



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

Processo nº 11128.006322/99-19
Recurso nº 341.332 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.669 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente CASA BERNARDO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1998

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. IMPOSTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTES DO PRAZO CINCO ANOS. INOCORRÊNCIA

O termo inicial do prazo caducidade do direito lançar o crédito tributário suspenso pela aplicação do regime aduaneiro drawback, modalidade suspensão, tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao ano em que ocorreu o seu vencimento e término no final do quinto ano seguinte (art. 173, I, do CTN, c/c o art. 319 do Regulamento Aduaneiro de 1985).

Inexiste decadência do crédito tributário se o sujeito passivo é cientificado do lançamento antes de expirado o prazo de 5 (cinco) anos, contado de acordo com o critério estabelecido precedentemente.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 31/03/1993 a 12/03/1998

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. LIQUIDAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. COMPROVAÇÃO. REGISTRO EXPORTAÇÃO. ERRO FORMAL DE PREENCHIMENTO.

Uma vez sanados os erros formais de preenchimento da documentação comprobatória do cumprimento do compromisso de exportar, deve ser considerado como cumprido o regime de Drawback.

Crédito tributário parcialmente mantido.

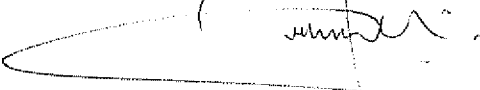
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência. Vencidos os Conselheiros Elias Eufrásio e Nanci Gama, que a acatavam. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para manter integralmente o lançamento quanto aos Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001; e parcialmente, quanto à fração dos seguintes atos concessórios correspondente às RE indicadas entre parênteses: AC 1943-92/000024-6 (RE 93/0444090-001, 93/0444090-002 e 93/0884990-001); AC 1943-93/000030-3 (RE 93/0675576-002, 93/0675576-003 e 93/0675576-004); e AC 4-94/000007-8 (RE 95/0025297-001 e 95/0485397-001). Vencidos os conselheiros José Fernandes do Nascimento (Relator) e Luis Marcelo Guerra de Castro, que também mantinham a fração do lançamento relativamente às RE indicadas entre parênteses, atreladas aos seguintes atos concessórios: AC 4-94/000007-8 (RE 95/0025297-001 e 95/0485397-001) e AC 4-94/000013-2 (96/0186585-001). Designada a Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena para redigir o voto vencedor. Em segunda votação, a conselheira Nanci Gama aderiu à corrente vencedora. A Conselheira Maria Regina Godinho declarou-se impedida de votar.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente



José Fernandes do Nascimento - Relator



Beatriz Veríssimo de Sena - Redatora Designada

EDITADO EM: 18/06/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Maria Regina Godinho (Suplente), Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Elias Fernandes Eufrásio (Suplente).

Relatório

Trata-se de lançamentos de crédito tributário, formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 01/41, consistente na exigência do Imposto sobre a Importação (II) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros moratórios, em decorrência da perda do direito ao incentivo fiscal relativo ao regime aduaneiro especial Drawback, modalidade suspensão.

O motivo da presente autuação foi a não aceitação de parte dos Registros de Exportação (RE) apresentados pela autuada, para fins de comprovação do compromisso de exportar assumido no ato de concessão do regime.

De acordo com relatório da autoridade fiscal, consignado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 28/87 (volume I), em apertada síntese, foram as seguintes irregularidades apuradas:

- a) os códigos informados nos RE não correspondiam ao código específico (81101) determinado para o enquadramento da operação de exportação amparada pelo regime drawback, modalidade suspensão. Irregularidade presente em todos RE;
- b) falta de anotação, nos RE, do nº do Ato Concessório do referido regime. Irregularidade também presente em todos RE;
- c) inclusão, no Relatório de Comprovação do regime, de RE vencidos ou não pertencentes à beneficiária do regime; e
- d) exportação de mercadoria vinculada a Ato Concessório Drawback, antes que fosse efetivada importação do insumo utilizado na sua fabricação.

Por bem descrever as razões de defesa (fls. 3.881/3.891), reproduzo a seguir os excertos do relatório integrante do Acórdão recorrido:

Devidamente intimada, fls. 02, a autuada apresentou impugnação, fls. 3881 a 3891, alegando, em síntese, que:

1 - SOBRE AO FALTA DE ENQUADRAMENTO NO CÓDIGO 81101 E VINCULAÇÃO DOS RE'S AOS ATOS CONCESSÓRIOS RESPECTIVOS

"(...) de fato, houve alguns erros no preenchimento dos códigos do "drawback" nos registros de exportação a que se referem os atos concessórios objeto da autuação, assim como na não indicação dos números dos atos concessórios nos respectivos registros de exportação. Em grande parte, o erro se deveu a inexistência de campo para a indicação de todos os atos concessórios a que se referiam cada registro de exportação. Explica-se. É que até 1995 a Secex emitia um ato concessório para cada produto importado que integra o processo de industrialização do fosfato exportado pela Impugnante. Assim, cada exportação relacionava-se não a um ato concessório, mas a vários. Inobstante, o Registro de Exportação não continha campo suficiente para a indicação de todos os atos concessórios correlatos. Daí porque, por orientação da própria Secex, a Impugnante deixava de fazer referência aos atos concessórios, prejudicando também, em função do sistema, a informação relativa ao código da exportação."

"Na verdade, tais fatos acima narrados, de difícil comprovação, eis que se devem a orientações verbais dadas pela Secex com vistas a corrigir imperfeições do sistema, são irrelevantes para fins de demonstrar a insubsistência da acusação fiscal. É que ainda que se entendesse ter havido erro imputável à Impugnante no preenchimento dos registros de exportação, quer na indicação do código da exportação, quer na indicação do ato concessórios, (e a despeito de tal erro, em grande parte, ter sido recentemente sanado pela própria Secex, que provocada pela Impugnante, antes da lavratura do auto de infração, procedeu, no Siscomex, retificações relacionadas às irregularidades ora apontadas pela fiscalização,



por reconhecer decorrem os mesmos de sua própria ineficiência), tal erro constitui mera formalidade, desatendimento a dever acessório por parte da Impugnante que não pode ter o condão de atribuir à mesma as implicações do descumprimento do Drawback."

2 - SOBRE A INCLUSÃO, NO RELATÓRIO DE COMPROVAÇÃO DE DRAWBACK, DE REGISTROS DE EXPORTAÇÃO VENCIDOS OU QUE NÃO PERTENÇAM À EMPRESA BENEFICIÁRIA DO REGIME. - DESCUMPRIMENTO AO DISPOSTO NO ART. 10 DA Portaria CIF nº 594/92.

Alega que

"Alega-se não pertencerem à Impugnante os Registros de Exportação nºs 95/0186585-001, 95/0485397-001 e 95/0846680-001, referidos no Relatório de comprovação do "Drawback". De fato, tais Registros não dizem respeito à Impugnante e foram mencionados equivocadamente, no relatório de comprovação. Deveriam sim, ter sido mencionados os Registros de Exportação nºs 96/0186585-001, 95/0425397-001 e 95/0846686-001, estes sim (juntamente com outros 62) comprovam o total atendimento aos termos do ato concessório em referência, a tomar injustificada a autuação, já que a exportação ocorreu, na forma e prazo previstos, ainda que por intermédio de outros Registros de Exportação, conforme atestam os inclusos documentos. (docs. 5, 6 e 7)."

3 - SOBRE A EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA VINCULADA A ATO CONCESSÓRIO DRAWBACK, ANTES QUE FOSSE EFETIVADA QUALQUER IMPORTAÇÃO VINCULADA A ESTE MESMO ATO CONCESSÓRIO - DESCUMPRIMENTO DO DISPOSTO NO INCISO I DO ART. 315 DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

Alega que:

"Alega-se ainda, com relação a um único ato concessório ter a Impugnante procedido a exportações, alegadamente vinculadas ao ato concessório nº 004-96/001-4, antes mesmo de ter sido realizada qualquer importação vinculada a este mesmo ato concessório. Tal acusação está contida no item 5 14.2 3 do termo de verificação fiscal."

"Com relação a tal acusação, inicialmente cabe ressaltar que a mesma se restringe aos Registros de Exportação nos 96/0468274-001, 96/0516092-001 e 96/0494310-001, e não a todos os Registros relativos a tal ato concessório (mais de uma centena) "

"No tocante aos Registros de Exportação nºs 96/0468274-001 e 96/0516092-00, não prevalece a alegação de que a exportação não teria sido precedida de qualquer importação vinculada ao mesmo ato concessório, conforme atestam os inclusos documentos (docs. 9 e 10) a revelar terem sido as exportações realizadas após a importação condizente ao ato concessório. No que diz

respeito ao Registro de Exportação nº 96/0494310-001, a Impugnante utilizou os produtos contidos em seu estoque no processo de industrialização do fosfeto a ser exportado."

Por meio do Acórdão nº 17-21.551 (fls. 8.122/8.143), os membros da 1ª Turma da DRJ – São Paulo II/SP, por unanimidade de votos, consideraram procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido. Por retratar os fundamentos jurídicos da decisão, transcrevo a seguir ementa do citado Acórdão:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1998

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES

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

DRAWBACK. EXPORTAÇÕES EFETUADAS POR OUTRAS EMPRESAS NÃO AUTORIZADAS.

A realização de exportações através de empresas diversas da identificada no Ato Concessório caracteriza o descumprimento de requisito previsto em lei para a concessão do benefício Fiscal, ensejando a cobrança dos tributos relativos às mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de Drawback.

VINCULAÇÃO FÍSICA.

Um dos princípios fundamentais do regime especial de drawback é a vinculação física do produto importado com aquele a ser exportado, devendo a importação do insumo anteceder a exportação da mercadoria.

Lançamento Procedente

Do referido Acórdão, a autuada foi intimada em 11/12/2007, por via postal, (fl. 8.144v). Inconformada, em 10/01/2008, protocolou na Unidade de origem o Recurso de Voluntário de fls. 8.149/8.170, acompanhado dos documentos de fls. 8.171/8.182. No dito Recurso insiste a recorrente nas razões de defesa apresentadas na peça impugnatória, acrescidas, em síntese, das seguintes:

- a) em decorrência da efetivação da decadência, houve a extinção do crédito tributário referente às Declarações de Importação (DI), registradas antes de 02/09/1994, pois, sendo tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial do II e do IPI deve ser contado da data do fato gerador (registro da DI), nos termos do § 4º do art. 150 do CTN, e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelece o inciso I do art. 173 do CTN, o qual, segundo a recorrente,



somente se aplicaria se provado a existência de dolo, fraude ou simulação, o que não ocorreu no presente caso; e

- b) em face do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, do CTN), alegou deveria ser afastada a cobrança da multa de ofício por falta de recolhimento do IPI, haja vista que o art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996, onde foi capitulada a dita penalidade, foi expressamente revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

No final requer seja dado total provimento ao presente Recurso, a fim de que seja reformado o Acórdão recorrido, reconhecendo-lhe: a) em caráter principal, (i) a extinção do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos antes de 02/09/1994, por força da decadência, e (ii) a legalidade dos procedimentos em relação ao cumprimento do compromisso de exportar atinente ao regime; e b) em caráter eventual, a aplicação do princípio da retroatividade benigna, para considerar inexigível a multa de ofício relativa ao IPI, tendo em vista que o preceito legal em que capitulada a dita penalidade fora revogado pela Lei nº 11.488, de 2007.

Em 15/01/2008, foi proferido o despacho de fl. 8.183 (última folha numerada), determinando o envio dos presentes autos para este E. Conselho. Na Sessão de 19 de outubro de 2009, mediante sorteio, eles foram distribuídos para este Relator.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Fernandes do Nascimento - Relator

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e versa sobre matéria da competência deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

I – DA PRELIMINAR

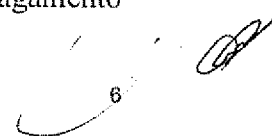
Da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

É cediço que os tributos devidos na operação de importação estão sujeitos ao lançamento por homologação, pois, por força de determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme determina o *caput* do art. 150 do CTN.

Esse regramento, regra geral, aplicável ao regime de importação comum, em que o pagamento dos tributos devidos deve ser realizado previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

Entretanto, quando se trata do regime suspensivo de tributação, em que os tributos devidos na operação de importação ficam suspensos, na dependência de um evento futuro e incerto, o dito regramento é mitigado, abrindo exceção para a aplicação dos critérios estabelecidos para o lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

É o caso da operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, que se caracteriza pela inexistência do pagamento



antecipado dos tributos devidos na operação de importação, que ficam com a exigibilidade suspensa aguardando o desfecho do regime, o que se dará de duas formas distintas:

a) **mediante o cumprimento total do compromisso de exportação**, realizado de acordo com as condições estabelecidas no ato concessório, convertendo a suspensão em isenção e excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou

b) **com vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso exportação assumido**, passando os tributos da condição de suspensos para a de exigíveis, com os devidos acréscimos legais.

Em suma, ainda que o tributo esteja sujeito ao lançamento por homologação, não havendo antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, previsto no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra geral de contagem prevista para o lançamento de ofício no inciso I do art. 173 do CTN.

Esse, inclusive, é o entendimento consagrado pelo E. Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme consignado na ementa do Acórdão proferido no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) nº 413.265/SC¹, a seguir transcrita:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXTINÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DECLARADO E NÃO-PAGO. CORRETA APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES. RECURSO DESPROVIDO.

1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

2. No caso dos autos, não houve antecipação do pagamento pela contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN.

3. Desse modo, conforme bem salientado no acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mantido pelo aresto embargado, "declarado o débito e não pago, em dezembro/91, o Fisco tinha cinco anos, contados a partir de 1º 01.92 para constituir o crédito; não o fazendo, configurada está a decadência".

¹ STJ. EREsp nº 413.265. Primeira Seção. Rel. Min. Denise Arruda, DJ 30/10/2006, p. 229.

4. Embargos de divergência desprovidos (grifos não originais).

No caso específico do regime drawback, modalidade suspensão, somente após o seu vencimento é que o lançamento poderá ser realizado, o que concretiza após o prazo de 30 (trinta) dias, após o vencimento do ato concessório, estabelecido para adoção das providências elencadas no inciso do I art. 319² do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 (vigente na época dos fatos relatados nos atos).

Segundo o citado preceito legal, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcial, o beneficiário do regime dispõe de trinta dias adicionais, contados data de vencimento do ato concessório, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o estabelecido no ato concessório: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos.

Assim, expirado o dito prazo de 30 (trinta) dias e não comprovada a adoção de uma das providências relacionada no referido preceito legal, estarão configurados o vencimento e o inadimplemento do regime em apreço, podendo a autoridade fiscal, a partir de então, proceder ao lançamento do crédito tributário sem qualquer óbice natureza legal.

Neste sentido, dispõe o subitem 27, combinado com o disposto no subitem 26.3, da Consolidação das Normas do Regime Drawback, anexa ao Comunicado Decex nº 21, de 11 de julho de 1997, a seguir transcrito:

26.3 Na modalidade de suspensão, vencido o Ato Concessório de Drawback e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não utilização ou utilização parcial da mercadoria importada, a beneficiária deverá adotar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, uma das providências relacionadas a seguir:

I - providenciar a devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

II - requerer a destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro, às suas expensas; ou

III - destinar a mercadoria remanescente para consumo interno, com o devido recolhimento dos tributos e adicionais exigidos na importação, com os acréscimos legais previstos na legislação, observadas no que couber, as normas gerais de importação.

(...)

² "Art. 319 - As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

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

a) devolução ao exterior ou reexportação;
b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;
c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes

(...)"

27.1 Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, se vencido o prazo estabelecido no item 26.3 e não comprovada a adoção de uma das providências previstas.

(...)

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportar, sem que o beneficiário tenha adotada uma das providência citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, autorizada a autoridade fiscal a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do inciso V art. 149 do CTN.

Assim, fica demonstrado que a formalização de eventual exigência de crédito tributário decorrente do inadimplemento, total ou parcial, do regime drawback, modalidade suspensão, prescinde da comunicação formal da Secex aos Órgãos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme entendimento apresentado pela autoridade fiscal.

No meu entendimento, a partir do primeiro dia seguinte após a configuração do inadimplemento do regime em destaque, a fiscalização aduaneira da RFB poderá dar início procedimento fiscal e proceder ao lançamento do crédito tributário suspenso em face da aplica do regime, com vista à cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Com base em tal inferência, dúvida não há quanto a aplicação do regramento estabelecido no inciso I do art. 173 do CTN, para fins de contagem do prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de drawback em referência.

Em suma, o prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário na hipótese vertente tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o vencimento do regime, ou seja, trinta dias após o vencimento do ato concessório; e término no final do quinto ano seguinte.

Aplicando tal conclusão ao caso em tela, tem-se que as datas limites para exportação (ou vencimento do ato concessório) e do vencimento do regime foram as apresentadas no quadro a seguir:

Nº do Ato Concessório (Aditivo de prorrogação da validade)	Vencimento do Ato Concessório	Vencimento do Regime
1943-92/000024-6 (Aditivo de fl. 93)	02/11/1994	02/12/1994
1943-93/000023-0 (Aditivo de fl. 105)	08/03/1995	07/04/1995
1943-93/000030-3 (Aditivo de fl. 114)	20/03/1995	19/04/1995
1943-93/000057-5 (Aditivo de fl. 124)	03/12/1994	02/01/1995
1943-93/000085-0 (Aditivo de fl. 138)	04/02/1995	06/03/1995
1943-93/000099-0 (Aditivo de fl. 148)	10/03/1995	09/04/1995
4-94/000003-5 (Aditivo de fl. 162)	16/02/1995	18/03/1995
4-94/000004-3 (Aditivo de fl. 171)	16/02/1995	18/03/1995
4-94/000006-0 (Aditivo de fl. 179)	08/03/1995	07/04/1995
4-94/000007-8 (Aditivo de fl. 192)	25/03/1996	24/04/1996

4-94/000013-2 (Aditivo de fl. 222)	21/06/1996	21/07/1996
427-94/0019-1 (Aditivo de fl. 214)	19/03/1998	18/04/1998
004-95/0005-4 (Aditivo de fl. 235)	26/08/1997	25/09/1997
004-96/0001-4 (Aditivo de fl. 301)	22/07/1998	21/08/1998

Como a data mais antiga de vencimento do regime ocorreu no exercício de 1994, em relação aos atos concessórios vencidos nesse ano, o prazo de decadência teve início em 01/01/1995 e término em 31/12/1999. Por sua vez, o presente lançamento foi concluído em 02/09/1999, data da ciência do Auto de Infração de fls. 01/41.

Dessa forma, fica demonstrado que não houve a alegada decadência do crédito tributário lançado na presente ação fiscal, por conseguinte, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

II- DO MÉRITO

O regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, tem previsão legal no inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Trata-se de modalidade de incentivo fiscal que foi confirmada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 8.402, de 9 de janeiro de 1992. Na data dos fatos geradores objeto da presente autuação, o assunto estava disciplinado nos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985.

Em suma, o regime aduaneiro especial em referência consiste na suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante o compromisso de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação. Trata-se, portanto, de ato jurídico celebrado sob condição resolutória, em que o evento futuro e incerto, consiste no adimplemento do compromisso de exportar o produto resultante da industrialização da matéria-prima importada, segundo as condições estabelecidas no ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

Assim, é condição resolutiva do regime em análise que insumos importados sejam obrigatoriamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados. É denominado princípio da vinculação física, expressamente estabelecido no inciso I do art. 315 do Regulamento Aduaneiro de 1995.

Comprovada a exportação, nos termos e condições pré-estabelecidos no ato concessórios, o regime é considerado adimplido e a suspensão converte-se em isenção, ficando excluída, em definitivo, a exigibilidade dos tributos atinentes à operação de importação. Por outro lado, não realizada a exportação nas quantidades, valores e prazos fixados no ato concessório, caracterizado está o inadimplemento o compromisso de exportar e, caso não sanada a irregularidade no prazo de adicional de 30 (trinta) dias, o crédito tributário suspenso passa a ser imediatamente exigível, acrescidos dos devidos dos encargos legais.

Ademais, por se tratar de isenção de caráter especial, nos termos do art. 179 do Código Tributário Nacional (CTN), combinado com o disposto no art. 134 do Regulamento Aduaneiro de 1985, cabe ao beneficiário do regime, num primeiro momento, fazer prova do preenchimento dos requisitos e condições do regime, e, num segundo momento, comprovar o adimplemento do compromisso de exportar, mediante a apresentação dos documentos fixados na legislação que disciplina a matéria em destaque.

Além disso, nos termos do art. 328 do Regulamento Aduaneiro de 1995, é assegurado à Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e à repartição fiscal competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o livre acesso, a qualquer tempo, à escrituração

fiscal e aos documentos contábeis da pessoa jurídica beneficiária do regime, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação.

Com base no referido preceito regulamentar, por meio dos arts. 2º e 3º³ da Portaria MEFP nº 594, de 1992, foram especificadas as atribuições de cada um dos Órgãos mencionados na verificação do cumprimento do regime.

À Secex foi reservado o controle administrativo do regime, de feição meramente formal, especificamente destinado à verificação do adimplemento do compromisso de exportar, com base apenas nos documentos apresentados pelo beneficiário do regime, sem contudo confrontar com os registros e documentos da escrituração contábil e fiscal, na busca da confirmação da efetiva realização da exportação do produto resultante do beneficiamento ou industrialização da matéria-prima importada.

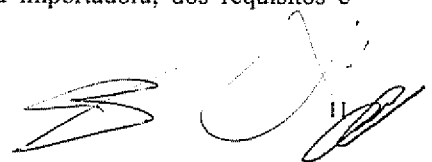
Por sua vez, compete aos Órgão de fiscalização da RFB, além da verificação do regular cumprimento formal dos requisitos e condições fixados no ato concessório e na legislação que disciplina o regime, a fiscalização dos tributos suspensos, nesta compreendido o lançamento do crédito tributário, mediante realização de auditoria *in loco* no estabelecimento da pessoa jurídica beneficiária, para inspecionar os procedimentos de importação, industrialização e exportação, bem como a escrituração contábil e fiscal, para fins de verificação da efetiva correlação entre as informações prestadas à Secex e os documentos fiscais e comerciais arquivados no estabelecimento (busca da verdade material), inclusive com poderes para reconhecer a exclusão em definitivo do crédito tributário suspenso, se confirmado o cumprimento do regime; caso contrário, proceder ao lançamento dos tributos suspensos, em decorrência da aplicação do regime, mediante lançamento de ofício.

Das irregularidades apontadas na presente autuação.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 58/87, que integra o presente Auto de Infração (fls. 01/41), a autoridade fiscal apontou as seguintes irregularidades, para fins de realização do lançamento do crédito tributário objeto do presente litígio:

- a) código da operação de exportação informado nos RE distinto do fixado para regime drawback, modalidade suspensão (código 81101);
- b) falta de averbação do número do Ato Concessório (AC) nos RE;
- c) inclusão, no Relatório de Comprovação de Drawback, de RE vencidos ou não pertencentes à beneficiária do regime; e
- d) exportação da mercadoria antes da realizada a importação do insumo vinculado ao Ato Concessório e supostamente utilizado na fabricação da referida mercadoria.

³ "Art. 2º - Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 20, da Lei no 8 085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar" (na época dos fatos tal competência havia sido conferida à Secretaria de Comércio Exterior - Secex)
Art. 3º - Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente".



Analisando os RE acostados aos autos, verifica-se que as duas primeiras irregularidades estão presentes em todos eles, enquanto que as demais irregularidades referem-se a alguns poucos RE, que também apresentam as duas primeiras irregularidades.

Com esse prévio esclarecimento, pode-se asseverar que, caso as duas primeiras irregularidades sejam consideradas suficientes para descaracterizar as operações de exportação em apreço, qualquer conclusão que venha a ser apresentada em relação às demais não influenciará no desfecho da presente contenda.

Com base nessa premissa, cabe apreciar em primeiro lugar as questões suscitadas em torno das duas primeiras irregularidades, que trata do descumprimento dos requisitos formais atinentes aos RE, para em seguida, se for o caso, apreciar as demais razões de defesa atinentes às demais.

Dos RE com código da operação errado e sem anotação do ato concessório.

Inicialmente, cabe fazer uma rápida digressão acerca da evolução histórica da legislação aduaneira que disciplina a questões atinentes aos elementos probatórios destinados à comprovação do compromisso de exportar assumido no âmbito do regime drawback suspensivo, com especial destaque para os requisitos que deve conter o RE, com vista a servir de elemento adequado de prova do regime em apreço.

Levando em conta o período de ocorrência dos fatos geradores dos tributos lançados (II e IPI) na presente autuação, compreendido entre 31/03/1993 e 12/03/1998, tem-se uma data que é considerada um divisor em matéria de requisitos do RE, para que seja admitido como elemento adequado de prova do compromisso de exportar do citado regime. Refiro-me ao dia 12/06/1997, data da vigência da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997.

A partir da referida data, o documento indicado para comprovação do referido compromisso, regra geral, continuou sendo o **Comprovante de Exportação (CE)**, devidamente autenticado pela autoridade fiscal competente da RFB, acompanhado do extrato do RE contendo as informações referentes à averbação do embarque, conforme estabelecido no inciso III do art. 35 da citada Portaria.

Art. 35. São documentos hábeis para a comprovação de operações vinculadas ao Regime de Drawback:

(...)

III - Comprovante de Exportação, devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), acompanhado do extrato do Registro de Exportação (RE) contendo as informações referentes à averbação do embarque.

(...) (grifos não originais)

Acontece que, a partir da referida data, a Portaria Secex nº 4, de 1997, trouxe uma novidade em relação a legislação revogada, ao estabelecer que somente o RE devidamente vinculado ao ato concessório seria elemento probatório hábil e idôneo do compromisso de exportação em questão. O dito requisito foi expressamente determinado no art. 37 da referida Portaria, nos seguintes termos, *in 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.

Com vistas a pormenorizar e complementar o disposto na citada Portaria, foi editado o Comunicado Decex nº 21, de 11 julho de 1997, que entrou em vigor em 23/07/1997 (data da sua publicação), cujos itens 3 e 4 do Anexo V tinham o seguinte teor:

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I – Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante)."

Cabe ressaltar que os referidos preceitos normativos foram editados em consonância com o disposto no art. 325 do Regulamento Aduaneiro de 2005, o qual determinava que a "utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação".

Antes da vigência da Portaria Secex nº 4, de 1997, o assunto estava disciplinado no art. 34 da Portaria Decex nº 24, de 26 de agosto de 1992, combinado com o disposto no art. 1º da Portaria Secex nº 7, de 27 de abril de 1993, com o seguinte teor, *ipsis litteris*:

Art. 1º Na comprovação de exportações amparadas no Regime Aduaneiro Especial de "Drawback", tendo em vista o disposto no art. 34⁴ da Portaria DECEX nº 24, de 26 de agosto de 1992, também é documento hábil o Comprovante de Exportação, devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal - SRF, como previsto no art. 7º da Portaria Interministerial MF/MICT nº 752, de 22 de dezembro de 1992, sem prejuízo das demais normas vigentes.

Assim, em relação aos Atos Concessórios, cuja comprovação foi formalizada antes de 12/06/1997, o Comprovante de Exportação, devidamente autenticado pela autoridade aduaneira competente da RFB, era o documento indicado como meio de prova hábil e idôneo do compromisso de exportação atinente ao regime em destaque.

É oportuno enfatizar novamente que, até a referida data, não existia na legislação aduaneira a exigência de que o RE, para ser aceito como meio de prova do compromisso de exportação consignado no AC, contivesse o código atribuído à operação do drawback suspensivo, bem como anotação do número do ato concessório.

Ademais, o cometimento de erros no preenchimento do RE era sancionada com penalidade pecuniária fixada na legislação aduaneira. Neste sentido, dispõe o art. 10,

⁴ Art. 34 - São documentos hábeis para a comprovação de exportação vinculada à operação de "drawback":
I - via V da guia de exportação, averbada;
II - via V da declaração de exportação, averbada;
(...).

combinado com o estabelecido no artigo 11, da Portaria SCE nº 02, de 1992, a seguir transcrito:

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

Art 11 – O exportador ficará sujeito às penalidades previstas na legislação em vigor, na hipótese de as informações prestadas no Siscomex não corresponderem à operação realizada. (grifos não originais)

Logo, por falta de previsão legal, por si só, as falhas apresentadas nos RE, consistentes no código da operação errado e na ausência de anotação do AC, não eram suficientes para desqualificar o dito documento, para fins de comprovação do regime em tela.

No presente procedimento fiscal, apenas os Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001-4 tiveram comprovação formalizada, perante o Órgão habilitado pela Secex, após 12/06/1997. Consequentemente, em relação a esses AC, somente os RE, contendo o código da operação correto e com a anotação do AC, poderão ser aceitos como prova hábil e idônea do respectivo compromisso de exportar.

Nos presentes autos, os RE apresentados pela recorrente na fase impugnatória (fls. 3.976/8.088 – volumes 17 a 23), acompanhados dos respectivos conhecimento de carga, não tinham tais requisitos, o que ratifica as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal no citado Termo de Verificação Fiscal (fls. 72/84).

Dessa forma, no que tange aos Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001, tais documentos, por si só, não são elementos de provas adequados dos compromissos de exportar neles assumidos, haja vista que se referem a comprovação de exportação realizada após a vigência da Portaria Secex nº 4, de 1997.

No que concerne a esse ponto, a própria recorrente reconheceu as ditas irregularidades, inclusive, tendo providenciado a sua retificação. Com a ressalva de que tal providência foi adotada após o embarque da mercadoria e a averbação do Despacho Aduaneiro de Exportação (DDE), que consiste no ato final em que é confirmado, pela fiscalização aduaneira, o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Cabe ressaltar ainda que, além de extemporânea, a referida retificação não recebeu a anuência da autoridade fiscal aduaneira competente. Ademais, como foi solicitada após o prazo de validade do regime, o Órgão da Secex, a quem competia a análise da comprovação do regime, embora tenha deferido o pleito da interessada, estava impedido de anuí-la, por expressa disposição do art. 42 da Portaria Secex nº 4, de 1997, a seguir reproduzido:

Art. 42. Na hipótese de o inadimplemento ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no Ato Concessório de Drawback, deverá a beneficiária pleitear, dentro do seu prazo de validade, a regularização da operação.

As outras condições a que se refere o dispositivo em destaque dizem respeito ao inadimplemento do compromisso de exportar, em razão da não utilização parcial das mercadorias importadas, de que cuida o art. 40 da dita Portaria.

No que se refere a falta de anotação do ato concessório no RE, alegou a recorrente que o erro cometido deveu-se a inexistência de campo próprio para indicação de todos os atos concessórios a que se referia cada exportação, daí porque, por orientação da própria Secex, deixara de fazer a anotação exigida.

Não assiste razão à recorrente, haja vista que, ao contrário do asseverado, na época, existia preceito normativo expresso estabelecendo que os documentos de importação e de exportação deveriam abranger apenas um AC. Refiro-me ao disposto no art. 31 da Portaria Secex nº 4, de 1997, a seguir transcrito:

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.

No caso, cabe ainda destacar que, na ausência da prova adequada fixada na legislação, qualquer outra prova documental, concernente à operação de exportação, apresentada pela fiscalizada, somente poderá ser aceita se corroborada por outros elementos robustos de prova que ratifiquem, cabalmente, a reexportação do insumo importado integrado ao produto acabado, tais como: os documentos de aquisição e produção dos insumos, os registro contábeis da movimentação de estoque, a contabilidade de custos integrada e coordenada com restante das operações, demonstrativo de vendas internas e externas, laudo técnico relatando o ciclo de produção da mercadoria exportada etc.

Em decorrência, na ausência de uma prova adicional que confirme os fatos consignados nos documentos que acobertam as operações de exportação objeto da presente autuação, não há como ser aceitos os citados RE como prova adequada do compromisso de exportar. Trata-se, no caso, do denominado **reforço de prova**, modalidade de prova, definido por Fabiana Del Padre Tomé⁵, como “a prova confirmatória de outro elemento probatório”.

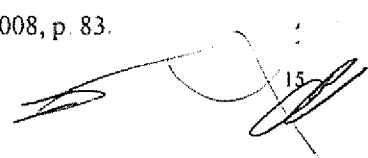
Diante de tais considerações, no que tange às irregularidades formais apresentadas nos RE apresentados, entendo que assiste razão, em parte, a recorrente, devendo ser mantido o lançamento do crédito tributário atinente apenas às DI vinculadas aos Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001, discriminadas nos subitens 5.13 e 5.14 do referido Termo de Verificação Fiscal (fls. 79/84), cuja comprovação do compromisso de exportação foi realizada após 12/06/1997.

Dos RE vencidos.

Nos subitens 5.1 e 5.3 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 72/73), a autoridade fiscal relacionou os números dos RE inidôneos para fins provar o compromisso exportação vinculado os Atos Concessórios nºs 1943-92/000024-6 e 1943-93/000030-3, **porque eram vencidos**, isto é, tiveram o prazo de validade expirado sem que fossem vinculados a um determinado Despacho Aduaneiro de Exportação (DDE).

Os RE vencidos vinculados aos referidos atos concessórios foram os seguintes:

⁵ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 83.



Nº DO ATO CONCESSÓRIO	Nº DO RE VENCIDOS
1943-92/000024-6	93/0444090-001, 93/0444090-002 e 93/0884990-001.
1943-93/000030-3	93/0675576-002, 93/0675576-003 e 93/0675576-004.

Em relação a essa irregularidade nada disse a recorrente, o que ratifica o acerto do procedimento da autoridade fiscal em desconsiderar os referidos RE como meio prova do compromisso de exportação consignado nos respectivos AC.

Assim, deve ser mantido o lançamento do crédito tributário por inadimplemento do compromisso de exportar, proporcionalmente, aos valores e quantidades da matéria-prima importada e não reexportada, discriminada nos referidos RE.

Dos RE não pertencentes a recorrente.

Nos subitens 5.10 e 5.11 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 77/78), a autoridade fiscal relacionou os números dos RE inidôneos para fins provar o compromisso exportação vinculado os Atos Concessórios nºs 4-94/000007-8 e 4-94/000013-2, **porque pertenciam a outra pessoa jurídica.**

Os RE indevidamente vinculados aos referidos atos concessórios foram os seguintes:

Nº DO ATO CONCESSÓRIO	Nº DO RE DE OUTRA PJ
4-94/000007-8	95/0025297-001 e 95/0485397-001.
4-94/000013-2	95/0186585-001, 95/0485397-001 e 95/0846680-001.

Em relação ao primeiro AC, nada alegou a recorrente, ratificando a procedência da glosa realizada pela autoridade fiscal.

No que tange ao segundo AC, alegou a autuada que houve equívoco na transcrição dos números dos RE. Os números corretos eram os seguintes dos respectivos RE eram os seguintes: 96/0186585-001, 95/0425397-001 e 95/0846686-001.

De fato, comparado os novos números dos RE com os números que foram relacionados anteriormente no Relatórios de Comprovação do regime, fica evidente que houve efetivamente erro de transcrição dos números alegado pela recorrente.

Analisando o conteúdo dos novos RE, com os números corretos, verifica-se que o primeiro (fls. 4.016/4.020 do volume XVII) também não serve como prova do compromisso de exportação consignado no AC nº 4-27-94/0013-2, pois se encontra vinculado ao AC de nº 004-95/005-4.

Os outros dois RE remanescentes (fls. 4023/4026 e 4028/4031 do Volume XVII) também apresentam os mesmos vícios formais dos demais RE, ou seja, código da operação errado e sem a anotação do nº do AC. Entretanto, como corresponde à comprovação de exportação formalizada antes de 12/06/1997, na ausência de prova material que infirme a

realização da reexportação os insumos importados, considero-os adequados para o fim proposto.

Dessa forma, sou pela manutenção integral da glosa dos RE indicados para o AC 4-94/000007-8 e parcial para os RE vinculados ao AC nº 004-95/005-4, devendo ser desconsiderado como meio de prova hábil e idôneo do regime em apreço apenas o RE nº 96/0186585-001, que por erro de redação foi relacionado no Relatório de Comprovação com o número 95/0186585-001.

Dos RE emitidos antes da importação dos insumos.

No subitens 5.14 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 80/84), a autoridade fiscal discriminou os números dos RE inidôneos para fins provar o compromisso exportação consignado no Ato Concessório nº 004-96/0001-4, em razão da exportação do produto final ter ocorrido antes da efetiva a importação dos insumos. Os RE indevidamente relacionado foram os seguintes:

Nº DO ATO CONCESSÓRIO	Nº DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO
004-96/0001-4	96/0468274-001, 96/0516092-001 e 96/0494310-001

Cabe esclarecer que os referidos RE também apresentam as irregularidades de natureza formal precedentemente mencionadas: código de operação de exportação de outro regime e falta de anotação do nº AC. Neste caso, como a comprovação ocorreu após 12/06/1997, no meu entendimento, tais irregularidades, conforme exaustivamente demonstrado anteriormente, são suficientes para manter a glosa dos citados RE.

Ad argumentadum, ainda que assim não fosse, melhor desfecho não teria o caso em tela, haja vista que, em relação ao RE nº 96/0494310-001, foi utilizado insumo distinto do importado (existente em estoque, segundo a recorrente), infringindo o princípio da vinculação física, que é de obrigatória obediência na aplicação da presente modalidade de drawback.

No que tange aos demais RE, alegou a recorrente que a importação ocorreu cinco dias antes da exportação. No entanto, não teve a diligência necessária no sentido de trazer aos autos os elemento de provas que dessem guarida ao alegado, o que poderia ter sido feito mediante apresentação de laudo técnico emitido por especializada, descrevendo o processo produtivo da mercadoria exportada.

Dessa forma, ainda que não estivessem presentes nos referidos RE os vícios formais indicados, em decorrência das demais irregularidades indicadas, deveria ser mantida a glosa os citados RE.

Da hierarquia das provas.

Em matéria de prova, o ordenamento jurídico brasileiro consagrou, no âmbito do processo administrativo e judicial, o **critério da persuasão racional** ou **livre convencimento motivado**. No seara do processo civil, o referido critério encontra-se expressamente previsto no art. 131 do Código de Processo Civil (CPC). Na esfera do processo administrativo fiscal, ele encontra abrigo no art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, que também



exalta o dito critério, quando determina que na “apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção”.

Assim, somente em situações excepcionais e de aplicação restrita, expressamente prevista em lei, é que o dito critério cede espaço para o denominado **critério das provas legais ou tarifadas**, previsto no art. 366 do CPC, segundo o qual não se admite outro meio de prova quando a lei exija como da substância do ato o instrumento público.

No presente lançamento, em relação a todo o período fiscalizado, a autoridade fiscal desconsiderou, como meio de prova do compromisso de exportar, os RE apresentados pela fiscalizada por neles não estarem anotados o número do ato concessório e o código da operação do regime, sem desconsiderando os demais elementos probatórios disponibilizados pela fiscalizada.

Assim, fica evidente que, no presente autuação, a autoridade fiscal adotou o critério excepcional (o da prova tarifada), sem contudo indicar o preceito da legislação aduaneira que determinara o RE, devidamente vinculado a ato concessório de drawback e com o código da operação atribuído ao regime, como o único meio de prova adequado para comprovar a liquidação do compromisso de exportar assumido pela beneficiária do regime, ora recorrente.

Compulsando a legislação que disciplina o assunto, conforme anteriormente mencionado, verifiquei que somente a partir de 12/06/1997, data da vigência da Portaria Secex nº 4, de 1997, é que veio ao mundo jurídico, determinação com esse teor, expressamente veiculada no art. 37 da dita Portaria. Em seguida, o assunto foi disciplinado em pormenor nos itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado Decex nº 21, de 1997.

Antes da citada data, não há elementos ou notícia nos autos informando a existência de preceito normativo atribuindo ao RE, com os requisitos especificados, a condição de único meio de prova do compromisso assumido no âmbito do regime em apreço.

Em decorrência, com suporte no critério do livre convencimento motivado do julgador, analisei o conjunto probatório colacionado aos autos, e me convenci de que, **em relação ao período anterior a 12/06/1997**, houve o adimplemento do compromisso de exportar assumido no âmbito do regime, com exceção das irregularidades atinentes aos RE vencidos, não pertencentes a autuada e vinculado a outro ato concessório, conforme precedentemente exposto.

Da multa de ofício do IPI.

Alegou a recorrente que, em face do princípio da retroatividade benigna (art. 106, II, do CTN), deveria ser afastada a cobrança da multa de ofício por falta de recolhimento do IPI, haja vista que o art. 45 da Lei nº 9.430, de 1996, onde foi capitulada a dita penalidade, foi revogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Analisando o enquadramento legal da multa de ofício de setenta e cinco por cento (fls. 41 e 85), por falta de recolhimento do IPI, verifica-se que ela foi capitulada no art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, combinado com o art. 45 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que atribuiu a seguinte redação ao primeiro preceito legal:

Art.45.O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com as alterações posteriores, passa a vigorar com a seguinte redação:

"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:

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;

II- cento e cinquenta por cento do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido, quando se tratar de infração qualificada.

(..)"

Por sua vez, o art. 13 da Lei nº 11.488, de 2007, deu nova redação ao artigo 80 da Lei nº 4.502, de 1964, que passou a ter o seguinte conteúdo:

Art. 13. O art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 80. A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto sobre produtos industrializados na respectiva nota fiscal ou a falta de recolhimento do imposto lançado sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado ou recolhido.

(..)

§ 6º O percentual de multa a que se refere o caput deste artigo, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será:

I - aumentado de metade, ocorrendo apenas uma circunstância agravante, exceto a reincidência específica;

II - duplicado, ocorrendo reincidência específica ou mais de uma circunstância agravante e nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 desta Lei.

(..)"

Comparando os dois dispositivos legais, observa-se que o novel preceito legal não alterou o conteúdo da redação da multa de setenta e cinco por cento, atribuída pelo dispositivo legal antecedente. A mudança foi apenas topográfica, passando a dita multa do inciso I para caput do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964.

Conforme pode ser observado no § 6º do novo comando legal, as mudanças de conteúdo normativo foram feitas apenas em relação a multa qualificada, que não foi objeto da presente autuação.

Na verdade, no que tange à multa de setenta e cinco por cento em destaque, o art. 13 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, apenas lhe atribuiu uma nova localização no



contexto do art. 80 da Lei nº 4.502, de 1964, sem contudo alterar o teor normativo da redação precedente.

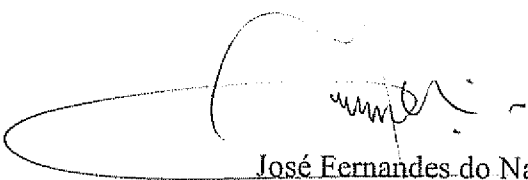
Assim, fica evidenciado que não procede presente alegação, devendo ser mantida a cobrança da multa de setenta e cinco por cento, por falta de recolhimento do valor do IPI que deixou de lançado ou recolhido, conforme aplicada no presente Auto de Infração.

III- DA CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, voto no sentido de:

- a) REJEITAR a preliminar de decadência; e
- b) no mérito, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o presente Recurso, para manter o lançamento do crédito tributário:
 - b.1) integralmente, em relação aos Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001; e
 - b.2) parcialmente, em relação ao seguintes Atos Concessórios e Registros de Exportação (RE):

Nº DO ATO CONCESSÓRIO	COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO NÃO CUMPRIDO CORRESPONDENTE AOS RE
1943-92/000024-6	93/0444090-001, 93/0444090-002 e 93/0884990-001.
1943-93/000030-3	93/0675576-002, 93/0675576-003 e 93/0675576-004.
4-94/000007-8	95/0025297-001 e 95/0485397-001.
4-94/000013-2	96/0186585-001


José Fernandes do Nascimento

Voto Vencedor

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena - Redatora Designada

Peço licença para discordar parcialmente das doughtas razões expostas pelo ilustre relator, porquanto entendo que a irresignação do Contribuinte merece provimento para afastar as apontadas irregularidades de prova de cumprimento do regime de Drawback por erro na informação do código da operação de exportação nos RE (código 81101) e por falta de averbação do número do Ato Concessório (AC) nos RE.

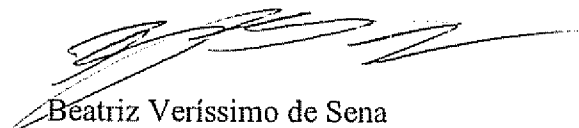
Como bem colocou o Conselheiro Relator, o Drawback Suspensão consiste em isenção condicionada, deferida inicialmente em sede de suspensão de tributos incidentes na importação de insumos, mediante o compromisso de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nos termos das condições estabelecidas no ato concessório expedido

pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex). Uma vez comprovada a exportação, o regime é considerado adimplido e a suspensão converte-se em isenção. Contudo, se não realizada a exportação nas quantidades, valores e prazos fixados no ato concessório, caracterizado está o inadimplemento o compromisso de exportar, exigindo-se o crédito tributário respectivo.

Para fazer prova da exportação compromissada no regime de Drawback Suspensão, entendo que cabe ao Contribuinte colacionar todo tipo de prova que obtiver a seu favor, observados os termos da lei, em sentido estrito.

Ressalto que o Contribuinte regularizou, por iniciativa própria, os erros de preenchimento dos RE e de indicação dos atos concessórios, ainda que após o embarque da mercadoria e a averbação do Despacho Aduaneiro de Exportação (DDE). O Secex anuiu, depois, com tais retificações. Ao assim proceder, deixou os documentos em consonância com o disposto no art. 325 do Regulamento Aduaneiro de 2005, que regula os requisitos de comprovação do regime aduaneiro especial.

Isto posto, **voto pelo provimento parcial do recurso voluntário** para manter integralmente o lançamento apenas quanto aos Atos Concessórios de nºs 004-95/005-4 e 004-96-001; e parcialmente, quanto à fração dos seguintes atos concessórios correspondente às RE indicadas entre parênteses: AC 1943-92/000024-6 (RE 93/0444090-001, 93/0444090-002 e 93/0884990-001); AC 1943-93/000030-3 (RE 93/0675576-002, 93/0675576-003 e 93/0675576-004); e AC 4-94/000007-8 (RE 95/0025297-001 e 95/0485397-001)



Beatriz Veríssimo de Sena