



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

Processo n° 10660.003167/2005-25
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-002.181 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria IPI
Recorrentes MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/01/2003

DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

O prazo decadencial no regime de drawback, modalidade suspensão, deve ser contado de acordo com o estabelecido no art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, o que só ocorre após transcorrido 30 dias da data limite para exportação estabelecida no Ato Concessório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 01/01/2003

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, não gera cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo o indeferimento, por prescindível, do pedido de diligência ou perícia por este formulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Cássio Schappo, que lhe davam provimento, por entender decaído o direito da Fazenda Pública. Apresentará declaração de voto a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. No mérito, por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digital

mente em 09/06/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 18/06/2016

por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELIS

ARIO

Impresso em 20/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Cássio Schappo, Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), José Luiz Feistauer de Oliveira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Tatiana Josefovicz Belisário e Winderley Moraes Pereira.

Ausentes, justificadamente, as conselheiras Mércia Helena Trajano D'Amorim e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

Trata o presente de lançamento efetuado pela Fiscalização Aduaneira onde é feita a exigência do Imposto de Importação e do Imposto Sobre Produtos Industrializados em face de descumprimento de obrigações assumidas por ocasião de importação com benefícios fiscais inerentes ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, totalizando no dia do lançamento o valor de R\$ 2.151.658,71, conforme auto de infração de fls. 02-45.

A ação fiscal teve como objetivo, a verificação do regular cumprimento pela beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de DRAWBACK, na modalidade suspensão, dos requisitos e condições fixados pela legislação referentes aos Atos Concessórios nº 1616-99/00008-8 e 0032-96/0004-4, com seus respectivos aditivos.

A Fiscalização aduz, em síntese, os seguintes argumentos para fundamentar a autuação:

A empresa beneficiária do regime de Drawback deve, obrigatoriamente, em atendimento ao princípio da vinculação física, manter controles e registros de estoques, em separado, dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de Drawback, bem como dos controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime. Tal obrigação se faz necessária para que o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (Ato Concessório de Drawback) para a concessão do benefício, de acordo com o artigo 134 do Regulamento Aduaneiro e artigo 179 do CTN (Lei nº 5.172/66). Concluindo, se a empresa não faz a escrituração individualizada do Livro de Registro de Controle de Produção e de Estoque -modelo 3, não há como demonstrar o efetivo cumprimento das condições onerosas decorrentes da concessão dos Atos Concessórios (quantidades, discriminação dos insumos e produtos, preços e prazos de validade). Logo, não tem como comprovar que atendeu ao Princípio da Vinculação Física. Tal

fato, por si só, é suficiente para desconsideração da documentação recebida pela fiscalização.

Ao analisar os Registros de Exportação fornecidos para comprovação relativa aos Atos Concessórios fiscalizados, constatou a vinculação não só a outros benefícios fiscais, como também a outros Atos concessórios diversos dos analisados. Questionada, a empresa não apresentou explicações;

Relativamente aos Registros de Exportação vinculados ao Ato Concessório 0032-96/0004-4 fornecidos para comprovação (fls. 81 a 136), constata-se a vinculação de todos aos códigos 80116 (SGP - Sistema Geral de Preferência, programa de benefícios tarifários concedidos pelos países industrializados aos países em desenvolvimento, na forma de redução ou isenção do imposto de importação incidente sobre determinados produtos, como forma de incentivos à exportação) e 81501 (PROEX). No caso do Ato Concessório 1616-99/00008, deve-se ressaltar que a própria empresa revela que alterou o número do Ato Concessório (fls. 165 a 170), após a averbação do RE, comprovando que tentou utilizar-se, de forma indevida, de RE apresentado anteriormente para comprovação de outros Atos Concessórios;

Com base neste raciocínio, entendeu que tais Registros de Exportação não podem ser aceitos para fins de comprovação das condições pactuadas relativamente aos Atos Concessórios em análise, o que ensejou a glosa, da seguinte forma: 1. para o Ato Concessório de Drawback 0032-96/0004-4, em relação a 341.416 cilindros de aço para GLP; 2. para o Ato Concessório 1616-99/00081-8, em relação a 5.750 cilindros de aço para GLP;

Em relação ao Ato concessório nº 96/0004-4, após cotejo entre as quantidades compromissadas a importar com as quantidades do produto final efetivamente exportadas, constatou que houve exportação a menor no valor de 63.584 cilindros de aço para GLP. Não acatou explicação da empresa autuada, que justificava tal diferença em função de novo Laudo Técnico, em que a diferença se deve a perda durante o processo produtivo, haja vista que, de acordo com Laudo já apresentado pela empresa anteriormente, foi informada uma perda de 720 válvulas num total de 430.000 e nenhuma perda em relação às malhas plásticas (fls. 174 e 175);

Com relação ao Ato Concessório nº 1616-99/000081-8, glosou todos os registros de exportação com data posterior a 26/01/2000, um total de 15.350 cilindros de aço para GLP, por entender que foram exportados após o vencimento do prazo para a exportação;

Concluiu, ao final, que, em relação aos compromissos firmados pelo contribuinte, pelo inadimplemento total no Ato Concessório 0032-960004-4 e pelo inadimplemento parcial no Ato Concessório 1616-99/000081-8, observado os aditivos emitidos. Quanto ao primeiro Ato Concessório deve ser exigido todos os tributos suspensos em relação as declarações de importação

anexadas às fls. 52 — 77. Quanto ao segundo, o crédito tributário relativo às declarações de importação 00/00553704-0 (adição 001) e 00/0105594-6 (fls. 150- 153);

Devidamente cientificada do auto de infração, via postal, em 28/12/2005, documento de fl. 194, a autuada apresentou impugnação em 25/01/2006, fls. 196-256, através de advogado, alegando, em síntese o seguinte:

Em sede preliminar, ocorrência da decadência, vez que os tributos exigidos se submetem a lançamento por homologação, nos termos do art. 150 § 4o do CTN, assim, a contagem do prazo decadencial se inicia com a ocorrência do fato gerador tributário, sendo a entrada dos produtos no território nacional, para o II e o desembaraço aduaneiro dos produtos, para o IPI. Considerando que as declarações de importação aconteceram em 1996, 1999 e 2000, é evidente que em 26/12/2005, data da ciência do auto de infração, já havia transcorrido o prazo decadencial;

Há vício material no cálculo dos tributos, especialmente daqueles relacionados à Declaração de Importação nº 96/013645/0001 (realizada sob a égide do Ato Concessório nº 0032-96/0004-4), vez que, em relação ao Imposto de Importação é possível verificar no "Demonstrativo de Apuração - II" que foi atribuída alíquota de 75% ao II. Ocorre que a alíquota efetiva naquela data era de 18%. Neste sentido o imposto calculado superou o valor real, o que viciou, também a multa posteriormente calculada e aplicada, a qual se baseou em um cálculo de tributo indevidamente majorado, bem como houve erro no cômputo do IPI, relativo à mesma importação, eis que a base de cálculo desse imposto toma por referência o valor pago a título de Imposto de Importação;

Que não procede a alegação da fiscalização de que a impugnante não apresentou livros fiscais em que são registrados os controles de estoque de matérias-primas, bem como controle dos produtos finais elaborados, visto que o livro através do qual a empresa mantém o controle de seu estoque e produção (também conhecido como "Livro Inventário"), foi apresentado à fiscal quando do procedimento fiscalizatório, conforme comprova o protocolo de sua retirada pela própria agente fiscal (doc. 07);

O Livro Inventário reflete a posição do estoque da impugnante após todas as entradas de matéria-prima e produtos intermediários ocorridas na empresa, bem como todas as saídas de produtos acabados;

Nesse sentido, a Impugnante mantém controles auxiliares (controle de entradas e saídas - doe. 04 e 05), que demonstram exatamente a origem de suas aquisições de matéria-prima e insumo (amparados e identificáveis pela documentação fiscal que lhe dá suporte); da mesma maneira, procede ao cruzamento de registros e identificação das remessas de produto acabado para exportação, que deixam o estabelecimento industrial para

transporte até o porto de destino acompanhados de regular documentário fiscal, nos termos do que a lei lhe faculta;

Assim, não há de se falar que a Impugnante não apresentou o livro de controle de estoque e produção, quando intimada, ao contrário, houve a apresentação do Livro Inventário, por meio do qual a empresa realiza referido controle, conforme determina a legislação aplicável. Logo, não há falta de documentação hábil a comprovar o cumprimento dos Atos Concessórios;

Não procede a argumentação da fiscalização quanto à utilização concomitante de outros benefícios, vez que, com relação ao Ato Concessório nº 032-96/0004-4, as importações foram todas promovidas no período compreendido entre abril/1996, setembro/1996. Portanto, não vigia a vedação legal apontada pela Impugnada (já que a lei tributária não retroage no tempo, aplicando-se somente a fatos futuros). Assim, não há fundamento legal para amparar a desconsideração das exportações realizadas;

Quanto à alegada inconsistência dos RE's relacionados ao Ato Concessório nº 1616-99/000081-8, vale notar que, em momento algum, a Impugnante apresentou documentos que abrangessem mais de um Ato Concessório, como indicou a autoridade, em seu Relatório de Ação Fiscal;

Da simples análise dos RE's efetuados pela Impugnante, verifica-se que em todas as correções realizadas, a "alteração" do número do Ato Concessório ocorre em razão da grafia do número do Ato Concessório ter sido realizada equivocadamente, com a falta de um algarismo "6". Neste aspecto, em alguns RE's (doc. 22), por um lapso, foi indicado como número do Ato Concessório 161-99/000081-8 (faltando um 6 - 1616). Portanto, é evidente que houve erro na grafia, prontamente corrigido pela Impugnante, sem qualquer prejuízo para a operação de exportação. Em outros casos (doc. 22), como se observa da análise documental, houve a ausência da indicação do número do Ato Concessório. Portanto, em nenhum momento houve duplicidade de Ato ou utilização de Ato diverso, mas mera correção de um erro evidente de grafia;

Logo, diante das considerações de ausência de previsão legal de penalidade, não ocorrência de duplicidade de vinculação de Registros de Exportação e havendo jurisprudência pacífica no sentido de prevalência da operação de exportação contra excessivo rigor formal, há de se afastar as alegações da Impugnada, para que sejam completamente admitidas as exportações efetuadas no âmbito do Ato Concessório nº 1616-99/000081-8, de modo a manter seu total adimplemento;

No que pertine ao ponto do auto de infração relacionado com a perda no processo produtivo, a interpretação da fiscalização não pode ser admitida, pois a perda é parte indispensável do processo produtivo e não pode ser utilizada para fundamentar a não concessão do regime de Drawback. Conforme já esclarecido e comprovado, a Impugnante disponibilizou à auditoria todos os

seus documentos contábeis e fiscais, dentre eles os laudos técnicos apresentados ao Banco do Brasil sobre as perdas de materiais importados sobre a égide do regime especial. Entretanto, em vista de tal documento não ter sido considerado suficiente, foi elaborado novo laudo técnico de perdas, em face da situação então consolidada (doe. 09). Logo, a pretensão da fiscalização de desconsiderar o adimplemento do compromisso firmado pela empresa, relacionado ao Ato Concessório nº 0032-96/0004-4, em razão da existência de referidas perdas, é totalmente absurda e infundada, razão pela qual não merece prosperar;

Com relação às glosas de RE's (com data posterior a 26.01.2000) feitas pela fiscalização, ao considerar como imprestáveis para comprovação das obrigações assumidas relacionadas ao Ato concessório nº 1616-99/000081-8, por terem sido supostamente emitidos após o término do prazo de exportação, entende a autuada que é equivocada a decisão da fiscalização, eis que o pedido de prorrogação foi realizado antes do vencimento do Ato Concessório. O vencimento seria o dia 26.01.2000 e o pedido de prorrogação foi protocolado em 25.01.2000. Entende, assim, a autuada que é perfeitamente válida a prorrogação, bem como as exportações realizadas no novo prazo concedido pela SECEX;

Portanto, tendo sido a prorrogação devidamente autorizada pelo órgão competente, uma vez requerida regularmente, e não possuindo a fiscalização meios de cancelar a prorrogação, as exportações efetuadas durante a nova vigência do Ato Concessório 1616-00/000081-8 não podem ser desconsideradas para fins de cumprimento do compromisso firmado.

Considerando todo o exposto, requer que a impugnação seja totalmente acolhida, com o intuito de que o Auto de Infração ora combatido, seja cancelado integralmente e julgado improcedente;

Por derradeiro, conforme dispõe o art. 18 do Decreto 70.235/72, requer seja realizada diligência e perícia contábil para fins de auditoria da documentação da empresa, a fim de que se comprove o alegado, em relação à manutenção de documentação hábil e regular, relativa ao controle de estoques e produção, bem como análise da documentação auxiliar mantida pela Impugnante em paralelo, referente à produção, baseada em documentos contábeis e fiscais suportada pelo regime especial em análise, além de perícia específica para a verificação da real ocorrência de perdas e sua destinação, ao tempo em que indica o perito, fl. 226.

Sobreveio decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, que julgou, por maioria de votos, procedente em parte a impugnação. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/06/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digital

mente em 09/06/2016 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 18/06/2016

por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 15/06/2016 por TATIANA JOSEFOVICZ BELIS

ARIO

Impresso em 20/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Processo nº 10660.003167/2005-25
Acórdão n.º 3201-002.181

S3-C2T1
Fl. 2.221

Data do fato gerador: 12/04/1996, 14/05/1996, 23/05/1996, 11/06/1996, 12/06/1996, 28/06/1996, 13/03/1996, 10/04/1996, 07/02/2000, 19/06/2000

DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. REGRA APLICÁVEL. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

No drawback suspensão, em face das peculiaridades do regime, deve ser aplicada a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN para contagem do prazo decadencial, que só começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação, quando então o lançamento poderia ser efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/04/1996, 14/05/1996, 23/05/1996, 11/06/1996, 12/06/1996, 28/06/1996, 13/03/1996, 10/04/1996, 07/02/2000, 19/06/2000

PEDIDO DE DILIGENCIA E PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Os pedidos de diligência e perícia serão indeferidos quando os elementos que integram os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 12/04/1996, 14/05/1996, 23/05/1996, 11/06/1996, 12/06/1996, 28/06/1996, 13/03/1996, 10/04/1996, 07/02/2000, 19/06/2000

DRAWBACK SUSPENSÃO. (OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE CONTROLES DE REGISTROS ESPECÍFICOS PARA VERIFICAÇÃO DA OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

O Regime Aduaneiro especial de drawback suspensão submete-se ao Princípio da Vinculação Física, o qual trata da obrigatoriedade de aplicação dos insumos importados na fabricação das mercadorias exportadas, de acordo com o compromisso firmado através do respectivo Ato Concessório. Para tanto, deve a beneficiária manter controles e registros de estoque das mercadorias relacionadas ao Regime nos moldes previstos na legislação do IPI.

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente comprovam o adimplemento do drawback Registros de Exportação vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação correspondente, não se admitindo Registros de Exportação alterados após a averbação com o intuito de promover a vinculação ao drawback.

*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.

A decisão foi objeto de Recurso de Ofício ao CARF em razão do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada, previsto no artigo 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Inconformada com a decisão, apresentou a recorrente, tempestivamente, o presente recurso voluntário. Na oportunidade, reiterou os argumentos colacionados em sua defesa inaugural.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

Os recursos voluntário e de ofício atendem aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

Do Recurso de Ofício

A decisão recorrida cancelou os valores lançados relacionados ao Ato Concessório nº 003296/0004-4, entendendo ter ocorrido a decadência do crédito tributário.

Pois bem, tratam-se o II e o IPI de tributos sujeitos à lançamento por homologação, e o disposto no § 4º do art. 150 do CTN determina que a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos tem início no dia da ocorrência do fato gerador e término 5 (cinco) anos após a referida data.

Esse procedimento de contagem do prazo decadencial, em regra, aplica-se aos tributos devidos na operação de importação que, por determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme estabelecido no caput do art. 150 do CTN.

Constata-se, todavia, que, no âmbito dos referidos tributos, esse procedimento geral tem aplicação apenas em relação às operações de importação realizadas submetidas ao regime de importação comum, que se caracteriza pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

Em se tratando de regime suspensivo de tributação ou regime aduaneiro especial suspensivo, contudo, tal regramento abre exceção para a aplicação dos critérios atinentes ao lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

É o caso da operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, pela qual os tributos incidentes na operação de importação ficam com a exigibilidade suspensa aguardando o resultado final do regime, que se dará de duas formas distintas:

a) mediante o cumprimento total do compromisso de exportação, realizado de acordo com as condições estabelecidas no ato concessório – neste caso, a suspensão converte-se em isenção, 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 de exportação assumido – nesta hipótese, os tributos suspensos passam ser exigíveis, com os devidos acréscimos legais.

Assim sendo, ainda que os tributos incidentes na operação de importação estejam sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência da antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra geral de contagem do prazo de caducidade estabelecida para o lançamento de ofício nos termos no inciso I do art. 173 do CTN, que determina que o prazo quinquenal deve contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Esse entendimento está em sintonia com a jurisprudência consagrada pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme consignado na ementa do Acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) nº 413.265/SC1, a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO PAGO. CORRETA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO.

1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

2. No caso dos autos, não houve antecipação do pagamento pela contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN.

3. Desse modo, conforme bem salientado no acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mantido pelo acórdão embargado, "declarado o débito e não pago, em dezembro/91, o Fisco tinha cinco anos, contados a partir de

1º.01.92 para constituir o crédito; não o fazendo, configurada está a decadência".

4. Embargos de divergência desprovidos.

No caso específico do regime drawback, modalidade suspensão, os tributos suspensos somente se tornam exigíveis depois de esgotado o prazo de adoção das medidas saneadoras do inadimplemento do regime, quando então poderá ser realizado lançamento. Em outros termos, somente após o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório. Neste sentido, dispõe o inciso do I art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 (vigente à época dos fatos relatados nos atos).

Segundo o citado preceito legal, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcial, o beneficiário do regime dispõe ainda de trinta dias, contados data do vencimento do ato concessório, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o estabelecido no ato concessório: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos.

Assim, expirado o mencionado prazo de 30 (trinta) dias e não comprovada a adoção de uma das providências relacionadas no referido preceito legal, estarão configurados tanto o vencimento quanto o inadimplemento do regime aduaneiro especial em apreço, podendo a autoridade fiscal, a partir de então, proceder ao lançamento do respectivo crédito tributário.

Nesse 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, 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.

[...]

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportação sem que o beneficiário do regime tenha adotado uma das providências citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, a autoridade fiscal está autorizada a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do inciso V art. 149 do CTN.

Ultrapassado o referido prazo, o lançamento de ofício do crédito tributário decorrente do inadimplemento, total ou parcial, do regime drawback, modalidade suspensão, pode ser formalizado independentemente de comunicação formal por parte da Secex aos Órgãos da Administração aduaneira vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

De todo modo, após a configuração do inadimplemento do regime em destaque, a partir do primeiro dia seguinte a que a fiscalização aduaneira da RFB poderá dar início ao procedimento fiscal e proceder ao lançamento do crédito tributário suspenso em face da aplicação do regime, com vista à cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Por força dessa característica, resta demonstrado que a contagem do prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de drawback em referência, deve ser feita segundo a forma estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Em suma, o prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário na hipótese vertente tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o vencimento do regime, ou seja, trinta dias após o vencimento do ato concessório, e término no dia final do quinto ano seguinte.

No presente caso, as datas de vencimento do ato concessório e do regime foram, respectivamente, 16/01/1998 e 16/2/1998, por conseguinte, o prazo de decadência teve início em 1º/1/1999 e término em 31/12/2003.

Como a Autuada foi cientificada dos presentes Autos de Infração apenas em 28/12/2005, o direito de constituir o crédito tributário objeto da presente ação fiscal foi atingido pela decadência, razão pela qual se mostra correta a decisão recorrida em cancelar a exigência fiscal.

Voto portanto, por negar provimento ao recurso de ofício.

Do Recurso Voluntário

A recorrente sustenta, inicialmente, que os valores lançados relacionados ao Ato Concessório 1616-99/000081-8 também devem ser cancelados devido à decadência.

O entendimento acerca da decadência do direito a constituir o crédito tributário relacionado a operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, encontra-se exposto no item anterior deste voto.

Aplicando-se ao Ato Concessório 1616-99/000081-8, verifica-se que o mesmo possui como data limite para a exportação o dia 20/07/2000, de forma que somente a partir do primeiro dia do ano de 2001 começaria a contagem do prazo de decadência, que findaria em 31/12/2005.

Como a ciência do auto de infração ocorreu em 28/12/2005, não se operou a decadência, mostrando-se correta a decisão recorrida em não reconhecê-la.

A recorrente sustenta a nulidade da decisão recorrida por cerceamento ao seu direito de defesa, decorrente da negativa de realização de perícia.

Em atenção ao alegado, esclarece-se que, à luz do no artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a realização de procedimentos instrutórios como diligência e perícias encontra-se ao arbítrio da autoridade julgadora de primeira instância, podendo a mesma indeferir os procedimentos solicitados pelas partes quando entendê-las prescindíveis ao julgamento da lide.

A decisão do órgão *a quo* de negar a realização de perícia, portanto, não configura cerceamento do direito de defesa.

Em atenção ao pleito de instrução probatória, esclarece-se ainda que diligências existem para resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes. Já as perícias existem para fins de que sejam dirimidas questões para as quais exige-se conhecimento técnico especializado, ou seja, matéria impassível de ser resolvida a partir do conhecimento das partes e do julgador.

Compulsando-se os autos, entendo que os documentos integrantes do presente processo são suficientes para firmar o convencimento acerca da lide.

Assim sendo, indefiro o pedido para declarar a nulidade do acórdão recorrido, bem como o pleito de realização de procedimento de perícia.

A recorrente afirma ainda ter cumprido com os seus deveres instrumentais, bem como que os documentos que apresentou seriam suficientes para cumprir com o comando prescrito pelo Princípio da Vinculação Física.

Em relação a esta questão, tendo em vista a propriedade com que foi tratada pelo órgão *a quo*, reproduzo abaixo excerto do voto vencedor do acórdão recorrido, ao qual adoto como razão de decidir neste voto:

INEXISTÊNCIA DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE NECESSÁRIO À COMPROVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA

Por se tratar de um regime suspensivo de tributação, o drawback suspensão caracteriza-se pela falta de exigência, no momento da importação - registro da declaração de importação (acepção temporal), do pagamento dos tributos incidentes nos bens importados sob a égide, apesar de ocorrido o fato gerador e o vencimento formal dos tributos, ficando suspensa tal exigência até a comprovação do adimplemento do compromisso de exportar, momento em que a suspensão se transmuta em isenção.

Cumprе salientar que, conforme determina o art. 179 do Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 134 do Regulamento Aduaneiro, para reconhecimento da isenção, cabe ao beneficiário do regime, e não ao Fisco, fazer prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos exigidos em lei ou contrato. Assim, em se tratando de drawback, a lei atribui ao contribuinte o ônus de comprovar o adimplemento do compromisso, mediante a demonstração de que ocorreram as exportações vinculadas ao regime e ao correspondente ato concessório e que os produtos exportados decorrem da industrialização da matéria-prima importada com o incentivo fiscal. Cabe à Secretaria da Receita Federal, na falta de comprovação, exigir os impostos suspensos por ocasião da importação.

*No caso dos autos, tendo a fiscalização intimado a impugnante, esta não apresentou elementos de convicção que permitissem a aferição do cumprimento do princípio da vinculação física. Isso porque a recorrente não mantinha escrituração individualizada de livro ou fichas de controle da produção, ou sistema de controle similar, que permitisse controles de estoques, separando os insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de Drawback, bem como os produtos finais elaborados com os insumos importados no regime, de forma a possibilitar a verificação do cumprimento do citado princípio, o que levou os autuantes a constatarem a **impossibilidade de verificação e de comprovação do cumprimento desse princípio**.*

*Cabe, nesse ponto, uma reflexão sobre o citado **princípio da vinculação física** e sobre sua importância para o regime de Drawback, na modalidade suspensão, caso dos autos.*

*Elemento basilar que rege o funcionamento do Regime Aduaneiro Especial de drawback — modalidade suspensão é o **princípio da vinculação física**. Trata-se de condição fundamental a ser cumprida pela empresa beneficiária de suspensão.*

Ao drawback modalidade suspensão é inerente a condição de que os insumos importados com suspensão de tributos sejam aplicados direta e imediatamente na produção das mercadorias exportadas, seja integrando-se fisicamente à mercadoria exportada, seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo de sua elaboração. É o princípio da vinculação física. Drawback: "arrastar de volta", em tradução literal.

O princípio da vinculação física encontrava-se implícito já no art. 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (Base legal: Decreto-Lei nº 37/1966, art.78, inciso I).

*O Regulamento Aduaneiro trazido pelo Decreto nº 4.543/2002 manteve o princípio e, agora, de forma mais direta, deixou-o **explícito no art. 341. O texto de tal artigo foi mantido no novo Regulamento Aduaneiro Decreto nº 6.759/2009, em seu art. 389. Esses dispositivos, apesar de não aplicáveis aos fatos***

geradores a litígio, servem para reforçar a incidência, até os dias atuais, do que se refere o lançamento em princípio da vinculação física

Do Parecer Normativo/CST/nº 12/1979 pode-se extrair a seguinte orientação:

"... a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei n.º 37/66, tanto no caso da "admissão temporária" como no de "drawback", é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar..." (Grifou-se).

Esse parecer, apesar de mencionar "ou similares e quantidade e qualidade", deve ser interpretado com temperamentos, já que o Ato Declaratório Cosit nº 20/1996 (DOU 20/05/1996), que lhe é posterior, deixa bem claro, conforme adiante explicado, que, apesar de ser admissível a substituição dos insumos importados com suspensão por insumos nacionais, esta possibilidade fica sujeita à autorização da Secex, e somente para setores específicos, definidos pelo citado órgão.

O Parecer Cosit nº 53/1999 vai na direção de ser cabível o princípio da vinculação física:

"12.4 - Vencido o prazo previsto no ato concessório de drawback, modalidade suspensão, e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não-utilização, total ou parcial, da mercadoria, esta deverá ser devolvida ao exterior, destruída ou destinada a consumo, dentro de 30 dias a partir da data limite de exportação."

O artigo 319 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 91.030/1985) -RA/1985, vigente quando dos fatos, determina que as mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo conforme estabelecido no Ato Concessórios ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas à adoção, em 30 dias, : procedimentos de devolução ao exterior, reexportação, destruição ou destinação para o consumo interno.

Já o § 3º do art. 4º da Portaria MEF 594/1992 dispõe nos seguintes termos:

"Art. 4º - A concessão dar-se-á, a requerimento da empresa interessada, nos termos, limites e condições estabelecidos pela SNE

§ 3º - Na modalidade de suspensão de tributos, a concessão do regime é condicionada ao adimplemento do compromisso de **exportar**, no prazo estipulado, **produtos** na quantidade e valor determinados, **industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas**", (grifei)

O princípio da vinculação física mostra-se, portanto, elemento essencial do regime de drawback suspensão. Isso pode ser evidenciado pelo fato de a legislação prever que, mesmo que já tenha sido "cumprido" o compromisso de exportação pelo produtor, este deve exportar todo o excedente eventualmente produzido ao amparo do regime. Caso contrário, deverá recolher os impostos suspensos, com os acréscimos legais cabíveis, para poder destiná-los ao mercado interno

Há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do TRF, 4ª. Região, que tem acolhido o citado princípio

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. (...) **NO REGIME ADUANEIRO DO "DRAWBACK", O QUE SE VERIFICA É O VINCULO FÍSICO (E NÃO FINANCEIRO) ENTRE A MERCADORIA IMPORTADA E EXPORTADA; AQUELA DEVERÁ SER USADA NA FABRICAÇÃO (COMPLEMENTAÇÃO OU ACONDICIONAMENTO DO PRODUTO EXPORTADO (. .)** (STJ - Superior Tribunal de Justiça. Órgão Julgador: 1ª.Turma. Classe: RESP 31215 - Processo: 199300003518 UF: SP. Data da decisão: 23/06/1993 Documento: STJ000044932. Data da Publicação: 23/08/1993. Rei: Min. Demócrito Reinaldo. Resultado: Por unanimidade, negado provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE MELHORAMENTO DOS PORTOS. LEI N° 3.421/58. DRAWBACK. SUSPENSÃO. ISENÇÃO. TR. UFIR. DECRETO-LEI N° 37/66. DECRETO N° 91.030/85, ARTS. 314 E 315.

1. No regime aduaneiro especial de incentivo à exportação denominado drawback, na modalidade suspensão, previsto nos artigos 314 e 315 do Regulamento Aduaneiro, o importador tem obrigação de exportar a mesma mercadoria após beneficiamento, industrialização ou como complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, caracterizando descumprimento a nacional, mesmo substituição por mercadoria de origem qualidade. (...)

(Tribunal Regional Federal - 4ª. Região - Classe: AC - Apelação Cível - 213879 - Processo: 98040141 14 UF: RS. Órgão Julgador: 2ª. Turma - Data da decisão: 16/12/1999 Documento: TRF400074736 -JRelator: Juiz Sérgio Renato Tejada Garcia. Resultado: Por unanimidade, negado provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Juiz Relator).

TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO. INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS. AGRAVO RETIDO. PROVA PERICIAL. DESNECESSIDADE DE COMPLEMENTAÇÃO.

3. Não basta haver a exportação das mercadorias constantes no ato concessório do regime especial, ou da quantidade exigida pelo agente fazendário. É necessário atender ao

princípio da vinculação física dos produtos importados: os insumos ficam vinculados aos produtos exportados. Ou seja, deve ficar comprovado que todos os insumos importados sob regime especial foram utilizados para produção de mercadorias exportadas

(Tribunal Regional Federal - 4ª. Região - Classe: AC - Apelação Cível -2006.72.07.000073-3/SC. Órgão Julgador: 2ª. Turma - Data da decisão: 09/06/2009. Data da Publicação: 02/07/2009. Relatora: Juíza Vânia Hack de Almeida. Resultado: Por unanimidade, negar provimento ao agravo retido e ao apelo, nos termos do voto do Sra. Juíza Relatora).

Da mesma forma, corrobora o entendimento exposto acórdão proferido pelo Terceiro Conselho de Contribuintes:

" DRAWBACK MODALIDADE DE SUSPENSÃO. REQUISITOS BÁSICOS DO REGIME. EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE OS INSUMOS IMPORTADOS E OS PRODUTOS EXPORTADOS PARA O GOZO DO INCENTIVO. FUNGIBILIDADE DOS BENS. INADIMPLEMENTO. **A concessão do regime condiciona-se ao cumprimento dos termos e condições estabelecidos no seu regulamento (art 78 do Decreto-lei no 37/66). A modalidade de suspensão no regime de drawback segue o mesmo requisito básico de submissão ao princípio de vinculação física entre o insumo importado e o produto objeto de exportação, por ser essa uma regra básica do regime. O descumprimento dessa condição implica exigência dos tributos devidos na importação e das penalidades e acréscimos legais.** A legislação aduaneira aplicável ao drawback não veda a utilização de bens fungíveis na comprovação do regime, desde que esses bens tenham sido, importados ao amparo do regime e que sejam compatíveis as datas de entrada dos insumos e as das exportações correspondentes.

(Terceiro Conselho de Contribuintes. Primeira Câmara. Acórdão nº 301-33710. Processo nº 10074.000015/2002-38. Data da Sessão: 27/03/2007. Relator: José Luiz Novo Rossari. Resultado: Negado provimento ao recurso por unanimidade).

Portanto, é patente a necessidade de cumprimento do princípio da vinculação física, no drawback suspensão.

*Voltando à infração em análise (inexistência de controle), infere-se que a legislação do Drawback suspensão impunha de forma clara a obrigatoriedade de vinculação entre a mercadoria importada e o produto a ser exportado ap amparo do regime. Para esse mister, as normas de regência impunham o cumprimento de vários requisitos de modo a tornar inequívoca a vinculação entre a importação e a exportação, propiciando ao fisco o efetivo controle do emprego e destinação dos bens. De outro modo, restaria evidente a ineficácia do incentivo em tela, **na medida em que tornaria vulnerável a indústria nacional, pelo ingresso de produtos estrangeiros no País, mediante dispensa do***

pagamento dos impostos, sem a garantia de sua subsequente industrialização e exportação.

Se o beneficiário deixa de apresentar documentos que demonstrem tal vinculação, não há como considerar comprovado o adimplemento do regime. O fato de existirem exportações não significa, por si só, que tais operações estejam amparadas pelo drawback e estejam vinculadas ao ato concessório em questão, haja vista a possibilidade de também se fabricar os mesmos produtos a partir de insumos que não foram importados sob o citado regime especial. Não demonstrada a relação entre os insumos importados e os produtos exportados, não resta comprovado que o contribuinte cumpriu o compromisso assumido, tornando-se exigíveis os tributos incidentes nas importações das mercadorias cuja industrialização e exportação não foram comprovadas. Ou seja, ocorre o inadimplemento total do regime.

Observa-se, das determinações emanadas dos artigos 314 a 319 do RA/1985, que o Princípio da Vinculação Física 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 de crucial importância, na medida em que assegura a vinculação entre mercadoria importada e produto exportado. Ressalte-se que, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física, insito ao regime drawback suspensão em virtude do teor das determinações emanadas do art. 317 do RA/1985, a empresa beneficiária do regime deveria obrigatoriamente manter "Livro ou fichas de controle da produção, ou sistema de controle similar", que permitisse controles de estoques, necessários à comprovação do princípio da vinculação física.

*Nessa perspectiva, o art. 328 do RA/1985, então vigente, que está contido no Capítulo IV, onde estão inseridos os dispositivos inerentes ao drawback, assegurava "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"; e os arts. 215, 265, inciso III e §1º, 279 a 283 do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/1982 (RIPI/1982), estabeleciam que os estabelecimentos industriais eram **obrigados a escriturar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente.***

Transcrevo, abaixo, os referidos dispositivos:

Art. 215. O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, ou que venham a ser aprovados por outros atos administrativos ou em convênio com entidades de direito público (Decreto-lei nº 400/68, art. 17).

(...)

Art. 265. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

(...)

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;

(...)

§1º O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado pelos estabelecimentos industriais, e equiparados industrial, e comerciantes atacadistas, podendo, a critério da Secretaria da Receita Federal, ser exigido de outros estabelecimentos, com as adaptações necessárias.

(...)

Art. 279. 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.

(...)

Art. 280. Os lançamentos serão feitos da seguinte forma:

(...)

IV - nas colunas sob o título "documento": espécie, série e subsérie 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 Registro de Entradas ou Registro de Saídas, em que o documento fiscal tenha sido lançado, 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 lançamento de entrada ou de saída;

(...)

§3º 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 o mês seguinte.

Art. 281. O livro poderá, a critério da autoridade competente do fisco estadual, ser substituído por fichas:

I- impressas com os mesmos elementos do livro substituído;

Art. 282. A escrituração do livro ou das fichas não poderá atrasar-se mais de quinze dias.

Art. 283. Poderão ser dispensados do uso do livro os estabelecimentos que adotarem equivalente sistema de controle de produção e do estoque. (Grifei)

*Da mesma forma, os artigos 289, 345, inciso III e § 2º, 359 a 362, e o 364, todos do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 2.637/1998 (RIPI/1998), também estabeleciam que os estabelecimentos industriais estavam **obrigados a escriturar o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente, conforme transcrição abaixo:***

Art. 289. O documentário fiscal obedecerá aos modelos anexos a este Regulamento, bem assim àqueles aprovados ou que vierem a ser aprovados pelo Secretário da Receita Federal, em atos administrativos ou em convênio com as Unidades Federativas (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 48 e 56, § 1º, e Decreto-Lei nº 400, de 1968, art. 17).

(...)

Art. 345. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

(...)

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;

(...)

§ 2º O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado pelos estabelecimentos industriais, e

equiparados a industrial, e comerciantes atacadistas, podendo, a critério da Secretaria da Receita Federal, ser exigido de outros estabelecimentos, com as adaptações necessárias.

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.

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 (...)

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;

Art. 362. A escrituração do livro ou das fichas não poderá atrasar-se mais de quinze dias.

(...)

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 (...). (Grifei)

Deve-se reparar que os art. 281 do RA/1982 e o 361 do RIPI/1998, acima transcritos, já permitiam a substituição do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque por fichas, frise-se, impressas com os mesmos elementos do livro substituído. E também que o artigo 283 do RIPI/1982 e o 364 do RIPI/1998, acima, já admitiam a dispensa do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque àqueles estabelecimentos que adotassem um sistema equivalente de controle de 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 provada apenas com base em outros documentos, tais como Registros de Exportação, Declaração de Despacho de Exportação, "packing list", contratos de câmbio, Relatório de Comprovação de drawback, laudo técnico, notas fiscais, faturas, conhecimentos de transporte, ordens de serviço, livros registro de inventário, registro de entradas e registro de saídas, 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.

Como já citado, o art. 281 do RIPI/1982 e o 361 do RIPI/1998, acima transcritos permitiam, a critério da autoridade competente do fisco estadual, a substituição do citado livro por fichas, desde que impressas com os mesmos elementos do livro e ainda prévia e unitariamente autenticadas pelo fisco estadual ou pela Junta Comercial.

*O art. 280 do RIPI/1982 e o 360 do RIPI/1998 relacionavam os elementos que deviam constar no citado livro fiscal. **Entretanto, entendo que as planilhas apresentadas às fls. 172, 173 e 177 não atendem a esses requisitos.** Isso porque, de plano, verifica-se que não possuem os mesmos elementos do livro Registro de Controle.*

Não vislumbro também que as referidas planilhas constituam-se em um controle alternativo, tal como previsto no art. 283 do RIPI/1982 e 364 do RIPI/1998, hábil a substituir o Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, vez que os

mesmos, a meu ver, não possibilitam a apuração do estoque de forma permanente.

Conforme se percebe, não foram retirados desse controle os elementos essenciais do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque. Portanto, tal controle substitutivo, embora com um formalismo mitigado, necessita ainda satisfazer todos os requisitos estabelecidos pelos então vigentes: art. 280 do RIPI/1982 e 360 do RIPI/1998, o que também não ocorreu.

Nesse sentido, trago à colação, com as devidas vênias, excerto do voto do i. julgador-relator: José Fernando Costa D'Almeida, Acórdão nº 08-14.750 - 2ª Turma desta DRJ/FOR, datado de 29/01/2009, conforme a seguir:

"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.

(...)

Para que 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. "

E verdade que o escopo da fiscalização levada a efeito não era a verificação da regularidade da contabilidade do contribuinte. Entretanto, deixando, a impugnante, de apresentar a escrita fiscal a que estava obrigada e tampouco elementos subsidiários, fica inviabilizada 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, não há como comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física nem, por conseqüência, o cumprimento das condições relativas ao regime drawback.

Assim, sempre que a empresa não demonstra o atendimento do princípio da vinculação física, mediante a apresentação de provas hábeis, deixa de comprovar o atendimento das condições legais para fazer jus ao regime tributário do drawback. Nessa situação, as importações devem receber o tratamento do regime normal de tributação, o que tem como consectário a obrigação de recolher os impostos suspensos incidentes nas mercadorias importadas.

Destaque-se que, sendo a obrigação tributária ex lege e submetendo-se a administração tributária ao princípio da estrita legalidade, diante dos comandos normativos expressos, acima mencionados, torna-se imperioso concluir pela 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.

Portanto, para a comprovação do princípio da vinculação física, requisito basilar do drawback suspensão, far-se-ia necessária a manutenção de um sistema adequado de controle dos estoques de insumos importados e de produtos a exportar, o que não foi cumprido pela empresa, acarretando o inadimplemento total do regime, em relação ao Ato Concessório 1616-99/000081-8. Desse modo, entendo perfeita a exigência efetuada quanto aos tributos suspensos relativos às Declarações de Importação n.ºs 00/0105594-6 e 00/0553704-0, listadas no Relatório Unificado de Drawback à fl. 149.

Com o entendimento acima, restam prejudicados os demais argumentos, notadamente os relacionados à validade das alterações intempestivas nos Registros de Exportação.

Diante do exposto, voto por negar provimento aos Recursos Voluntário e de Ofício.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator

Declaração de Voto

Em sede de recurso de ofício se examina a forma de contagem do prazo decadencial para o Fisco lançar os tributos supostamente devidos pela Recorrente.

No caso dos autos, o contribuinte informou, no momento da importação, a ocorrência de causa suspensiva do recolhimento dos tributos incidente. Exatamente em razão da causa suspensiva é que não houve recolhimento de valores.

Na hipótese, entendo ser aplicável a regra prevista no art. 150, §4º do CTN (5 anos a contar do fato gerador).

Esclareça-se que tal entendimento está em perfeita concordância com a decisão proferida pela STJ em sede de Recurso Repetitivo (REsp 973.733).

Explica-se.

Decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, **inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos

previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Conforme se verifica pelo julgado do STJ acima transcrito, a regra do art. 173, I do CTN é aplicável, basicamente, em três hipóteses: (i) constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte e (ii) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, (iii) a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre. Estas duas últimas situações estão condicionadas à inexistência de declaração prévia do débito pelo contribuinte.

É o que se extrai da Súmula/STJ nº 555:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

(Súmula 555, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015)

É evidente que a hipótese de ocorrência de causa suspensiva do recolhimento do tributo, não equivale, em absoluto, à situação de ausência de declaração por parte do Contribuinte. Como visto dos autos, a Recorrente apresentou a tempo e modo as Declarações de Importação das mercadorias, nas quais informava a existência da suspensão

Com efeito, é cediço que o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para exigir os tributos devidos é de 5 (cinco) anos. O que o legislador ordinário diferencia é, apenas, o termo inicial para a contagem do referido prazo.

O art. 150, §4º, que dispõe ser tal prazo contado a partir da ocorrência do fato gerador, pressupõe a prévia ciência do Fisco acerca do nascimento da obrigação tributária. Isso ocorre naquelas situações em que o tributo é lançado de ofício ou quando o contribuinte efetua a competente declaração do tributo apurado acompanhada do respectivo pagamento (ainda que a menor). Ou seja, em ambas as hipóteses o Fisco teve a ciência da ocorrência do fato gerador, houve, verdadeiramente, o lançamento do tributo devido, seja de ofício, ou por meio do chamado "auto-lançamento".

Nessas situações, por óbvio, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco não precisa ser alargado, já que, repise-se, ele já tem ciência da ocorrência do fato gerador no momento da sua ocorrência. É exatamente o que ocorre quando o contribuinte apresenta a competente declaração do tributo, dando exata e inequívoca ciência ao Fisco acerca da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, in casu, calculada à alíquota zero.

Por estas razões, em sede de Recurso de Ofício, voto pela manutenção da decisão recorrida no que diz respeito à aplicação do art. 150, §4º do CTN para fins de cálculo do prazo decadencial para a cobrança dos tributos apontados como devidos pelo Fisco.

É como voto.

Tatiana Josefovicz Belisário