



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10735.001059/98-52
SESSÃO DE : 01 de julho de 2003
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703
RECURSO Nº : 125.393
RECORRENTE : SAM INDÚSTRIA S/A
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

PRELIMINAR – DECADÊNCIA – O prazo de decadência no regime especial de Drawback suspensão se inicia a partir do 1º dia do ano seguinte ao do conhecimento do inadimplemento do compromisso de exportar.

DRAWBACK SUSPENSÃO – VINCULAÇÃO - Na falta de vinculação dos Registros de exportações aos Atos Concessórios do regime Drawback deverão ser exigidos os tributos suspensos na importação.

REPONSABILIDADE DOS SUCESSORES PELAS MULTAS.
A sucessora responde pelos créditos tributários definitivamente constituídos, com base no disposto no art.129 do Código tributário Nacional.

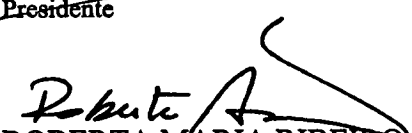
Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência a partir do transcurso de cinco anos do fato gerador, vencidos os conselheiros Luiz Sérgio Fonseca Soares e Roberta Maria Ribeiro Aragão. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique Klaser Filho, Lisa Marini Vieira Ferreira dos Santos (Suplente) e José Lence Carluci, relator. Designada para redigir o voto vencedor em parte a Conselheira Roberta Maria Ribeiro Aragão.

Brasília-DF, em 01 de julho de 2003


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente


ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO
Relatora Designada

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: JORGE CLÍMACO VIEIRA (Suplente). Ausentes os Conselheiros JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e ROOSEVELT BALDOMIR SOSA.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703
RECORRENTE : SAM INDÚSTRIA S/A.
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC
RELATOR : JOSÉ LENCE CARLUCI
RELATORA DESIG. : ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO

RELATÓRIO

Trata-se o presente de Auto de Infração lavrado para exigir do contribuinte o recolhimento do Imposto de Importação (II), da Multa de Ofício prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91, e dos Juros de Mora, em decorrência da suposta perda ao direito ao incentivo do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão e Isenção, pelo não cumprimento das obrigações assumidas nos Atos Concessórios n.ºs 81-93/08-7, 81-93/14-1, 81-93/06-0, 81-93/13-3, 81-93/05-2, 81-94/008-0, 81-92/16-5 e 81-92/01-7, emitidos em 19/02/1993, 27/07/93, 15/02/93, 03/06/93, 04/02/94, 27/07/94, 31/07/92 e 10/02/92, respectivamente.

No Relatório Fiscal elaborado pela Fiscalização às fls. 26/49, foram descritas as transformações societárias e alterações de razão social que ocorreram com a empresa beneficiária do Drawback, as quais, na visão do fiscal autuante, não atenderam aos requisitos legais necessários para torná-las válidas sob o aspecto jurídico e tributário.

Consta também do Relatório Fiscal que foi o contribuinte intimado para apresentação do livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, mas as informações correspondentes somente foram apresentadas em relatórios gerenciais, os quais não se revestiriam das formalidades legais intrínsecas e extrínsecas relativas aos livros, além de não estarem registrados na Junta Comercial e não possuir visto do Fisco Estadual, o que caracterizaria descumprimento das normas do RIPI/82, artigos 279 e 280, as Portarias MF 382/79 e 469/79, e a IN SRF 50/75.

Assim, o auditor fiscal adotou para acompanhamento da utilização dos insumos importados outros critérios adotados pelo contribuinte, tais como laudos técnicos e dados sobre o ciclo produtivo, tempos médio e mínimo de industrialização, e, embora a SECEX tenha considerado como adimplidos os Atos Concessórios de Drawback examinados, considerou o descumprimento total ou parcial dos respectivos compromissos de exportação com base nos seguintes argumentos:

▪ **Atos Concessórios 81-93/08-7, 81-93/14-1 e 81-93/06-0**

Alega o auditor fiscal que a CACEX, atual SECEX, somente poderia formalizar a transferência de beneficiário quando comprovada a sucessão legal, e ainda, que a simples tradição dos insumos importados como forma de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

integralização de capital, sem repercussão no campo da sujeição passiva, torna inaceitável a transferência da titularidade do Drawback, motivo pelo qual conclui não haverem sido atendidos os pressupostos legais da transferência comercial e da responsabilidade tributária.

▪ **Atos Concessórios 81-93/13-3 e 81-93/05-2**

Com relação aos Atos Concessórios supra, não obstante a incontestável competência da CACEX, seriam irregulares tais concessões porquanto baseadas em importações de outra empresa que não a beneficiária indicada nesses atos, sendo considerados os mesmos irregulares e, em consequência, inevitável a revogação da isenção deles decorrentes.

▪ **Ato Concessório 81-94/08-0:**

Foram desconsideradas as exportações de 442.742 kg, para as quais seriam necessários 268.328 kg de insumos.

▪ **Ato Concessório 81-92/16-5**

As exportações dos produtos objeto do Ato Concessório suso mencionado teriam sido efetivadas através de empresa que não possuía Registro Especial de Comercial Exportadora e, por isso, foram desconsideradas como prova de adimplemento do Drawback.

▪ **Atos Concessórios 81-92/11-4 e 81-94/16-0**

As notas fiscais da exportação foram emitidas com data anterior à entrada dos insumos, o que seria uma situação inaceitável para o regime do Drawback.

▪ **Ato Concessório 81-92/16-7**

Constatou-se a existência de um Drawback Intermediário iniciado com o Ato Concessório supra, com a emissão de notas fiscais de exportação com data anterior à transferência dos produtos intermediários ou em prazo incompatível para a industrialização dos insumos importados, ou ainda, não foram apresentadas notas fiscais em relação a certas exportações questionadas, não sendo assim aceitas como comprovação para encerramento do regime.

Às fls. 50/59 dos autos constam intimações da Receita Federal para que o contribuinte apresentasse documentos relativos aos Atos Concessórios de Drawback supra citados, constando às fls. 60/175 declarações apresentadas pela Empresa confirmando a entrega da documentação exigida, bem como apresentando

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

explicações e relatórios técnicos sobre os processos produtivos e outras situações relacionadas com importações no regime comum, com vendas no mercado interno, com alterações acontecidas entre as empresas, atestando, enfim, que os insumos importados foram realmente utilizados nos produtos finais exportados, comprovando o adimplemento do regime.

Ademais, a fim de comprovar o cumprimento do regime o contribuinte colaciona aos autos Anexos dos Relatórios de Comprovação de Drawback às fls. 180/1.268, os quais foram devidamente apresentados à CACEX.

Irresignado com a lavratura do Auto de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação às fls. 1284/1294, alegando, em síntese, o seguinte:

- que tendo a SECEX considerado adimplidos os compromissos de exportação, não poderia a Secretaria da Receita Federal contestá-los por falta de competência legal para tanto, no que se refere à administração do regime. Ademais, os tributos suspensos somente poderiam vir a ser exigidos se a CACEX comunicasse à SRF o inadimplemento do regime, situação que não ocorreu neste caso;
- que o Drawback é incentivo à exportação e não tem a natureza jurídica de tributo, não necessitando de interpretação literal como as hipóteses de normas isençionais, citando inclusive o Acórdão n.º 303-28.174, da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, para sustentar que a essencialidade do regime do Drawback é que o produto final, contendo os insumos importados, tenha sido exportado, seja qual for a forma e seja qual for o exportador, e, uma vez aceita essa situação pela CACEX, através do Relatório de Comprovação do Drawback, não pode a SRF opor nenhuma contestação ou desconsideração dos fatos com ela relacionados;
- que pelo simples fato de não serem apresentados os documentos referentes à transferência dos insumos importados de uma unidade fabril para outra, não se pode desconsiderar as exportações realizadas por este último estabelecimento para fins de comprovação do Drawback e, como consequência desse fato, alega o contribuinte que a autuação em tela está baseada apenas em presunções do não cumprimento dos compromissos de exportar;
- que de acordo com o disposto no Parecer Normativo COSIT 12/79 é irrelevante a utilização de insumos importados no

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

regime de Drawback para fabricação de produtos destinados ao mercado interno;

- que a SECEX considerou perfeitamente adimplidos todos os compromissos de exportação constantes dos Atos Concessórios objeto da autuação; e
- que não é lícito à Secretaria da Receita Federal cobrar juros de mora e aplicar a multa prevista no artigo 4º, I, da Lei 8.218/91, mesmo que não aceitas as suas justificativas, porquanto não se refere à matéria em exame, faltando-lhe a tipicidade, conforme acórdãos nºs 302-28.599, 303-28.600, 302-33.511, 302-3329 e 303-28.433 do 3º Conselho; e ainda que o auditor fiscal tenha desconsiderado comprovações de exportação pretendidas pela beneficiária do regime, o contribuinte agiu de acordo com as normas da CACEX, não devendo sofrer quaisquer penalizações; e
- que a TRD é taxa de juro e não pode ser utilizada como referencial para correção monetária de tributos.

Na decisão de 1ª instância, a autoridade julgadora julgou procedente o lançamento, restando o Acórdão n.º 0.921, de 24/05/2002, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, assim ementado:

“Período de Apuração: 01/01/1989 a 31/12/1995

DRAWBACK SUSPENSÃO

Não comprovado que os insumos importados efetivamente integraram os produtos finais exportados, deve ser exigido o tributo suspenso na importação.

DRAWBACK ISENÇÃO

Não comprovada a importação, pela própria beneficiária, de mercadorias aplicadas em produtos exportados, não cabe o reconhecimento da concessão dessa modalidade de drawback-

DRAWBACK – COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR

Embora seja da SECEX a competência para a concessão e controle, é incontestável a competência da Secretaria da Receita Federal para aplicação e fiscalização do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, nela inclusa a obrigação de exigência de crédito tributário, quando devido.

Lançamento Procedente.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 125.393
ACÓRDÃO N° : 301-30.703

Devidamente intimado da decisão, o contribuinte tempestivamente apresenta Recurso Voluntário às fls. 1.346/1363, onde além de reiterar as razões aduzidas na Impugnação, sustenta o seguinte:

- preliminarmente, requer seja decretada a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário relativo às Declarações de Importação registradas no ano de 1992, porquanto o fato gerador ocorreu neste ano (1992) e a autuação se deu em 1998, quando já havia esgotado o prazo de 05 (cinco) anos para a devida constituição do crédito tributário, consoante jurisprudência dominante do 3º Conselho de Contribuintes; e
- que também o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 20/96 corrobora o entendimento de que estando devidamente comprovadas as exportações, como de fato estão, há que se considerar alcançado o objetivo colimado e dado por integralmente cumprido o Drawback.

Assim sendo, os autos foram encaminhados a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

VOTO VENCEDOR

O recurso é tempestivo e cumpriu as formalidades legais, portanto dele tomo conhecimento.

Como bem relatado pelo ilustre conselheiro Relator, o processo trata no mérito do descumprimento dos requisitos para fruição do regime aduaneiro especial drawback suspensão dos seguintes Atos Concessórios:

- 1) 81-93/08-7, 81-93/14-1 e 81-93/06-0 - transferência do beneficiário sem comprovação da sucessão legal;
- 2) 81-93/13-3 e 81-93/05-2 - importações de outra empresa que não a beneficiária do regime;
- 3) 81-94/08-0 - desconsideradas as exportações de 442.742 Kg, quando seriam necessários 268.328 Kg de insumos;
- 4) 81-92/16-5 - exportações foram efetivadas por empresa sem o registro Especial de Comercial Exportadora;
- 5) 81-92/11-4 e 81-94/16-0 - as notas fiscais foram emitidas com data anterior à entrada dos insumos;
- 6) 81-92/16-7 - Drawback intermediário, com emissão de notas fiscais de exportação com data anterior à transferência dos produtos intermediários ou em prazo incompatível, bem como falta de apresentação de notas fiscais de certas exportações.

Inicialmente analisaremos a preliminar de decadência alegada contra os créditos lançado referente às declarações de importações registradas no ano de 1992, por ter ocorrido o prazo de cinco anos contado a partir da data da ocorrência fato gerador.

No caso, discordo da preliminar de decadência defendida pelo nosso Ilustre Conselheiro Relator por entender que no Regime Especial de Drawback o prazo de decadência não se conta a partir da ocorrência do fato gerador, mas sim a partir da data em que o fisco tem, real ou presumidamente conhecimento do fato gerador e pode lançar o tributo, porque se assim não fosse deveria o Fisco nos caso de concessão de Drawback sempre lançar o imposto para prevenir a decadência?

Só a título de argumentação, tal hipótese seria absurda, uma vez que a constituição do crédito tributário não pode estar baseada no pressuposto de que o compromisso não será cumprido, se ainda não ocorreu a condição resolutória, mas tão somente a partir do momento em que o fisco toma conhecimento do inadimplemento.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

Sobre esta questão do prazo decadencial do Drawback há controvérsias, motivo pelo qual me socorro dos seguintes esclarecimentos da Nossa Ilustre Conselheira Íris Sansoni.

“A idéia central do instituto, inserida no CTN, foi delimitar um prazo cujo termo inicial é sempre a data em que o fisco tem, real ou presumidamente conhecimento do fato gerador, e pode, portanto lançar. E como a inércia pode ser fruto do desconhecimento do fato, o CTN também admitiu a extinção do direito, no caso desta ser provocada pelo desconhecimento (haveria ônus do fisco no sentido de diligenciar para descobrir o fato). Mas há duas linhas mestras no CTN: quando o fisco efetivamente tem conhecimento da ocorrência do fato gerador pelo fato de o contribuinte ter antecipado pagamento, o prazo decadencial se inicia com a ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar outro prazo. Quando há desconhecimento, porquê o contribuinte, obrigado a antecipar o pagamento, não o faz, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

Aliás, estas diretrizes do CTN, estão explicitadas no Relatório que Rubens Gomes de Souza apresentou juntamente com o Projeto do Código Tributário Nacional, ao comentar os artigos correspondentes do projeto, que eram o 138 e 139:

“Os artigos 138 e 139 regulam de maneira uniforme a extinção dos créditos fiscais pela prescrição, eliminando assim os inconvenientes da situação atual, em que a matéria é regulada de maneira diversa pelas diferentes legislações específicas de cada tributo, aliás, muitas vezes omissas e incompletas...”

Na fixação dos prazos, a Comissão manteve o de cinco anos, tanto para a caducidade do direito como para o seu exercício, por ser o tradicional em nosso direito quanto aos créditos e obrigações da Fazenda Pública...

Na fixação do termo inicial do prazo de caducidade do direito de constituir o crédito, o projeto teve em vista que o seu decurso deve partir da data em que o fisco teve, real ou presumidamente, conhecimento do fato gerador da obrigação. A doutrina moderna, tendo em vista que a extinção dos direitos e ações pelo decurso do tempo, não tem por fundamento beneficiar o devedor, nem inversamente prejudicar o credor, admite aquela extinção mesmo que a inércia do credor seja fruto do desconhecimento da situação de fato. Ao direito tributário essa situação não é rigorosamente aplicável, de vez que o fato gerador do direito prescribendo é pessoal do devedor, tanto assim que a doutrina italiana sustenta que o direito do fisco ao tributo, só começa a extinguir-se com o

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

lançamento, isto é, a partir do momento em que aquele está em condições de exigir o cumprimento de uma obrigação caracterizada e liquidada (Gianinni, Is Rapporto Giuridico D 'imposta. Tesoro. Principii di Diritto Tributario. Pugliesi. Istituzioni do Diritto Finanziario). Sem chegar a esse extremo, o artigo 138, I, subordina o início do prazo de decadência à possibilidade de ser efetuado o lançamento”.

Estas regras, adaptadas às peculiaridades de cada tributo, darão a diretriz da sistemática de contagem do prazo decadencial. Se a modalidade de lançamento é por homologação e o contribuinte antecipa o pagamento, corretamente ou a menor, o termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador, conforme dispõe o artigo 150, § 4º do CTN. Mas se a modalidade é a homologação e o contribuinte não antecipa o pagamento, estaremos frente a uma situação de inércia aliada ao desconhecimento do fato, quando o prazo decadencial é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que já poderia ter sido efetuado.”

No caso em questão, é óbvio que por se tratar de Drawback suspensão já não teremos mais lançamento por homologação, cujo prazo decadencial se inicia com a ocorrência do fato gerador e sim lançamento de ofício, cujo termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5(cinco) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

...

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

Conforme se verifica na legislação acima citada, o prazo do direito de cobrar o crédito tributário se inicia a partir do momento que seja possível a sua cobrança, ou seja, quando se toma conhecimento do fato, que no caso em exame ocorreu a partir do início do procedimento fiscal com a data do termo de início de Fiscalização “cientificado o contribuinte”, onde o prazo decadencial do regime de drawback suspensão começará a fluir a partir do 1º dia do ano seguinte desta ciência.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

De se observar que, no Termo de início de Ação Fiscal, o contribuinte foi cientificado em 09/10/97 (fls. 51), ou seja, o termo inicial para fazer lançamento de ofício é 1º/01/98, findando em 31/12/2002, enquanto que o auto de infração constante deste processo foi cientificado ao contribuinte em 26/06/98, portanto dentro do prazo previsto para constituição do crédito tributário pela fazenda Nacional.

Desta forma rejeito a preliminar de decadência

Com relação ao mérito.

Analisaremos apenas as questões em que discordo do Ilustre Conselheiro Relator, conforme a seguir descrito:

Com relação à comprovação das exportações através dos Registros de exportação, é válido salientar que não consta nenhuma referência aos respectivos atos concessórios, na documentação apresentada (fls. 176 a 1.281).

Neste sentido, cumpre observar que, o Capítulo IV do Livro III trata do Regime Aduaneiro especial Drawback, no qual está inserido o art. 314 do Regulamento aduaneiro que assim dispõe:

"art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do Drawback nas seguintes modalidades";
(grifo nosso).

Por sua vez, o art. 325 do Regulamento Aduaneiro assim determina:

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

Convém esclarecer que, de acordo com a interpretação sistemática do ordenamento jurídico, o art. 325 está inserido no art. 314 que por sua vez também faz parte do capítulo IV que trata do regime aduaneiro especial Drawback.

Conforme se verifica na legislação acima citada, o art. 325 não é um dispositivo isolado, e sim ligado ao art. 314 ambos contidos no capítulo IV, o que significa dizer que o regime aduaneiro especial de Drawback será concedido com o cumprimento das condições estabelecidas no referido capítulo.

Portanto, uma das condições estabelecidas no capítulo IV está determinada no art. 325, ou seja, a utilização do Drawback deverá ser anotada no documento que comprova a exportação.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

No caso, por se tratar de Drawback suspensão a comprovação de que as exportações foram de fato efetivadas fica condicionada a vinculação do registro de exportação ao ato concessório que concedeu o regime de Drawback, o que no caso em questão não ocorreu.

Neste sentido, entendo que a não-vinculação dos RE-s aos respectivos atos concessórios não comprova que as exportações foram efetuadas cumprindo com o compromisso de exportar através do drawback suspensão.

Portanto, na falta de vinculação dos Registros de exportações aos Atos Concessórios do regime Drawback suspensão está correta a exigência dos tributos suspensos na importação.

Multas

Com relação à alegação de que a sucessora de pessoa jurídica incorporada não responde por multas devidas pela incorporada, também não cabe razão à recorrente, senão vejamos.

Sobre esta questão cumpre observar o disposto no art. 129 do Código tributário Nacional, *in verbis*:

"art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias até a referida data." (grifo nosso).

Por sua vez, o art. 132 assim dispôs:

"art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

Conforme se observa o art. 129, acima transcrito é o primeiro artigo da seção II do Código Tributário Nacional referente a responsabilidade dos sucessores, está esclarecido que a cobrança dos créditos tributários definitivamente constituídos.

Todavia, se o art. 132 determina a responsabilidade dos sucessores pelos tributos, ainda que esteja textual a palavra tributo, a interpretação deverá obedecer ao disposto no art. 129, que se refere a créditos tributários, e não apenas aos tributos. 

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

Assim é que, a sucessora responde também pelas multas devidas, conforme determinado nos art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso, no sentido de que deve ser excluído da exigência fiscal os tributos apenas das exportações que estavam vinculadas aos atos concessórios do Regime Drawback.

Sala de Sessões, 01 de julho de 2003



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Relatora Designada

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

VOTO VENCIDO

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. (arrolamento de bens para garantia recursal às fls. 1377/ 1435).

Argúi a Recorrente, preliminarmente, a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo às Declarações de Importação registradas no ano de 1992, tendo em vista haver decorrido o prazo de cinco anos contado a partir da data da ocorrência do fato gerador.

De acordo com o entendimento esposado tanto por esta C. Câmara em vários julgados (Acórdãos nºs 301-28.925, 301-28.924, 301-30.537, 301-27.939, 301-27.938, 301-27.940), como também pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF 03/02.814, nos casos de exigência de tributos aduaneiros decorrentes do inadimplemento de ato concessório *drawback* que se encontravam suspensos, a contagem do prazo decadencial se inicia a partir da ocorrência do fato gerador.

Isto porque, tendo em vista que o Imposto de Importação é espécie daquela cujo lançamento ocorre por homologação, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deverá atender ao disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN, isto é, começa a fluir o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador.

Importante observar que a concessão do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* apenas suspende a exigibilidade do crédito tributário, não se obstando a sua constituição, pelo lançamento, sendo tal ato de competência privativa da autoridade administrativa, a teor do que dispõe o artigo 142 do CTN, até mesmo porque nada suspende ou interrompe a fruição do prazo decadencial.

Analisando toda a documentação acostada aos autos, bem como o demonstrativo de apuração do Imposto de Importação constante do Auto de Infração, verifica-se que estão sendo exigidos os impostos suspensos referentes às DI's nºs 011126, 014725, 014846, 015914, 016102 e 018768, levadas a registro pelo contribuinte em 28/07/1992, 05/10/1992, 07/10/1992, 23/10/1992, 27/10/1992 e 07/12/1992, respectivamente, considerando-se, portanto, como ocorrido o fato gerador dos tributos nas referidas datas.

Destarte, levando-se em consideração que o fato gerador de tributo ocorreu em 28/07/1992, 05/10/1992, 07/10/1992, 23/10/1992, 27/10/1992 e 07/12/1992 e a lavratura do Auto de Infração em questão apenas se deu em

RECURSO N° : 125.393
ACÓRDÃO N° : 301-30.703

26/06/1998, após 6 (seis) anos da ocorrência do fato gerador, entendo assistir razão à Recorrente quando pugna pela decretação da perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário relativamente ao ano de 1992, devendo ser reconhecida a decadência, consoante o previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Penso que deve ser afastada a aplicação ao caso do § único do artigo 173 do CTN no tocante ao início do procedimento fiscal como ocorrido com a data do Termo de Início de Fiscalização "cientificado ao contribuinte, o que excluiria algumas DIs das acima relacionadas. Isto porque tal dispositivo se aplica aos lançamentos por declaração e no caso do "drawback", por se tratar de despacho para consumo por força do artigo 87, inciso I, alínea "a" do Decreto 91.030/85, o registro da DI fixa o início do procedimento.

Também o termo inicial da decadência se opera com o registro da DI e decorre do fato do Drawback configurar através do A. C. um contrato com condição resolutiva.

Observe que, se acolhida a preliminar de decadência de parte do crédito tributário, referente aos fatos geradores de 1992, e, posteriormente, provido o recurso no seu mérito, restará prejudicada a preliminar em face do que dispõe o artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

De qualquer forma, acolhida ou não a preliminar, necessário examinar as razões de mérito em face da parte não atingida pela alegação de decadência.

Como é de todos sabido, o Drawback é um incentivo à exportação, permitido pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio – GATT, hoje Organização Mundial do Comércio – OMC, com o intuito de criar uma compensação aos exportadores, mediante a desoneração dos impostos incidentes sobre a importação de mercadorias destinadas à composição de outra, desde que esta seja destinada à exportação, face ao ingresso de divisas no País.

Com efeito, o regime do Drawback consiste na importação com isenção, suspensão ou restituição dos tributos incidentes sobre as mercadorias utilizadas na industrialização ou acondicionamento de produtos exportados ou a exportar, e pode ser operacionalizado sob três modalidades:

- a. Suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;
- b. Isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

beneficiamento, fabricação, complementação ou
acondicionamento de produto exportado;

- c. **Restituição**, total ou parcial, dos tributos que hajam sido pagos na importação de mercadoria exportada, após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

O Drawback, em qualquer uma das suas diversas modalidades, se trata de um incentivo à exportação, com o escopo de melhorar o saldo cambial brasileiro, não sendo um mero favor fiscal, inclusive por estar expressamente previsto na legislação aduaneira, *ex vi* do disposto no parágrafo único, do artigo 314, do antigo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, e artigo 335, do novo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 4.453/02.

Sustenta a d. Fiscalização, reafirmada pela DRJ, que a Recorrente teria cometido supostas irregularidades em decorrência das transformações societárias e alterações de razão social que ocorreram com a empresa beneficiária do Drawback, as quais, na visão do fiscal autuante, não atenderam os requisitos legais necessários para torná-las válidas sob o aspecto jurídico e tributário, haja vista o disposto na Consolidação das Normas de Drawback, Comunicado DECEX nº 21/97, em seu item 15.11:

“15.11 – Somente será admitida a alteração de titular de Ato Concessório de Drawback no caso de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente, mediante apresentação de documentação comprobatória, na qual conste a sucessão específica dos direitos e obrigações referentes ao Regime”.

Note - se, que esta norma inexistia no mundo jurídico não só à época da concessão dos Atos Concessórios de Drawback, bem como quando da incorporação da MARVIN pela FICAP, atual, SAM.

Com efeito, tendo em vista que o Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/1997, foi publicado no Diária Oficial da União do dia 23/07/1997, entrou em vigor posteriormente à data da concessão dos referidos Atos, que se deram em 19/02/1993, 27/07/93, 15/02/93, 03/06/93, 04/02/94, 27/07/94, 31/07/92 e 10/02/92, e da incorporação, em 1993, não há como exigir do contribuinte que sejam atendidas as normas constantes do Comunicado nº 21/97, se à época da concessão do Drawback as mesmas sequer existiam.

De qualquer forma, da leitura do Histórico Societário da empresa, das Demonstrações Contábeis em 31/12/1994 e 1993 acompanhadas de Parecer dos Auditores Independentes, das Publicações realizadas na Gazeta Mercantil e Jornal do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

Comércio, das Atas de Assembléias Gerais de Sociedades, além dos esclarecimentos prestados pela Recorrente, tudo às fls. 72/170, constata-se que em 1993 houve incorporação da sociedade MARVIN S.A. pela FICAP – FIOS E CABOS PLÁSTICOS DO BRASIL S.A. e alteração da razão social para FICAP/MARVIN S/A e, em 1996 duas alterações da razão social: (i) de FICAP/MARVIN S/A para MARVIN INDÚSTRIAS S/A, e (ii), finalmente, de MARVIN INDÚSTRIAS S/A para SAM INDÚSTRIAS S/A.

De acordo com o determinado no artigo 227, da Lei sobre as Sociedades por Ações – Lei n.º 6.404/76, a incorporação caracteriza-se como a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes **sucede em todos os direitos e obrigações.**

Haverá, portanto, conforme magistério de Modesto Carvalhosa, in Comentários a Lei das S/A, 4º, V,I, pág. 263, na incorporação, uma sucessão *ope legis*, a título universal, do patrimônio de uma sociedade para outra ou outras sociedades, compreendendo todos os direitos, obrigações e responsabilidades dos negócios em curso da incorporada pela incorporadora, os quais se mantêm íntegros quanto ao direito material que representam, nos prazos convencionados ou legais.¹

Com efeito, a sucessão universal não comporta nenhum vício eventual, muito pelo contrário, ela decorre da continuidade das obrigações e dos direitos que são agregados à incorporadora, assim como das responsabilidades que daí decorrem.

Por oportuno, vale citar jurisprudência dos Tribunais sobre o conceito de incorporação e os seus efeitos, no Acórdão em Apelação nº 457.798-00/2 (1º TAC, 11ª Câmara, j. 17.06.1996), de cuja ementa consta o seguinte:

“A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. Na incorporação uma das sociedades subsiste e absorve as demais, que se dissolvem, a fim de serem incorporadas. Nesse caso, o ato jurídico praticado por sociedade extinta, e a declaração de sua nulidade ou validade é prestação jurisdicional que o autor não pode negar.”

Acresce que, o Código Tributário Nacional estabelece em seu artigo 124, serem solidariamente obrigadas as pessoas “que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e aquelas designadas por lei (inciso II). Por sua vez, o artigo 125, do CTN, diz que a isenção (inciso II) é um dos efeitos da solidariedade. Ainda, o artigo 132, do mesmo diploma legal determina o seguinte:

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

"Art. 132 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de outra ou fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas."

Assim, da leitura dos dispositivos pertinentes, artigos 124, 125 e 132, do CTN, e 227, da Lei das S.A., conclui-se que a empresa incorporadora substitui a incorporada nos direitos e obrigações.

No caso dos autos, houve inegavelmente uma incorporação do patrimônio da empresa MARVIN S.A., para a qual havia sido concedido inicialmente o Ato Concessório de Drawback, pela empresa FICAP, razão pela qual foi a primeira extinta, e a empresa incorporadora sucedeu-a em todos os direitos, obrigações e responsabilidades existentes, inclusive aquelas relativas ao Regime de Drawback concedidos à empresa incorporada.

Desta forma, havendo a Recorrente promovido regularmente a transformação societária e alterações de razão social da empresa beneficiária do Drawback, nos termos da legislação pertinente, consoante documentação comprobatória colacionada aos autos, não há como negar que a empresa incorporadora da FICAP, atual SAM INDÚSTRIAS S/A, sucedeu aquela não só na obrigação de cumprir os Atos Concessórios de Drawback que haviam sido concedidos à empresa incorporada, como no direito à isenção na qualidade de beneficiária do regime.

Aliás, como se pode perceber da leitura de fls. 170 dos autos, consta o Ofício SECEX/DECEX-98/2060, datado de 25.05.1998, emitido pela Secretaria de Comércio Exterior, informando que os Atos Concessórios nºs 81-92/019-0, 81-93/006-0 e 81-93/008-7 foram emitidos em nome da empresa FIOS E CABOS PLÁSTICOS DO BRASIL S.A., sendo, posteriormente, emitidos aditivos aos referidos Atos Concessórios alterando o nome da beneficiária e números de CGC, conforme tabela constante do citado Ofício.

Ainda no Ofício da SECEX suso referido (fls. 170), consta que com relação ao Ato Concessório nº 81-93/0014-1, emitido em nome da empresa FICAP/MARVIN S.A., foi feito um Aditivo alterando o nome da empresa beneficiária e o número do CGC, havendo sido apresentada na ocasião toda a documentação comprobatória da sucessão legal, a qual foi remetida para a Assessoria Jurídica do Banco do Brasil para análise.

Verifica-se, portanto, que foi dado amplo conhecimento à CACEX e Banco do Brasil, órgãos então competentes para a concessão e fiscalização do regime de Drawback, de todas as alterações societárias pela qual passou a Recorrente durante

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

a vigência dos Atos Concessórios concedidos, e, inclusive, foram emitidos aditivos aos referidos Atos Concessórios, não sendo possível, pois, retirar a eficácia dos mesmos.

Assim, me parece comprovada a sucessão legal e justificada a exportação por empresa diferente daquela que firmou o compromisso de exportar e sob cujo nome foram desembaraçados os insumos importados. A respeito é o Acórdão 3º CC nº 303 – 29273.

Ultrapassada esta questão da transferência de beneficiário dos Atos Concessórios de Drawback, cumpre verificar se o regime foi realmente adimplido pela Recorrente, conforme atestado pela CACEX/DECEX.

Alega o Fisco, em seu Relatório Fiscal, que o extravio do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque impediu qualquer comprovação razoável e segura do fluxo dos insumos importados, e ainda, houve emissão de notas fiscais de exportação com data anterior à transferência de produtos intermediários, ou em prazo incompatível para a industrialização dos insumos importados, violando o princípio da vinculação física, segundo o qual a matéria prima importada tem que ser exatamente aquela utilizada na fabricação dos produtos a serem exportados.

Inicialmente, como é de conhecimento geral, a comprovação do adimplemento do Drawback não se restringe apenas ao exame do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, o qual destina-se ao controle quantitativo da produção e dos estoques das mercadorias, sendo nele escriturados os documentos fiscais e de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e às quantidades em estoque de mercadorias.

Isto porque, analisando a legislação atinente à matéria, verifica-se que o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque pode ser substituído por outros controles quantitativos, pelos estabelecimentos industriais ou a ele equiparados pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, sendo este também o entendimento esposado pelo E. 2º Conselho de Contribuintes, nos Acórdãos nºs 201-69.199, 201-69.256, 201-68770 e 201-67080, dos quais pede-se vênia para transcrever as seguintes ementas:

“IPI - A anulação de notas-fiscais dá direito ao crédito do imposto já escriturado (RIPI art. nº 96, III). A presunção de ocorrência do fato gerador, após o terceiro dia da emissão da nota fiscal (RIPI, art. 3º, III) não induz a afirmação de ter a mercadoria saído do estabelecimento comercial. A substituição do livro de registro de produção e controle por registro em outro sistema quantitativo, possibilitando a perfeita apuração do estoque. Precedentes. Recurso provido.” (Acórdão nº 201-68.770)

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

"IPI - LIVRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE, MODELO 3 - A existência de Sistema equivalente dispensa a empresa do uso desse livro, nos termos do que dispõe o art. 283, do RIPI/82. Recurso a que se dá provimento." (Acórdão nº 201-67.080)

Com efeito, no caso em questão, conforme jurisprudência citada, verifica-se que o controle quantitativo da produção e dos estoques das mercadorias pode ser perfeitamente demonstrado através dos Relatórios de Comprovação de Drawback e demais documentos acostados aos autos às fls. 176 a 1.274, concluindo-se, pelo fluxo documentado das entradas e saídas das mercadorias que o fim último do instituto Drawback foi atendido, uma vez que a Recorrente exportou aquilo a que havia se comprometido perante a SECEX, de acordo com os Atos Concessórios concedidos e que, por tal razão, foram dados como adimplidos por aquele órgão.

Aliás, consoante o disposto no item 21.1, da Consolidação das Normas de Drawback, os documentos obrigatórios a comprovar as operações de importação e exportação vinculadas ao regime de Drawback são os seguintes: I) Declaração de Importação; II) Registro de Exportação (RE) averbado; III) Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado, e IV) Nota Fiscal de venda no mercado interno.

Ora, nos presentes autos constam cópias de todas as Declarações de Importação que acobertaram as importações com suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação, bem como cópias dos Registros de Exportação referentes às exportações dos produtos finais dos Atos Concessórios objeto da presente autuação, estando os mesmos devidamente averbados (fls. 176/1.281).

Resta, assim, devidamente comprovado que todos os insumos e matérias-primas necessários às fabricações dos produtos exportados foram efetivamente importadas, assim como foram comprovadas as exportações a que se comprometeu a Recorrente nos seus Atos Concessórios de Drawback.

Ademais, a Receita Federal de há muito já reconheceu a irrelevância da vinculação física dos insumos importados com as mercadorias exportadas, primeiramente nos casos de BEFLEX e, consoante destaca o Parecer Normativo n.º 12, de 12.03.1979, da Coordenação do Sistema de Tributação, que assim dispõe:

"(...)

Consequentemente, é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa". (grifei)

Posteriormente, para o regime de Drawback, a Administração através do Dec. nº 3904/01 e da Portaria, SECEX nº14/01 admite a concessão e comprovação do regime pela análise dos fluxos financeiros de importações e exportações, desde que observados os ganhos cambiais na operação e a compatibilidade entre as mercadorias por importar e aquelas por exportar.

E, mais recentemente, foi expedido pelo Coordenador-Geral do Sistema de Tributação o Ato Declaratório COSIT nº 20/96, de 17.05.1996, nos seguintes termos:

"O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985 e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST nº 12/79,

"declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que a matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado"". (grifei)

Assim, o que tenho assistido na evolução do entendimento da Administração no tratamento do regime é que, da exigência da vinculação física irrestrita, passou-se a aceitar a fungibilidade e agora se admite a compatibilidade com respeito às mercadorias importadas e exportadas. Isso, parece-me, atendendo ao fim último do regime de Drawback que é na essência econômico, onde o que se visa são as preciosas divisas, decorrentes dos ganhos cambiais e geração de empregos derivada da exportação de serviços. A relevância desse enfoque justifica a desconsideração pela Administração em seus atos ou decisões, de falhas meramente formais ou documentais, desde que cumpridos os compromissos assumidos nos Atos Concessórios.

Nesse sentido as falhas apontadas pelo Fisco, às fls. 35 a 47, não implicam em descaracterização do regime de Drawback, amoldando-se às normas e entendimento esposado pela Administração, exemplificadamente expostos a seguir, haja vista realizado o compromisso de exportação:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

- a falta ou atraso da comunicação aos órgãos competentes – DECEX e SRF – dos procedimentos relacionados com a aplicação do regime (Acórdão 3º CC nº 303 – 28967);
- a comprovação do regime prioriza o resultado cambial da operação (Portaria SECEX nº 01/00, art. 36;
- as evidências de que o compromisso de exportação assumido foi efetivamente cumprido , embora com falhas formais na documentação comprobatória, posto que não foi especificado em cada RE a sua vinculação com o ato concessório específico a que se referia (Acórdão 3º CC nº 303 –29422);
- não localização de documentação relativa ao Ato Concessório, objeto de diligência, com aplicação do artigo 112 do CTN, FAVORAVELMENTE AO SUJEITO PASSIVO (Acórdão 3º CC nº 303 – 29169);
- a comprovação das exportações por outras formas desde que hábeis a confirmar o cumprimento dos compromissos assumidos (Acórdão 3º CC nº 302-33722);
- a certificação dada pela CACEX/DECEX através do Relatório de Comprovação de Drawback, sem qualquer ressalva (Acórdãos 3º CC nºs 302 – 33772 e 303-28275).
- considerando-se comprovado o cumprimento do ato concessório, ainda que sem integral vinculação física entre o produto importado e as mercadorias exportadas (Acórdão 3º CC nº301-30003)

Também observo que este Conselho de Contribuintes tem, em seus julgados, firmado o entendimento de que as competências para verificar se houve adimplemento ou não do compromisso de exportação é da CACEX/DECEX, sendo a mesma competente para fiscalizar as operações de Drawback (Acórdãos 3º CC nºs 302-32478,301-30003). Essa competência é reafirmada pela Portaria SECEX Nº 14 DE 17/10/01, artigo 4º.

À fls. 41 verifica-se que o Fisco desconsiderou as exportações realizadas através de empresa sem registro especial de Empresa Comercial Exportadora. Ocorre que tais exportações são validadas pelo que dispõe a Portaria Secex nº 06 de 25/03/96 em seus dispositivos, em especial nos artigos 1º, 6º, 8º e 11, em que, exige-se apenas o registro no Cadastro de Exportadores e Importadores e o registro de exportação no SISCOMEX.

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

Em outras palavras, significa dizer que é irrelevante, para fins de manutenção no Drawback, a utilização das matérias primas importadas com o benefício fiscal na fabricação dos produtos a serem exportados, podendo ser utilizadas outras matérias primas com a mesma qualidade e quantidade daquelas importadas.

Ademais, é igualmente irrelevante a existência de descompasso temporal entre as importações e as exportações, como alega o fiscal autuante, tendo em vista a desnecessidade de serem exatamente as matérias primas importadas com benefício fiscal aquelas a serem utilizadas nos produtos exportados.

Mesmo porque existe a previsão legal do Drawback isenção, artigo 314, inciso II, do RA, que nada mais é do que importação posterior à exportação, de insumos para repor àqueles utilizados na exportação.

Aliás, visualizando o verdadeiro escopo do regime de Drawback, Roosevelt Baldomir Souza com inegável acerto conclui: *"a legislação brasileira contempla, além da restituição, as modalidades de Drawback Suspensão e Drawback Isenção, os quais não diferem da modalidade de restituição sob o aspecto finalístico, já que todos acabam por desonerar o exportador dos encargos fiscais da importação, tendo em vista o fim último da exportação."*

Dessa feita se as matérias primas importadas com benefício fiscal do Drawback não foram exatamente aquelas utilizadas na industrialização dos produtos exportados torna-se igualmente irrelevante, pois atentando-se à natureza finalística do regime, ao final, verificou-se que a quantidade de produtos acabados corresponde com a quantidade avançada, concluindo-se pelo cumprimento do compromisso assumido perante a SECEX.

A propósito, vale destacar que exatamente este é o entendimento deste E. Conselho, conforme se pode verificar da leitura dos acórdãos n.ºs 303-28.174, 303-29026, 303-29.058 e 303-29.118, cuja ementa segue abaixo transcrita:

"DRAWBACK. REGIME DE "SUSPENSÃO". FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST 12/79 e Ato Declaratório 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação". (grifei)

Por fim, com relação à exigência da multa prevista no artigo 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96, cumpre destacar que a mesma não se aplica à hipótese dos autos porquanto não se refere à matéria em exame, faltando-lhe a tipicidade,

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

motivo pelo qual deve ser a mesma excluída, na esteira do entendimento também esposado por este E. Conselho, nos Acórdãos nºs 301-28.649, 302-34.043, 302-34.240, 301-28.997, 302-34.042, 303-28.944, 302-32.975, 301-28.373.

Acresce que, o artigo 132 do CTN, estabelece ser a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou **incorporação** de outra ou em outra, responsável pelos **tributos** devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado, fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Ora, o dispositivo supra citado é suficientemente claro para estabelecer, sem qualquer margem a dúvida, que sendo a Recorrente empresa incorporadora, na hipótese dos autos, não pode ser responsabilizada pelo pagamento de multa em decorrência de atos que teriam sido praticados pela empresa incorporada.

Este entendimento decorre, também, dos demais dispositivos do CTN que tratam da responsabilidade somente relativa ao tributo (arts. 131, 132 e 134), já antes citados, e de que as penalidades, decorrentes de infrações de natureza fiscal, reputam-se única e exclusivamente de responsabilidade do agente ou dos responsáveis definidos na lei complementar, o CTN (arts. 136 e 137), e de mais ninguém, dado o seu caráter de sancionatório de caráter pessoal e subjetivo.

A Doutrina a respeito também é uníssona:

"Por esta razão houve por bem o legislador pátrio, a nosso ver, limitar a responsabilidade somente aos tributos, na sucessão, já que o Estado não pode ser prejudicado em relação ao essencial, mas prescindindo da extensão desta responsabilidade ao acessório (penas)."(Ives Gandra da Silva Martins, no "Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5, sobre a "Responsabilidade Tributária", Ed. Res. Tributária, S.P., 1980, p. 33).

Igualmente, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que:

"MULTA. TRIBUTO E MULTA NÃO SE CONFUNDEM, EIS QUE ESTA TEM O CARÁTER DE SANÇÃO, INEXISTENTE NAQUELE. NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR NÃO SE INCLUI A MULTA PUNITIVA APLICADA À EMPRESA OBJETO DA INCORPORAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 3º E 132 DO CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a decisão de primeiro grau." (RTJ, vol. 93, pág. 862)

No mesmo sentido, o então E. Tribunal Federal de Recursos, no Recurso 49.059-SP, publicado no D.O. de 24.10.79, decidiu à unanimidade que "os sucessores são responsáveis pelos tributos devidos até a data do ato, não pelas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 125.393
ACÓRDÃO Nº : 301-30.703

multas, penalidades , que, por isso mesmo, devem ser retiradas do patrimônio do infrator (CTN, arts. 132, 133, 134, parágrafo único, e 137)".

Penso também, ser inaplicável a multa do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8218/91, reafirmada no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9430/96, tendo em vista que a legislação que disciplina o instituto do "Drawback" apenas prevê para o seu descumprimento o recolhimento dos tributos suspensos e encargos legais no prazo de 30 (trinta) dias da data do prazo para exportar. Este é o entendimento contido na orientação Normativa Interna (ONI) CST/SLTN nº 52/76, a que deflui também do Decreto 636/92 que deu nova redação ao artigo 319 do Decreto 91030/85.

Esta Câmara assim tem decidido no tocante a imposição de penalidade pelo descumprimento do regime:

Acórdão 3º CC nº 301-28451

"b) Drawback Suspensão- Dado provimento parcial ao recurso, apenas para considerar inaplicável a multa prevista pelo artigo 4º, inciso I da Lei nº 8218/91 mantida a decisão de primeira instância para exigir o imposto de importação suspenso e os juros de mora."

No mesmo sentido a Terceira Câmara:

Acórdão 3º CC nº 303-29273

"Drawback suspensão - Não comprovada a sucessão legal que justifique a exportação das mercadorias por empresa diferente daquela que firmou compromisso de exportar e sob cujo nome foram desembaraçados os insumos importados. Cancelada a exigência das multas em face do ADN COSIT 10/97."

Assim sendo, por mais estes motivos, entendo que deve ser excluída da Exigência fiscal a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, Lei nº 9.430/96, por inaplicável.

Isto posto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência com relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1992 e, no mérito, DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003


JOSÉ LENCE CARLUCI - Conselheiro