mantenho integralmente essa fração da exigência.

2.2.3 - Multa Agravada

Encontra-se pacificada no âmbito da jurisprudência do CARF e dos extintos Conselhos de Contribuintes a exegese de que a prática reiterada de infração induz à aplicação da multa agravada, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, segundo a redação vigente à época¹⁸. Confira-se:

¹⁸ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

a) Acórdão nº 3301-00.858, sessão de 1º de março de 2011, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção do CARF:

MULTA AGRAVADA A declaração reiterada por mais de três exercícios seguidos nas respectivas DIPJs e DCTFs da contribuição apurada e devida mensalmente por valores muito inferiores aos efetivamente devidos constitui fraude que enseja o agravamento da multa ofício

b) Acórdão nº 9101-00.140, sessão de 12/05/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA AGRAVADA – CONDUTA REITERADA – Nos termos da jurisprudência majoritária da CSRF, e das Câmaras da Primeira Seção do CARF, a prática reiterada de infrações à legislação tributária denota a intenção dolosa do contribuinte de fraudar a aplicação da legislação tributária e lesar o Fisco.

c) Acórdão nº 9101-00.320, sessão de 25/08/2009, 1ª Turma da CSRF

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. É aplicável a multa de ofício qualificada de 150 %, naqueles casos em que restar constatado o evidente intuito de fraude. A conduta ilícita reiterada ao longo do tempo, descaracteriza o caráter fortuito do procedimento, evidenciando o intuito doloso tendente à fraude.

d) Acórdão nº 203-11.535, sessão de 09 de novembro de 2006, 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes:

MULTA AGRAVADA DE 150%.

A prática reiterada de diminuir indevidamente a base de cálculo da contribuição da Cofins nas informações prestadas ao fisco federal, adotada durante quatro anos consecutivos, forma o elemento subjetivo da conduta dolosa, ainda que a contribuinte tenha escriturado corretamente suas receitas nos livros de apuração do ICMS e na contabilidade.

De fato, me parece claro que a forma reiterada com que foram incluídas informações inverídicas nos relatórios necessários à baixa do regime e nos registros de exportação que dariam suporte a tais relatórios demonstra o intuito de alterar dolosamente as características da obrigação tributária, reduzindo o valor do imposto que seria devido pelo descumprimento dos compromissos assumidos por ocasião da concessão do regime.

2.2.4 - Cálculo do Juros

Tomando como referência o que já foi exposto anteriormente, quando da análise da natureza do regime de drawback, não vejo como acolher o pleito de definir o encerramento do prazo para exportar como termo inicial para o cálculo dos juros de mora. A meu ver, tais acréscimos devem ser computados segundo os parâmetros adotados pelo Fisco, ou seja, a partir do vencimento.

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

A matéria foi tratada com clareza pela legislação vigente à época dos fatos geradores litigiosos. Confira-se o que dizia art. 114, III, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985:

Art. 114. Serão atualizados, mediante aplicação dos coeficientes de correção monetária (Lei No 4.357/64, art. 7º, Decreto-lei No 1.704/79, art. 5º, e Decreto-lei No 1.736/79, art. 4º):

I - os débitos fiscais, decorrentes do imposto ou de multas, não pagos até o vencimento;

II - o imposto dispensado por isenção ou redução, quando se tornar devido;

III - quando se tornar exigível o imposto cujo pagamento fora suspenso.

Na mesma linha, revela-se perfeitamente aplicável o art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996¹⁹. O imposto deixou de ser recolhido na data do vencimento e, posteriormente, demonstrou-se não haver fundamento para tal dispensa.

3- Conclusão

Com essas considerações, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar exclusivamente a fração da exigência motivada na acusação de que a recorrente, após a averbação, teria alterado o registro de exportação para corrigir o código de operação e vinculá-lo a um único ato concessório.

Sala das Sessões, em 25 de setembro de 2013

¹⁹ 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.

Processo nº 10494.001455/2005-12
Acórdão n.º **3102-002.015**

S3-C1T2
Fl. 9.072

LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO

CÓPIA