



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10830.006961/98-31
Recurso nº 329.759 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.211 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2009
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado G.E. DAKO S/A

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 25/08/1993 a 03/09/1993

DRAWBACK.

Regime sob dupla jurisdição. Regime econômico regido por normas do MIDC e regime aduaneiro regido por normas do MF/SRF.

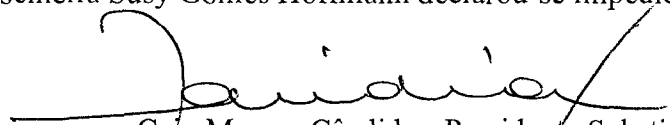
DRAWBACK. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE.

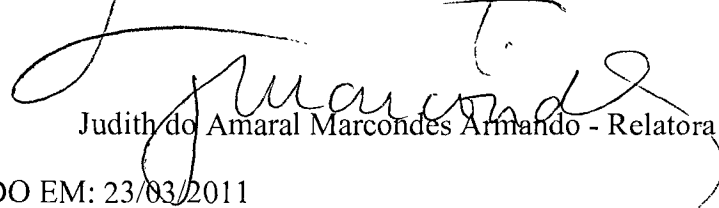
Só se admite a obrigatoriedade da vinculação física quando os produtos importados sob o regime de drawback suspensão sejam identificáveis, individualmente. Produtos equivalentes, em especial quando podem ser utilizados no mesmo processo produtivo, servem para comprovar a utilização dos importados. Não há obrigatoriedade de segregação de estoques prevista na legislação de regência

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenberg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Carlos Alberto Freitas Barreto. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann declarou-se impedida de votar.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

EDITADO EM: 23/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Adoto o relato da instância *a quo*:

Adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa em epígrafe, em decorrência da perda do direito de isenção dos impostos, devido a falta de comprovação da utilização de mercadorias importadas com o benefício fiscal do DRAWBACK SUSPENSÃO na finalidade prevista (exportação).

Com base nos Atos Concessórios de Drawback Suspensão n°s 1909-93/123-7 e 52-94/107-4, emitidos em nome dos estabelecimentos CGC n°s 46.041.307/0009-99 e 46.041.307/0014-56 procedeu ao desembaraço de mercadorias com o benefício fiscal do DRAWBACK SUSPENSÃO, conforme DIs relacionadas às fls. 22 do Auto de Infração.

Destacou a fiscalização que embora a empresa em diversos despachos de importação tenha deixado de observar a indicação do estabelecimento importador por ela eleito (parágrafo 1º, do artigo 4º da Portaria MF n° 594/92) entendeu, s.m.j., tal fato por si só não é relevante. Todavia considerando o envolvimento de mais de um estabelecimento por Ato Concessório e com o intuito de operacionalizar a verificação da regularidade dos benefícios utilizados, a fiscalização foi centrada no estabelecimento matriz CGC n° 46.041.307/0001-31, obviamente que face a característica dos tributos envolvidos. O resultado da auditoria incidirá sempre no estabelecimento importador de fato, ou seja, o que efetuou o despacho de importação com a utilização do Drawback independentemente do estabelecimento indicado no Ato Concessório.

Na auditoria foi constatada a FALTA DE VINCULAÇÃO FÍSICA da mercadoria importada com benefício fiscal.

A empresa foi intimada através dos termos de intimação de 16.04.98, 17.06.98, 17.08.98 e 02.09.98, para que comprovasse a efetiva exportação das mercadorias importadas com o benefício fiscal do Drawback, através dos Atos Concessórios 1909-93/123-7 e 52-94/107-4, todavia a documentação apresentada não possibilitou a necessária comprovação da destinação efetiva daquelas mercadorias para exportação.

Diante de provas inadequadas, através do Termo de Intimação de 02.09.98, o contribuinte foi novamente intimado a produzir provas de que os insumos importados com o benefício fiscal foram efetivamente utilizados em produtos exportados.

A sistemática de controle de estoques, adotada pela empresa, misturando em um único estoque, mercadorias importadas com benefício fiscal, com mercadorias importadas com pagamento dos tributos (nacionalizadas) e com mercadorias adquiridas no mercado interno (nacionais), impediu a verificação da necessária vinculação física das mercadorias importadas com o benefício do Drawback/Suspensão, ou seja, foi impossível comprovar que aquelas mercadorias destinaram-se a produtos exportados, s.m.j., não existindo meios de se determinar o atendimento desta condição fundamental e obrigatória para a fruição do benefício final da isenção dos tributos na importação.

Consta no processo declaração assinada pelo procurador da empresa, Sr. Roberto da Costa Júnior, fls. 20/21, onde se constata a total impossibilidade de determinação da destinação das mercadorias importadas com benefício fiscal, face a falta de individualização dos controles das referidas mercadorias importadas:

fls. 67: “ ... declara para os devidos fins que todos os insumos importados, (inclusive os importados através do Atos Concessórios de Drawback nº 1909-93/123-7 e 0052-94/107-4), são utilizados nos modelos fabricados e comercializados tanto no mercado interno quanto no mercado externo.”

Concluiu a fiscalização, no encerramento dos trabalhos pela INADIMPLÊNCIA TOTAL do ato e pela REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL utilizado nos despachos das seguintes DIs (discriminadas às fls 25, no CGC 46.041.307/0009-99):

DI 012667/002 – II e IPI e,

DI 011826/001 – II.

Discriminou às fls. 24/25 os dados extraídos das declarações de importação referentes aos impostos não recolhidos, e que compõe os Demonstrativos de Apuração do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados na Importação, anexos dos Autos de Infração lavrados para cada um dos estabelecimentos importadores.

Destacou, também, que as cópias dos Atos Concessórios e dos dossiês das DIs dos diversos importadores com as respectivas notas de entrada, que foram apresentadas pela empresa durante os trabalhos fiscais são anexadas aos autos de infração dos estabelecimentos a eles correspondentes.

Foram cobrados, além dos impostos, multa do Imposto de Importação do artº 4º, inciso I da Lei 8.218/91 c/c art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66 e, para o IPI multa do artº 80, inciso II da Lei 4.502/64, com a redação dada p/Decreto-lei 34/66, artº 2º, e artº 45, da Lei 9.430/96 c/c artº 106, inciso II, alínea “c” da Lei 5.172/66.

Cientificada do lançamento em 27/11/98, fls. 01, em 28/12/98, tempestivamente, apresentou a impugnação de fls. 78 a 89, onde alega:

1. Entendeu a fiscalização, basicamente, que não tendo a Impugnante separação física de seu estoque de matérias-primas, entre nacionais e importadas, que, desta forma, não poderia identificar que o produto exportado fora industrializado com as matérias-primas importadas através do regime especial de drawback

2. tratando-se, o lançamento, de um procedimento administrativo, sujeita-se a princípios inarredáveis que devem ser atendidos como condição da validade dos atos praticados, dentre os quais ressalta o princípio da busca da verdade material segundo o qual cabe ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos, para, só depois, concluir pela tributação, ou não.

3. Os documentos anexados à presente atestam todo o rigor da linha industrial da impugnante, e bem comprovam a saída do estoque das matérias-primas importadas, sua aplicação na industrialização do produto, e, posteriormente, sua exportação ao exterior.

4. Caberia à fiscalização, antes da lavratura de qualquer Auto, realizar diligências visando, por exemplo, apurar em face destes documentos se os bens exportados não foram produzidos com a matéria-prima importada, para, só depois, havendo alguma irregularidade, eventualmente lavrar o Auto de Infração. Trata-se, pois, de prova imprescindível que, pelo que consta da documentação anexa ao Auto, não foi realizada.

5. Um ato administrativo, para ser válido deve apoiar-se numa dupla demonstração: a) da existência de lei autorizadora da sua emanção, o denominado motivo legal e, b) da verificação concreta da situação fática para a qual a lei previu o cabimento daquele ato; o denominado motivo de fato. Faltando qualquer destes elementos, o ato administrativo padece de vício de ilegalidade.

6. É farta da jurisprudência dos nossos tribunais no sentido de reafirmar a importância da motivação vir contida no próprio texto do ato administrativo, ou em procedimento ao qual haja expressa remissão.

7. A exigência de IPI por suposta falta de recolhimento viola o princípio da não cumulatividade, posto que não existiu crédito deste mesmo imposto, a quem tem direito o contribuinte, conforme garantido pela constituição, bem como deve ser relevada a multa aplicada.

8. Requer perícia, nomeia perito, formula quesitos.”

A DRJ em Porto Alegre/RS considerou o lançamento procedente, ementando, assim, a sua decisão:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 25/08/1993

Ementa: EMENTA: AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. TIPICIDADE LEGAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

DRAWBACK. INADIMPLENTO DO COMPROMISSO.

Constatada a inadimplência no compromisso de exportar cabível a exigência dos impostos suspensos quando da importação das mercadorias ao amparo do regime drawback.

DOCUMENTAÇÃO. IMPUGNAÇÃO.

Os motivos de fato e de direito alegados na peça contestatória, juntamente com as provas que possuir, devem ser apresentados quando da impugnação do lançamento, conforme definido no PAF."

Ciente da decisão em 19/01/2004 (AR de fl. 112) o contribuinte apresentou recurso voluntário em 13/02/2004, repetindo as razões da impugnação e insistindo nos seguintes pontos:

1. Nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Alega o recorrente que, ao apresentar a impugnação, noticiou que as matérias-primas importadas sob o regime de Drawback foram efetivamente utilizadas na exportação de produtos manufaturados. E que na fase anterior ao lançamento, juntou aos autos, documentos comprobatórios do alegado e solicitou a realização de prova pericial para comprovar o que alegara, o que foi indeferido. Ao ter seu pedido de perícia indeferido, viu-se cerceado em seu direito de defesa.

2. Ilegitimidade da exigência integral do II e do IPI. Violação aos Princípios da finalidade, proporcionalidade e razoabilidade.

Aduz que o Drawback tem como objetivo dar incentivos fiscais para incrementar a exportação de produtos, buscando duas vantagens para o País: a entrada de divisas e aumento de emprego. Ainda que se pudesse vislumbrar algum erro formal quanto à comprovação do inadimplemento das obrigações assumidas, a penalidade mostrou-se desproporcional à conduta, ainda mais que a empresa cumpriu o compromisso de exportar. Ao exigir o II e o IPI sobre todos os insumos, a fiscalização violou esses princípios.

3. Ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência integral do IPI. Violação ao Princípio da não-cumulatividade.

Ainda que a fiscalização pudesse exigir o IPI sobre os insumos importados, a cobrança seria indevida, porque a recorrente teria direito ao crédito do imposto pago na operação anterior. Portanto, foi violado esse princípio.

Requer, ao final, o provimento do recurso e que seja julgada improcedente a ação fiscal.

Anexa os documentos de fls. 122 a 308, entre eles procuração, relação de bens para garantia de instância e várias planilhas.

A PGFN interpôs Recurso Especial que foi acolhido.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

Aprecio o Recurso da Fazenda Nacional e contra razões do contribuinte, ambos em boa forma.

Conforme relatado, irressignou-se a Fazenda Nacional com a Decisão proferida pela Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que ficou assim ementada:

“Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 25/08/1993 a 03/09/1993

Ementa: DRAWBACK – SUSPENSÃO GENÉRICO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. FUNGIBILIDADE DOS INSUMOS IMPORTADOS. ÔNUS DA PROVA. Houve tentativa da fiscalização de inverter o ônus da prova com base em presunção desprovida de amparo legal, revelando-se falta de compreensão do papel que lhe cabe na auditoria do drawback-suspensão. Demanda-se compreensão do conceito de infungibilidade, ou de fungibilidade, da mercadoria sob interesse de controle, como também da importância de conhecer o sentido finalístico na concessão do regime especial sob análise, no contexto de comércio exterior na economia de globalização do mercado. No auto de infração apenas se presumiu, indevidamente, o inadimplemento do compromisso assumido nos Atos Concessórios (AC's) do drawback. Houve falta de percepção para as evoluções conceituais do drawback-suspensão, que de modo prático já foram incorporadas na legislação pertinente emanada da SECEX, no sentido de reconhecer o que se convencionou chamar de drawback-suspensão genérico. O beneficiário do regime especial concedido apresentou tempestivamente à SECEX os documentos voltados a atestar a realização de exportações compromissadas em certo prazo, referidas a produtos finais cujo processo produtivo utilizou em quantidade e qualidade os insumos importados com amparo dos AC's expedidos no caso concreto. A autoridade administrativa competente reconheceu, com base nos documentos apresentados, o adimplemento do compromisso assumido tendente a confirmar a condição para aproveitamento da isenção dos tributos incidentes na importação sob amparo do drawback-suspensão. Mesmo dispondo dos elementos necessários à averiguação, a auditoria realizada não foi capaz de contestar objetivamente o adimplemento do compromisso de exportação comprovado documentalmente, nem tampouco logrou demonstrar a ocorrência de qualquer desvio indevido de insumos importados com benefício fiscal. Neste caso foi a fiscalização da SRF que não apresentou nenhuma prova que pudesse demonstrar a acusação fiscal. Em suma, a auditoria fiscal exigiu o que não cabia, e não realizou as verificações que eram pertinentes.

Requer a reforma da decisão recorrida, alegando contrariedade à legislação tributária no que se refere à obrigatoriedade de aplicação dos insumos importados com suspensão de pagamento de tributos, na fabricação de produtos destinados à exportação nas condições e prazos estipulados no correspondente ato concessório expedido pela CACEX. Entende que há necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada e o produto exportado e que tal vinculação física implica na segregação dos estoques importados e

adquiridos no mercado interno. Alega que somente assim, pode-se manter um controle efetivo sobre as operações em questão.

No caso sob apreciação é de se observar que a fiscalização apenas se refere à vinculação física dos produtos nada falando sobre o descumprimento das demais normas constantes do regime aduaneiro de Drawback suspensão o que me leva a enfrentar a matéria somente sob esse aspecto.

O DRAWBACK, incentivo à exportação e Regime Aduaneiro Suspensivo de Tributos na Importação é regido por normas expedidas pelo Ministério da Economia e pelo Ministério da Fazenda, mediante interveniência da Secretária da Receita Federal.

Assim, cada segmento do Poder Executivo, no exercício de suas competências, determina sobre o interesse do Estado na introdução no território aduaneiro de mercadorias a serem submetidas a aperfeiçoamento ativo, em determinado contexto econômico, sobre a forma e o prazo para fazê-lo e sobre as penalidades eventualmente cabíveis no caso de descumprimento dos acordos estampados nos Atos Concessórios.

O Regime Aduaneiro de Drawback é caracterizado pela suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadorias destinadas ao aperfeiçoamento ativo. Embora combinado com o Regime Econômico de Drawback, não se confunde com ele.

Veja-se a disposição contida no Comunicado Decex nº 21 de 11 de julho de 1997:

“Título 1 – Definição.

O regime Aduaneiro Especial de Drawback é um incentivo à exportação e compreende a suspensão ou isenção de tributos incidentes na importação de mercadoria utilizada na industrialização de produto exportado ou a exportar”.

O Tratamento multijurisdicional não é uma inovação brasileira, e embora no Brasil, desde a década de 70, sob a égide de governos centralizadores, já existissem modalidades de incentivos industriais com regimes aduaneiros acoplados – como o BEFIEX, por exemplo, é muito conhecido, mas pouco estudado.

A disciplina legal desse regime está contida em vários ordenamentos ao redor do mundo, sendo muito expressivo O CÓDIGO ADUANEIRO COMUNITÁRIO – Regulamento (CEE) nº 2.193/92 do Conselho das Comunidades Européias – onde estão mencionados no Título IV – Destinos Aduaneiros- Capítulo 2 “Regimes Aduaneiros” – **Regimes Suspensivos e regimes Aduaneiros Econômicos.**

O Protocolo Adicional ao Código Aduaneiro do Mercosul – denomina Drawback como “Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo”.

Note-se que, conforme dispõe o Livro IV do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2003, que trata dos regimes aduaneiros especiais e dos aplicados em áreas especiais, o Drawback subordina-se às disposições preliminares dos art. 262 a 266, que tratam dos prazos, do Termo de Responsabilidade, da transferência dos bens admitidos para outros regimes aduaneiros e das sanções aplicáveis pelo descumprimento de

quaisquer das cláusulas apontadas no regulamento, além das disposições específicas contidas no mesmo RA, art. 314 a 334.

Como regime de incentivo à exportação, moldado nos marcos conceituais das Políticas Nacionais de Desenvolvimento, resta bastante razoável que o Ato Concessório, emanado das autoridades econômicas sirva de base para concessão do regime aduaneiro, e que os termos que venham a compor as condições deste sejam os mesmos dos daquele, acrescidos das particularidades para a concessão de regimes aduaneiros suspensivos, notadamente a confecção da garantia, nos termos e condições estabelecidas pelas autoridades aduaneiras.

Ressalte-se que o prazo de suspensão do pagamento dos tributos consignados em Termo de Responsabilidade elaborado no ato de concessão do regime aduaneiro é o mesmo concedido pela autoridade econômica para o aperfeiçoamento das mercadorias importadas.

E, pode o regime aduaneiro ser prorrogado à luz das prorrogações dadas por aquela autoridade concessória, desde que tais prorrogações ocorram na vigência do regime aduaneiro. Como de resto, devem ocorrer também antes do fim do prazo concedido no Ato Concessório, conforme determinado no Comunicado Decex n. 21, já referido, com a redação dada ao Item 8 e subitens, do Título 8, pelo Comunicado Decex n. 5 de 2 de abril de 2003 dispõe:

*“8.9 Qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitada, **dentro do prazo de sua validade**, por meio do formulário Aditivo ao Pedido de Drawback”
(os grifos são meus).*

É importante ressaltar que decisões da autoridade econômica sobre o regime de Drawback não podem ser aplicadas de plano ao regime aduaneiro por óbvias razões, já mencionadas, de jurisdição de cada uma dessas autoridades.

A responsabilidade pela cobrança do crédito tributário em nome da Fazenda Nacional é atividade vinculada dos servidores da Fazenda Nacional.

Nasce o direito de cobrar tributos suspensos e multas acessórias quando qualquer dos termos contidos nas normas regentes do Drawback seja descumprido.

Ora, a vinculação das exportações às importações realizadas sob a égide do regime é registrada pela correta codificação da operação de exportação e vinculação dessa ao ato concessório. É, sem dúvida, uma das condições expressas dos regimes, tanto aduaneiro como econômico.

No presente caso, não ficou patente que tais registros não ocorreram na forma prescrita.

A vinculação física a que se refere a fiscalização diz respeito à obrigatória participação do produto importado no produto exportado.

Aqui reside o cerne da lide.

A GE – DAKO importou produtos sem número de série, idênticos aos produzidos no mercado interno, para produzir fogões que venderia tanto no mercado interno quanto no mercado externo. Essa conclusão eu a tirei da leitura do processo e não foram contestadas pela fiscalização.

As declarações do funcionário da empresa, diferentemente do concluiu a relatora do voto vencido *a quo*, servem também para corroborar a fungibilidade dessas importações.

Imagine-se muitas partes de fogão todas inindividualizáveis importadas e colocadas a disposição da linha de produção da empresa.

Lembre-mo-nos também que as disposições legais quanto aos estoques estão positivadas e salvo no regime de Recof não há previsão para segregação de produtos importados de produtos exportados.

A única razão apresentada pela fiscalização para considerar inadimplido o regime foi a impossibilidade de saber se nos produtos exportados – ela não contesta que houve a exportação – estavam aquelas mesmas partes, idênticas às nacionais – que forma importadas.

Ora, modernamente essa situação sequer seria considerada. Evoluindo a positivação das normas de drawback, e sabemos o costume vem antes da norma, devemos observar que já não se fala em drawback suspensão mas, drawback genérico. Isso porque restou evidente ao longo dos anos que as indústrias trocam produtos nacionais por equivalentes internacionais em razão de disponibilidade e preços, esse último submetido à variação cambial. Assim é que peças de fogão, salvo os artesanais, tanto podem ser nacionais como internacionais desde que sejam equivalentes quanto às funções que se deseja que desempenhem.

Mesmo tendo em conta tais considerações, do ponto de vista legal, à época, o drawback suspensão ainda exigia a vinculação da mercadoria importada ao produto exportado.

Sob esse critério não há dúvidas.

Entretanto, à luz da escrituração da empresa e das declarações da fiscalização temos que o estoque da empresa era constituído de mercadorias importadas sob regime de tributação comum, isto é, pagou tributos, importadas sob drawback e compradas no mercado interno.

Também é inconteste que a empresa vende os mesmos produtos no mercado interno e externo.

Ora, se por um lado existe a possibilidade do contribuinte ter exportado produto com componentes nacionais ou nacionalizados, por certo isso não o impediu de exportar competitivamente, ainda que exportando tributos. Assim cumpriu a finalidade econômica do drawback.

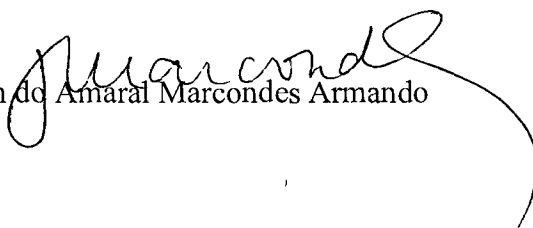
Se, por outro lado, existe a possibilidade de ter vendido internamente fogões com insumos importados, essa condição não deve ter alterado os preços internos de seus fogões que sendo os mesmos produzidos na linha de produção destinada aos dois mercados só podem ter um mesmo custo final.

Assim, o preço final do produto interno que tem como componentes as despesas realizadas, fixas e variáveis, mais a tributação, e o lucro da empresa, é o mesmo custo do fogão exportável. Não sendo a empresa monopolista, é certo que existe muitas mais produzindo fogões no Brasil, o fabricante não reduziria o preço, fazendo concorrência desleal porque não poderia jogar o diferencial nos preço internacional.

Assim sendo, entendo que aqui se pode aplicar o princípio da fungibilidade, sem ferir a norma legal que o prevê em situações especiais.

E, para não me alongar por demais em teorizações econômicas que, de modo geral são pouco bemvindas no universo dos julgadores tributários, adoto também o raciocínio do voto vencedor da instância a quo, que leio em plenário

Pelo exposto, voto no sentido de Negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.


Judith do Amaral Marcondes Armando