



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10831.006472/99-14
Recurso nº 133.871 Voluntário
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Acórdão nº 301-34.131
Sessão de 06 de novembro de 2007
Recorrente PAPÉIS AMÁLIA LTDA.
Recorrida DRJ/SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 05/12/1994 a 03/01/1996

DRAWBACK -SUSPENSÃO. Inadimplemento do compromisso de exportar.

O descumprimento das condições estabelecidas no ato concessório, bem assim na legislação de regência, enseja a cobrança dos tributos incidentes, multas e acréscimos moratórios devidos na importação de mercadorias amparadas pelo regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, 1) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente. 2) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por negação do pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Rodrigo Cardozo Miranda, Patrícia Wanderkoke Gonçalves (Suplente) e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento parcial, para excluir a multa de ofício. Designado para redigir o acórdão o conselheiro João Luiz Fregonazzi.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente


JOÃO LUIZ FREGONAZZI – Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausente o Conselheiro José Luiz Novo Rossari. Estiveram presentes os Procuradores da Fazenda Nacional José Carlos Brochini e Diana Bastos Azevedo de Almeida Rosa.

Relatório

Adoto relatório da decisão proferida pela DRJ São Paulo/SP (fls.1195/1200) por bem narrar os fatos e atos até aquele momento processual, abaixo transcrito:

“Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado contra a empresa em epígrafe, em decorrência da perda do direito de isenção dos impostos, Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, tendo em vista 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, emitidos pela SECEX-Secretaria de Comércio Exterior/MDIC, abaixo relacionados, a interessada ficou autorizada a importar diversos tipos de papéis conforme discriminados às fls. 23/25, com o compromisso de exportar após beneficiamento estes papéis, nos termos, valores e quantidades citados nos respectivos Atos Concessórios:

1) ATO CONCESSÓRIO N° 12227-94/025-3 EMITIDO EM 20/09/94

Validade da exportação: 20/09/95.

Em 24/10/1997, foi emitido o Aditivo n° 1227-97/000069-3 de adequação ao AC, onde foram alterados diversos itens, conforme pode ser observado no original anexado ao processo (vide fls. 75).

O Relatório de Comprovação de n° 1227-97/000065-0, foi emitido em 24/10/97, onde a SECEX, após análise documental baseada nas informações prestadas pela empresa, considerou encerrada em seu âmbito o Ato Concessório (fls. 76 a 81).

2) ATO CONCESSÓRIO N° 1227-95/003-5 EMITIDO EM 20/02/95

Validade da exportação: 20/02/96.

Em 11/04/96, foi emitido o Aditivo n° 1227-96/012-7 de adequação ao AC, onde foram alterados diversos itens, conforme pode ser observado no original anexado ao processo (vide fls. 383).

O Relatório de Comprovação de n° 1227-96/023-2, foi emitido em 11/04/96, onde a SECEX, após análise documental baseada nas informações prestadas pela empresa, considerou encerrada em seu âmbito o Ato Concessório (fls. 384 e 386).

3) ATO CONCESSÓRIO N° 1227-95/018-3 EMITIDO EM 15/05/95

Validade da exportação: 16/05/96.

Em 30/01/96, foi emitido o Aditivo n° 1227-96/002-0, alterando a discriminação do produto por exportar (fls. 479 a 481).

Em 11/04/96, foi emitido o Aditivo nº 1227-96/010-0 de adequação ao AC, onde foram alterados diversos itens, conforme pode ser observado no original anexado ao processo (vide fls. 482).

O Relatório de Comprovação de nº 1227-96/021-6, foi emitido em 11/04/96, onde a SECEX, após análise documental baseada nas informações prestadas pela empresa, considerou encerrada em seu âmbito o Ato Concessório (v. fls. 483 a 486).

4) ATO CONCESSÓRIO Nº 1227-95/022-1, EMITIDO EM 05/07/1995

Validade da exportação: 05/07/96.

Em 26/07/96, foi emitido o Aditivo nº 1227-96/032-1 de adequação ao AC, onde foram alterados diversos itens, conforme pode ser observado no original anexado ao processo (vide fls. 633).

O Relatório de Comprovação de nº 1227-96/058-5, foi emitido em 26/07/96, onde a SECEX, após análise documental baseada nas informações prestadas pela empresa, considerou encerrada em seu âmbito o Ato Concessório (v. fls. 634 A 637).

5) ATO CONCESSÓRIO Nº 1227-95/026-4, EMITIDO EM 22/11/95

Validade da exportação: 22/11/96.

Em 09/05/97, foi emitido o Aditivo nº 1227-96/023-5 de adequação ao AC, onde foram alterados diversos itens, conforme pode ser observado no original anexado ao processo (vide fls. 474).

O Relatório de Comprovação de nº 1227-97/015-4, foi emitido em 09/05/1997, onde a SECEX, após análise documental baseada nas informações prestadas pela empresa, considerou encerrada em seu âmbito o Ato Concessório (v. fls. 748 a 756).

Constatou a fiscalização que, nos Anexos de Exportação dos Relatórios de Comprovação acima citados, constam o seguinte aviso apostado pela SECEX: "Análise com base na declaração de que trata o Artigo 2º da Portaria SECEX nº 07, de 27/04/93", referido artigo tem a seguinte redação:

"quando por circunstâncias técnicas ou operacionais de uso do SISCOSEX, for necessária a comprovação documental, e na impossibilidade de obtenção do Comprovante de Exportação poderá apresentar declaração, sob as penas da lei, às agências bancárias onde o mesmo se encontra autorizado a conduzir operações de Drawback,..."

Segundo a fiscalização, com base no disposto acima citado, a empresa beneficiária apresenta uma mera declaração informando que os produtos discriminados nos Anexos do Relatório de Comprovação foram exportados, sem apresentar o Comprovante de Exportação.

INEXISTÊNCIA DE CONTROLE DA PRODUÇÃO PARA OS INSUMOS IMPORTADOS.

A empresa beneficiária do regime de Drawback para atender ao Princípio da Vinculação Física deve, necessariamente, manter controles e registros dos estoques e consumo dos insumos estrangeiros importados em regime de Drawback-Suspensão e controle de estoques e saídas de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime de Drawback-Suspensão.

Com o intuito de verificar o atendimento ao Princípio da Vinculação Física, foi solicitado através o Termo nº 01 de Início de Fiscalização, lavrado em 18/02/1999, os seguintes documentos: fichas, mapas e/ou qualquer outro sistema de controle de estoques; requisições de estoque dos Insumos importados com benefício do Drawback.

DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS E ARGUMENTOS APRESENTADOS.

Destacou a fiscalização, que analisando os documentos e argumentos apresentados pela empresa, foi verificado que as Fichas e Mapas e controle de estoques apresentados pela empresa em atendimento ao Termo de nº 02 de Intimação Fiscal, foram elaborados recentemente e não nas datas das operações a que se referem. Inclusive, a própria empresa declarou no item 01 da petição de fls. 1089, em resposta ao item 01 Termo nº 03 intimação (fls. 1086), o seguinte: “..não sendo arquivadas as fichas de produção e ordens de serviço como documentos contábeis. Estas fichas, a cada três meses são destruídas e não temos como apresentá-las por esse motivo” (grifou); portanto, considerou a fiscalização que as planilhas apresentadas (fls. 1050/1074) não têm valor probante, pois foram geradas em desacordo com a legislação.

Nos REs constaram, por ocasião da exportação, o código de operação 80000, que caracteriza uma exportação comum, e não foi efetuada a devida anotação do número do Ato Concessório. Assim, a falta de vinculação, nos documentos de exportação, ao Regime de Drawback, impede que tais exportações sejam reconhecidas como comprobatórias do cumprimento do Drawback.

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, para o IPI multa do artº 80, inciso II da Lei 4.502/64, c/c artº 45, da Lei 9.430/96.

A empresa tomou ciência da autuação em 05/11/1999 (fl. 01) e, inconformada com o procedimento fiscal adotado, interpôs, em 07/12/1999, a impugnação de fls. 1174/1178, em que alega:

1 – a fiscalização entendeu que em razão da não apresentação do Livro de Controle da Produção e do Estoque, nem de Fichas de ou Sistema similar de Controle teria ocorrido a não comprovação do princípio de vinculação física;

2 – se infração houvesse, seria ela meramente regulamentar, por inobservância de obrigação acessória, ou seja, simplesmente, falta de escrituração de livro fiscal;

3 – não pode prosperar a conclusão fiscal de que não teria ocorrido a comprovação da vinculação física dos insumos importados com as mercadorias exportadas à vista das planilhas de fls. 1.123 a 1.137 e 1.148 a 1.169;

4 – essa conclusão da não comprovação da vinculação física, no caso dos autos, data vênua, é absurda eis que, inexoravelmente, não resta dúvida que foram feitas exportações;

5 – requer perícia, nomeia perito e apresenta quesitos às fls. 1176;

6 – diferentemente da conclusão de fls. 21, da d. Agente Fiscal, em todos os RE – Registro de Exportação – foram devidamente anotados os respectivos Atos Concessórios, conforme poderá ser constatado em diligência, caso entenda necessário.

7 – a fiscalização confirma às fls. 32, a entrega de planilhas, por tipo de papel similares aos vinculados aos do drawback, adquiridos no mercado nacional e o montante mensal das vendas de produtos derivados desta matéria-prima, com o que, data vênua, restou demonstrada a existência de estoque necessário para atender as vendas para o mercado interno e às exportações não-Drawback;

8 – quanto ao fato de que a saída dos produtos em 16/01/95, assim como a data de embarque em 25/01/95 ocorreram antes da entrada do insumo corante, como sabe V.Sa. e aquelas que militam no comércio exterior, o compromisso de entregar a mercadoria exportada é sagrado, sob pena de perder a confiança dos importadores. No caso em questão, a impugnante apenas socorreu-se de corante existente no estoque não vinculado ao drawback, repondo-o posteriormente;

9 – a impugnante lançou o Código Siscomex n° 80000, quando o correto seria 81101. Também aqui, houve evidente lapso mas, a vinculação da exportação está registrada pela anotação do número do AC no Registro de Exportação, como inclusive comprovam os respectivos. AC. Cita Acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes;

10 – requer a improcedência do Auto de Infração.

Inconformada com a decisão proferida em primeira instância, da qual foi intimada em 10/06/2005, interpôs tempestivo Recurso Voluntário em 07/07/2005, no qual alega que:

a) foi prejudicada em seu direito constitucional a ampla defesa, de modo que deve ser reconhecida a nulidade da decisão “a quo” que indeferiu a imprescindível perícia que não objetivava a inversão do ônus da prova, mas sim a verificação dos fatos através da inspeção pericial, único meio legal que possibilitaria dirimir qualquer dúvida quanto a comprovação do cumprimento do compromisso assumido;

b) ocorreu nos autos a prescrição intercorrente, pois, a recorrente impugnou o auto de infração em 07/12/1999, mas somente em 12/05/2005 teve sua petição apreciada, a data corresponde a data da lavratura do acórdão proferido pela primeira instância administrativa, a demora não possui qualquer causa ou justificativa legal;

c) é fato inegável que a importação dos insumos antecedeu a exportação e que foram informados em todos os RE's , o número do Ato Concessório a que se encontravam vinculadas as exportações;

d) todas as exportações estão comprovadas perante a SECEX, fato admitido no próprio auto de infração (v. 2 a 2.5 – fls 23/25), que é prova absoluta do cumprimento o Drawback-Suspensão;

e) apresentou documentação comprobatória da movimentação de entrada de matéria prima e dos produtos exportados: planilhas, fichas, livro de Registro de entrada, notas fiscais emitidas, de modo que não há que se falar em desrespeito ao princípio da não vinculação;

f) está demonstrado nos autos que o compromisso de exportação assumido pela Recorrente foi regularmente adimplido;

Em seu pedido requer seja, em caráter preliminar, conhecida e declarada a prescrição intercorrente, ou a nulidade dos autos tendo em vista o cerceamento de defesa ou, superada as preliminares argüidas, seja reformada “in totum et totaliter” o julgamento recorrido declarando-se a improcedência e a insubsistência do lançamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

Conheço do Recurso de Ofício por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

A controvérsia nestes autos cinge-se a comprovação do cumprimento do compromisso de exportar conforme avençado nos Atos Concessórios e seus respectivos aditivos.

O Fisco afirma que não foi cumprido o compromisso na forma avençada por falta de vinculação formal, pois não houve a indicação no RE, utilizado para comprovar o compromisso de exportar, o número do respectivo ato concessório. Ainda aduz a impossibilidade de se comprovar a vinculação física, pois afirma ser impossível assegurar que os insumos importados foram efetivamente utilizados nos produtos exportados, pois não há nos autos controles operacionais, que permitam a correlação.

Preliminarmente alega a Recorrente a prescrição intercorrente haja vista que a impugnação fora protocolizada em 07/12/1999 e o primeiro ato posterior, o julgamento de primeira instância, ocorreu somente em 12/05/2005, ou seja, decorridos mais de cinco anos, o que, no seu entender configuraria a prescrição intercorrente.

Apesar de ter entendimento pessoal alinhado com a tese exosta pela Recorrente, entendo que seu amadurecimento depende dos precedentes judiciais, não cabendo ao Conselho de Contribuintes inovar *contra legis*. Assim, o Código Tributário Nacional prevê em seu art. 174 que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado da data da sua constituição definitiva. Na esfera administrativa, existindo impugnação ao referido crédito tributário, suspende-se a sua exigibilidade, nos termos do que dispõe o art. 151, inciso III, do mesmo Diploma Legal. Assim, não há que falar-se em prescrição quando pendente recurso administrativo interposto pelo contribuinte, entendimento respaldado na pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO-OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. SÚMULA N. 153 DO ANTIGO TFR.

O auto de infração constitui procedimento apto à constituição do crédito tributário (artigo 142 do CTN) e, somente até a sua lavratura, é possível cogitar de decadência, pois, enquanto pendente de recurso administrativo, não corre o prazo quinquenal a que se refere o artigo 173 do CTN. Inúmeros precedentes.

Súmula n. 153 do antigo TFR.

Recurso improvido"

(REsp n. 613.594/RS, Segunda Turma, relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 2.5.2005).

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EXISTÊNCIA. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. DL Nº 2.288/86. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. INÍCIO DO PRAZO. INOCORRÊNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO. NOTIFICAÇÃO. ART. 174 DO CTN. SÚMULA Nº 153/TFR. PRECEDENTES.

1. Embargos de declaração contra decisão que proveu o recurso especial da Fazenda Nacional. Ocorrência de omissão quanto à apreciação da matéria, por não se atentar para a existência de documento nos autos que comprovam a interrupção do prazo prescricional.

2. A respeito da ocorrência ou não da prescrição, nos casos em que pendente procedimento administrativo fiscal, ocorrido após a notificação do contribuinte, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de forma vasta, tem se pronunciado nos seguintes termos:

- "A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional." (REsp nº 485738/RO)

- "O prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só tem início com a decisão definitiva do recurso administrativo (Súmula 153 do TFR), não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente." (AGRESP nº 577808/SP)

- "O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (art. 151, inciso III, do CTN)." (AGA nº 504357/RS)

- "Entre o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito." (REsp nº 74843/SP)

- "O Código Tributário Nacional estabelece três fases inconfundíveis: a que vai até a notificação do lançamento ao sujeito passivo, em que corre prazo de decadência (art. 173, I e II); a que se estende da notificação do lançamento até a solução do processo administrativo, em que não correm nem prazo de

decadência, nem de prescrição, por estar suspensa a exigibilidade do crédito (art. 151, III); a que começa na data da solução final do processo administrativo, quando corre prazo de prescrição da ação judicial da fazenda (art. 174)' (RE 95365/MG, Rel. Ministro Décio Miranda, in DJ 03.12.81)." (REsp nº 190092/SP)

- "Lavrado o auto de infração consuma-se o lançamento, só admitindo-se o lapso temporal da decadência do período anterior ou depois, até o

prazo para a interposição do recurso administrativo. A partir da notificação do contribuinte o crédito tributário já existe, descogitando-se da decadência. Esta, relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado rever e homologar o lançamento.” (REsp nº 193404/PR)

- “Constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.” (REsp nº 189674/SP)

- “A constituição definitiva do crédito tributário se dá quando não mais cabível recurso ou após o transcurso do prazo para sua interposição, na via administrativa.” (REsp nº 239106/SP)

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para, na seqüência, desprover ao recurso especial”

(EDcl no REsp n. 645.430/DF, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 17.12.2004).

“TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO - ICMS – TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

1. A antiga forma de contagem do prazo prescricional, expressa na Súmula 153 do extinto TFR, tem sido hoje ampliada pelo STJ, que adotou a posição do STF.

2. Atualmente, enquanto há pendência de recurso administrativo, não se fala em suspensão do crédito tributário, mas sim em um hiato que vai do início do lançamento, quando desaparece o prazo decadencial, até o julgamento do recurso administrativo ou a revisão ex-officio.

3. Somente a partir da data em que o contribuinte é notificado do resultado do recurso ou da sua revisão, tem início a contagem do prazo prescricional.

4. Prescrição intercorrente não ocorrida, porque efetuada a citação antes de cinco anos da data da propositura da execução fiscal.

5. Datando o fato gerador de 1989, afasta-se a decadência, porque lavrado auto de infração em 12/05/92. Impugnada administrativamente a cobrança, não corre o prazo prescricional até a decisão final do processo administrativo, quando se constitui definitivamente o crédito tributário, no caso 18/09/97. Tendo ocorrido a citação válida em 09/06/99 (art. 174, I do CTN), não há que se falar em prescrição. Afasta-se, ainda, a prescrição intercorrente, porque não decorridos mais de cinco anos entre o ajuizamento da execução fiscal e a citação válida.

6. Recurso especial provido” (REsp n. 485.738/RO, Segunda Turma)

Diante disso, afasto a preliminar de prescrição intercorrente.

Quanto à preliminar de cerceamento do direito de ampla defesa, entendo que esta não se configurou nos autos, tendo em vista que a fiscalização baseou-se em critérios, principalmente, formais para declarar a inadimplência do Regime. Tenho entendido que nesses casos há uma presunção de inadimplemento por ausência da apresentação dos instrumentos que as normas de regência atribuíram ao beneficiário.

Isso não quer dizer que o contribuinte não tenha cumprido o compromisso de exportar, mas caberá a ele a prova de tal cumprimento por meio da perícia que entender adequada, de modo a trazer aos autos a materialidade de seu adimplemento, uma vez que inexistem os instrumentos exigidos.

Esclareço que há inúmeras formas e linhas de defesa que o contribuinte pode adotar para defender-se de um lançamento, mas a adoção de uma não pode ensejar o ônus de realização de perícia ao Fisco, salvo se o lançamento estiver lastreado nesse pressuposto probatório.

No que tange à matéria de mérito, cumprimento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, entendo que a divergência do código de exportação no RE, ou seja, a indicação de exportação normal sob o código 80000, ao invés do código 81100, não desfigura o cumprimento do compromisso assumido sob o amparo dos Atos Concessórios 12227-94/025-3, 1227-95/003-5, 1227-95/018-3, 1227-95/022-1 e 1227-95/026-4.

Contudo, diante do conjunto probatório dos autos, a vinculação pode ser aferida pela indicação do Ato Concessório no campo 24 das REs, quando este estiver preenchido com tal indicação. Não é possível, por ilógica, a presunção de descumprimento integral do regime por conta do não atendimento de requisitos formais, como foi o caso, quando deveriam ser excluídas do cálculo das exportações realizadas em cumprimento do drawback apenas as exportações cujos REs não fizeram qualquer referência ao Ato Concessório a que pertencessem.

De outro lado, a exigência de controles específicos para comprovação da vinculação física (a que se refere o Fisco) não estavam previstos nas normas do Drawback à época de sua concessão não podendo ser pressuposto para recusa de outras provas trazidas pela contribuinte.

Quanto à multa adota a posição do Eminentíssimo e Saudosíssimo Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, exarada no Acórdão nº. 202-12.763, de 13/02/2001, cuja ementa dispõe:

“NORMAS PROCESSUAIS - I) INICIATIVA DO FISCO - A atuação da SRF na garantia do crédito tributário relacionado com isenções especiais não está jungida ao impulso prévio do órgão incumbido de zelar pela observância das condições e requisitos para a sua concessão, deve, contudo, dar primazia às manifestações deste órgão em matéria de sua competência. II) SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO - Compete ao Segundo Conselho de Contribuintes julgar os recursos de ofício e voluntários de decisões de primeira instância sobre legislação referente a Imposto sobre Produtos Industrializados, à exceção daquela referente aos casos de importação, cujo julgamento dos recursos está cometido ao Terceiro Conselho de Contribuintes. Preliminares de nulidade do lançamento e de incompetência deste Conselho rejeitadas. IPI - I) ZONA FRANCA DE

MANAUS - ISENÇÃO - O Laudo Técnico de Produto (LTP), conforme definido e disciplinado pela SUFRAMA, é instrumento hábil para comprovar se as condições de fabricação dos produtos aprovados, para efeito do gozo dos incentivos fiscais administrados pela SUFRAMA, estão de acordo com os processos produtivos básicos, conforme preceitua a Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1992, regulamentada pelo Decreto nº 783, de 25.03.93, e seus anexos e portarias interministeriais complementares. II) MULTA DE OFÍCIO - É de ser afastada na hipótese de descumprimento de requisitos para a concessão de isenção em caráter especial, desde que não caracterizado dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, por força do disposto no inciso II do art. 155, c/c o § 2º do art. 179, ambos do CTN. Recurso provido em parte."

Do voto do Relator destaco o seguinte:

"Finalmente, sendo notório o caráter especial da isenção deferida aos titulares de projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA e não havendo que se falar em dolo ou simulação acerca da inobservância do requisito acima enfocado, procede os protestos da Recorrente pelo afastamento da multa de ofício na hipótese, por força do disposto no inciso II do art. 155¹ c/c o § 2º do art. 179², ambos do CTN, por se tratarem de dispositivos emanados de lei com status de complementar, prevalecendo, assim, numa análise sistemática, sobre o comando do inciso I, do artigo 80, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pela Lei nº 9.430/96³."

Trazendo esse entendimento para o caso em apreço, da mesma forma, é notório o caráter especial da isenção deferida aos beneficiários de Atos Concessórios de Regime Especial de Drawback, cuja isenção deriva do adimplemento da condição de exportação, conforme a aprovação – de caráter extrafiscal – por parte da SECEX, e não há que falar-se em dolo ou simulação acerca da inobservância do requisito acima enfocado, uma vez que a própria SECEX deu por cumprido o regime com os documentos que recebera.

¹ ART.155 - A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogada 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:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

II - sem imposição de penalidade, nos demais casos.

Parágrafo único. No caso do inciso I deste artigo, o tempo decorrido entre a concessão da moratória e sua revogação não se computa para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; no caso do inciso II deste artigo, a revogação só pode ocorrer antes de prescrito o referido direito.

² 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 sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

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

³ ART.80 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal, a falta de recolhimento do imposto lançado ou o recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, sujeitará o contribuinte às seguintes multas de ofício:

* "Caput" com redação dada pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (DOU de 30/12/1996, em vigor desde a publicação).

* Vide art. 46 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, sobre o valor das multas referidas neste artigo.

I - setenta e cinco por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido ou que houver sido recolhido após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória;

Nesse diapasão, impende lembrar que há diferenças entre a competência de cada esfera administrativa quando se trata do Regime Aduaneiro de Drawback. Temos que o a Competência da Secex, neste caso, é conceder ou não o regime, bem como verificar e atestar o respectivo cumprimento. A competência da Receita Federal do Brasil esta em administrar, arrecadar e fiscalizar a atividade tributária, assim, temos que é sua atribuição verificar a ocorrência de fatos imponíveis em todo seu conteúdo forma e extensão, de modo a apurar a existência de crédito tributário.

No Regime de Drawback, em que pese seja acordo firmado entre pessoas jurídicas de direito privado e direito público, o termo e o resultado tem repercussão tributária, pois há incidência de normas tributárias e conseqüentemente a ocorrência de fatos imponíveis. Em razão desta "intersecção" de direitos surge sensação de haver conflito de competência e grande dificuldade em delinear as atribuições da SECEX e da RFB, na relação estabelecida.

No entanto é clara que a atribuição da SECEX esta em conceder, proceder a ajustamentos de termos bem como se manifestar sobre o cumprimento do termo avençado, inclusive regula de forma exaustiva a concessão e demonstração de cumprimento do regime de drawback, em suas diversas espécies.

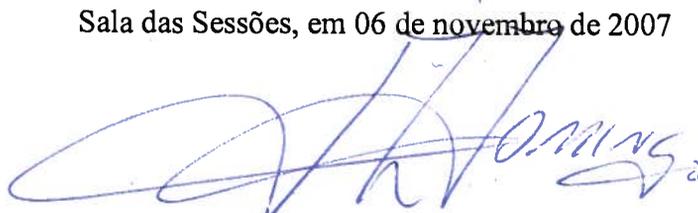
Nos autos temos que a Recorrente notificou o cumprimento do regime pelo protocolo do Relatório de Cumprimento de Drawback, mas não consta nos autos que o referido órgão se manifestou atestando o cumprimento ou não do Regime de Drawback regularmente concedido.

Portanto, nem a SECEX nem a Receita Federal identificaram qualquer irregularidade legalmente tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº. 4.502/64.

Se assim, procede o afastamento da multa de ofício na hipótese, por força do disposto no inciso II do art. 155 c/c o § 2º do art. 179, ambos do CTN, por se tratarem de dispositivos emanados de lei com *status* de complementar, prevalecendo, assim, numa análise sistemática, sobre o comando do inciso I, do artigo 80, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pela Lei nº 9.430/96, bem como o próprio art. 44 da Lei 9.430/96.

Por todo o exposto DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir a multa de ofício.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Conselheiro

Voto Vencedor

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator Designado

Discordo do ilustre Conselheiro, no que respeita ao inadimplemento do compromisso de exportar e conseqüente exigência dos tributos incidentes na importação das mercadorias sob o regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão.

DA NATUREZA JURÍDICA DO ATO CONCESSÓRIO

Trata-se de um ato administrativo negocial, discricionário e constitutivo de direito. Tem a natureza de uma autorização para que o administrado pratique determinados atos sob certas condições. Não é mera declaração ou reconhecimento de direito.

Hely Lopes Meirelles, *In Direito Administrativo Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, 16.^a Edição, 2.^a tiragem, pág. 162 e seguintes, assim define os atos administrativos negociais:

“Além dos atos administrativos normativos e ordinatórios, isto é, daqueles que encerram um mandamento geral ou um provimento especial da Administração, outros são praticados contendo uma declaração de vontade do Poder Público coincidente com a pretensão do particular, visando à concretização de negócios jurídicos públicos, ou à atribuição de certos direitos ou vantagens ao interessado.

(...)

Estes atos, embora unilaterais, encerram um conteúdo tipicamente negocial, de interesse recíproco da Administração e do administrado, mas não adentram a esfera contratual. São e continuam sendo atos administrativos (e não contratos administrativos), mas de uma categoria diferenciada dos demais, porque geram direitos e obrigações para as partes e as sujeitam aos pressupostos conceituais do ato, a que o particular se subordina incondicionalmente.

(...)

Os atos administrativos negociais produzem efeitos concretos e individuais para o seu destinatário e para a Administração que os expede. Enquanto os atos administrativos normativos são genéricos, os atos negociais são específicos, só operando efeitos jurídicos entre as partes: Administração e administrado requerente, impondo a ambos a observância de seu conteúdo e o respeito às condições de sua execução.

(...)

Atos administrativos negociais são todos aqueles que contém uma declaração de vontade da Administração apta a concretizar determinado negócio jurídico ou a deferir certa faculdade ao

particular, nas condições impostas ou consentidas pelo Poder Público. Nesse conceito, enquadram-se, dentre outros, os atos administrativos de licença, autorização, permissão, admissão, visto, aprovação, homologação, dispensa, renúncia e até mesmo o protocolo administrativo, como veremos a seguir."

Conforme a preciosa lição do saudoso mestre, "autorização é o ato administrativo discricionário e precário pelo qual o Poder Público torna possível ao pretendente a realização de certa atividade, serviço, ou a utilização de determinados bens particulares ou públicos, de seu exclusivo ou predominante interesse, que a lei condiciona à aquiescência prévia da administração".

No caso específico do ato concessório, há uma autorização consistente em permitir a importação de mercadorias do exterior com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, condicionada ao cumprimento de diversos requisitos, especialmente a atividade de industrializar essas mercadorias e posteriormente exportar o produto resultante no prazo marcado. Vê-se claramente que o ato concessório é, na verdade, um ato administrativo negocial que se amolda perfeitamente ao conceito do ato denominado autorização, tendo essa natureza.

Ainda ressalte-se que a autorização é constitutiva de direito, diferente da licença, em que a Administração apenas reconhece e declara que o administrado tem direito a certas faculdades ou vantagens, desde que esse último preencha todos os requisitos legais para sua obtenção. No caso da autorização, a diferença está em que a administração decide discricionariamente sobre a conveniência e oportunidade do atendimento à pretensão do administrado. A licença é declaratória de direito, a autorização é constitutiva de direito.

De fato, a autoridade administrativa, adstrita à conveniência e oportunidade da prática do ato discricionário, examina aspectos objetivos e subjetivos para proceder à autorização, estabelecendo condições para que o administrado possa usufruir do benefício concedido, assim podendo praticar os atos ou exercer atividades que sem a autorização seriam legalmente proibidos, conforme ensina Maria Sylvia Zanella di Pietro, in Direito Administrativo, Editora Atlas, 2000, 12.^a Edição, pág. 211.

Trata-se, pois, de ato administrativo unilateral, discricionário e precário, constitutivo de direito.

Quanto à exeqüibilidade, os atos administrativos podem ser perfeitos, imperfeitos, pendentes ou consumados. No que respeita ao ato concessório, note-se que há condição resolutiva para que produza integralmente seus efeitos e reste perfeito e acabado. Enquanto não implementadas todas as condições estabelecidas pela administração, aquela autorização que permite o não pagamento dos tributos resta imperfeita, pois não completou todo o ciclo de formação. Apenas com a implementação de todas as condições o ato concessório passa a ser ato jurídico perfeito e acabado, produzindo todos os efeitos jurídicos inerentes.

Continuando, o inadimplemento de quaisquer das condições presentes no ato concessório impede que o mesmo produza os seus efeitos e constitua-se, finalmente, em ato administrativo consumado, em ato jurídico perfeito.

Repise-se, o ato concessório consiste em uma autorização, em que o contribuinte passa a gozar de certos direitos, ficando todavia vinculado a cumprir integralmente todos os requisitos e condições estabelecidas no referido ato, sob pena de cassação do mesmo.

Não é demais lembrar que o regime aduaneiro denominado drawback, modalidade suspensão, uma vez adimplidas as condições estabelecidas no ato concessório, converte-se em verdadeiro benefício fiscal de fato, consignado sob a rubrica do instituto da isenção tributária. Como visto alhures, compete à Receita Federal verificar se as condições que permitem o gozo do benefício fiscal foram cumpridas, sendo defeso à autoridade aduaneira, vinculada que é, deixar de observar os ditames da lei. Portanto, não poderá deixar de observar que as condições estatuídas no ato concessório, bem assim as estabelecidas em atos normativos da SECEX e nos artigos 317, 319 e 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985.

As condições estabelecidas em ato concessório, que uma vez emitido determina a suspensão do pagamento dos tributos relativos às mercadorias importadas, são na verdade as mesmas condições que vão permitir o reconhecimento da isenção pela autoridade aduaneira, quando da ação fiscal para verificar o adimplemento dessas condições.

In Comentários à Lei Aduaneira, Edições Aduaneiras, 1.ª Edição, Vol. II, pág. 119, Roosevelt Baldomir Sosa ensina que “a condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuta numa isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive *in concreto* ressurge integralmente a exigência do crédito fiscal”. Conforme visto alhures, há precedentes deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que vem adotando esse mesmo entendimento.

Descabe, em sede administrativa, deixar de observar as condições estabelecidas no artigo 317 do RA, todas elas, para fins de se permitir o aperfeiçoamento do ato concessório e conseqüente gozo do benefício fiscal. Ademais, no mesmo sentido obriga a norma legal inserta no art. 111 da Lei n.º 5.172/1966 – CTN. Eis que o ato concessório é ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal, sujeito aos ditames legais para que possa produzir todos os efeitos nele previstos. Assim, se as condições previstas no ato concessório e na legislação aduaneira não forem satisfeitas, a autorização perde sua eficácia, ressurgindo a obrigação tributária desde a ocorrência do fato gerador.

DOS ATOS CONCESSÓRIOS

Como visto, o ato concessório é uma autorização administrativa, têm a natureza jurídica de ato administrativo discricionário, constitutivo de direito, infralegal. Como tal, rege-se pelas normas estatuídas e as disposições insertas nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, que são normas complementares à norma legal instituidora do regime aduaneiro especial denominado drawback.

O artigo 317 do referido Regulamento Aduaneiro traz as condições estabelecidas para a concessão do benefício, *verbis*:

Art. 317 – Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:

- a) *qualificação do beneficiário;*
- b) *especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada;*
- c) *quantidade e valor da mercadoria a exportar;*
- d) *prazo para exportação;*
- e) *outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.*

Ainda o artigo 325:

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

Prosseguindo, na alínea “e” a extinta Comissão de Política Aduaneira - CPA tem a atribuição de impor outras condições. As atribuições da CPA, neste caso, estão alocadas ao Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comércio, através da Secretaria de Comércio Exterior. As Portarias MF n.º 427/1992 e 594/1992 dispõem que a concessão do drawback suspensão é atribuição do DECEX, hoje MDIC-SECEX.

Assim, a SECEX detém competência para impor novas condições para fins de proceder à concessão do benefício. Nessa pauta, a Portaria SCE n.º 02/1992, artigo 10, assim dispõe:

Art. 10 . O Registro de Exportação no Siscomex – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§ 3.º - As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no anexo I desta Portaria.

Nesse sentido também aponta o art. 32-II da Portaria SECEX nº 04/97, a saber:

Art. 32. Na modalidade suspensão, a empresa beneficiária de Ato Concessório de Drawback deverá comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime:

I – (...);

II – No prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data-limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, mediante apresentação de formulário próprio, consignando as importações e exportações efetivadas no mês anterior.

Do mesmo modo, a Portaria SECEX nº 04, de 11 de junho de 1997, art. 31, assim dispõe:

Art. 31. Para efeito de comprovação do Regime de Drawback modalidade suspensão ou habilitação ao Regime, modalidade isenção,

os documentos utilizados na importação e exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback, bem como não poderão estar vinculados à Comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

De igual modo, o artigo 37 da mesma disposição normativa, *verbis*:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação – RE devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

Nesse diapasão, o Comunicado DECEX nº 21 de 11 de julho de 1997, item 19.1, dispõe que:

19.1 - As Declarações de Importação (DI) e os Regimes de Exportação (RE) indicados no relatório Unificado de Drawback deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.

Da análise dos autos, verifica-se que o lançamento não tem por critério jurídico o inadimplemento do compromisso de exportar. Na verdade, questiona-se a não vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, bem como à incapacidade de se verificar, mediante auditoria de estoque, que as mercadorias importadas foram utilizadas na fabricação do produto a ser exportado..

Nesse iter, convém registrar que o artigo 342 do novo Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 4.543/2002, estatui o seguinte:

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;*
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou*
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;*

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

O texto supra transcrito é o mesmo do artigo 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, vigente à época dos fatos.

Não Consta dos autos que a recorrente tenha procedido à vinculação entre ato concessório e registro de exportação. Também não foi informada nos Registros de Exportação

o número dos atos concessórios correspondentes e a exportação e tampouco verificado o enquadramento das exportações no código de drawback, mas sim exportações normais, código 80000.

Ao agir dessa forma, a recorrente impediu que a fiscalização, por ocasião processamento do despacho aduaneiro de exportação, tivesse o conhecimento que as mercadorias exportadas foram produzidas com matéria-prima ou insumos importados, sobre os quais incidiriam os tributos exigíveis na importação.

Como agravante, tem-se que a fiscalização sequer conseguiu comprovar que as mercadorias importadas foram utilizadas na fabricação da mercadoria a ser exportada.

Dos artigos supracitados sobressai de forma clara que, em especial o artigo 317 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, que a legislação aduaneira elegeu o princípio da vinculação física, consistente em que a mercadoria importada ao abrigo do regime aduaneiro especial deve ser integralmente utilizada na fabricação do produto a ser exportado, sob pena de se considerar inadimplido o compromisso de exportar.

O RIPI/82 – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto n.º 87.981/82, vigente à época dos fatos, a teor do disposto nos artigos 279 a 283 estabelece que os estabelecimentos industriais deverão escriturar o livro “Registro de Controle da Produção e o Estoque” ou sistema equivalente de controle da produção e do estoque. O RIPI/98, aprovado pelo Decreto n.º 2.367/98, manteve as obrigações supramencionadas insculpidas nos artigos 359 a 364.

Consoante disposição inserta no supracitado Regulamento, os livros e documentos que servirem de base à escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do fisco, até que expire o direito de constituir o crédito tributário (Lei n.º 4.502/64, artigos 56 e 58).

Não tendo a recorrente controle da produção e estoque, conforme declarou, não há como demonstrar os controles e registros de estoques e saídas de produtos finais elaborados com as matérias-primas e insumos importados ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão. Não há sequer como atestar que os produtos importados foram de fato utilizados na industrialização de suposto produto final.

Não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de impossibilidade de reconhecer que as matérias-primas ou insumos importados ao abrigo do regime aduaneiro especial denominado drawback, modalidade suspensão, foram efetivamente empregados nos produtos exportados. Veja-se a potencialidade de dano ao Erário Público se tais mercadorias, que deveriam ser empregadas em produto a ser exportado, fossem destinadas ao mercado interno sem o pagamento dos tributos incidentes na importação e sobre a circulação de mercadorias.

Dessa forma, a vinculação dos atos concessórios aos respectivos registros de exportação, requisito indispensável para fruição do benefício fiscal, não foi atendida no presente caso. Também não restou demonstrado que as mercadorias importadas foram utilizadas no processo produtivo.

Uma vez descaracterizado o regime aduaneiro suspensivo, é de ser exigir os tributos incidentes na importação, suspensos à época do registro da declaração de importação. Verificado o não recolhimento na data estabelecida em lei, consoante o disposto no artigo 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85, é de se exigir as multas pertinentes.

Dessa forma, deve ser mantida a exigência de multa do imposto de importação nos termos do artigo 4.º, Inciso I, da Lei n.º 8.218/91, c/c o artigo 44, Inciso I, da Lei n.º 9.430/96 e, para o IPI, multa do artigo 80, Inciso II, da Lei n.º 4.502/64, c/c o artigo 45 da Lei n.º 9.430/96.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2007


JOÃO LUIZ FREGONAZZI - Relator Designado