

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

Processo nº 10508.000671/2005-36
Recurso nº 344.795 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3102-00.674 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Recorrentes JOANES INDUSTRIAL S/A PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

DATA DO FATO GERADOR: 19/07/1999, 22/07/1999, 10/09/1999, 14/09/1999, 30/12/1999

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

O termo inicial do prazo caducidade do direito lançar o crédito tributário suspenso pela aplicação do regime aduaneiro drawback, modalidade suspensão, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que ocorreu o seu vencimento 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 se o sujeito passivo é cientificado do lançamento antes de expirado o prazo de 5 (cinco) anos, contado de acordo com o critério estabelecido precedentemente.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 19/07/1999 a 30/12/1999

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. ADITIVO AO ATO CONCESSÓRIO. VALIDADE.

É considerado válido o Aditivo emitido pela Secex quando solicitada alteração do Ato Concessório dentro do prazo de validade.

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

A mercadoria importada ao amparo do regime drawback 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 regime drawback, modalidade suspensão, não admite substituição de matérias-primas importadas ao amparo do regime por outras, sejam elas de origem nacional ou importada.

É ônus do beneficiário do regime comprovar o adimplemento do regime drawback, modalidade suspensão, demonstrando que ocorreram as exportações dos produtos industrializados mediante o emprego da matéria-prima importada com o incentivo fiscal, e que foram atendidas as demais condições estabelecidas no ato concessório. Na falta de comprovação, passam a ser exigíveis os tributos suspensos que deixaram de ser recolhidos por ocasião da importação, acrescidos dos encargos legais devidos.

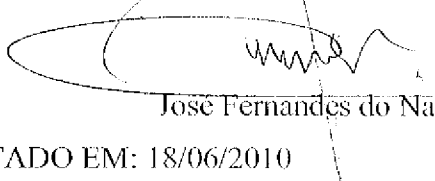
Recursos de Ofício e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Elias Fernandes Eufrásio e Nanci Gama. Quanto ao mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntário e de ofício. Os conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena, Elias Fernandes Eufrásio e Nanci Gama votaram pela conclusão no que se refere ao recurso voluntário.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente



José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 18/06/2010

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

Relatório

Trata-se de lançamento de crédito tributário, formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 01/08, consistente na exigência do Imposto sobre a Importação (II), acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros moratórios, em decorrência do descumprimento do regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão.

Por bem descrever os motivos da autuação (fls 58/87) e as razões de defesa (fls. 3.881/3.891), reproduzo a seguir o relatório integrante do Acórdão do recorrido:

4 No tocante às irregularidades detectadas, a fiscalização expõe o seguinte.

EXPORTAÇÃO EFETUADA APÓS O PRAZO DE VALIDADE DO ATO CONCESSÓRIO

4.1 o termo final do prazo de suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação é o fixado para a exportação, no ato concessório, nos termos do art. 318, § 2º, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91 030/1985,

4.2 alterações ao ato concessório somente são admitidas se efetuadas dentro de seu prazo de validade, conforme subitem 8.9 do Comunicado Decex nº 21/1997,

4.3 foram desconsiderados os aditivos aos atos concessórios, relacionados nas fls. 23-24, que visavam alterar as condições dos compromissos de exportação, por terem sido "efetuados" após o vencimento do prazo de validade dos respectivos atos concessórios;

4.4 deixaram de ser acatadas, como comprobatórias do regime drawback, as exportações listadas às fls. 26-28, por terem sido realizadas após o vencimento do prazo de validade dos respectivos atos concessórios;

EXPORTAÇÃO DE PRODUTO DIVERSO DO PREVISTO NO ATO CONCESSÓRIO

4.5 como alguns dos aditivos desconsiderados tinham o propósito de alterar as espécies de mercadorias a serem exportadas, por conseguinte, foram rejeitadas as exportações relacionadas à fl. 25, por se referirem a produtos diferentes do que consta nos atos concessórios, conforme apurado nas tabelas de fl. 24;

EXPORTAÇÕES EFETUADAS ANTES DO DESEMBARÇO DOS PRODUTOS IMPORTADOS

4.6 por força do princípio da vinculação física, não podem ser aceitos, para comprovação do regime drawback, exportações realizadas anteriormente ao desembarço relativo à primeira Declaração de Importação vinculada ao correspondente ato concessório, visto que, nessa situação, não haveria como ter sido empregado o insumo importado nos produtos exportados,

4.7 na fl. 27 encontram-se indicados os Registros de Exportação (REs) que não puderam ser considerados na comprovação do compromisso de exportação, em razão da data de embarque do produto ter ocorrido antes do desembarço da mercadoria importada,

UTILIZAÇÃO PARCIAL DOS INSUMOS IMPORTADOS NOS PRODUTOS EXPORTADOS

4.8 conforme se depreende do art. 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91 030/1985, e do Parecer Normativo CST nº 12/1979, no regime drawback não se admite substituição da matéria-prima importada,

4.9 quando da emissão dos atos concessórios a Secex não tinha conhecimento de que os insumos a serem importados (amêndoas



de cacau) seriam misturados a insumos nacionais para fabricação dos produtos a serem exportados,

4.10 se a realização da mencionada mistura fosse comunicada à Secex, os compromissos de exportação seriam maiores pois, mesclados a insumos nacionais, os importados renderiam muito mais do que consta nos atos concessórios,

4.11 com o objetivo de investigar se a mercadoria importada ao amparo do drawback foi integralmente utilizada na confecção dos produtos exportados, o contribuinte foi intimado a informar se, na elaboração desses produtos, foram empregadas apenas amêndoas de origem estrangeira, esclarecendo, se for o caso, qual o percentual de utilização de amêndoas importadas;

4.12 em resposta, a empresa informou que “na elaboração dos produtos exportados vinculados aos Atos Concessórios, foram utilizadas também amêndoas de origem nacional” e ainda que “o percentual de utilização de amêndoas estrangeiras na elaboração dos produtos exportados vinculados aos atos concessórios foi de 100% (cem por cento)” (fl. 45);

4.13 as afirmações foram consideradas contraditórias, uma vez que, havendo mistura, o percentual de amêndoas importadas empregado nos produtos não poderia ser de 100%,

4.14 intimada novamente a se pronunciar, a empresa confirma o que havia afirmado antes, acrescentando que “a utilização de cacau nacional na fabricação de produtos vinculados aos atos concessórios foi variável” (fl. 51),

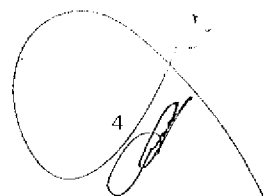
4.15 foi solicitado, então, laudo técnico que descrevesse o processo de fabricação dos produtos, e o Livro de Controle da Produção e do Estoque,

4.16 o laudo técnico apresentado informou que o teor de gordura e nível de fermentação das amêndoas variam de acordo com a origem, sendo que para suprir baixos teores de gordura e níveis de fermentação, adiciona-se cacau nacional ou de origem africana, formando uma mistura denominada blend (fls. 56-57);

4.17 mesmo nas misturas efetuadas com cacau importado na proporção 50% Indonésia (Ásia – de menor qualidade) com 50% Costa do Marfim (África – de melhor qualidade) houve adicionamento de até 10% de cacau de origem nacional, com o fito de atender a exigências de qualidade e padrão específicas de alguns lotes”,

4.18 o contribuinte não apresentou o Livro de Controle da Produção e do Estoque, exibindo o “Movimento de Produção”, que não traz informação sobre a proporção entre as amêndoas de origem estrangeira e nacional, utilizadas na produção;

4.19 durante o processo produtivo, as amêndoas importadas e nacionais se fundem transformando-se em uma massa de cacau denominada liquor, que é a base para fabricação dos produtos torta, manteiga e pó de cacau;



4.20 os produtos exportados, vinculados ao drawback, foram obtidos a partir de uma mistura de matéria-prima importada e nacional e, do mesmo modo, os produtos vendidos em operações não vinculadas;

4.21 ficou caracterizado o desvio de finalidade dos insumos importados ao amparo do drawback, que deveriam ter sido utilizados total e exclusivamente na fabricação dos produtos exportados, para cumprimento do compromisso assumido no ato concessório;

4.22 em razão da falta de apresentação de controles específicos, foi feita uma estimativa do percentual de amêndoas importadas ao amparo do drawback empregado nos produtos exportados, levando-se em conta informações relativas ao consumo mensal de amêndoas nacionais e importadas, apurando-se o percentual médio de composição da mistura, com base na proporção entre as quantidades de amêndoas de ambas as origens, disponíveis para industrialização a cada mês, conforme metodologia de cálculo descrita nas fls. 20-21 e dados expostos nas fls. 30-31,

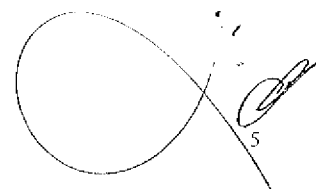
4.23 o percentual de matéria-prima importada ao amparo do regime drawback, utilizado nos produtos exportados, corresponde a 54,23%, calculando-se, em seguida, a quantidade de amêndoas que não foram empregadas, com base na relação insumo/produto informada pela empresa e, por conseguinte, o valor tributável proporcional e o correspondente Imposto de Importação, conforme tabela de fls. 32-33;

4.24 não comprovada a exportação a que se subordina o regime drawback, tornam-se exigíveis os tributos suspensos quando da importação de insumos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

5. Cientificado do lançamento em 27/12/2005, conforme fl. 01, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, apresentando a impugnação de fls. 109-127, em 25/01/2006, por meio da qual expõe as seguintes razões de defesa:

5.1 de acordo com o entendimento fiscal, o imposto relativo ao ato concessório nº 0006-99/000056-6 passou a ser devido a partir de 10/12/1999 e, estando o Imposto de Importação sujeito a lançamento por homologação (art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN), o lançamento decorrente da falta de prorrogação em tempo hábil do citado ato concessório encontra-se "prescrito" (sic),

5.2 mesmo que se entenda que a contagem do prazo "prescricional" (sic) segue a regra do art. 173 do CTN, conforme já decidiu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, de igual forma os lançamentos estão "prescritos" (sic), porque, contando-se o prazo do primeiro dia útil do exercício seguinte (1º/01/2000), os cinco anos escoaram-se em 1º/01/2005;

A handwritten signature is written over a large, faint circular stamp. The signature appears to be a stylized name. The stamp is mostly empty, with some faint markings.

5.3 considerando-se que o auto de infração foi cientificado no dia 27/12/2005, seja qual for a forma de contagem, os lançamentos relativos às duas primeiras infrações descritas estão "prescritos";

5.4 em razão de a autuada estar sediada em Ilhéus e a agência do Banco do Brasil em Salvador, a alteração do ato concessório nº 0006-99/00056-6 foi solicitada via fax no dia do seu vencimento (09/12/1999), conforme documento em anexo (fl. 132),

5.5 foi considerado 09/12/1999 como data de validade do ato concessório, não sendo acatadas as prorrogações posteriores e, por esse equívoco, todos os Registros de Exportação (REs) passaram também a ser desconsiderados pelo fiscal, como tendo o prazo de validade vencido,

5.6 verifica-se que o pedido foi feito dentro do prazo, até mesmo porque foi acatado pelo Banco do Brasil, que concedeu a prorrogação, inicialmente, para 11/03/2000, havendo posteriores prorrogações, devendo se reconhecer a validade do aditivo emitido, pois se trata de ato praticado no âmbito de competência daquela instituição,

5.7 assim, as datas de embarque dos produtos exportados ocorreram antes de expirado o prazo de validade do ato concessório,

5.8 a competência para apreciar pedido de prorrogação de prazo para exportar é da Secretaria de Comércio Exterior, conforme pronunciamentos das Delegacias de Julgamento da Receita Federal;

5.9 o Fiscal considerou a data de emissão do aditivo (10/12/1999), porém a legislação determina que a validade do pedido de alteração do ato concessório está condicionada à data de sua solicitação ao órgão competente, conforme art. 78 da Portaria nº 14/2004;

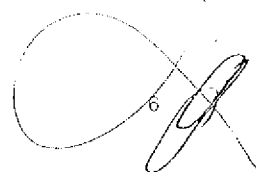
5.10 não procede a desconsideração do aditivo de alteração do compromisso de exportação relativo ao ato concessório nº 0006-99/00056-6 sob a alegação de ter sido efetuado após o vencimento do prazo de validade,

5.11 o prazo de validade do ato concessório 0006-99/00056-6 foi prorrogado para 07/03/2001 e o pedido de alteração da mercadoria a exportar foi feito em 22/02/2001, portanto dentro do prazo;

5.12 o fiscal considerou a data de emissão do aditivo (11/04/2001), pelo Banco do Brasil, quando o prazo se conta da data da solicitação (22/02/2001),

5.13 foi deferido o pedido de alteração, com a emissão do aditivo nº 2978-01/0000069-5, datado de 11/04/2001, não se podendo desconsiderar as exportações de pó de cacau,

5.14 relativamente ao ato concessório nº 0006-99/000041-8, o fiscal está considerando a data de emissão do aditivo nº 2978-



01/000073-3 (18/04/2001) ao invés da data de formulação do pedido junto ao Banco do Brasil (21/02/2001), conforme documento anexo,

5.15 a data de emissão do aditivo não pode ser tomada como a data do pedido de alteração, pois a legislação estabelece como limite a data de solicitação ao órgão competente, devendo-se observar que o pedido foi feito dentro do prazo até porque foi acatado pelo Banco do Brasil, ao concordar com a alteração e a baixa do ato concessório em 18/04/2001, não se podendo desconsiderar as exportações de pó de cacau,

5.16 no tocante ao ato concessório nº 0006-99/000079-5, o fiscal considera que a data do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada foi 03/04/2000 para concluir que os embarques de exportação se concretizaram antes dessa data;

5.17 o despacho aduaneiro ocorreu na modalidade despacho antecipado, tendo sido autorizada a entrega antecipada da mercadoria, conforme evidencia a DI nº 99/1132706-0, registrada em 30/12/1999 (fls. 159-161), possibilitando, assim, a utilização, imediata do insumo importado;

5.18 conforme certificado emitido pela empresa habilitada junto à Receita Federal, a descarga da mercadoria foi iniciada em 30/12/1999 e concluída em 10/01/2000, de modo que, nessa data, toda a quantidade do insumo já se encontrava na unidade fabril (fls. 162),

5.19 pelas datas dos embarques das exportações, verifica-se que decorreu um lapso de cerca de trinta dias entre a data da chegada do insumo no estabelecimento da empresa e a industrialização, interregno mais que suficiente para a fabricação e exportação dos produtos, afastando qualquer presunção de que o princípio da "identidade física" teria sido descumprido e de que a matéria-prima importada não fora empregada nos produtos exportados;

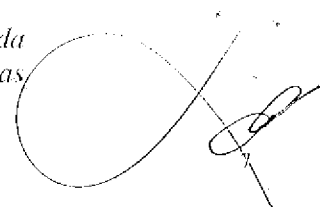
5.20 o cacau importado, a depender da região de sua origem, tem teor de gordura menor do que o cacau nacional, impondo-se, por razões técnicas, a mistura do cacau estrangeiro com o nacional, por meio de um processo que se denomina "blendagem",

5.21 o cacau produzido na Costa do Marfim tem características similares às do cacau nacional, dispensando a realização da mistura acima mencionada,

5.22 o laudo técnico entregue durante a fiscalização assim dispõe (fls. 163-164)

"03. Processo Industrial Específico do cacau Importado em 1999 (...)

O cacau Africano tem sua qualidade reconhecida internacionalmente, fato que permite a moagem destas duas



origens blendando o cacau entre si na proporção de 50% ou seja 50% Indonésia com 50% Costa do Marfim” (sic)

“4. Adicionamento de Cacau Nacional na Industrialização do Cacau Importado

Além deste blend (50% Indonésia com 50% Costa do Marfim), foi usado também, em algumas produções, até 10% de cacau nacional ”

5.23 em relação às importações sob o regime de drawback, realizadas em 1999, originárias da Costa do Marfim e Indonésia, o insumo importado foi utilizado totalmente no processo produtivo,

5.24 a inclusão de cacau nacional no cacau importado foi mínima e com a finalidade precípua de dosar características especiais exigidas pelo mercado consumidor, jamais ocasionando a pretensa sobre apontada pela fiscalização, sem nenhum critério ou embasamento técnico;

5.25 a fiscalização, baseando-se em mera suposição, elabora um demonstrativo, desacompanhado de laudo técnico para contradizer o laudo apresentado pela empresa, e toma por base uma tabela de rasa estimativa entre o cacau nacional e importado e suas saídas para industrialização, sem considerar nenhum critério técnico no processo de industrialização que comporta perdas variáveis,

5.26 o fiscal não aponta nenhuma irregularidade com relação às quantidades exportadas,

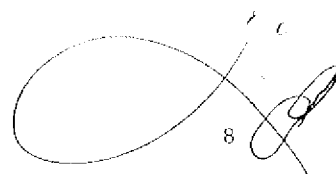
5.27 todos os princípios que norteiam o drawback têm como meta maior eliminar embaraços que não comprometem a essência do regime;

5.28 a Lei nº 8.402/1992, na prática, estabelece “sob a bandeira do incentivo que podem ser agregados ao produto a ser exportado, insumos de origem nacional, como se exportados fossem” (sic);

5.29 “o Ato Declaratório 20 de 17 de maio de 1996, da Secretaria de Comércio Exterior do MDIC declara que a utilização de matéria prima importada com o benefício de 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” (sic);

5.30 a utilização de matérias-primas similares de origem nacional, em quantidade e qualidade equivalentes, não descaracteriza o drawback, conforme entendimento da jurisprudência;

5.31 não há nenhuma prova de que parte do insumo importado não foi utilizado na área de produção da autuada e comercializado com terceiros.

A handwritten signature in dark ink, followed by the number '8' written below it.

5.32 as liquidações dos compromissos foram efetivadas mediante a exportação do produto previsto nos atos concessórios, na quantidade, valor e prazo neles fixados, conforme Relatórios Unificados de Drawback, sendo os atos concessórios baixados pelo Banco do Brasil (fls. 165-167),

5.33 requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, revisão do auto de infração por servidor estranho ao feito, verificação junto ao DF/CEX de que a empresa comunicou seus pedidos de prorrogação dentro do prazo legal e juntada de novos documentos.

Por meio da Resolução de fls. 203/209, a Segunda Turma da DRJ - Fortaleza, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência. Em decorrência, foram juntados aos autos os documentos de fls. 212/226.

Por meio do Termo Intimação de fls. 227/228, a agência do Banco do Brasil, responsável pela administração do regime foi intimada a prestar e a confirmar as informações atinentes aos Atos Concessórios indicados. Em resposta, apresentou a correspondência de fl. 229, acompanhada dos documentos de fls. 230/243, com base nos quais, por intermédio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 244/246, a autoridade fiscal prestou os esclarecimentos assim resumidos no citado Relatório:

8.1 a DI nº 99/1132706-0 relaciona-se com o ato concessório 6-99/000079-5, tendo havido entrega antecipada da mercadoria, efetuada entre 30/12/1999 a 10/01/2000;

8.2 “devido à contaminação pelo sangue de 10 clandestinos encontrados nos porões, 97 sacos de cacau foram apreendidos pela Vigilância Sanitária. Ao mesmo tempo, também foi apreendida a carga restante, ficando proibido seu consumo e sua venda (Termo de Apreensão e Interdição de folha 222)” (sic),

8.3 o importador solicitou a entrega antecipada de conformidade com o art. 43 da IN SRF nº 69/1996, que estabelece no seu § 3º que a entrega poderá ser condicionada à assinatura de termo de fiel depositário por meio do qual será firmado compromisso de não utilizar a mercadoria até o desembaraço aduaneiro;

8.4 o termo de fl. 224 foi assinado, nele constando expressamente que “a mercadoria não está desembaraçada, encontrando-se, portanto, sob cautela fiscal” e que “o seu consumo só poderá ocorrer após o desembaraço da citada DI”;

8.5 a DI só foi desembaraçada em 03/04/2000;

8.6 embora o importador tenha recebido a mercadoria entre 30/12/1999 a 10/01/2000, esta não podia ser utilizada até 03/04/2000;

8.7 por esse motivo, devem ser mantidos inalterados os cálculos dos créditos tributários decorrentes das exportações efetuadas antes do desembaraço

Em 30/10/2007, por via postal (fl. 248), a interessada foi cientificado dos novos elementos trazidos aos autos, em decorrência da mencionada diligência. No prazo fixado, apresentou a petição de fls. 250/254, contendo as alegações assim resumidas no referido Relatório:

9.1 a resposta do Banco do Brasil e os documentos que a acompanharam elucidam com clareza as questões relativas às datas de ingressos dos pedidos de prorrogação dos atos concessórios nºs 0006-99/000056-6 e 0006-99/000041-8, bem como acerca das correspondências via fax, enviadas pela empresa àquela instituição,

9.2 especificamente com relação ao aditivo nº 2978-01/00069-5, o fiscal considerou que a empresa formulou o pedido em 11/04/2001, tomando como base a data de emissão do citado aditivo, quando, na verdade isso ocorreu em 22/02/2001,

9.3 a correspondência da Secex esclarece que, no dia 22/02/2001, tinha preenchido e emitido o aditivo e, assim, outra conclusão não se pode extrair senão a de que o pedido de prorrogação foi solicitado bem antes dessa data,

9.4 a mesma correspondência afirma que, no dia 02/04/2001, o pedido de prorrogação de prazo que gerou o aditivo nº 2878-01/00073-3, já se encontrava em trâmite, constando no protocolo de consulta da Secex e, na verdade, esse pedido foi protocolizado na em 21/02/2001, ou seja, dentro do prazo legal,

9.5 a resposta da diligência é clara no sentido de que houve a entrega antecipada da mercadoria, no interregno de 30/12/1999 a 10/01/2000, tendo havido um lapso de tempo mais do que suficiente para a industrialização e exportação, afastando a presunção de que o insumo não foi utilizado na produção exportada,

9.6 a importação de cacau decorre da frustração da safra na região cacaujeira da Bahia em razão da praga denominada "vassoura de bruxa", que dizimou quase que totalmente a lavoura de cacau;

9.7 a unidade fabril estava a mercê de ficar paralisada com graves reflexos na sua estrutura social, caso não promovesse imediatamente a moagem do cacau importado, razão porque o mesmo foi logo industrializado,

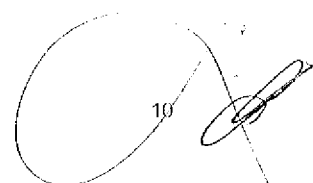
9.8 as demais considerações do auditor encarregado da diligência abordam matéria que não constou do procedimento fiscal, estando, portanto, fora do contexto do processo, seja da autuação, seja da defesa.

Por meio do Acórdão nº 08-14.346 (fls. 256/290), os membros da 2ª Turma da DRJ - Fortaleza, por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares suscitadas e, no mérito, julgaram procedente em parte o lançamento, cuja ementa segue transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 19/07/1999, 22/07/1999, 10/09/1999, 14/09/1999, 30/12/1999

10



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

Em caso de inadimplemento do regime drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial de cinco anos, para lançamento dos impostos incidentes na importação, corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao do recebimento, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do relatório final de comprovação, emitido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex)

Assunto: Normas de Administração Tributária

*Data do fato gerador: 19/07/1999, 22/07/1999, 10/09/1999,
14/09/1999, 30/12/1999*

DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a aplicação do regime drawback e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

*Data do fato gerador: 19/07/1999, 22/07/1999, 10/09/1999,
14/09/1999, 30/12/1999*

*PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO.
INADMISSIBILIDADE.*

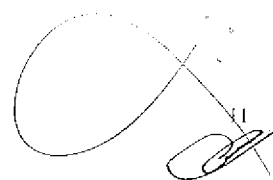
O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Em caso de obtenção de provas por meio de diligências ou perícias, estas devem ser expressamente solicitadas, especificando o seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

Assunto: Regimes Aduaneiros

*Data do fato gerador: 19/07/1999, 22/07/1999, 10/09/1999,
14/09/1999, 30/12/1999*

*DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. ADITIVO AO ATO
CONCESSÓRIO. VALIDADE.*

Deve ser considerado válido aditivo ao ato concessório emitido pela Secex, diante da inexistência de prova de que a solicitação do interessado tenha sido formulada após o prazo previsto na legislação.



DRAWBACK PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA DESCUMPRIMENTO

A mercadoria importada ao amparo do regime drawback 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 do drawback não admite substituição de matérias-primas importadas ao amparo do regime por outras de origem nacional. É ônus do interessado comprovar o adimplemento do regime drawback, demonstrando que ocorreram exportações de produtos industrializados mediante o emprego da matéria-prima importada com o incentivo fiscal, atendidas as demais condições estabelecidas no ato concessório. Na falta de comprovação, são devidos os impostos de deixaram de ser recolhidos por ocasião da importação, acrescidos de juros de mora e multas.

Lançamento Procedente em Parte

Por ter exonerado crédito tributário acima do limite de alçada, com base no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 07 de janeiro de 2008, o Presidente da referida Turma julgadora interpôs Recurso de Ofício dirigido ao extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Em 26/11/2008, a autuada foi cientificada, por via postal (fl. 292v), do referido Acórdão. Inconformada com o parcial provimento, em 18/12/2008, protocolou na Unidade de origem o Recurso de Voluntário de fls. 296/309, em que reapresenta as questões de mérito suscitadas na impugnação. Nada foi alegado em preliminar.

No final, requer a recorrente o provimento integral do presente Recurso, exonerando-lhe totalmente das exigências fiscais relativas aos itens 4.1 a 4.4 do Auto de Infração; e alternativamente, em relação ao item 4.3, a conversão da penalidade aplicada em multa de caráter acessório, posto que cumprido o compromisso de exportar.

Em cumprimento ao despacho de fl. 320, em 29/08/2008, os presentes autos foram enviados ao extinto Terceiro Conselho de Contribuintes. Na Sessão de 03/12/2009, mediante sorteio, foram distribuídos a este Relator.

É o Relatório

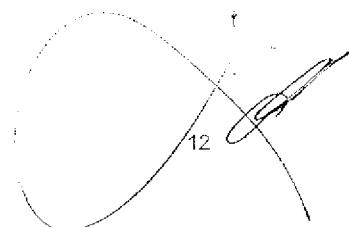
Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Relator

Os presentes Recursos atendem aos requisitos de admissibilidade e versa sobre matéria da competência deste Colegiado, portanto, deles tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR

Da decadência do direito de constituir o crédito tributário.



12

Os tributos devidos na operação de importação estão sujeitos ao lançamento por homologação, pois, por força de determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme determina o art. 150 do CTN.

Essa é a regra geral, aplicável ao regime de importação comum, em que o pagamento dos tributos devidos deve ser realizado previamente ao início do despacho aduaneiro, portanto, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

Por sua vez, a operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, não se enquadra na referida modalidade de lançamento, pois não há pagamento antecipado dos tributos devidos, que ficam com a exigibilidade suspensa até a conclusão do regime, 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. 319¹ do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 (na época vigente), configurado o inadimplemento, total ou parcial, do compromisso de exportar, o beneficiário do regime dispõe de trinta dias adicionais, contados data final fixada para exportação, 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.

Dessa forma, somente após o vencimento do prazo de trinta dias e não comprovada a adoção de uma das providências mencionadas no referido preceito legal, é que será declarado o inadimplemento do regime de drawback, modalidade 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 1997, a seguir transcrito:

26.3 Na modalidade de suspensão, vencido o Ato Concessório de Drawback e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não utilização ou utilização parcial da mercadoria importada, a beneficiária deverá adotar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data limite para exportação,

¹ "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.

(...)"

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

(...)

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 do compromisso de exportar, sem que o beneficiário tenha adotado uma das providência citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, autorizada a autoridade fiscal a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do inciso V art. 149 do CTN.

Assim, fica demonstrado que a formalização de eventual exigência de crédito tributário decorrente do inadimplemento, total ou parcial, do regime drawback, modalidade suspensão, prescinde da comunicação formal da Secex aos órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Consequentemente, a partir do primeiro dia seguinte após a configuração do inadimplemento do regime drawback, modalidade suspensão, a fiscalização da RFB poderá proceder ao lançamento, para fins de cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Dessarte, 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.

Com suporte no que foi exposto, no presente caso, tem-se que 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
6-99/000037-0 (Aditivo de fl. 16)	12/04/2001	12/05/2001
6-99/000041-8 (Aditivo de fl. 46)	03/04/2001	03/05/2001
6-99/000056-6 (Aditivo de fl. 82)	07/03/2001	06/04/2001

6-99/000079-5 (Aditivo de fl. 117)	20/06/2001	20/07/2001
------------------------------------	------------	------------

Obs.: Os referidos Aditivos constam do Anexo II do presente processo.

Como todas as datas de vencimento do regime ocorrem no ano 2001, o prazo quinquenal de decadência teve início em 01/01/2002 e término em 31/12/2006, logo, não ocorreu a decadência do crédito tributário lançado na presente ação fiscal, pois a ciência do Auto de Infração ocorreu em 27/12/2005, portanto, antes do termo final do prazo em referência.

Não configurada a decadência dos créditos tributários lançados na presente ação fiscal, rejeito a presente preliminar de decadência.

II- DO MÉRITO

O regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, tem previsão legal no inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Trata-se de modalidade de incentivo fiscal que foi confirmada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 8.402, de 9 de janeiro de 1992. Na data dos fatos geradores objeto da presente autuação, o assunto estava disciplinado nos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985.

Em suma, o regime aduaneiro especial em referência consiste na suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadorias, mediante compromisso de aplicá-las na fabricação de produtos destinados à exportação. Trata-se, portanto, de ato jurídico celebrado sob condição suspensiva, em que o evento futuro e incerto consiste no adimplemento do compromisso de exportar as mercadorias, segundo as condições estabelecidas em ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

Comprovada a exportação, nos termos e condições pré-estabelecidos no ato concessórios, o regime é considerado adimplido e a suspensão converte-se em isenção, ficando excluída, em definitivo, a exigibilidade dos tributos atinentes à operação de importação. Por outro lado, não realizada a exportação nas quantidades, valores e prazos fixados no ato concessório, caracterizado está o inadimplemento o compromisso de exportar e, caso não sanada a irregularidade no prazo de adicional de 30 (trinta) dias, o crédito tributário suspenso passa a ser imediatamente exigível, acrescidos dos devidos dos encargos legais.

Ademais, por se tratar de isenção de caráter especial, nos termos do art. 179 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o disposto no art. 134 do Regulamento Aduaneiro de 1985, cabe ao beneficiário do regime, num primeiro momento, fazer prova do preenchimento dos requisitos e condições do regime, e, num segundo momento, comprovar o adimplemento do compromisso de exportar, mediante a apresentação dos documentos previstos na legislação.

Nos termos dos arts. 2º e 3º² da Portaria MEFP nº 594, de 1992, a comprovação do regime é feita perante a Secex e Secretaria da Receita Federal do Brasil

² “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” (na época dos fatos tal competência havia sido conferida à Secretaria de Comércio Exterior - Secex)

(RFB). Ao primeiro Órgão é reservada uma função de caráter meramente formal, consistente na verificação do adimplemento do compromisso exportar, tendo com referência, basicamente, os documentos apresentados pelo beneficiário do regime. Ao segundo Órgão compete, além da verificação da regularidade documental, a fiscalização dos tributos, com poderes para reconhecer a exclusão em definitivo do crédito tributário suspenso, se confirmado o cumprimento do regime; caso contrário, realizar o lançamento dos tributos suspensos em decorrência da aplicação do regime.

Do Recurso de Ofício.

O presente Recurso de Ofício versa sobre a parte do Acórdão recorrido que decidiu por exonerar a autuada do Imposto sobre Importação (II), no valor total de R\$ 705.720,53, e respectivos juros de mora e multa de ofício, relativo às Declarações de Importação de nºs 99/0604022-0, 99/0770874-7 e 99/0765154-0, na forma a seguir discriminada.

AIO CONCESSÓRIO	DI	VALOR DO IMPOSTO LANÇADO (R\$)	VALOR EXONERADO (R\$)	VALOR MANTIDO* (R\$)
6-99/000041-8	99/0604022-0	106.233,73	28.647,61	77.586,12
6-99/000056-6	99/0770874-7	245.464,54	245.464,54	0,00
	99/0765154-0	964.017,48	431.608,38	532.409,10

O valor do crédito exonerado corresponde a parcela do lançamento referente às infrações discriminadas nos itens 4.1 (Exportação de produto diverso ao do compromisso) e 4.2 (Exportações efetuadas depois de vencido o prazo de validade do Ato Concessório) do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 12/22) que integra o presente Auto de Infração.

Em relação aos referidos itens, autoridade fiscal desconsiderou os aditivos que alteravam a data de validade e o tipo de mercadoria a exportar, com o argumento de que tais aditivos haviam sido apresentados após o prazo de validade dos respectivos atos concessórios, o que é vedado pelo art. 16 da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997.

Na peça impugnatória, alegou a autuada que os tais aditivos haviam sido apresentados dentro do prazo validade, só que por meio de fax. Baixado o processo em diligência, os Gerentes da agência do Banco do Brasil, responsável pelo acompanhamento do regime, por meio da correspondência de fl. 229, acompanhada dos documentos de fls. 230/243, confirmaram o recebimento das correspondências enviadas pela autuada, porém, por falta de carimbo de protocolização, alegaram a impossibilidade de confirmar a data exata do recebimento dos referidos documentos.

Com base nos documentos apresentados na fase de impugnação e nos novos documentos coligidos na fase de diligência, e tendo em vista que era ônus da fiscalização provar que as solicitações de alteração foram apresentadas intempestivamente, entenderam os membros da Turma julgadora *a quo* considerarem válidos os referidos aditivos.

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".

Neste sentido, é oportuno trazer a colação os seguintes excertos do voto condutor do Acórdão recorrido que, no meu entendimento, contêm os fundamentos da decisão prolatada:

50. A acusação sustentada no libelo fiscal é no sentido de que o aditivo é inválido porque teria sido solicitado fora do prazo legal, estando, porém, destituída de suporte probatório, baseando-se, assim, em mera suposição. Ora, se é o caso de presumir, a presunção que deve prevalecer é que o aditivo é válido até que se prove o contrário pois, se foi emitido pelo órgão competente, presume-se que a solicitação fora formulada dentro do prazo previsto na legislação, não se podendo negar fê ao documento, a não ser que se prove que foi emitido irregularmente.

51. Assim, milita em favor dos aditivos a presunção de legitimidade, atributo, aliás, que é próprio dos atos administrativos em geral. É entendimento assente, consagrado pela doutrina que o ato administrativo goza de presunção de legitimidade na medida em que nasce com a presunção de que é editado em consonância com o ordenamento jurídico. Tal presunção advém do regime jurídico próprio a que são submetidos os atos emanados da Administração Pública, a qual, somente pode ser elidida mediante prova em contrário.

52. Por esse motivo, o único meio para se concluir que a solicitação foi formulada intempestivamente e reputar inválido um aditivo a ato concessório, seria provar que o pedido foi protocolizado intempestivamente. Todavia, na ausência tal prova, não se pode punir o contribuinte, o que representaria uma ofensa ao princípio da verdade material, havendo de prevalecer a conclusão acerca da legitimidade dos atos administrativos, representados pelos aditivos ao ato concessório.

Com tais considerações, entendo que não merece reparo o Acórdão recorrido neste ponto.

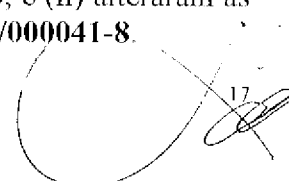
Do Recurso Voluntário.

A recorrente requer a improcedência total do Auto de Infração, com o argumento de que houve erro na apuração do valor do crédito exonerado, em relação às infrações julgadas improcedentes. Quanto às infrações julgadas procedentes, discorda do entendimento esposado no julgado recorrido.

Em relação ao pleito de aplicação alternativa de penalidade de natureza acessória, por ser matéria estranha ao presente litígio, não manifestarei a respeito. Os demais serão analisados a seguir.

Dos itens julgados improcedentes.

Conforme exposto precedentemente, os membros da Turma julgadora *a quo* consideraram válidos os aditivos que (i) prorrogaram a validade e alteraram as espécies e quantidades dos produtos a exportar do **Ato Concessório nº 6-99/000056-6**; e (ii) alteraram as espécies e quantidades dos produtos a exportar do **Ato Concessório nº 6-99/000041-8**.

A handwritten signature in black ink is written over a circular stamp. The stamp contains the number '17' at the bottom. The signature is slanted and appears to be 'J. P. ...'.

Com base nesse entendimento e tendo como referência os novos dados apresentados pela autoridade fiscal no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 245/246, decidiram os membros da referida Turma julgadora exonerar a fiscalizada do Imposto sobre a Importação no originário total de R\$ 705.720,53.

Por sua vez, alega a recorrente que, caso tivesse sido expurgadas todas as DI relacionados às infrações apontadas nos itens 4.1 e 4.2 do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 12/22) que integra o presente Auto de Infração, o valor correto da exoneração seria de R\$ 1.425.744,36, o que resultaria num saldo remanescente de R\$ 1.913.683,59 (valor que admite apenas para argumentar), jamais o valor de R\$ 2.663.707,66, apontado na Acórdão recorrido.

Em relação a esta alegação, a recorrente não apresentou qualquer dado ou cálculo que demonstrasse o equívoco na apuração do valor do crédito tributário calculado pela autoridade fiscal e exonerado na decisão recorrida.

No caso, houve mera alegação, sem que fosse apontado qualquer dado ou demonstrativo de cálculo que infirmasse o valor apurado pela autoridade fiscal e que foi acatado pelo julgado recorrido. Para tanto, oportunidade não faltou a recorrente, haja vista que ela dispôs de dois momentos distintos para se manifestar acerca do resultado da diligência. O primeiro, quando apresentou a petição de fls. 250/255, e o segundo, por ocasião da apresentação do presente Recurso.

Dessa forma, como se trata de fato extintivo, a prova do afirmado caberia a recorrente. Em matéria de prova, a afirmação de um fato jurídico extintivo deve vir acompanhado das provas do alegado, pois, é cediço, nessa seara, que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Com base nessas ilações, entendo que não merece provimento a presente alegação da recorrente.

Dos itens julgados procedentes.

Em relação às infrações relatadas nos itens 4.3 e 4.4 do Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 12/22) que integra o presente Auto de Infração, julgados totalmente procedentes na decisão recorrida, alega a recorrente que discorda do entendimento esposado pela referida Turma julgadora.

Das exportações efetuadas antes do desembaraço da Declaração de Importação nº 99/1132706-0 (Item 4.3 do Auto de Infração).

Em relação a este item, o cerne da controvérsia gira torno da data em que a matéria-prima importada (amêndoas de cacau) foi utilizada no processo produtivo da autuada. Entendeu a autoridade fiscal que o dito insumo somente foi utilizado no processo produtivo da autuada, após o desembaraço da DI nº 99/1132706-0 (fls. 212/214), que ocorreu em 03/04/2000.

Por outro lado, alegou a recorrente que utilizou a matéria-prima no processo industrial desde a data do registro da referida DI, que ocorreu no dia 30/12/1999, data que teve início o desembarque da matéria-prima para o seu estabelecimento fabril.

Segundo a recorrente, o desembarque da matéria-prima deu-se na modalidade de despacho antecipado, com autorização de entrega antecipada, o que possibilitando o seu uso imediato no processo produtivo.

Segundo a recorrente, houve um intervalo de mais de 30 (trinta) dias para fabricação dos produtos embarcados no período de 11/02/2000 e 25/03/2000, o quais foram exportados por meio dos Registros de Exportação (RE) discriminados na Tabela de fl. 29, glosados pela fiscalização.

De fato, analisando o documento de fl. 220, verifica-se a descarga da mercadoria foi realizado diretamente para o estabelecimento fabril da interessada, teve início em 30/12/1999, data do registro da DI, e foi concluído no dia 10/01/2000.

Constam dos autos os seguintes documentos relativos ao despacho aduaneiro das mercadorias em questão:

- a) o Termo de Apreensão e Interdição (fl. 222), emitido em 10/01/2000, proibindo o consumo e a exposição à venda de toda a partida; e
- b) o Termo de Constituição de Fiel Depositário (fl. 224), em que preposto indicado pela recorrente (fl. 223) declara estar ciente de que o consumo da mercadoria só poderia ocorrer após o seu desembaraço aduaneiro.

Em relação aos referidos documentos, limitou-se a recorrente em afirmar que a Vigilância Sanitária havia interditado apenas 94 (noventa e quatro) sacos de amêndoas de cacau, posto que o restante da carga não sofria nenhuma restrição para entrar na linha de produção.

Tal assertiva não corresponde ao teor do referido documento. Nele encontra-se expresso que os 97 (sacos), ao invés de 94, foram retirados a título de amostra, para fins de análise laboratorial, ficando o restante da partida proibida para fins de consumo e exposição à venda.

Em relação ao Termo de Constituição de Fiel Depositário, uma exigência determinada pelo § 3º do art. 43³ da Instrução Normativa SRF nº 69, de 10 de dezembro de 1996, na época vigente, nada foi dito pela recorrente.

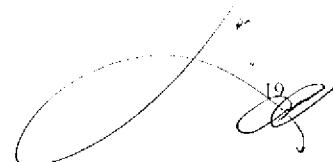
Assim, com base no teor dos referidos documentos, a conclusão que se chega é que as referidas mercadorias não foram utilizadas no processo produtivo da autuada antes do desembaraço aduaneiro. Corrobora para essa inferência, a ausência de qualquer elemento de prova carreados aos autos pela recorrente, no sentido de confirmar a sua alegação.

Dessa forma, houve descumprimento ao disposto no inciso I do art. 314, do Regulamento Aduaneiro de 1985, combinado com o estabelecido no art. 21 da Portaria Secex nº 04, de 11 de junho de 1997, que torna explícita a necessidade de incorporação dos insumos importados na produção dos produtos exportados, nos termos a seguir reproduzidos:

³ "Art. 43º O chefe da Unidade da SRF de despacho poderá autorizar a entrega da mercadoria ao importador antes de totalmente realizada a conferência aduaneira, em situações de comprovada impossibilidade de sua armazenagem em local alfandegado ou, ainda, em outras situações justificadas, tendo em vista a natureza da mercadoria ou as circunstâncias específicas da operação de importação.

(...)

§ 3º Na hipótese de a entrega antecipada da mercadoria representar qualquer risco para o controle aduaneiro da operação, e ser inviável a sua verificação no local alfandegado, por razões de segurança ou outras, a entrega poderá ser condicionada à assinatura, pelo importador, de termo de fiel depositário, em que se comprometerá, ainda, a não utilizá-la até o desembaraço aduaneiro"



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)

Trata-se do **princípio da vinculação física**. De acordo com esse princípio, que veicula requisito imprescindível para o cumprimento do regime drawback, modalidade suspensão, a totalidade dos insumos, importados ao amparo do regime, deve ser utilizada na fabricação dos produtos a serem exportados ou consumida durante o processo produtivo dos produtos exportados, o que evidentemente, por impossibilidade material, não ocorreu no presente caso.

Por essas razões, entendo que deve ser mantido inalterada a parte da decisão recorrida que manteve a exigência do crédito tributário relacionada com a presente infração.

Da não comprovação da aplicação integral dos insumos importados aos bens exportados (Item 4.4 do Auto de Infração).

O ponto central da divergência concernente a este ponto está relacionada a forma de comprovação do compromisso de exportar assumido pela autuada. Entendeu a fiscalização que, embora cumprido o compromisso de exportação assumido, houve descumprimento parcial do regime, pois a fiscalizada não utilizou a totalidade da matéria-prima importada no processo produtivo dos produtos exportados, sendo substituída parte dela por insumo de origem nacional.

Por sua vez, alegou a recorrente que, embora tenha utilizado parte da matéria nacional na fabricação dos produtos exportados, houve a liquidação dos compromissos de exportação assumidos, posto que houve a efetiva exportação dos produtos na quantidade, valor e prazo fixados nos respectivos Atos Concessórios.

Segundo a recorrente, a inclusão do insumo nacional foi ínfima e “com a finalidade precípua de dosar as características especiais exigidas pelo mercado consumidor como tonalidade e sabor, jamais tendo o condão de ocasionar com esta mistura a pretensa sobre apontada sem nenhum critério ou embasamento técnico pelo Fiscal autuante”.

Como a própria recorrente deixou consignado que foi utilizado parte da matéria-prima nacional na composição do produto exportado, entendo que não há controvérsia em relação a esse questão.

Os pontos fulcrais da presente divergência consistem em saber (i) qual o percentual de participação da matéria-prima importada na composição do produto final exportado, e (ii) se a substituição do insumo importado pelo nacional resultaria ou não na irregularidade causadora do descumprimento do compromisso de exportação assumido pela fiscalizada.

Do percentual de participação do insumo importado

Em relação ao primeiro ponto, a recorrente afirmou que utilizou apenas uma parcela ínfima de insumo nacional, sem precisar, em termos percentuais, qual seria esta participação na mistura. Já no Laudo Descritivo (fls. 164/165) apresentado pela recorrente foi asseverado que “foi usado também, algumas produções, até 10% de cacau de origem nacional”.

Por outro lado, a autoridade fiscal, com base nos dados da movimentação dos estoques de matéria-prima nacional e importada, informado pela autuada na planilha de fl. 107, calculou a média ponderado da participação da matéria-prima importada na composição do produto exportado, apurando o percentual de 54,23%, conforme Tabela de fl. 31.

Com base no referido percentual, considerou que o compromisso de exportação assumido pela recorrente fora parcialmente adimplido, calculando a base cálculo do Imposto sobre a Importação (II) suspenso, com base na relação insumo/produto informada pela empresa, correspondente parcela inadimplida, conforme metodologia de cálculo descrita nas fls. 20/21 do Relatório Fiscal que integra o Auto de Infração, cujos resultados obtidos encontram-se expostos nas Tabelas de fls. 32/33.

Em relação aos valores determinados pela autoridade fiscal, asseverou a recorrente que eles eram baseados em mera suposição, sem base em nenhum levantamento técnico, não servindo presunção desta natureza para dar suporte a nenhum lançamento fiscal.

Mais uma vez, a recorrente vem aos autos contestando o procedimento fiscal, porém, sem o cuidado de apoiar os seus argumentos em elementos de provas que possam contraditar os fatos apontado pela autoridade fiscal.

Neste ponto, cabe ressalva, sendo conhecedora e detentora dos dados técnicos do seu processo produtivo, bem como da movimentação e controle do seu estoque, poderia a recorrente ter trazido aos autos planilha de cálculo e demonstrativo de movimentação de estoque que pudessem confrontar os dados apresentados pela fiscalização. No entanto, preferiu cômoda alternativa de simplesmente alegar, sem fazer um mínimo esforço de trazer aos autos quaisquer elemento fático ou probatório que pudessem confirmar o asseverado.

Em matéria processual, seja administrativo ou judicial, já foi dito antes, não é suficiente apenas alegar. Além da alegação é fundamental que a parte apresente os fatos e as provas que dão suporte ao seu direito.

Assim, sem qualquer outro demonstrativo que possa contraditar os cálculos apresentados pela fiscalização, elaborados partir das informações fornecidas pela própria autuada, não resta outra alternativa que não seja o acatamento dos dados apontados pela fiscalização.

Do princípio da vinculação física e da fungibilidade.

Em relação a este tópico, argumentou a recorrente que não constituiria desvio de finalidade, para fins tributário, a substituição da matéria-prima importada por nacional, em quantidade e qualidade equivalente, desde que cumprido o compromisso de exportar.

Com a devida vênia, cometeu alguns equívocos a recorrente, quando tentou justificar o seu entendimento sobre esse ponto. O primeiro deles foi quando afirmou que a Lei nº 8.402, de 1992, estabelece que “podem ser agregados ao produto a ser exportado, insumos de origem nacional, como se exportados fossem”.

Na verdade, o referida Lei nada dispõe sobre substituição de insumos importados por outros de origem nacional, ela apenas restabelece, no inciso I do art. 1º, o incentivo fiscal à exportação relativo ao regime aduaneiro especial de drawback, de que trata os incisos I a III do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.



Outro equívoco foi quando mencionou, *in verbis*, que o:

Ato Declaratório 20 de 17 de maio de 1996, da Secretaria de Comércio Exterior do MDIC declara que a utilização de matéria prima importada com o benefício de drawback, na elaboração de produto destinado ao mercado interno, não constitui desvio de finalidade para fins tributários

O ato a que se refere a recorrente é o Ato Declaratório da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) nº 20, de 17 de maio de 1996. Ademais, o AD em referência dispõe sobre regime **drawback, modalidade isenção**, definido no 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:

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

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.

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)

O presente procedimento fiscal, por seu turno, trata de exigência fiscal atinente ao descumprimento do **drawback, modalidade suspensão**, definido no inciso II do referido preceito legal. Logo, por óbvio, as conclusões apresentadas no citado Ato Declaratório não se aplicam ao caso em tela.

Diversamente do que alegou a recorrente, o disposto no inciso II do art. 78 acima transcrito, que dispõe sobre o **drawback, modalidade suspensão**, determina de forma expressa que o regime somente se aplica a mercadoria importada “a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada?”. É a regra denominada de princípio de vinculação física que, em relação essa modalidade, não comporta exceção.

No mesmo sentido, dispõe o art. 21 da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, 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)

Pela pertinência ao assunto em apreço, transcrevo a seguir excertos do voto da lavra do Relator José Fernando Costa D'Almeida, que serviu de supedâneo para o Acórdão

recorrido, e que expôs com brilhantismo e profundidade acerca do significado e importância do princípio da vinculação física, para o **regime drawback, modalidade suspensão**, *ipsis litteris*:

70. Valem aqui os mesmos fundamentos expendidos no tópico acima acerca do princípio da vinculação física. Conforme se depreende do art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/1966 c/c art. 314, inciso I, e art. 315, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (vigente à época dos fatos), a condição para a suspensão do pagamento dos tributos na importação é que a mercadoria importada ao amparo do drawback seja ela mesma submetida à industrialização e exportada ou empregada na fabricação de produto a exportar, isto é, embora possa não integrar o produto exportado, venha a ser utilizada na sua fabricação. Observa-se, assim, que a regra legal determina uma vinculação física entre insumo importado e produto exportado.

71. Depreende-se, do acima exposto, que o princípio da vinculação física advém da própria legislação de regência do drawback, não podendo ser ignorado, sob pena de descumprimento do que dispõe a lei. É irrelevante que a empresa beneficiária tenha promovido exportações em quantitativos até mesmo superiores aos discriminados no Ato Concessório, se os produtos exportados não tiverem sido elaborados mediante o emprego dos insumos importados ao amparo do drawback.

72. Observe-se que a utilização de insumos nacionais na industrialização de produtos exportados em cumprimento ao drawback, não é vedada pela legislação. O que não permite, a mesma legislação, é a substituição de mercadorias importadas ao amparo do regime por matérias-primas nacionais, ou seja, quando, em razão dessa substituição, aquelas deixem de ser empregadas nos produtos exportados tendo destinação diversa.

73. Assim, insumos importados sob o regime drawback não podem ser substituídos por outros, idênticos ou similares, nacionais ou estrangeiros, de forma que a vinculação física tem como consequência a proibição de serem utilizados os insumos importados para outros fins que não a sua aplicação na industrialização dos produtos destinados à exportação, em conformidade com o ato concessório. O descumprimento dessa regra compromete a própria essência do regime drawback.

74. No labor interpretativo, deve-se ter em conta que a lei não comporta palavras ou expressões inúteis, sendo este princípio de hermenêutica de sólido fundamento lógico, consagrado pela doutrina e jurisprudência. Esse postulado se torna ainda mais relevante diante da norma inserida no art. 111 do CTN, segundo a qual se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, que é o objetivo final do regime drawback, quando atendidas integralmente as exigências legais.

75. Tal interpretação se justifica por representar, a isenção ou qualquer outro incentivo fiscal, uma exceção em matéria



tributária, logo, sendo matéria excepcional, deve ser interpretada estritamente. Como consequência da interpretação literal, tem-se que a isenção se aplica à situação precisamente excetuada pelo legislador, não sendo permitido estendê-la a outras situações que este não quis excetuar. Assim, é inferência imperiosa que não se pode admitir o gozo do incentivo em uma situação fora dos estritos ditames normativos, ou seja, para uma situação que não corresponda exatamente àquela descrita na norma.

76. Dos enunciados legais antes referidos, acerca do drawback, emana a consequência de que, com a pretensão de cumprir o compromisso de exportação, não é admissível a substituição da mercadoria importada ao amparo do drawback por qualquer outra, ainda que de mesma espécie e quantidade.

77. Se a norma assim dispõe sobre a obrigatoriedade de vinculação física, é porque os preceitos nela consignados revelam-se importantes para assegurar a finalidade do incentivo, não sendo admissível que se despreze essa determinação, por reputá-la prescindível, e reconhecer a fruição do drawback, quando substituída mercadoria importada por nacional, sob pena de negar vigência aos mencionados atos normativos. Ademais, não fosse suficiente a determinação legal a obrigar a observância da vinculação física, cumpre notar ainda que, dentro com campo lógico, a regra legal tem sua razão de existir, não sendo um preceito despropositado ou irrelevante.

78. É que, nos termos do art. 317 do Regulamento Aduaneiro, então vigente, para fins de concessão do regime drawback, modalidade suspensão, o benefício é concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, ocasião em que são examinados os vários aspectos da operação pretendida pelo importador, tais como espécie, qualidade e quantidade das mercadorias a importar e dos produtos a exportar, o processo industrial a que serão submetidas, o valor da importação e da exportação, o ganho cambial da operação e outros, de modo a se apreciar a viabilidade econômica e financeira da operação a ponto de justificar a concessão do incentivo fiscal. Assim, a finalidade do regime drawback não consiste apenas na exportação de determinada quantidade de mercadoria, porém a esse aspecto quantitativo são acrescidos diversos outros.

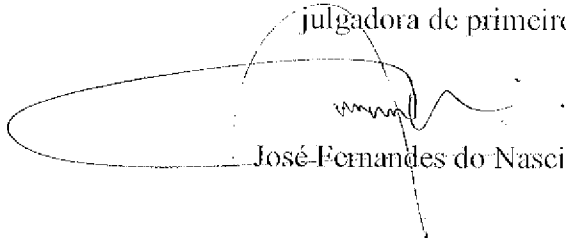
79. Ora, vê-se que, no drawback, são considerados vários parâmetros interdependentes, de sorte que a alteração de quaisquer dessas variáveis repercute nas demais, modificando a correlação entre elas, resultando daí na mudança dos dados econômico-financeiros da operação inicial que foi objeto de exame e aprovação pelo órgão concedente do regime, no caso a Secex. Tal modificação ocorre, mormente, caso haja substituição de mercadoria importada por mercadoria nacional, ainda que equivalente em espécie e quantidade, porquanto tal permuta, sem anuência do órgão controlador, acarreta alteração dos dados referentes à mercadoria, levados em consideração para análise da operação, bem como de outros elementos quantitativos, qualitativos ou financeiros do plano de exportação aprovado, com repercussões econômicas na concessão do regime.

Com base em tais considerações, entendo que houve descumprimento parcial do regime, conforme apurado pela autoridade fiscal.

III- DA CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

- a) REJEITAR a preliminar de decadência;
- b) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, para manter a exoneração do valor do crédito tributário determinado pelo Acórdão recorrido; e
- c) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter o valor do crédito tributário devido, conforme decidido pelos membros da Turma julgadora de primeiro de grau.



José Fernandes do Nascimento

