



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

Processo nº 10831.011015/2002-44
Recurso nº 135.303 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.300 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de novembro de 2009
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente GEVISA S/A
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial do drawback é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, em face da inadimplência do regime, levando-se em conta para o prazo de 30 (trinta) dias que o contribuinte teria após o término do prazo de suspensão fixado no Ato Concessório para pagar os tributos, devolver ou destruir os insumos importados. Esta posição prevaleceu à do relator que entendera que o termo inicial do prazo quinquenal teria início imediatamente após o prazo de 30 (trinta) dias conferido ao beneficiário para adotar uma das três alternativas fixadas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a prejudicial de decadência. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência as importações com erro no código de vinculação ao regime. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Corinto Oliveira Machado.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Luiz Roberto Domingo - Relator

EDITADO EM: 28/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corintha Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente contra decisão da DRJ – Fortaleza/CE que manteve o lançamento do Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros de mora decorrentes da glosa total das exportações informadas pela Contribuinte para fins de comprovação do adimplemento do Regime Aduaneiro de Drawback, modalidade Suspensão, nos termos do Ato Concessório nº 0052-96/023-5, de 29/03/1996.

O fundamento do lançamento limita-se pela conclusão da fiscalização que os RE's constantes do "Relatório de Comprovação de Drawback" apresentado à CACEX em 27/10/1997 (fls. 289/312) não atendem aos requisitos necessários para constituírem prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório nº 0052-96/023-5, cabendo, assim, a exigência dos impostos suspensos por ocasião das importações dos insumos.

As supostas irregularidades apontadas pela Fiscalização foram: a) Falta de vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório; b) Não enquadramento das exportações no código próprio de Drawback; e, c) Registros de Exportação sem a devida averbação do embarque das mercadorias.

Cientificado do lançamento em 18/12/2002, o Contribuinte apresentou impugnação em 16/01/2003 (fls. 2.709/2.717), a qual lhe foi negado provimento, conforme a ementa abaixo transcrito:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA

Tratando-se de importação efetuada ao amparo do regime de Drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento dos impostos corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório Final de Comprovação do regime.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

Ementa: PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVA INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto



70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.

OITIVA DE PROCURADOR

Inexiste previsão legal para oitiva de procurador da impugnante no julgamento administrativo em primeira instância.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 19/07/1995 a 19/02/1997

Ementa: DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

Compete à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime Drawback e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos para fins de comprovação do adimplemento do Drawback Registros de Exportação vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback.

Lançamento Procedente

Inconformado com a decisão do órgão julgador de primeira instância, da qual tomou conhecimento em 29/03/2006, interpôs o Recorrente Recurso Voluntário, em 20/04/2006 (fls. 2.859/2.868), alegando em síntese que:

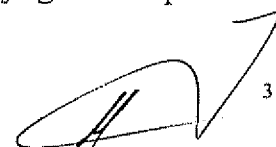
a) ocorreu a decadência, pois pela aplicação do art.173, I, do CTN, a Fazenda Nacional não pode constituir crédito tributário de valores relativos ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados apurados em importações realizadas em 1995 e 1996;

b) o prazo decadencial tem início no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (registro da declaração de importação), quando os impostos devidos são obrigatoriamente recolhidos ou suspensos no caso das importações em regime aduaneiro do drawback;

c) o Drawback-Suspensão, foi cumprido integralmente, conforme Relatório de Comprovação nº 52-97/000274/5, de 27/10/1997, expedido pela Carteira de Comércio Exterior – CACEX (fls. 2.744);

d) o simples fato de não ter sido mencionado o número do Ato Concessório do Drawback no Registro de Exportação constitui apenas erro formal, que não descaracteriza a exportação realizada;

e) deve ser realizada uma auditoria de produção nos livros e documentos da Recorrente, de modo a ser esclarecido que foi devidamente cumprida a exportação nos termos avençados no Ato Concessório, entendimento acatado inclusive por um julgador de primeira instância;



3

f) ao final, requer seja reformada a decisão proferida, determinado por consequência o cancelamento do procedimento fiscal dando como totalmente improcedente a autuação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

Trata-se de exigência de crédito tributário decorrente da desconsideração dos Registros de Exportação que não fizeram constar a vinculação com o Ato Concessório do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, para fins de adimplemento compromisso de exportação.

Inicialmente, é imprescindível a apreciação da preliminar de decadência levantada pela Recorrente.

A questão da incidência da norma decadencial em conjunto com as normas dos regimes especiais já foi palco de muitas discussões, desencadeando soluções jurídicas de todos os tipos.

Quando da apreciação dessa matéria em caso que tratava da análise da decadência em drawback-isenção (RV 134542), pude desenvolver o raciocínio a respeito de seu termo inicial, qual seja o fato gerador da importação que utilizou o benefício do drawback isenção, em face da inexistência da condição futura a ser adimplida.

No caso do Drawback Suspensão o desencadeamento do processo de concessão e adimplemento de condição é diferente. De início o contribuinte solicita regime especial à Secex com o fim de proceder à importação de insumos com o benefício da suspensão do pagamento dos tributos que se converterá em isenção se e quando houver a exportação de produtos industrializados, atendidos os requisitos e prazos constantes no ato concessório.

Pois bem, dá-se o registro da DI normalmente, sendo que o contribuinte fica dispensado do pagamento dos tributos apurados e declarados, na forma do art. 335 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 4.543/2002:

"Art. 335 O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 78, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

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,"

Findo o prazo concedido para que seja promovida a exportação dos produtos compromissados, o contribuinte está obrigado a apresentar o Relatório de Comprovação do Drawback pelo qual o Estado-Concedente passa a ter integral conhecimento do quanto cumprido.



Art. 339. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.

Pois bem, o que se percebe é que os impostos devidos na importação, já conhecidos e apurados na DI, ficam no aguardo do prazo concedido para cumprimento do compromisso a fim de que seja convertido em isenção ou:

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

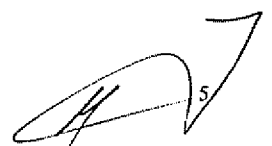
III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Desta forma, admitida a hipótese de que as mercadorias admitidas no regimes serão destinadas ao mercado interno, o contribuinte beneficiário tem 30 dias para proceder ao pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos.

Mas o que realmente ocorre no plano das normas que suspende a exigibilidade e executividade dos tributos incididos na importação? Qual é o fenômeno jurídico que promove o congelamento daquela relação jurídica que teve início com o registro da DI?

Pois bem, tenho para mim que concedido o regime especial de drawback as partes (sujeito ativo e sujeito passivo) vêem uma situação jurídica suspensa na expectativa de ocorrência de um fato pretendido pela partes, qual seja a exportação.

Note-se que o Ato Concessório é um contrato de direito público pelo qual o Estado compromete-se a renunciar à Tributação se o contribuinte importador realizar a exportação dos bens compromissados promovendo o ingresso de divisas. Esse contrato faz suspender a relação jurídica tributária que irromperia com a importação dos insumos.



Essa suspensão não permite a ocorrência do termo inicial da decadência, haja vista que, considerada a pendência da ocorrência de fato futuro que pode ou não desencadear a exigência dos tributos, tenho convicção de que se trata de um caso de aplicação do art. 116 do CTN:

“Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Ora, no drawback, considerando que a suspensão tende a converter-se em isenção, consideradas as situações de fato, no momento da importação não se verificam as circunstância materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente são próprios da importação.

Portanto, a decadência não poderia ter início na data do Registro da DI, pois a incidência conjunta da norma jurídica do drawback impede a ocorrência do fato gerador.

Com isso, a ocorrência do fato gerador é prorrogada para a data final prevista no ato concessório do drawback, quando o contribuinte tem condições de verificar e comprovar o adimplemento, procedendo na forma do art. 342 do RA, no prazo de 30 dias.

A legislação de regência do DRAWBACK atribui ao sujeito passivo (contribuinte beneficiário) a obrigação de, novamente e com base nas exportações realizadas, apurar eventual crédito tributário remanescente e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, de forma idêntica ao fato gerador do imposto de importação, com o diferencial do momento e da exclusão dos impostos relativos às importações que tiveram a contrapartida da exportação (conforme contrato). Para tanto tem trinta dias contados do termo final de exportação para fazê-lo.

Portanto, o imposto de importação devido no momento do registro da DI e o imposto de importação devido quando do inadimplemento do regime especial do drawback, cumprem os requisitos atinentes ao lançamento por homologação, pois cabe ao contribuinte apurar e antecipar o pagamento dos tributos devidos.

Desta forma, tenho para mim que o fato gerador do imposto de importação devido após o transcurso do prazo conferido pelo ato concessório de drawback é 30 dias após a data da entrega do Relatório de Comprovação de Drawback ao órgão concedente do regime ou da data final consignado no ato concessório para que sejam promovidas as exportações, fato que ocorrer primeiro.

A partir desse momento, a Fazenda está autorizada a promover toda sorte de investigações e fiscalizações para verificação o cumprimento da obrigação de exportar ou do recolhimento dos impostos devidos por conta do inadimplemento do compromisso de exportação, pelo prazo de cinco anos conforme assinala o art. 150, § 4º, do CTN.

Dois pontos são importantes mencionar: //

1 - a ausência de pagamento não altera a modalidade de lançamento de um tributo, explico, é que os tributos classicamente incluídos na modalidade de lançamento por homologação (ICMS e IPI) podem não resultar imposto a pagar no final de cada período de apuração, em face da aplicação da não-cumulatividade, de modo que a ausência de pagamento não altera nem a modalidade de lançamento nem o termo inicial do prazo decadencial.

2 - o inadimplemento do regime especial de drawback não constitui infração à norma tributária, mas a contrato e nem sempre depende da vontade do concessionário. Como vimos, o drawback é um contrato de direito público pelo qual o contribuinte-administrado fica autorizado a importar insumos sem o pagamento de impostos sob o compromisso de exportar produtos, mas dependente de mercados externos tem a possibilidade de tomar uma das medidas previstas no art. 342 do RA, caso não consiga realizar as exportações. Note-se que tal compromisso em nada se relaciona com um dever instrumental tributário; trata-se de uma obrigação de fazer que depende de circunstâncias alheias a vontade do concessionário, tanto que há possibilidade de “desfazimento” do negócio.

Dados esses dois pressupostos que informam o caráter do regime de drawback é imperativo que se interprete corretamente os “acréscimos legais” a que se refere a legislação de regência, que neste caso não se revela relevante.

Considerando que o contribuinte apresentou o Relatório de Comprovação do Drawback em 27/10/1997, o Fisco tinha até 27/11/2002 para constituir os tributos não recolhidos. Dado o fato de o auto de infração ter sido lavrado em 18/12/2002, o crédito tributário em apreço já havia decaído.

Diante dessas considerações, ACOLHO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA do direito de a Fazenda constituir os tributos que seriam devidos por conta do inadimplemento do Drawback, por entender que os impostos incidentes na importação não perdem as características próprias dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação por conta das normas atinentes ao drawback-suspensão, mantendo-se o prazo de cinco anos para o lançamento contado da data em que cessa a suspensão, quando o contribuinte, mais uma vez, fica incumbido de antecipar o pagamento do imposto eventualmente devido.

Passo analisar o feito quanto a matéria de mérito.

O benefício de *drawback* está previsto no art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966 e tinha seus termos e condições estabelecidos nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (RA/85), vigente à época das operações que originaram a exigência fiscal formalizada contra a beneficiária, ora Recorrente, desse regime aduaneiro especial.

Esses artigos estabeleciam normas regulamentares à Lei, permitindo que o benefício fosse objeto de aplicação, observados os requisitos estabelecidos na legislação pertinente.

Dentre essas normas destacava-se a contida no art. 325 do RA, que determinava que “a utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação”. Trata-se de norma de observância compulsória e inserida como requisito necessário na comprovação do regime por aguçada sapiência do legislador, pois é a partir da informação prestada pelo seu beneficiário, de que o despacho de exportação refere-se ao regime de *drawback*, que o Fisco pode utilizar os controles apropriados para

verificar o efetivo retorno ao exterior dos bens importados e desembaraçados com suspensão sob os auspícios desse regime aduaneiro especial.

Assim, constata-se que a Recorrente deveria ter constado nas REs, o código específico de DRAWBACK suspensão para se concluir a operação de desembaraço aduaneiro.

Contudo, entendo que a divergência do código de exportação no RE para cumprimento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, ou seja, a indicação de exportação normal sob o código 80000, ao invés do código 81100, bem como a falta de vinculação dos números dos Atos Concessórios nos documentos de REs, não desfiguram o cumprimento integral do compromisso assumido sob o amparo do Ato Concessório 0052-96/023-5, de 29/03/1996, pois trata-se de erros meramente formais.

Está claro nos autos que a Fiscalização utilizou-se de presunção relativa para desconsiderar integralmente o cumprimento do Ato Concessório, em razão do não cumprimento ao artigo 325 do RA/85 e demais dispositivos.

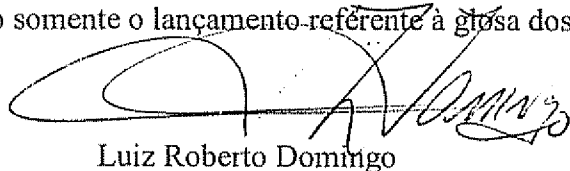
Ora, caberia à Fiscalização demonstrar de forma clara e inequívoca que devido aos erros formais apontadas na auditoria que o Regime não foi cumprido. Mas, diferentemente, a Fiscalização nada trouxe aos autos, lavrando o auto de infração baseado por presunções.

Além disso, entendo ainda, que a comprovação da vinculação entre a RE e Ato Concessório poderia ser comprovada pelo próprio “Relatório de Comprovação de Drawback”, haja vista que as normas tipificadoras indicadas no Auto de Infração não determinavam que tal vinculação só seria válida se registrada na RE. Logo, em respeito ao princípio da verdade material o Recorrente comprovou a vinculação entre os REs e os Atos Concessórios ao relacionar as RE no Relatório de Comprovação.

No que concerne à penalidade referente a falta de averbação de embarque das mercadorias na exportação entendo pela procedência do lançamento.

O Recorrente nada trouxe aos autos documentos ou informações que demonstrassem que as REs 96/0717873-001, 96/0907865-001 e 97/0000296-001 foram realmente averbadas, sendo que a falta de averbação ou se encontrar vencido não se prestam para comprovar que as exportações vinculadas ao regime DRAWBACK ora discutido, foram exportadas.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para preliminarmente, reconhecer a decadência do lançamento realizado, e quanto ao mérito manter tão somente o lançamento referente à glosa dos RE não averbados ou vencidos.



Luiz Roberto Domingo

