



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 10580.009779/2001-98
Recurso nº 125.140 Voluntário
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 301-34.246
Sessão de 28 de janeiro de 2008
Recorrente DETEN QUÍMICA S/A.
Recorrida DRJ/FORTALEZA/CE

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 03/02/1995

DRAWBACK. COMPROVAÇÃO DE CUMPRIMENTO.

O ônus da prova de demonstrar que não foi cumprido o regime cabe à fiscalização, em especial, quando o Relatório da Secex aponta para o cumprimento.

A existência de irregularidades formais não tem o condão de provar o não cumprimento do regime. Tais irregularidades apontam para eventual erro ou não cumprimento do regime, o que se prova pela demonstração de que a empresa não tenha se utilizado das matérias primas indicadas no ato concessório ou que não tenha exportado o produto indicado ou, ainda, que não tenha exportado toda a quantidade pactuada.

Não trazida qualquer prova neste sentido e tendo o lançamento se fundado apenas nos erros formais, na há que prevalecer a autuação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade em razão de competência e cerceamento do direito de defesa em função da negativa do pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro João Luiz Fregonazzi, relator, e José Luiz Novo Rossari. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Susy Gomes Hoffmann.



OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente



SUSY GOMES HOFFMANN – Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda e Patrícia Wanderkoke Gonçalves (Suplente). Ausente a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão DRJ/FOR n.º 1.124, de 25 de abril de 2002, da 2.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 155/166), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 02 a 12 e relatório de fiscalização de fls. 14 a 22, para cobrança dos tributos suspensos, multa e acréscimos moratórios, perfazendo um crédito tributário no valor de R\$ 2.000.471,33 a título de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, com os devidos acréscimos legais.

Transcrevo a seguir, parte do Relatório da autoridade julgadora de primeira instância:

"De acordo com a descrição dos fatos constante do Relatório de Fiscalização, anexo aos autos de infração, o contribuinte acima identificado efetuou importações ao amparo do regime aduaneiro especial de drawback, formalizado por meio dos Atos Concessórios n.º 6-95/0013-6 e 6-95/0148-0, conforme declarações de importação n.º 95/500066, 95/500097 e 96/500007 registradas, respectivamente, em 03/02/1995, 22/02/1995 e 03/02/1996

No mencionado Relatório, expondo a legislação a respeito da matéria, o autuante tece considerações gerais sobre o regime drawback e sobre a comprovação documental perante a Secretaria do Comércio Exterior - SECEX, passando, então, a relatar as infrações constatadas, quanto às obrigações decorrentes dos citados Atos Concessórios, a seguir sintetizadas.

Nos Registros de Exportação n.º 95/0056853-001, 96/0012418-001, 96/0053276-001, 96/0108004-001, 96/0216641-001, 96/0351917-001, 96/0392687-001 (fls. 38/43 e 66/81), indicados para comprovar o adimplemento do drawback, conforme Relatórios de Comprovação de fls. 27/29 e 48/51, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

a) inexistência do código de enquadramento próprio para o regime drawback, de acordo com a tabela do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX, utilizada para preenchimento do Registro de Exportação - RE, conforme art. 10 das Portaria SCE n.º 02/92, constando nos Registros de Exportação o código 80000, referente a "exportação comum" (campo 2-a), ao invés do código 81101, relativo a drawback - suspensão comum,

b) falta de vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios, conforme exige o art. 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 05 de março de 1985

Esclarece, ainda, a fiscalização que o enquadramento da operação no código 80000, pelo contribuinte, fez com que todo o procedimento de despacho aduaneiro de exportação fosse conduzido mediante os procedimentos de uma exportação comum, sem que fossem adotadas as



cauteladas próprias de uma exportação no regime de drawback, com vista a confrontar as mercadorias exportadas com as autorizadas nos Atos Concessórios. Assim, segundo entendimento fiscal, não é possível uma exportação efetuada no regime comum, em que os procedimentos de fiscalização para embarque da mercadoria são mais simples do que os exigidos para uma exportação no regime drawback, ser utilizada para comprovar o adimplemento do drawback. Existe no Registro de Exportação local apropriado para que o contribuinte informe o número do Ato Concessório a que se vincula (campo 2-f). Essa vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório visa ao controle fiscal do regime, de modo a evitar a comprovação de mais de uma operação drawback com os mesmos documentos de exportação.

Assim, concluiu a fiscalização que os Registros de Exportação, por não atenderem a esses requisitos, não são hábeis para comprovar o adimplemento do compromisso relativo ao drawback, deixando o contribuinte de demonstrar o preenchimento das condições previstas na lei ou contrato para a efetivação do benefício, conforme arts 134 e 136 do Regulamento Aduaneiro e art. 179 do Código Tributário Nacional -CTN

Desse modo, prossegue o Relatório, como através do regime drawback é concedida suspensão de impostos na importação sob condição de ulterior industrialização e exportação, não havendo prova do adimplemento desse compromisso impõe-se a exigência dos citados impostos, acrescidos de juros de mora e de multas de ofícios, conforme enquadramento legal indicado nos autos de infração. Por fim, o autuante esclarece que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário decorrente do inadimplemento do drawback, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a SECEX emite o Relatório de Comprovação de Drawback, conforme art 138 do Decreto-Lei n.º 37/66, com redação dada pelo art. 4.º do Decreto-Lei n.º 2 472/88.

Cientificado do lançamento em 17/12/2001, conforme fls 02, o contribuinte insurgiu-se contra a exigência, em 16/01/2002, apresentando a impugnação de fls. 83/91, acompanhada dos documentos de fls. 92/146, alegando, em síntese, que:

a recente situação econômica do País obrigou as empresas a procurarem mercados externos, pelo que a defendente obteve autorização para operar no regime drawback, realizando importações de insumos que, após beneficiamento, foram exportados, gerando as divisas de que tanto necessitava,

as exportações foram comprovadas perante as autoridades competentes, que emitiram os Relatórios de Comprovação de Drawback, suficientes para que a empresa entendesse que suas obrigações estavam adimplidas;

quando do Registro das Exportações, o agente encarregado, ao invés de digitar os códigos relativos às operações drawback, digitou código diverso, o que gerou o entendimento fiscal de que havia irregularidades;



daí a descaracterizar inteiramente as operações realizadas pela empresa há uma enorme diferença, pois a Deten Química, sobejamente conhecida pelas autoridades alfandegárias da 5.ª Região Fiscal, não deixaria de atender aos ditames legais que regem a matéria, a não ser em caso de erro material no preenchimento do documentário de exportação, suficiente e necessário à comprovação da regular fruição do regime;

tal erro poderia, quando muito, ser punido com a imposição de multa por descumprimento da norma que estabelece os códigos para facilitar a análise e fiscalização dos documentos de exportação, mas não autoriza o agente fiscal a descaracterizar a operação perfeita e acabada, como se fosse irregular ou ilegal;

o lançamento dos tributos efetivou-se quando da ocorrência do fato gerador, no momento do ingresso, no País, do produto importado, dando-se concomitantemente a suspensão da exigibilidade dos impostos, passando a correr, daquela data, os prazos prescricionais e decadenciais, não se aplicando, na espécie, o art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 2472, de 1988, uma vez que tais impostos não são dependentes de homologação por parte do sujeito ativo da obrigação tributária;

a cobrança do crédito tributário está invalidada pelo instituto da prescrição, previsto no CTN, o qual estabelece que encerra em cinco anos, contados do lançamento, o direito do sujeito ativo cobrar créditos tributários;

a doutrina moderna preconiza que a interpretação de uma norma não deve conduzir necessariamente a uma única solução como sendo correta, mas possivelmente a várias soluções as quais têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne direito positivo no ato do aplicador do direito, não sendo admissível pretender, a partir de uma lei, extrair uma única sentença justa ou um único ato administrativo correto, o que representa questão de política do direito e não de teoria do direito;

não é permitido à autoridade fiscal, que tem o poder de analisar os atos praticados que possam se constituir em infração das normas legais, descaracterizar uma operação perfeita e acabada, inquinada com vício de erro material, para pretender exigir do contribuinte que agiu de boa-fé um crédito tributário inexistente, bem como ignorar que o direito de cobrar está prescrito desde o término do prazo de cinco anos a contar do lançamento tributário suspenso;

cabe a realização de uma perícia contábil e fiscal, como forma de se demonstrar que não foi realizada nenhuma exportação ou venda no mercado interno dos insumos importados ao abrigo dos Atos Concessórios, senão aquelas resultantes da aplicação de tais insumos nos produtos industrializados, sendo cumprida, portanto, a obrigação de exportar.

Por unanimidade de votos, a autoridade julgadora de primeira instância não acolheu a preliminar de decadência, manteve a glosa das exportações cujos RE não estavam

devidamente vinculados ao respectivo ato concessório e não continham o código de operação relativo ao drawback.

Inconformada, a querelante interpôs recurso voluntário, reiterando argumentos assacados na impugnação.

Erige questão preliminar no que respeita à decadência do direito de constituir o crédito tributário, bem como ao cerceamento do direito de defesa, em face do não deferimento do pedido de perícia. No mérito, alega que comprovadas as exportações efetivas em quantidades e valores compatíveis com os insumos importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, cumprida está a condição estabelecida para o gozo do benefício fiscal, restando apenas, na hipótese de descumprimento das obrigações acessórias, a possibilidade de imputação de penalidade de caráter formal.

Requer seja reformada a decisão de primeira instância, julgando improcedente a ação fiscal.

O processo foi a julgamento na Sessão de 25 de fevereiro de 2003, Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes, 1.ª Câmara, que acolheu a preliminar de decadência, vencido o Conselheiro José Luiz Novo Rossari, que apresentou declaração de voto de fls. 202 e seguintes rejeitando a preliminar, por entender que marco inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido efetuado o lançamento. Vencida, ainda, a Conselheira Márcia Regina Machado Melaré, cuja declaração de voto é no sentido de ser acolhida a preliminar, abrindo-se a oportunidade para a recorrente fazer prova do seu direito.

O ilustre representante da Fazenda Nacional, Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno, interpôs recurso especial de divergência, demonstrando divergência jurisprudencial no que respeita às decisões da 2.ª Colenda 2.ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, requerendo ao final a cassação do v. acórdão recorrido.

Em 20 de fevereiro de 2006, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, Terceira Turma, deu provimento ao recurso especial de divergência, conforme Acórdão CSRF nº 03-04.702 (fls. 259 a 277), determinando o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro João Luiz Fregonazzi

Trata-se de lançamento tributário em razão do inadimplemento do compromisso de exportar mercadorias importadas e submetidas ao regime aduaneiro especial denominado drawback, modalidade suspensão.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento de recurso especial de divergência, Acórdão CSRF nº 03-04.702 (fls. 259 a 277), afastou a preliminar de decadência, determinando o retorno dos autos à Câmara recorrida para exame do mérito.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

Deixo registrado o entendimento acerca da preliminar de decadência, muito embora não careça de ser apreciada porque afastada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O artigo 138, parágrafo único, do DL nº 37/66 estabelece que a exigência da diferença de tributos tem como marco inicial do prazo decadencial a data do pagamento dos tributos. Todavia, é de se considerar que em razão do pagamento dos tributos ter sido suspenso por força da concessão do regime aduaneiro especial denominado drawback, não há data de pagamento anterior. Assim, o referido dispositivo legal não pode ser aplicado, eis que a hipótese cominada no texto legal jamais poderá se materializar.

Nos casos de suspensão do pagamento dos tributos, em face da concessão de regime aduaneiro especial, não há previsão legal de lançamento para prevenir a decadência. Nem poderia ser de outra forma, pois não houve infração a qualquer dispositivo legal. O que poderia ter sido feito seria a constituição do crédito tributário mediante termo de responsabilidade, mas tal não ocorreu.

Assim, o crédito tributário somente poderia ser lançado, a teor do disposto no art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, após decorridos trinta dias do prazo fixado para exportação.

No caso em tela, cuida-se ainda de lançamento por homologação, cujo dever de antecipar o pagamento foi postergado em face da concessão do regime aduaneiro especial de caráter suspensivo. Ora, só há suspensão se presente o dever de antecipar o pagamento, do contrário não haveria necessidade de regime suspensivo. Caso similar é a isenção, pois aqui o dever de antecipar o pagamento também inexistente em face da concessão de um benefício fiscal. Nem por isso cuida-se de nova modalidade de lançamento tributário.

Pela aplicação do art. 138, caput, do DL nº 37/66, o *dies a quo* do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Outrossim, a não aplicação do artigo 138, parágrafo único, do DL nº 37/66 remete à regra geral do artigo 149, parágrafo único, da Lei nº 5.172/1966 - CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do CTN, *verbis*:



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,

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

Parágrafo único. O direito a que se refere o este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

Assim, a preliminar de decadência não pode prosperar. O *dies a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PRELIMINAR DE IMCOMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

De início considere-se que os relatórios de comprovação de drawback dizem respeito ao regime econômico, e baseiam-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte. São, portanto, de natureza formal. A aplicação do regime e a fiscalização dos tributos é de competência da Receita Federal.

Nesse iter, os artigos 332 e 333 do Regulamento Aduaneiro, aprovado Decreto nº 91.030/1985, cometia ao Ministro da Fazenda a adoção de medidas necessárias à execução das disposições normativas do regime aduaneiro especial denominado drawback.

Releva considerar que as disposições inseridas no Regulamento Aduaneiro, nessa parte, não têm o caráter meramente de explicitar a lei, de especificação dos marcos legais e demais desdobramentos com o fim específico de tornar exequível o comando legal, visando à sua execução no campo da *praxis*. No que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback, o Regulamento Aduaneiro complementa a lei, ainda que sem ultrapassar os horizontes da legalidade, mas traçando normas complementares à lei, para sua fiel execução. A teor do disposto no artigo 84, IV, da Constituição Federal, cabe ao Chefe do Poder Executivo editar normas complementares à lei, para sua fiel execução.

Como dito, a teor do disposto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, cabe ao decreto regulador estabelecer os termos e condições para a concessão do benefício, trazendo a lume disposições que não constam da norma legal, mas foram cometidas ao Poder Executivo. Por essa razão, as disposições do Regulamento Aduaneiro, no que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback, são normas complementares à lei.

Sob a égide do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, a Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, estabelece a competência da Secretaria da Receita Federal, no que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback:

Art. 3º - Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer



tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

Não há dúvidas, pois, quanto à competência da Receita Federal, na sua respectiva área de atuação. Rejeito a preliminar.

PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA EM FACE DO INDEFERIMENTO DE PERÍCIA

A teor do disposto no art. 18 do Decreto n.º 70.235/1972, pode a autoridade julgadora indeferir as perícias ou a produção de provas que considera desnecessárias, *verbis*:

Art.18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8 748, de 09/12/93)

Impera, em sede administrativa, o princípio da livre convicção do julgador, ou seja, pode o mesmo apreciar livremente as provas e aproveitar aquelas necessárias e suficientes para formar a sua convicção e fundamentar a decisão, a teor da norma contida no artigo 29 do mesmo diploma legal:

Art 29 Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias

Não se vislumbra nos autos a necessidade da prova pericial erigida, haja vista que o que está em discussão é a não vinculação dos Registros de Exportação - RE aos Atos Concessórios, bem assim a inexistência de informação nos RE de que tratava-se de exportação vinculada ao regime aduaneiro especial de DRAWBACK, modalidade suspensão.

Por essas razões, rejeito a preliminar.

MÉRITO

No que respeita à falta de comprovação do adimplemento do regime, cerne do litígio instaurado a partir da impugnação, resta claro que os Registros de Exportação indicados pela recorrente não foram vinculados aos atos concessórios, e tampouco foi informado o código próprio para exportações vinculadas ao regime aduaneiro especial de drawback, mas foram utilizados códigos inerentes às exportações comuns.

A potencialidade danosa dessa prática é de fato considerável. A não vinculação não apenas dificulta o trabalho fiscal por ocasião da realização da auditoria visando a verificação do compromisso de exportar e demais requisitos constantes do ato concessório. Ao deixar de apor nos documentos de exportação que trata-se de exportação vinculada a drawback, a recorrente impede a fiscalização de verificar, por ocasião do despacho aduaneiro de importação, a exportação de determinado produto cujos insumos foram importados. Controles necessariamente realizados simplesmente não poderão mais ser implementados.

Ao assim proceder, impede a autoridade aduaneira de exercer o seu múnus, cotejando as informações e documentos pertinentes ao despacho de exportação com o ato



concessório. A partir de então, qualquer comprovação somente poderá ser realizada mediante prova documental, não mais mediante verificação física da mercadoria exportada. Ora, é justamente a inconsistência dessas provas documentais que não permite que se ateste com segurança que os produtos exportados foram produzidos a partir dos insumos importados. Não se pode atestar com segurança que sequer foram de fato exportados, mesmo havendo registro de exportação e verificados os dados de embarque.

Não são apenas os registros de exportação que não contêm a indicação de que se trata de uma operação vinculada ao drawback. Em nenhum documento fiscal constam tais indicações. Somente mediante dedução lógica, em auditoria de produção e estoque, poder-se-ia ao menos inferir que o compromisso de exportação foi cumprido.

Ocorre que os requisitos para concessão do benefício não podem ser olvidados, mormente quando há expressa disposição legal vedando tal prática.

Como visto, as disposições insertas nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, são normas complementares à norma legal instituidora do regime aduaneiro especial denominado drawback.

O artigo 317 do referido Regulamento Aduaneiro traz as condições estabelecidas para a concessão do benefício, *verbis*:

Art. 317 – Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:

- a) qualificação do beneficiário;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada;*
- c) quantidade e valor da mercadoria a exportar;*
- d) prazo para exportação;*
- e) outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira*

Ainda o artigo 325:

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

Prosseguindo, na alínea “e” a extinta Comissão de Política Aduaneira - CPA tem a atribuição de impor outras condições. As atribuições da CPA, neste caso, estão alocadas ao Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio, através da Secretaria de Comércio Exterior. As Portarias MF n.º 427/1992 e 594/1992 dispõem que a concessão do drawback suspensão é atribuição do DECEX, hoje MDIC-SECEX.

Assim, a SECEX detém competência para impor novas condições para fins de proceder à concessão do benefício. Nessa pauta, a Portaria SCE n.º 02/1992, artigo 10, assim dispõe:



Art. 10. O Registro de Exportação no Siscomex – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento

(...)

§ 3.º - As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no anexo I desta Portaria.

Nesse sentido também aponta o art. 32-II da Portaria SECEX nº 04/97, a saber:

Art. 32. Na modalidade suspensão, a empresa beneficiária de Ato Concessório de Drawback deverá comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime:

I – (.);

II – No prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data-limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, mediante apresentação de formulário próprio, consignando as importações e exportações efetivadas no mês anterior.

Do mesmo modo, a Portaria SECEX nº 04, de 11 de junho de 1997, art. 31, assim dispõe:

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.

De igual modo, o artigo 37 da mesma disposição normativa, *verbis*:

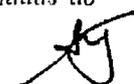
Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação – RE devidamente vinculado u Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

Nesse diapasão, o Comunicado DECEX nº 21 de 11 de julho de 1997, item 19.1, dispõe que:

19.1 - As Declarações de Importação (DI) e os Regimes de Exportação (RE) indicados no relatório Unificado de Drawback deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.

No voto condutor do Acórdão nº 301-33.449, Processo nº 10735.004432/2001-48, da Colenda 1.ª Câmara, E.Terceiro Conselho de Contribuintes, o Nobre Relator Otacilio Dantas Cartaxo, em situação de não comprovação do compromisso de exportar manifesta-se de forma análoga ao entendimento exarado neste voto, *verbis*:

"Embora o art. 44, caput e §§, da Portaria SECEX nº 04, de 11/06/97, DOU de 12/06/97, admita que mediante pedido expresso da empresa beneficiária, o DECEX poderá transferir mercadorias importadas ao



amparo do Regime, modalidade suspensão, e não utilizadas em produtos exportados para outro Ato Concessório de Drawback da beneficiária, não se encontram nos autos o pedido expresso formulado pela beneficiária nem a devida autorização emitida pelo órgão concessor do regime

No que tange a este ponto, esta Corte manifestou-se no sentido de que o inadimplemento do compromisso de exportação, sem o pagamento dos tributos devidos, com os gravames aí incluídos, reverte na conversão do regime especial de importação em regime comum e nas suas implicações, sendo devido de imediato os tributos até então suspensos e condicionados ao cumprimento do plano de exportação previsto no regime, bem assim retroagindo a exigência à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, que para fins tributários é a data de registro da DI

Este é o critério de interpretação a ser adotado quando se dispõe sobre suspensão de crédito tributário, de acordo com o art 111 do CTN (restritivo) Da mesma forma ao se tratar da retroatividade da exigência, buscou-se amparo no art. 117 do mesmo diploma legal."

Retomando a linha de raciocínio, as condições para concessão do regime são as previstas no artigo 317, alíneas "a" a "e", do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985. Dentre essas condições, na supracitada norma geral regulamentar insere-se aquelas estatuídas em atos da Secretaria de Comércio Exterior. Como visto, dentre as disposições normativas citadas a SECEX exige que o Registro de Exportação seja vinculado a um único ato concessório para que a exportação seja aceita visando a comprovar o adimplemento do respectivo ato concessório.

Assim, essas disposições insertas no Decreto n.º 91.030/1985 são normas complementares à lei, devendo ser cumpridas para fins de obtenção do benefício fiscal. Não sendo cumpridas, é de se exigir o crédito tributário cujo pagamento fora suspenso.

DA NATUREZA JURÍDICA DO ATO CONCESSÓRIO

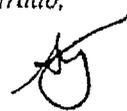
Trata-se de um ato administrativo negocial, discricionário e constitutivo de direito. Tem a natureza de uma autorização para que o administrado pratique determinados atos sob certas condições. Não é mera declaração ou reconhecimento de direito.

Hely Lopes Meirelles, *In Direito Administrativo Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, 16.ª Edição, 2.ª tiragem, pág. 162 e seguintes, assim define os atos administrativos negociais:

"Além dos atos administrativos normativos e ordinatórios, isto é, daqueles que encerram um mandamento geral ou um provimento especial da Administração, outros são praticados contendo uma declaração de vontade do Poder Público coincidente com a pretensão do particular, visando à concretização de negócios jurídicos públicos, ou à atribuição de certos direitos ou vantagens ao interessado.

(.)

Estes atos, embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da Administração e do administrado,



mas não adentram a esfera contratual. São e continuam sendo atos administrativos (e não contratos administrativos), mas de uma categoria diferenciada dos demais, porque geram direitos e obrigações para as partes e as sujeitam aos pressupostos conceituais do ato, a que o particular se subordina incondicionalmente

(.)

Os atos administrativos negociais produzem efeitos concretos e individuais para o seu destinatário e para a Administração que os expede. Enquanto os atos administrativos normativos são genéricos, os atos negociais são específicos, só operando efeitos jurídicos entre as partes Administração e administrado requerente, impondo a ambos a observância de seu conteúdo e o respeito às condições de sua execução

(.)

Atos administrativos negociais são todos aqueles que contêm uma declaração de vontade da Administração apta a concretizar determinado negócio jurídico ou a deferir certa faculdade ao particular, nas condições impostas ou consentidas pelo Poder Público. Nesse conceito, enquadram-se, dentre outros, os atos administrativos de licença, autorização, permissão, admissão, visto, aprovação, homologação, dispensa, renúncia e até mesmo o protocolo administrativo, como veremos a seguir."

Conforme a preciosa lição do saudoso mestre, "autorização é o ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço, ou a utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse, que a lei condiciona à aquiescência prévia da administração".

No caso específico do ato concessório, há uma autorização concernente em permitir a importação de mercadorias do exterior com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, condicionada ao cumprimento de diversas condições, especialmente a atividade de industrializar essas mercadorias e posteriormente exportar o produto resultante no prazo marcado. Vê-se claramente que o ato concessório é, na verdade, um ato administrativo negocial que se amolda perfeitamente ao conceito do ato denominado autorização.

Ainda ressalte-se que a autorização é constitutiva de direito, diferente da licença, em que a Administração apenas reconhece e declara que o administrado tem direito a certas faculdades ou vantagens, desde que esse último preencha todos os requisitos legais para sua obtenção. No caso da autorização, a diferença está em que a administração decide discricionariamente sobre a conveniência e oportunidade do atendimento à pretensão do administrado. A licença é declaratória de direito, a autorização é constitutiva de direito.

De fato, a autoridade administrativa, adstrita à conveniência e oportunidade da prática do ato discricionário, examina aspectos objetivos e subjetivos para proceder à autorização, estabelecendo condições para que o administrado possa usufruir do benefício concedido, assim podendo praticar os atos ou exercer atividades que sem a autorização seriam legalmente proibidos, conforme ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, Editora Atlas, 2000, 12.ª Edição, pág. 211.

Trata-se, pois, de ato administrativo unilateral, discricionário e precário, constitutivo de direito. Quanto à exequibilidade, os atos administrativos podem ser perfeitos, imperfeitos, pendentes ou consumados. No que respeita ao ato concessório, note-se que há condição resolutiva para que produza integralmente seus efeitos e reste perfeito e acabado. Enquanto não implementadas todas as condições estabelecidas pela administração, aquela autorização que permite o não pagamento dos tributos resta imperfeita, pois não completou todo o ciclo de formação. Apenas com a implementação de todas as condições o ato concessório passa a ser ato jurídico perfeito e acabado, produzindo todos os efeitos jurídicos inerentes.

É algo similar ao lançamento por homologação, que carece da homologação da autoridade administrativa para que o crédito tributário constituído por intermédio do ato de lançamento reste definitivamente constituído.

Continuando, o inadimplemento de quaisquer das condições presentes no ato concessório impede que o mesmo produza os seus efeitos e constitua-se, finalmente, em ato administrativo consumado, em ato jurídico perfeito.

Repise-se, o ato concessório consiste em uma autorização, em que o contribuinte passa a gozar de certos direitos, ficando todavia vinculado a cumprir integralmente todos os requisitos e condições estabelecidas no referido ato, sob pena de cassação do mesmo.

Não é demais lembrar que o regime aduaneiro denominado drawback, modalidade suspensão, uma vez adimplida as condições estabelecidas no ato concessório, converte-se em verdadeiro benefício fiscal de fato, consignado sob a rubrica do instituto da isenção tributária. Como visto alhures, compete à Receita Federal verificar se as condições que permitem o gozo do benefício fiscal foram cumpridas, sendo defeso à autoridade aduaneira, vinculada que é, deixar de observar os ditames da lei. Portanto, não poderá deixar de observar que as condições estatuídas no ato concessório, bem assim as estabelecidas em atos normativos da SECEX e nos artigos 317, 319 e 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985.

As condições estabelecidas em ato concessório, que uma vez emitido determina a suspensão do pagamento dos tributos relativos às mercadorias importadas, são na verdade as mesmas condições que vão permitir o reconhecimento da isenção pela autoridade aduaneira, quando da ação fiscal para verificar o adimplemento dessas condições.

In Comentários à Lei Aduaneira, Edições Aduaneiras, 1.ª Edição, Vol. II, pág. 119, Roosevelt Baldomir Sosa ensina que “a condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuda numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurge integralmente a exigência do crédito fiscal”. Conforme visto alhures, há precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que vem adotando esse mesmo entendimento.

Descabe, em sede administrativa, deixar de observar as condições estabelecidas no artigo 317 do RA, todas elas, para fins de se permitir o aperfeiçoamento do ato concessório e conseqüente gozo do benefício fiscal. Ademais, no mesmo sentido obriga a norma legal inserta no art. 111 da Lei n.º 5.172/1966 – CTN. Eis que o ato concessório é ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal, sujeito aos ditames legais para que possa produzir todos os efeitos nele previstos.



A teor do disposto no art. 319, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, caberia à recorrente, no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerer a regularização junto ao órgão concedente.

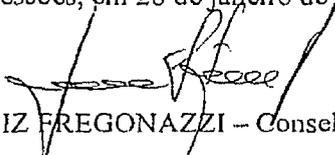
Ao não proceder dessa forma, permitiu que esvasse o prazo previsto para comprovar o adimplemento das obrigações estatuídas no artigo 317 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, que norteiam a concessão pela administração do respectivo ato concessório. Caberia à requerente, a teor do disposto no supracitado art. 19, requerer a regularização, mas tal não ocorreu, e, nesta fase, o direito de produzir provas já foi atingido pela preclusão.

Concluindo, somente podem ser aceitos para comprovação do compromisso de exportar aqueles Registros de Exportação – RE vinculados aos respectivos atos concessórios, e que contenham o código de operação relativo ao drawback-suspensão. Assim, em face da não implementação dessas condições, previstas em regra nos atos concessórios e na legislação aduaneira, restam inadimplidos os atos concessórios, ressurgindo integralmente a exigência do crédito tributário cujo pagamento foi suspenso por ocasião da ocorrência do fato gerador.

Por todo o exposto, e considerando que a Câmara Superior de Recursos Fiscais rejeitou a preliminar de decadência, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008


JOÃO LUIZ FREGONAZZI – Conselheiro



Voto Vencedor

Conselheira, Susy Gomes Hoffmann, Relatora Designada

O presente voto é divergente apenas na questão do mérito e apenas sobre esta questão irei me pronunciar.

A questão está em saber se o fato de o Recorrente não ter indicado os códigos do Drawback nos Registros de Exportação seria motivo suficiente para que fosse afastado o benefício fiscal, cobrado os tributos e as multas.

Apesar de respeitar o posicionamento do Eminentíssimo Conselheiro João Luiz Fregonazzi, entendo que a premissa que ele parte está equivocada.

Ora, o auto de infração não foi lavrado pelo fato de o Agente Fiscal ter comprovado que a empresa Recorrente não adimpliu o regime de drawback deixando de realizar as exportações a que se tinha obrigado, o que é o objeto do Ato Concessório. Na verdade, o auto de infração foi lavrado em razão do fato de a empresa Recorrente não ter cumprido determinadas obrigações acessórias, como bem indica o Conselheiro Relator, nos seguintes termos: *No que respeita à falta de comprovação do adimplemento do regime, cerne do litígio instaurado a partir da impugnação, resta claro que os Registros de Exportação indicados pela recorrente não foram vinculados aos atos concessórios, e tampouco foi informado o código próprio para exportações vinculadas ao regime aduaneiro especial de drawback, mas foram utilizados códigos inerentes às exportações comuns.*

Fica claro também, no relatório adotado pela Delegacia de Julgamentos que a empresa Recorrente perdeu o benefício fiscal apenas por não ter vinculado os Registros de Exportação aos atos concessórios, neste sentido diz o citado relatório:

"De acordo com a descrição dos fatos constante do Relatório de Fiscalização, anexo aos autos de infração, o contribuinte acima identificado efetuou importações ao amparo do regime aduaneiro especial de drawback, formalizado por meio dos Atos Concessórios n.º 6-95/0013-6 e 6-95/0148-0, conforme declarações de importação n.º 95/500066, 95/500097 e 96/500007 registradas, respectivamente, em 03/02/1995, 22/02/1995 e 03/02/1996

No mencionado Relatório, expondo a legislação a respeito da matéria, o autuante tece considerações gerais sobre o regime drawback e sobre a comprovação documental perante a Secretaria do Comércio Exterior – SECEX, passando, então, a relatar as infrações constatadas, quanto às obrigações decorrentes dos citados Atos Concessórios, a seguir sintetizadas.

Nos Registros de Exportação n.º 95/0056853-001, 96/0012418-001, 96/0053276-001, 96/0108004-001, 96/0216641-001, 96/0351917-001, 96/0392687-001 (fls 38/43 e 66/81), indicados para comprovar o adimplemento do drawback, conforme Relatórios de Comprovação de fls. 27/29 e 48/51, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades:

a) inexistência do código de enquadramento próprio para o regime drawback, de acordo com a tabela do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, utilizada para preenchimento do Registro de Exportação – RE, conforme art 10 da Portaria SCE nº 02,92, constando nos Registros de Exportação o código 80000, referente a “exportação comum” (campo 2-a), ao invés do código 81101, relativo a drawback – suspensão comum;

b) falta de vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios, conforme exige o art 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985.

Esclarece, ainda, a fiscalização que o enquadramento da operação no código 80000, pelo contribuinte, fez com que todo o procedimento de despacho aduaneiro de exportação fosse conduzido mediante os procedimentos de uma exportação comum, sem que fossem adotadas as cautelas próprias de uma exportação no regime de drawback, com vista a confrontar as mercadorias exportadas com as autorizadas nos Atos Concessórios. Assim, segundo entendimento fiscal, não é possível uma exportação efetuada no regime comum, em que os procedimentos de fiscalização para embarque da mercadoria são mais simples do que os exigidos para uma exportação no regime drawback, ser utilizada para comprovar o adimplemento do drawback. Existe no Registro de Exportação local apropriado para que o contribuinte informe o número do Ato Concessório a que se vincula (campo 2-f). Essa vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório visa ao controle fiscal do regime, de modo a evitar a comprovação de mais de uma operação drawback com os mesmos documentos de exportação

Assim, concluiu a fiscalização que os Registros de Exportação, por não atenderem a esses requisitos, não são hábeis para comprovar o adimplemento do compromisso relativo ao drawback, deixando o contribuinte de demonstrar o preenchimento das condições previstas na lei ou contrato para a efetivação do benefício, conforme arts. 134 e 136 do Regulamento Aduaneiro e art. 179 do Código Tributário Nacional – CTN

Ora, não logrou o Agente Autuante demonstrar que a empresa Recorrente não adimpliu o compromisso avençado no ato concessório; apenas presumiu tal descumprimento em virtude do erro no cumprimento das obrigações acessórias.

E, ao lavrar o auto apenas com base no descumprimento de dever formal, sem indicar que o objeto do ato concessório não foi descumprido, entendendo que o Agente Autuante não demonstrou que a Recorrente não teria adimplido ao compromisso.

Veja, o regime de drawback, na modalidade suspensão, é o regime pelo qual a empresa importa insumos, matéria-prima para utilizá-los em produtos que serão vendidos para o exterior. Assim, com o objetivo de fomentar a exportação, fazendo com o que o produto nacional torne-se mais competitivo, a União Federal isenta da tributação do imposto de importação os produtos importados a fim de que o produto a ser exportado tenha uma melhor condição financeira.



Desta forma, o ato concessório, como um ato negocial entre a União e o Contribuinte estabelece uma condição para a isenção dos impostos aduaneiros, e a condição é que haja a exportação com a utilização daquela matéria prima nas quantidades firmadas no ato concessório.

A condição é esta, tudo o mais, são deveres formais e instrumentais que permitem que a fiscalização possa de forma mais direta e objetiva verificar se o objeto do ato concessório foi atendido.

Desta forma, qualquer autuação fiscal que busque descaracterizar o regime de drawback deverá demonstrar que o objeto do ato concessório não foi atingido, isto é, ou que não foi utilizado o insumo/matéria prima para a produção do produto a ser exportado, ou o produto não foi exportado, ou, ainda que não foi exportado na quantidade – total ou parcial – acordada.

Entendo que cabe à empresa que se utiliza do benefício fiscal cumprir com todos os deveres instrumentais; entretanto, a falta de preenchimento de um código, ou o erro na indicação de um código, por si só, não é motivo suficiente para descaracterizar o cumprimento do regime, pois caberia à fiscalização comprovar que o objeto do ato não foi cumprido, o que efetivamente não ocorreu no presente caso.

Neste sentido foi o julgamento da 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes, no Recurso 130130, com voto de relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Zenaldo Loibman com a seguinte ementa:

Ementa: CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE QUE SE DEIXA DE PRONUNCIAR EM FACE DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO A negativa da produção de prova essencial a demonstrar a tese de defesa, capaz de desfazer a objeção alegada pela auditoria da SRF, de suposta impossibilidade de aferição do cumprimento do drawback, constitui cerceamento ao direito de defesa, porém, em face do disposto no art.59, §3º, do PAF, por se revelar, no mérito, improcedente o lançamento, assistindo razão à recorrente, deixa-se de declarar a nulidade.

DRAWBACK SUSPENSÃO FALHAS MERAMENTE FORMAIS. NÃO HÁ PROVA DE DESCUMPRIMENTO DO REGIME ESPECIAL. As falhas formais cometidas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderiam ser entendidas como prática que perturba o controle da administração aduaneira sobre os tributos com exigibilidade suspensa por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o drawback-suspensão. Poderia até ser justificativa plausível para se iniciar uma fiscalização mais aprofundada por parte da SRF, como mero indício de suposta tentativa de escapar ao controle aduaneiro, mas, jamais para, por si só, fundamentar a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar sob o regime especial descrito. O lançamento é improcedente, posto que não há relação de causa e efeito entre as falhas formais apontadas e a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar firmado mediante contrato de drawback-suspensão.

Recurso Voluntário Provido



Julgamento similar ocorreu com o Recurso 121.639, julgado pela 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes, na relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Nilton Bártoli, com a seguinte ementa:

DRAWBACK - COMPROVAÇÃO DE CUMPRIMENTO.

Considera-se cumprimento o compromisso assumido no Drawback quando efetivamente há a exportação de produtos na quantidade e no prazo pactuado, sendo irrelevantes para este fim eventuais falhas formais no preenchimento dos Registro de Exportação.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Neste caso, como mencionado, ocorreu o mesmo que nos julgados transcritos, a autuação baseou-se apenas no descumprimento das formalidades o que, em análise apartada, não demonstram que o regime foi descumprido. Assim, falta motivação ao lançamento tributário posto que não comprovou que a empresa recorrente não teria cumprido o regime. Por consequência, se não demonstrado o inadimplemento não há que se falar em exigência dos tributos correspondentes.

Por todo o exposto, voto para DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 28 de janeiro de 2008


SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora Designada