



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

Processo nº 10660.001571/2004-83
Recurso nº 504.286 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.522 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2010
Matéria II - DRAWBACK
Recorrente MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 05/08/1999, 27/08/1999, 02/09/1999

DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE CONTROLE DE PRODUÇÃO E DE ESTOQUE.

Deve ser indeferida a diligência para análise de toda a documentação acostada, porquanto a análise dos documentos carreados aos autos foi proficientemente levada a efeito pelo órgão julgador de primeira instância, e uma vez inexistente, de fato, o controle de produção e de estoque no estabelecimento da recorrente, os demais documentos perdem toda e qualquer referência.

DRAWBACK. GLOSA DE COMPROVAÇÕES DE ADIMPLEMENTO.

A glosa das comprovações do drawback por falta do respectivo código nos registros de exportação e por alteração dos registros de exportação já averbados deve ser mantida, pois não se tratam de meros vícios formais, e sim de requisitos fundamentais para o exercício do benefício fiscal/estímulo a exportação, no que tange ao seu princípio da vinculação física, intrínseco ao regime, inclusive a inexistência de controle da produção e do estoque afasta qualquer possibilidade de a recorrente comprovar o adimplemento do regime.

De outra banda, a utilização do código 8000, em vez do código relativo à devolução para o mesmo exportador, de fato, consubstancia vício meramente formal, uma vez que a Aduana teve conhecimento, naquela oportunidade, que os insumos não tinham sido utilizados pela recorrente, e estavam retornando ao exterior, sendo possível sua conferência, para fins de controle do regime especial ora em trato.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir a parcela do crédito tributário relativo à troca de código de devolução de insumos.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Corintho Oliveira Machado - Relator

EDITADO EM: 05/10/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Luiz Roberto Domingo, Corintho Oliveira Machado, Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase:

O presente processo trata de Autos de Infração relacionados à exigência do Imposto de Importação (II) e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), acrescidos dos respectivos juros de mora e multas de ofício, totalizando, quando de sua lavratura, um crédito tributário no valor de R\$ 102.604,02.

Dada a semelhança dos argumentos apresentados nos campos de Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais dos Autos de Infração, ambos fazendo referência ao Relatório de Ação Fiscal, optou-se por relatá-los conjuntamente. A Autoridade Fiscal iniciou suas considerações com uma breve explanação sobre os Regimes Aduaneiros vigentes no Brasil, dando especial ênfase ao Regime de Drawback, em sua modalidade suspensão, tudo conforme a legislação vigente à época.

Ao tratar dos aspectos legais do Regime Aduaneiro de Drawback, asseverou a Auditoria em seu relato, sumariamente, o que se segue:

o Regime de Drawback está diretamente atrelado ao Princípio da Vinculação Física, o qual prevê que os produtos importados devem ser aplicados direta e fisicamente na produção das mercadorias exportadas. Tal situação encontra suporte normativo no artigo 314, inciso I, e no artigo 319, do Regulamento Aduaneiro à época vigente, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;

entendimento semelhante se pode extrair do artigo 21 da Portaria SECEX nº 04/97, bem como do Parecer Normativo nº 12/79;

o Regime de Drawback trata-se, em última análise, de isenção de tributos, encontrando-se, portanto, submetido ao disposto no artigo 179 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece que: “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão”;
(destaques no original)

vê-se, assim, caber ao beneficiário do Regime de Drawback comprovar que preencheu as condições estabelecidas e que cumpriu todos os requisitos relacionados ao Regime, restando à Fazenda Pública reconhecer ou não o adimplemento das condições e requisitos. Portanto, o ônus da prova é do contribuinte;

conforme a legislação à época, e em consonância com o Código Tributário Nacional (CTN), o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, no presente caso, extingue-se em 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que este poderia ter sido lançado;

por o Regime de Drawback dar origem a uma relação jurídica contratual, não pode a Fazenda Nacional constituir crédito relacionado a esta enquanto não findar o prazo outorgado ao beneficiário para adimplir as obrigações decorrentes;

assim sendo, “a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência desse evento – o decurso de 30 dias, contados da expiração do prazo concedido para a exportação do produto final, declinado no Ato Concessório e seus aditivos” (grifo no original).

Ao trazer a lume a descrição fática do ocorrido, a Autoridade Fiscal explanou, em síntese, conforme segue:

o sujeito passivo foi inicialmente intimado em 26/02/2004, conforme o Termo de Início de Fiscalização (fl. 78/79);

em 22/03/2004, tempestivamente, após pedido de prorrogação de prazo, foi apresentada a documentação solicitada;

a Empresa descumpriu limites, condições e termos pactuados nos Atos Concessórios, motivo pelo qual suas importações (válvulas, medidores de nível e flanges) passarão a ter enquadramento tributário das operações submetidas ao Regime de Importação Comum;

no que tange tanto ao Ato Concessório nº 1616-99/000041-9, quanto ao nº 1616-99/000056-7, observou-se a utilização de código não apropriado no enquadramento de algumas das exportações (garrafas e botijões de gás) relacionadas ao Regime de Drawback;

de acordo com o art. 10, § 3º, da Portaria SCE nº 02/1992, há códigos para preenchimento do RE, devendo o beneficiário informar obrigatoriamente quando se trata de uma operação drawback, indicando o código da operação e o número do ato concessório ao qual a exportação está relacionada;

tais informações visam o controle fiscal do regime, pois, caso contrário, poder-se-ia comprovar dois ou mais atos concessórios com os mesmos documentos de exportação;

ao deixar de informar código 81101, relativo ao drawback suspensão, o exportador faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro seja conduzido sem a adoção das cautelas próprias de uma exportação no regime drawback;

as alterações nos REs já averbados não podem ocorrer de forma unilateral, sem a manifestação da autoridade aduaneira, conforme dispõe o art. 40 da Instrução Normativa SRF nº 28/1994;

se os dados informados no Siscomex são modificados posteriormente à averbação, os correspondentes REs não fazem prova das exportações pactuadas nos atos concessórios, de modo que somente exportações enquadradas nos códigos específicos do regime são hábeis para comprovação do drawback;

não pode o exportador, após concluídos todos os procedimentos de despacho utilizar uma exportação comum para comprovar um ato concessório de drawback além das irregularidades acima apontadas (alteração de código e observações do exportador após a averbação), também não foi observado o disposto no item 16 do anexo V, da Consolidação das Normas do Regime Drawback, que determina a utilização do código 80000 apenas em caso de devolução a terceiros, sendo que conforme DI e RE, “os insumos foram devolvidos ao mesmo exportador”;

colacionam-se Acórdãos proferidos pelo 3º Conselho de Contribuintes e citam-se Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça (anexando-se um ilustrativamente) para corroborar a tese apresentada;

diante do exposto, conclui-se pelo inadimplemento parcial dos compromissos firmados pelo contribuinte nos Atos Concessórios nº 1616-99/000041-9 e 1616-99/000056-7, devendo-se exigir os tributos suspensos quando da importação dos respectivos insumos e os acréscimos legais devidos.

Em 03 de setembro de 2004 o sujeito passivo foi cientificado do lançamento, vindo a apresentar impugnações em 04 de outubro do mesmo ano (fls. 90/112 – Imposto de Importação – e fls. 398/420 – Imposto sobre Produto Industrializado). Devido à semelhança entre o conteúdo das impugnações, optou-se por também relatá-las de forma conjunta. Após breve resumo das atuações recebidas, a Contestante afirma, em epítome, que:



as lavraturas das autuações se deram sob o único argumento de que foram descumpridas obrigações acessórias a que estava sujeito o Contribuinte;

o simples erro de código quando do preenchimento dos Registros de Exportação vinculados aos Atos Concessórios em contenda não pode obstaculizar, por si só, o reconhecimento do adimplemento do Regime, quando demonstrado o cumprimento das demais exigências a ele relacionadas;

“... embora a Impugnante tenha deixado de manter controles e registros de estoques, em separado, dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro especial de “drawback”, bem como dos controles e registros de estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados sob o amparo do aludido regime, não há como negar... um controle efetivo de sua produção e de seu estoque”; (grifo no original)

além disso, inexistente a obrigação legal trazida pela Fiscalização de que este controle seja em separado. Ainda que assim fosse, não poderia eventual falha administrativa dar ensejo a lançamento tributário;

o que se deve considerar é a realidade fática de que os insumos importados sob amparo do Regime de Drawback foram consumidos no processo produtivo das mercadorias exportadas (à exceção da quantidade devolvida ao estrangeiro mencionada pela própria Fiscalização), tendo sido cumpridos, portanto, os atos concessórios em contenda;

anexam-se planilhas objetivando demonstrar um efetivo controle das Declarações de Importação relacionadas ao Drawback e das mercadorias exportadas fabricadas com estes insumos;

destaque-se que todos os insumos em questão são utilizados especificamente na fabricação de produtos com utilização exclusiva nos países indicados nos RE, conforme se demonstrará por meio de prova pericial;

considerar inócua toda a documentação apresentada pela Impugnante pela ocorrência de simples erro formal contraria diretamente o Princípio da Verdade Material, o qual é pilastra do Processo Administrativo Tributário;

o artigo 196 do Código Tributário Nacional (CTN) infirma que a autoridade fiscal pode lavrar diligências para extrair elementos concretos aptos a embasar a autuação fiscal. Deste modo, não pode a Fiscalização lançar crédito tributário baseado em meros indícios, sem qualquer embasamento fático. Neste sentido, colacionam-se doutrina e Acórdão dos Conselhos de Contribuintes;

descabida, portanto, a alegação de que o erro no enquadramento não permite que sejam adotadas as devidas cautelas e, ainda, que as alterações posteriores efetuadas nos Registros de Exportação não têm validade. “Ora, as alterações

dos registros de exportação tiveram justamente o objetivo de corrigir singelos erros de preenchimento, enquadrando a operação na forma como deveria ter sido feita originalmente". Inclusive, a mensagem nº 0011 das "Notícias SISCOMEX" de 04/06/2004 afirma a possibilidade de se incluir Ato Concessório de Drawback em Registro de Exportação mesmo após sua averbação;

na verdade, tal correção demonstra a boa-fé da Defendente, bem como representa denúncia espontânea, o que exclui a responsabilidade pelo suposto descumprimento do dever acessório;

inválido também o argumento de que o Relatório de Comprovação de Drawback expedido pela SECEX não se presta a conferir a efetividade das exportações por se basear em declarações fornecidas pela empresa, haja vista que o fundamento legal utilizado (Portaria SECEX nº 7/93) foi revogado pela Portaria SECEX nº 4/97;

cabe ressaltar que não se deve sobrepujar o objetivo da Lei, que no caso do Drawback é incentivar as exportações, e que, de fato, os insumos importados foram empregados nas mercadorias exportadas, não sendo suficiente para descaracterizar o regime, a possível ocorrência de falhas no preenchimento dos RE, principalmente porque a Impugnante sempre manteve um eficaz controle de produção e estoque, conforme planilhas anexas;

o que comprova o cumprimento do Drawback é o consumo dos insumos importados na produção das mercadorias exportadas, e tais exportações foram devidamente comunicadas à SECEX. Deste modo, o simples equívoco no enquadramento não trouxe nenhum prejuízo ao Erário;

no caso específico do Registro de Exportação nº 00/0870044-001, que se refere à devolução dos insumos importados ao amparo da Declaração de Importação nº 99/0744125-2, o fato de a Contestante haver utilizado o código para o caso de devolução a terceiros enquanto a devolução foi feita ao próprio exportador estrangeiro em nada altera a constatação do cumprimento do Regime;

ressalte-se, ainda, que esta Empresa é exportadora de grande porte, e que uma parcela mínima de suas exportações estão relacionadas ao Regime de Drawback, sendo absurda qualquer alegação que sugira a utilização de meios fraudulentos para a obtenção do benefício em liça;

ante ao exposto, requer sejam as autuações em questão consideradas improcedentes. Em remota hipótese de não se atender a este pedido, requer o reconhecimento da denúncia espontânea mencionada, afastando-se a responsabilidade pelo suposto descumprimento do dever acessório imputado à Impugnante, conforme se aduz do artigo 138 do CTN. Protesta-se, também, pela juntada posterior de documentação ainda não apresentada;

em virtude da complexidade da matéria em debate, requer a produção de prova pericial contábil para comprovar que apesar

do equívoco quanto à vinculação dos Atos Concessórios, as correspondentes exportações incluíram mercadorias em cuja produção foram utilizados os insumos importados por meio das Declarações de Importação em análise [a indicação do perito e os quesitos formulados se encontram às folhas 110 e 111];

Registre-se que o presente processo era da jurisdição original da DRJ/São Paulo II, todavia, em face da transferência de competência para julgamento de processos administrativo-fiscais, instituída pela Portaria SRF nº 179, de 13/02/2007, DOU de 14/02/2007, o mesmo foi encaminhado à DRJ/Fortaleza.

A DRJ em FORTALEZA/CE julgou procedente o lançamento, ementando assim o acórdão:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 05/08/1999, 27/08/1999, 02/09/1999

*DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO.
INADIMPLEMENTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.
EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS.*

Somente comprovam o adimplemento do drawback Registros de Exportação que contenham o código de operação específico desse regime e estejam vinculados ao ato concessório. É ônus do contribuinte comprovar o adimplemento do compromisso relativo ao drawback, mediante a demonstração de que ocorreram exportações vinculadas ao regime e ao correspondente ato concessório e que os produtos exportados decorrem da industrialização da matéria-prima importada ao amparo do drawback. Inexistindo prova de que os Registros de Exportação acobertam produtos em cuja industrialização foram empregadas mercadorias importadas sob o regime drawback, cabe ao Fisco exigir os impostos que ficaram suspensos por ocasião da importação.

Lançamento Procedente.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 741 e seguintes, onde reafirma as teses expostas na impugnação, notadamente o pedido de produção de prova pericial contábil, no intuito de comprovar que apesar do equívoco quanto à vinculação dos Atos Concessórios, as correspondentes exportações incluíram mercadorias em cuja produção foram utilizados os insumos importados por meio das Declarações de Importação em análise (a indicação do perito e os quesitos formulados se encontram à folha 756); por fim, requer a reforma da decisão de primeiro grau e a improcedência da ação fiscal.

Ato seguido, a Repartição de origem encaminhou os presentes autos para apreciação do Terceiro Conselho de Contribuintes, conforme despacho de fl. 761.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

DA DILIGÊNCIA E DAS PROVAS

A recorrente, em preliminar, pede novamente diligência para análise da documentação acostada quando da impugnação, por entender que a decisão recorrida falhou na apreciação dos documentos anexados, desconsiderando a maior parte deles.

Penso que a análise dos documentos carreados aos autos foi **proficientemente levada a efeito pelo órgão julgador de primeira instância**, uma vez que inexistente, de fato, controle de produção e de estoque no estabelecimento da recorrente, os demais documentos perdem toda e qualquer referência. Em vista disso, não devo alongar-me, e apenas trazer a dicção do item *DA INEXISTÊNCIA DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE*, fls. 726 e seguintes:

DA INEXISTÊNCIA DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE

A impugnante admite que deixou “de manter controles e registros de estoques, em separado, dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro especial de ‘drawback’, bem como dos controles e registros de estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados ao amparo do aludido regime”, argumentando, porém, que houve “um controle efetivo de sua produção e de seu estoque” (fls. 95 e 403). Entretanto, nenhuma prova convincente foi ofertada pela defesa, com vista a demonstrar efetivamente a existência de controle da produção e do estoque, específico para os insumos importados ao amparo do drawback, que pudesse evidenciar a aplicação física desses insumos nos produtos exportados por meio dos referidos REs.

Nesse passo, atente-se para as determinações emanadas dos artigos 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro (vigente à época dos fatos), de onde se extrai o Princípio da Vinculação Física, que norteia, como diretriz fundamental, as regras que disciplinam o regime drawback suspensão, de tal forma, a assegurar a prova da destinação dos bens e, por conseguinte, o objetivo almejado pelo regime drawback

A demonstração da utilização dos insumos importados e seu emprego nos produtos exportados revestem-se crucial importância, na medida em que assegura a vinculação entre mercadoria importada e produto exportado. Ressalte-se que, pelo teor das determinações emanadas do art. 317 do Regulamento Aduaneiro, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física, para fazer prova do emprego dos insumos importados ao amparo do regime, a empresa beneficiária deve

obrigatoriamente manter controles e registros desses insumos e dos produtos finais a partir deles elaborados.

Nessa perspectiva, o art. 328 do Regulamento Aduaneiro então vigente, que está contido no Capítulo IV, onde estão inseridos os dispositivos inerentes ao Drawback, assegura “à repartição fiscal competente, o livre acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação”.

O Decreto nº 2.637/1998, com fulcro na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, estabelece a obrigatoriedade de controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias. Por força do art. 289; art. 345, inciso III e § 2º; arts. 359 a 364 do mesmo texto regulamentar, os estabelecimentos industriais são obrigados a escriturar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente. Assim dispõem os arts. 359 e 360 do Decreto nº 2.637/1998:

Art. 359. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.

§ 1º Serão escriturados no livro os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos de uso interno, referentes à sua movimentação no estabelecimento.

(...)

§ 3º Os registros serão feitos operação a operação, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, marca, tipo e modelo de produtos.

Art. 360. Os registros serão feitos da seguinte forma:

(...)

IV - nas colunas sob o título "Documento": espécie e série, se houver, do respectivo documento fiscal ou documento de uso interno do estabelecimento, correspondente a cada operação;

V - nas colunas sob o título "Lançamento": número e folha do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido registrado, bem como a respectiva codificação contábil e fiscal, quando for o caso;

VI - nas colunas sob o título "Entradas":

a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": quantidade do produto industrializado no próprio estabelecimento;

(...)

VII - nas colunas sob o título "Saídas":



a) coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento": em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, para industrialização do próprio estabelecimento; no caso de produto acabado, a quantidade saída, a qualquer título, de produto industrializado do próprio estabelecimento;

(...)

VIII - na coluna "Estoque": quantidade em estoque após cada registro de entrada ou de saída;

(...)

§ 2º No último dia de cada mês serão somados as quantidades e valores constantes das colunas "Entradas" e "Saídas", apurando-se o saldo das quantidades em estoque, que será transportado para mês seguinte. (os destaques não constam no original)

A norma regulamentar admite também a substituição do livro por fichas, da seguinte forma:

Art. 361. O livro poderá, a critério da autoridade competente do Fisco Estadual, ser substituído por fichas:

I - impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

II - numeradas tipograficamente, de um a novecentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e nove;

III - prévia e unitariamente autenticadas pelo Fisco Estadual ou pela Junta Comercial.

Parágrafo único. Deverá ainda ser visada, pela repartição do Fisco Estadual, ou pela Junta Comercial, ficha-índice, na qual, observada a ordem numérica crescente, será registrada a utilização de cada ficha. (os destaques não constam no original)

Por meio do Termo de Início de Fiscalização (fls. 78-79), os auditores fiscais intimaram a defendente a apresentar, dentre outros elementos, o "Livro 'Registro de Controle da Produção e Estoque' ou sistema de controle similar (acompanhado da respectiva autorização para utilização), onde conste: o detalhamento da movimentação (entrada e saída) dos insumos, em conformidade com a legislação vigente; o detalhamento da saída das mercadorias exportadas, em conformidade com a legislação vigente." Em resposta, através da correspondência de fl. 82, a empresa relacionou todos os documentos entregues à fiscalização. Na citada relação não consta o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Pelos dizeres da citada resposta, a conclusão que se impõe é que o mencionado livro fiscal não foi apresentado, omissão que persistiu na fase impugnatória.

Do mesmo modo, não houve apresentação de fichas substitutivas do referido livro, na forma preconizada no art. 361 do Decreto nº 2.637/1998. Por ocasião da impugnação, a litigante apresentou apenas os quadros demonstrativos de fls. 179-180, 210-211, 488-489 e 519-520, intitulados "Controle de Estoque Contábil", que nem se constituem excertos do livro Registro de

Controle da Produção e do Estoque nem consistem em fichas substitutivas, por não conterem nenhum dos elementos obrigatórios previstos no art. 360 do Decreto nº 2.637/1998, deixando, portanto, de atender aos requisitos legais.

O art. 363 do mencionado Decreto admite ainda uma escrituração simplificada, contanto que atenda às seguintes exigências:

“Art. 363. A escrituração do livro Registro de Controle de Produção e do Estoque poderá ser feita com as seguintes simplificações:

I - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Entradas";

II - escrituração do total diário na coluna "Produção - No Próprio Estabelecimento", sob o título "Saídas", em se tratando de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, quando remetidos do almoxarifado para industrialização no próprio estabelecimento;

III - nos casos previstos nos incisos anteriores, fica igualmente dispensada a escrituração das colunas sob o título "Documento" e "Lançamento", exceção feita à coluna "Data";

IV - escrituração diária na coluna "Estoque", em vez de ser feita após cada registro de entrada ou saída.

Parágrafo único. Os produtos que tenham pequena expressão na composição do produto final, tanto em termos físicos quanto em valor, poderão ser agrupados numa mesma folha, se possível, desde que se enquadrem no mesmo código da TIPI.” (os destaques não constam no original)

A escrituração simplificada do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, caracteriza-se essencialmente pela possibilidade de escrituração diária nas colunas "Produção - No Próprio Estabelecimento" – “Entradas”/“Saídas” e na coluna “Estoque”, bem como se dispensando a escrituração das colunas sob o título "Documento" e "Lançamento", com exceção feita à coluna "Data", devendo a escrituração conter, à obviedade, todos os demais requisitos do citado livro.

Ocorre que os mencionados quadros demonstrativos anexados à defesa não consistem em escrituração simplificada do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, porquanto são desprovidos de todos os requisitos elencados no art. 363 acima reproduzido, sequer constando os elementos obrigatórios referentes à "Produção - No Próprio Estabelecimento" – “Entradas”/“Saídas” e na coluna “Estoque” e inexistindo igualmente escrituração diária, como exige a norma.

Todavia, não se exaure aqui o intento de conferir alguma utilidade aos quadros demonstrativos apresentados pela impugnante, com o objetivo de enquadrá-los como um possível

“controle da produção e do estoque”. É que, afora todas as possibilidades de escrituração acima previstas, o art. 364 do Decreto nº 2.637/1998 admite ainda um “controle alternativo”. Poder-se-ia aventar, então, que as tabelas anexas à impugnação retratam esse “controle alternativo”. Observe-se, porém, o que reza a mencionada disposição legal:

Art. 364. O estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, e o comercial atacadista, que possuir controle quantitativo de produtos que permita perfeita apuração do estoque permanente, poderá optar pela utilização desse controle, em substituição ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, observado o seguinte:

I - o estabelecimento fica obrigado a apresentar, quando solicitado, aos Fiscos Federal e Estadual, o controle substitutivo;

II - para a obtenção de dados destinados ao preenchimento do documento de prestação de informações, o estabelecimento industrial, ou a ele equiparado, poderá adaptar, aos seus modelos, colunas para indicação do valor do produto e do imposto, tanto na entrada quanto na saída;

III - o formulário adotado fica dispensado de prévia autenticação.

Mesmo sob essa ótica, não prosperam os quadros demonstrativos trazidos à colação pela defesa. Aqui, mais uma vez, emerge a conclusão de que as tabelas apresentadas também não consistem em controle alternativo, na forma disciplinada pelo art. 364, pois não permitem a perfeita apuração do estoque permanente, qualquer que seja a data ou período considerado, não sendo possível concebê-los como um controle quantitativo de produtos.

Ademais, é de se notar que o art. 364 do Decreto nº 2.637/1998, a par de admitir um controle alternativo, cujo requisito determinante se traduz na possibilidade de apuração do estoque permanente, não aboliu desse sistema de controle os elementos essenciais do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Com efeito, se assim o fizesse, estaria a descaracterizar o próprio sistema de controle de produção e estoque, pois sem os citados elementos não haveria como se conhecer o estoque permanente de insumos e produtos. Assim, está implícito na previsão legal que o controle alternativo, idealizado pelo legislador, como um sistema de escrita em substituição do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, deve representar um sistema equivalente ao do citado livro, contendo, portanto, as notas caracterizadoras expostas no art. 360, embora sem seguir à risca as formalidades do modelo padrão.

Em síntese, deve um controle alternativo da produção e do estoque ser apto a informar, para cada operação ou ainda por determinado período de tempo (diário, semanal etc), a quantidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem entrada no estabelecimento, a quantidade remetida do almoxarifado para o setor de fabricação, a quantidade do produto fabricado, a quantidade saída de produto industrializado, a quantidade em estoque desses elementos, após cada registro de entrada ou de saída ou por determinado

período; a exibição periódica do saldo das quantidades em estoque (decorrente da soma das quantidades e valores de entradas e saídas), listando-se os documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias, bem como os documentos referentes à sua movimentação no estabelecimento.

Em verdade, conforme se verifica nas fls. 179-180, 210-211, 488-489 e 519-520, as tabelas não revelam a existência de controle algum, na acepção jurídico-contábil do vocábulo Consistem sim num amontoado de números que expressam quantidades importadas e suas respectivas DIs, bem como quantidades exportadas juntamente com os correspondentes REs, listadas de forma aleatória, que não segue uma ordem cronológica de entrada ou de saída, deixando-se de indicar também, na quase totalidade dos casos, o documento contábil-fiscal que respalda a entrada ou saída.

As planilhas abrangem dados de 1999 a 2001. Todavia, tem-se, por exemplo, que o primeiro dado informado na tabela é a quantidade entrada por último no ano 1999, em dezembro, sendo informadas em seguida quantidades entradas anteriormente, em junho e setembro de 1999 (fl. 179-180). Na outra planilha, a informação inicial é a quantidade entrada em junho de 1999, seguidas das quantidades listadas na seguinte ordem: agosto, outubro, novembro, julho e agosto de 1999 (fls. 210-211). O mesmo problema ocorre na relação das quantidades saídas.

As datas das saídas, por sua vez, não têm correspondência cronológica com as entradas, pois a tabela exhibe uma lista de todas as quantidades importadas no ano inteiro (ou período maior), informando-se a soma dessas quantidades, da qual, posteriormente são subtraídas todas as quantidades saídas durante todo o ano inteiro (ou período mais abrangente). A metodologia de registro dos dados é rudimentar e ofende aos mais elementares princípios contábeis, eis que consiste num conjunto desordenado de quantidades entradas e saídas, o qual sequer observa a ordem cronológica dos registros.

Por esses motivos, conclui-se que os saldos exibidos nas tabelas são inverídicos pois não representam as quantidades reais do estoque nas datas consideradas, pela simples razão de que foram computadas inicialmente e de uma única vez todas as entradas havidas ao longo do ano, totalizando um saldo fictício de estoque, em agosto de 1999, de 42.000 unidades e, somente depois do cômputo total de todas as entradas do ano, é que foram deduzidas as saídas, inclusive aquelas ocorridas em meses anteriores a agosto de 1999. Portanto, no citado mês o estoque não é o indicado, visto que, em meses anteriores, já havia ocorrido saídas de mercadorias, as quais não tinham sido deduzidas daquele valor de estoque.

Para se reputasse um controle quantitativo de produtos “que permita perfeita apuração do estoque permanente”, o correto seria registrar cada operação de entrada e de saída, seqüencialmente em ordem cronológica, de modo que

adicionando as entradas havidas em determinado período e subtraindo as saídas ocorridas nesse mesmo período ter-se-ia para cada operação ou para cada período o saldo de insumos utilizados, de insumos em estoque, bem como as quantidades de produtos finais fabricados e saídos do estabelecimento.

Do modo como foi elaborado o demonstrativo, não se conhece qual o saldo de insumos em estoque e de produtos produzidos, em determinada data ou período. A consequência disso é que se torna impossível saber se havia quantidade suficiente de insumos em estoque para fabricar determinada quantidade de produto final. As tabelas não permitem apuração permanente do estoque, qualquer que seja o período, pois não exibem a informação do estoque em cada operação, nem determinada data nem ao menos em determinado período de tempo (diário, semanal, quinzenal ou mensal), motivo pelo qual não consiste num controle quantitativo da produção e do estoque, na acepção do art. 364 do Decreto nº 2.637/1998.

Não resta outra conclusão senão a de que tais demonstrativos são inservíveis para evidenciar um controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias. Enfim, não há prova da existência do livro Registro de Controle de Produção e do Estoque, previsto no art. 359 do Decreto nº 2.637/1998, nem de fichas substitutivas, que atendam aos requisitos do art. 361, e tampouco da escrituração simplificada, na forma preconizada no art. 363, e muito menos do controle alternativo, na forma regulada pelo art. 364. Assim, não se justifica a perícia requerida, a qual pressupõe a existência de algum desses elementos que seriam objeto de exame.

A impugnante, durante todo o trâmite processual, já poderia perfeitamente ter trazido ao processo prova que demonstrasse possuir um registro de controle da produção e do estoque, em conformidade com a legislação vigente. Todavia, até agora não foi carreado aos autos nenhum documento adicional. Portanto, a litigante não ofereceu prova do efetivo emprego dos insumos importados ao amparo do drawback nos produtos exportados com base nos citados REs, mediante a demonstração de um efetivo registro de controle da produção e do estoque.

Ressalte-se que a movimentação dos estoques no processo produtivo, capaz de revelar a vinculação entre insumos importados e produtos exportados, não pode ser afirmada com base em outros documentos, tais como Registros de Exportação, Declaração de Despacho de Exportação, contratos de câmbio, Relatório de Comprovação de Drawback, laudo técnico, notas fiscais, faturas, conhecimentos de transporte etc. Tal vinculação deve ser demonstrada com base no Livro Registro de Controle da Produção ou controle similar, solicitado pela fiscalização, mas não apresentado pelo contribuinte.

Deixando de apresentar a escrita fiscal a que estava obrigado e tampouco elementos subsidiários, fica inviabilizada, dessa forma, a demonstração do controle efetivo dos estoques, não logrando comprovar a correlação física entre insumos importados e os produtos exportados. Não apresentada documentação de controle dos estoques, da utilização dos

insumos importados e saída dos produtos finais, mediante a apresentação de provas hábeis, não há como comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física nem, por conseqüência, o cumprimento das condições relativas ao regime drawback.

Por todos esses motivos, não supre essas informações saber se os insumos “são específicos para fabricação de produtos com modelos próprios e de utilização exclusiva dos países aos quais de referem os registros de exportação”, eis que persistiria a ausência da necessária prova do efetivo emprego nos produtos exportados, mediante o registro do controle da produção e do estoque. Neste estágio de cognição, revela-se a impossibilidade de reconhecer o adimplemento do regime sem que a beneficiária apresente elementos probatórios pelos quais se possa estabelecer um vínculo entre os insumos importados ao amparo do regime drawback e os produtos exportados.

Quanto ao mérito, a glosa das comprovações do drawback foram por três motivos: falta do código do drawback nos REs; alteração de REs já averbados (código e observação do exportador); e utilização do código 8000 - devolução a terceiros, quando, em verdade, a devolução dos insumos foi para o mesmo exportador.

Sem maiores reboços, penso que os dois primeiros motivos de glosa estão corretos, pois não se tratam de meros vícios formais, e sim de requisitos fundamentais para o exercício do benefício fiscal/estímulo a exportação, no que tange ao seu princípio da vinculação física, intrínseco ao regime, inclusive a inexistência de controle da produção e do estoque, explicitada no item anterior, afasta qualquer possibilidade de a recorrente comprovar o adimplemento do regime.

De outra banda, a utilização do código 8000, em vez do código relativo à devolução para o mesmo exportador, de fato, consubstancia vício meramente formal, uma vez que a Aduana teve conhecimento, naquela oportunidade, que os insumos não tinham sido utilizados pela recorrente, e estavam retornando ao exterior, sendo possível sua conferência, para fins de controle do regime especial ora em trato.

Dito isso, voto por REJEITAR o pedido de diligência; e no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para excluir a parcela do crédito tributário relativa à troca de códigos de devolução de insumos.

Corintho Olyeira Machado