



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

Processo nº 10830.000695/98-05
Recurso nº 340.478 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.604 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria Drawback Suspensão
Recorrente TETRA PAK LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 05/02/1992 a 29/05/1992

DRAWBACK SUSPENSÃO

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA

O cumprimento do regime de drawback, na modalidade suspensão, segundo a legislação que vigia por ocasião da expedição e do encerramento do ato concessório litigioso, exige que se comprove, por meio da apresentação dos documentos fixados em tal legislação, que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias alegadamente exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli, Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama.

Assinatura manuscrita de Luis Marcelo Guerra de Castro.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

EDITADO EM: 22/04/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto relatório que embasou o acórdão recorrido, que passo a transcrever:

A empresa acima qualificada foi autuada em razão de não ter comprovado o compromisso de exportar as mercadorias importadas por intermédio do regime especial de Drawback.

Mediante a emissão do Ato Concessório 1909-91/0182-7 (folhas 270 a 277), de 27/12/1991, a interessada comprometeu-se a importar, com suspensão dos tributos devidos na importação, os insumos ali discriminados, sob condição posterior de exportar "Embalagens de folha de alumínio para leite, suco e vinho, semi-acabadas e acabadas".

Em 15/03/1993 foi emitido pela CACEX o Relatório de Comprovação de Drawback, a partir das informações prestadas pelo contribuinte, onde este discrimina os RE's efetivados pela empresa por conta do Ato Concessório. Além disso, o relatório aponta em seu anexo 2001 a quantidade de insumos importados que não foram utilizados nos bens a serem exportados.

A fiscalização entendeu necessário proceder a uma fiscalização junto à interessada para que a mesma apresentasse os documentos de exportação informados à CACEX como sendo os comprovantes das exportações realizadas.

Após análise, a fiscalização concluiu que a interessada não conseguiu comprovar que as mercadorias importadas foram aquelas exportadas nos RE's apresentados. Para tal, a fiscalização lembra o princípio da vinculação física das mercadorias que determina que o insumo importado mediante um Ato Concessório deve ser utilizado na industrialização de mercadorias exportadas em RE's vinculadas ao mesmo Ato Concessório.

Em sua exposição de motivos a fiscalização informa, em suma, que:

1 – o expediente denominado "Embalagens AB-3 e Utilização de Alumínio", assinado pelos Srs. Seth Benny Heide e J. Elias B. Almeida, considera-se contaminado porque trata de matéria reservada à profissão de engenheiro;

2 – o expediente denominado "Mapa Demonstrativo - Ato Concessório 1909-91/0182-7 – Comprovação de Importação de Folhas de Alumínio" também está contaminado em razão de não ter sido assinado por um economista, contador ou engenheiro, nos termos da lei;

3 – Os mapas demonstrativos substitutivos apresentados também se consideram contaminados pois foram apresentados fora do prazo previsto no artigo 36 da Portaria SECEX 24/92, suas informações não estão ancoradas nos registros de estoques;

4 – os expedientes de natureza técnica assinados pelo Sr. Alberto Tureikis não foram objeto de Anotação de responsabilidade Técnica (ART) no CREA-SP, em desatendimento à Lei 6.496/77 e à Resolução CONFEA 307/82. Além disso, não houve confirmação do registro informado junto ao CREA-SP, para este engenheiro;

5 – a própria interessada afirmou algumas exportações informadas à CACEX foram trocadas, informando quais seriam os RE's que deveriam ter sido informados aquele órgão;

6 – conclui pela inadimplência total do compromisso de exportar tendo em vista a não comprovação da vinculação física dos insumos com os produtos exportados.

Foi então lavrado o auto de infração às folhas 01 a 24 e cobrados os tributos suspensos na importação, bem como seus juros de mora e as multas dos artigos 44, I, e 45 da lei 9.430/96.

Em sua impugnação às folhas 322 a 327, a interessada alega, em síntese, que:

1 – o auto é nulo porque não identifica com clareza quais as matérias-primas que não foram utilizadas para compor os produtos exportados, bem como, deixou de precisar com exatidão a matéria tributável, o que é requerido pelo artigo 11 do Decreto 70.235/72;

2 – a interessada protocolou o Relatório de Comprovação 1909-93/137-7 e, tendo verificado equívocos, retificou-o apresentando um “Mapa Demonstrativo Substituto” em 15-09-1997;

3 – a interessada apresentou o laudo técnico demonstrando a aplicação dos insumos importados nos produtos exportados. O laudo foi assinado pelo seu Diretor de Produção e pelo seu Gerente de Importação. Tais procuradores transmitiram ao Fisco as informações de seus técnicos credenciados para tal. Ademais, a apresentação dos dados ao Fisco não é obra privativa dos profissionais com registro no CREA;

4 – os Relatórios Substitutos apresentados podiam e deveriam retificar os anteriores na busca da verdade material. No entanto, foram ignorados pelo Agente Fiscal porque assinados por um Engenheiro Químico sem comprovação de seu regular registro no CREA e por não estarem ancorados em registro de estoque;

5 – os mapas demonstrativos substitutivos comprovam que as matérias-primas foram aplicadas nas mercadorias exportadas através das DE's relacionadas;

6 – não há obrigação legal determinando que a mesma porção da matéria-prima importada seja aplicada no produto exportado. O que interessa é o controle quantitativo e isto existiu com saldo favorável;

7 – requer prova pericial para provar a inexistência de desvio dos produtos importados, indicando perito.



Esta DRJ baixou o processo em diligência solicitando à repartição de origem indicasse as RE's que a própria interessada reconhece ter informado equivocadamente, bem como, o valor dos impostos, juros de mora e multa decorrentes da não comprovação das exportações dos respectivos insumos.

Às folhas 394 a 404 encontram-se as informações solicitadas, com a ressalva de que, para poder informar o que fora solicitado era necessário aceitar o mapa demonstrativo apresentado pela interessada.

Já às folhas 410 e 411, a interessada se manifesta entendendo que a fiscalização utilizou-se de presunção para atender a solicitação da DRJ, o que é expressamente proibido no ordenamento jurídico e ressalta o que já havia alegado anteriormente.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de piso pela manutenção parcial da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

DRAWBACK SUSPENSÃO. A autoridade fiscal não logrou produzir prova do descumprimento do princípio da vinculação física das mercadorias. A autuação pautou-se exclusivamente na presunção de descumprimento deste princípio, meramente pela não aceitação de documento não obrigatório em face da legislação regente.

Nos casos em que a própria beneficiária confirma ter informado à SECEX, no ato de comprovação, Guias de Exportação que não traziam os produtos importados pelo Ato Concessório em questão, o regime deve ser considerado inadimplido.

Na nacionalização dos produtos avariados a interessada não poderia utilizar alíquota reduzida em face de sua expressa desistência.

Lançamento Procedente em Parte

Em síntese a manutenção parcial da exigência está fundamentada na convicção, por parte das autoridades julgadoras de piso, de que o auto de infração não padecia de nulidade e, no mérito, que as autoridades fiscalizadoras não lograram êxito em demonstrar que a recorrente descumprira o princípio da vinculação física relativamente às mercadorias importadas por meio das declarações de importação do insumo.

Por outro lado, entendeu-se que haveria justo motivo para não acatar a retificação das informações prestadas por ocasião do relatório de comprovação

Já com relação à fração do lançamento que se entendeu pertinente, o fundamento das autoridades julgaram que o sujeito passivo não logrou êxito em demonstrar a correta exportação de parte das mercadorias declaradas no relatório de comprovação apresentado à Secex, bem assim que pretendia substituir os registros de exportação informados àquele órgão governamental quando já encerrado o prazo para fazê-lo.

Julgou-se, procedente, portanto, a exigência discriminada às folhas 403 e 404.

Não houve recurso de ofício do montante exonerado, posto que inferior ao limite de alçada fixado na legislação vigente à época.

Após tomar ciência da exigência em 10/09/2007, comparece a recorrente mais uma vez aos autos em 10/10/2007, para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar suas alegações acerca do cumprimento do compromisso de exportar.

Aduz, que procedeu à tempestiva prestação de informações à SECEX e que, no bojo dessas informações, cometeu equívocos, devidamente corrigidos por meio de Mapas Demonstrativos Substitutivos apresentados ao Fisco.

Protestou pela aplicação do princípio da verdade material e citou jurisprudência da extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Antes de enfrentar o litígio propriamente dito, vejo de especial utilidade proceder à delimitação de alguns aspectos conceituais que devem nortear a avaliação do cumprimento dos compromissos assumidos pelo beneficiário do regime de drawback, na modalidade suspensão.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que, apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para a não cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação, dúvida não há que, quando do encerramento do regime, incide hipótese de isenção.

Veja-se o que consigna um representante da corrente que defende que o fundamento para a não cobrança é a suspensão, no caso, o Des. Federal Dirceu de Almeida Soares¹:

A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como "drawback", traduz hipótese de isenção tributária. Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da suspensão dos tributos devidos na importação; somente após a verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão do benefício, ou seja, após a exportação dos produtos fabricados com a matéria-prima, no prazo assinado, perfectibiliza-se a operação, incidindo a isenção. (destaquei)

Já na senda da corrente que defende tratar-se de isenção sob condição resolutiva, pontifica Liziane Meira²:

¹ Voto condutor do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS, julgada em 15/06/2003 pelo Egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª Região

“Na modalidade mencionada pela legislação como “Drawback Suspensão”, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.

Parece-me claro, assim, que tanto na modalidade suspensão quanto na modalidade isenção, a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, ao regime de drawback significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições para sua concessão, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier³:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva.** É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da*

² Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão". (destaquei)

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o mestre lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

Noutro giro, pondera Souto Maior Borges (Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336):

"Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.

(...)

Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:

I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;

II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza processual. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo. A norma simplesmente não produz efeitos sem a intervenção do beneficiário.

Outro norte que não se pode perder de vista é o fato de que, assim como ocorre com o regime da incidência, o da isenção é igualmente típico, diferenciando-se essencialmente no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese isentiva abstratamente prevista na norma. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento do pedido.

Mais uma vez, vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):⁴

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.

José Souto Maior Borges, a seu turno⁵, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, produz o que já se denominou fato gerador isento, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)

A tipicidade reclamada no caso concreto é, essencialmente, a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, II, do Decreto-lei nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de:

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

À época dos fatos geradores sob exame, os dispositivos suso transcritos eram regulamentados pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

⁴ Op. cit., p. 100.

⁵ Op. cit. p.p. 190/191.



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 (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

I - 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;

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto efetivamente exportado, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti (*Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo. Aduaneiras. 9ª ed., p. 375):

Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo do produto exportado, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos.

De tudo que foi exposto, é possível concluir que, para a correta extinção do regime e consequente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência. Descumpridas tais condições, incide a regra do art. 155 do CTN e restaura-se a cobrança.

Ante a esse contexto estou em que, efetivamente, não há como acatar as informações prestadas por meio de Mapas Demonstrativos Substitutivos e, consequentemente, considerar adimplido o regime litigioso.

Sob o ponto de vista formal, não se demonstrou sequer que tais informações foram submetidas ao crivo do órgão responsável pela concessão do regime, que, se acatasse tal pedido, teria expedido o competente aditivo.

De qualquer sorte, mesmo que se superassem esses empecilhos, ditos Mapas Demonstrativos Substitutivos não teriam o condão de demonstrar o cumprimento do regime.



Com efeito, conforme se extrai do documento que encaminha tal demonstrativo, as exportações ali informadas se basearam exclusivamente nas notas fiscais de venda, segundo alegado, porque a recorrente não mais possuía outros registros relativos ao período abrangido pelo ato concessório litigioso⁶.

Sem os correspondentes registros, a meu ver, nem a própria recorrente poderia afirmar que os insumos empregados nas embalagens ali informadas estavam submetidos ao regime.

Aliás, sequer foram anexadas as notas fiscais ou os registros de exportação que confirmariam a vinculação entre tais documentos ou ainda a data em que os produtos foram efetivamente exportados.

Ou seja, ainda que se pudesse superar a exigência da demonstração da vinculação física entre os importados às embalagens ali declaradas, não foi juntada aos autos prova de que tais exportações ocorreram nos termos em que foram informadas em tal demonstrativo.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.


Luis Marcelo Guerra de Castro

⁶ Doc. de fl. 133 (último parágrafo)