



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Recurso nº : 134.530
Acórdão nº : 303-33.497
Sessão de : 19 de setembro de 2006
Recorrente : KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA.
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

RECURSO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO NO REGIME DO DRAWBACK-ISENÇÃO. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO COMPROVADA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO DRAWBACK-ISENÇÃO. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO. A decisão recorrida acusou decadência em relação aos fatos geradores de importação ocorridos antes de 26/08/1999. Independentemente da discordância quanto a ter havido decadência para os fatos especificados, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que, no mérito, as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar o auto de infração por sua absoluta improcedência. No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamento de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo exportador. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito a importar novos insumos com isenção para repor estoques. A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo. A fiscalização nem mesmo demonstrou se haveria possibilidade de o beneficiário refazer para o período de interesse da fiscalização o Relatório de Consumidos e Fabricados, que, diga-se, não representa obrigação acessória. Não demonstrou, também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação de documento interno da empresa para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos. Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

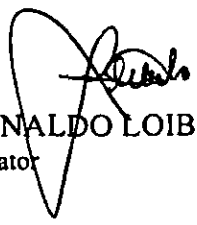
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Nanci Gama, Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente), Marciel

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

Eder Costa, Tarásio Campelo Borges, Nilton Luiz Bartoli e Anelise Daudt Prieto votaram pela conclusão.



ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente



ZENALDO LOIBMAN
Relator

Formalizado em: 26 OUT 2006

Participou, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Silvio Marcos Barcelos Fiúza. Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

RELATÓRIO

Este processo trata de lançamento de crédito tributário por meio dos autos de infração, de fls. 456/727 referentes respectivamente a Imposto de Importação (II) e IPI vinculado e seus acréscimos legais, lavrados em 26/08/2004.

A descrição dos fatos está às fls. 409/455. Foram juntados os documentos de fls. 1/408. Acusa-se a inadimplência dos compromissos assumidos pela empresa autuada no Ato Concessório (AC) de Drawback nº 0175-99/000012-3, de 01/03/1999, e os lançamentos se referem às declarações de importação (DI's) listadas às fls. 457/474.

As diligências fiscais alcançaram as importações realizadas ao amparo de atos concessórios de drawback-isenção, emitidos no período de 01/01/1995 a 31/12/2000. O encerramento do procedimento de fiscalização foi feito parcialmente, com a lavratura de autos de infração e o protocolo de processos individualizados para cada ato concessório. Os documentos apresentados pelo interessado foram considerados autênticos e legítimos. A autuação se baseia nas características do regime especial, no princípio da vinculação física entre os insumos importados e os produtos fabricados exportados. A fiscalização considerou que o beneficiário do regime deve comprovar a vinculação física mantendo controles e registro de estoques dos insumos estrangeiros importados através das DI's em foco, assim como manter controles e registro dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados. Considerou que a inobservância quanto à manutenção desses documentos leva à consequência de descaracterização do regime especial, com base nos artigos 134; 314, II; 315, II, e 328, todos do Regulamento Aduaneiro (RA/85). Concluiu a autoridade lançadora que houve inversão do ônus da prova, pois a legislação atribui ao beneficiário do drawback-isenção o dever de demonstrar a efetividade das importações e exportações vinculadas ao pedido de concessão do regime especial, e também, comprovar que na data da concessão preenchia todos os requisitos para a fruição do incentivo. Cita os acórdãos 301-27.745 e 302-33.261 do Conselho de Contribuintes.

Os auditores autuantes consideraram não comprovado o cumprimento das condições, limites e valores pactuados no ato concessório em foco, e nesse caso, deve ser revogada de ofício a isenção (art. 179, do CTN), ficando a interessada sujeita aos lançamentos dos tributos, acrescidos de multa de ofício.

No Termo de Constatação Fiscal se menciona a obrigação do beneficiário em guardar livros e documentos necessários à fiscalização durante o prazo decadencial, e relaciona alguns desses documentos, considerados necessários à verificação dos procedimentos no drawback-isenção (listados às fls. 917/918). Afirma que o Livro Registro de Controle de Produção modelo 03, exigido pela legislação do

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

IPI, não se presta à auditoria do drawback porque não fornece informações essenciais sobre a vinculação física entre insumos importados e os produtos exportados.

O interessado apresentou, em 2002, um relatório interno – Relatório de Consumidos e Fabricados – que abrange informação relevante para a análise de seu processo produtivo segundo apontaram os resultados da auditoria realizada em 2002. Este Relatório faz prova da vinculação física em muitos casos, contando a favor da empresa.

O procedimento fiscal adotou para verificação da vinculação física, os seguintes critérios de análise: (a) declarações de importação registradas menos de dois anos antes da data do pedido de AC; (b) RE's averbados e utilizados em apenas um AC; (c) vinculação física entre insumos importados (constantes das DI's) e os produtos consignados nos RE's; (d) data de embarque dos produtos dentro da vigência do AC.

Foi analisado o processo produtivo da empresa. Considerou que a auditoria de produção, a partir do exame dos Livros de Entrada, Saída e Controle de Produção, não se revelou suficiente a comprovar a vinculação física, pois partindo de uma DI de aplicação não é possível determinar a data em que o insumo importado foi efetivamente incorporado ao processo produtivo. Por outro lado, o Relatório de Consumidos e Fabricados, documento interno da empresa, fornece mensalmente as quantidades de insumos e produtos intermediários aplicados à produção, bem como as quantidades produzidas, e possui importância singular para a auditoria desejada, fazendo prova de utilização dos insumos importados.

Foi então solicitada ao interessado que apresentasse os Relatórios de Consumidos e Fabricados relativos a julho/1997 e dezembro/1998, tendo sido informado à fiscalização que tal relatório deixou de existir a partir de janeiro/1998, porém foi apurado que o relatório pedido continua a ser elaborado, porém, é inutilizado no prazo máximo de seis meses, e nenhum outro documento foi elaborado em substituição. Assim foi requerido ao interessado que comprovasse o cumprimento da vinculação física por qualquer meio idôneo, mas nenhuma das informações, ou dos documentos solicitados, foram apresentados. Foi instado, então, a recompor o Relatório de Consumidos e Fabricados, porém respondeu que não eram passíveis de serem refeitos.

A fiscalização concluiu que a empresa não possui sistema de controle do processo produtivo apto a comprovar a vinculação física com referência ao período de julho/1997 a dezembro/2000, ficando descaracterizado o regime especial, e levando assim à exigência dos tributos relacionados com as importações incentivadas.

O interessado teve ciência das autuações em 26/08/2004, e apresentou tempestiva impugnação, em 24/09/2004, juntada às fls. 765/807, da qual a seguir se destacam em tópicos apenas os argumentos essenciais resumidos,

reservando-se o relator a fazer a leitura do trecho original constante dos autos sempre que necessário na sessão de julgamento:

1. Argúi, preliminarmente, nulidade da autuação, por decadência, que o lançamento se deu depois de mais de cinco anos dos fatos geradores. Que também há nulidade por cerceamento ao direito de defesa, pois somente teve acesso ao Termo de Constatação Fiscal e cálculo das exigências, mas não lhe foi disponibilizada a cópia dos demais documentos.

2. Ainda, em preliminar, questiona a inversão do ônus da prova de ilícito tributário. A fiscalização inicialmente assentiu ser seu tal ônus, todos os livros e documentos exigidos pela legislação fiscal foram apresentados, porém, a fiscalização não os analisou, nem questionou o laudo técnico que acompanhou o pedido de AC, entretanto, conclui por inverter o ônus da prova sob a alegação de que o interessado falhou em demonstrar o atendimento à vinculação física porque não teria apresentado documento interno não mais disponível, e não obrigatório.

3. A tentativa de inversão do ônus da prova com base em presunções desprovidas de amparo legal não se sustenta. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.

4. No mérito, o entendimento da fiscalização sobre a aplicação do “princípio da vinculação física” não encontra amparo legal. Os auditores fiscais empregam critérios pessoais, arbitrários, para aferir o ciclo de produção e questionar o Ac concedido pela SECEX, o que acarreta insegurança jurídica. As autuações são nulas por infração aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

5. No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não faz sentido. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo e sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, adquire o direito a importar novos insumos com isenção, para repor seus estoques. No que especificamente se refere a produtos químicos a única possibilidade de controle físico da utilização de estoque seria mediante a segregação de estoques, o que seria insensato porque tornaria o regime de drawback economicamente inviável.

6. O art.328 do RA/85 apenas assegura à fiscalização o acesso a documentos contábeis da empresa e ao processo produtivo, mas de forma alguma obriga o beneficiário a manter registros não exigidos pela legislação para fins de prova de cumprimento do drawback-isenção.

7. Cita, como apoio, acórdãos do Conselho de Contribuintes, para afirmar que no drawback vigora o princípio da fungibilidade dos bens importados, e não o da vinculação física. Cita também jurisprudência judicial.

8. Entretanto, o interessado cumpriu a vinculação física. Esta deve ser comprovada, nos termos da legislação, por período de dois anos e não por ciclo de produção. Que, mediante laudo técnico, comprovou os requisitos para a isenção, a

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

vinculação entre importações e exportações, e, por outro lado, a fiscalização não logrou provar ter havido desvio de insumos ou produtos para revenda no mercado interno, nem tampouco conseguiu demonstrar que os insumos importados não compuseram os produtos exportados em cumprimento ao regime especial.

Requer o cancelamento dos autos de infração.

A DRJ/São Paulo II, por sua 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgou improcedentes os lançamentos, conforme está às fls. 913/944, pelo que, em face do valor do crédito tributário exonerado, houve o recurso de ofício ao Terceiro Conselho por parte do Presidente da Turma. Sendo a seguir resumidas as principais alegações:

1. Quanto às preliminares de: (i) decadência, o imposto de importação (I I) e o IPI-vinculado têm como fatos geradores, respectivamente, a data do registro da DI e a data do desembaraço aduaneiro. Em princípio se sujeitam ao lançamento por homologação, desde que haja recolhimento de tributo. No caso concreto, como não houve nenhuma antecipação de tributos, e se trata do drawback-isenção, o prazo decadencial se sujeita ao disposto no art. 173, parágrafo único, do CTN, e art. 54 do DI 37/66. O auto de infração foi lavrado em 26/08/2004, portanto, ocorreu decadência com relação à parte do lançamento que se refere às DI's registradas antes de 26/08/1999. Destaca-se que não se deve confundir a contagem do prazo decadencial na hipótese do drawback-isenção com a do drawback-suspensão, que nesta segunda hipótese a comprovação de cumprimento do regime ocorre apenas posteriormente à importação beneficiada; (ii) cerceamento ao direito de defesa, e, (iii) utilização de meras presunções sem amparo legal para inverter o ônus da prova, verifica-se pelos documentos acostados que a interessada teve acesso aos autos, e dele extraiu cópias de partes do processo. Observa-se, ainda, que na impugnação não demonstrou nenhuma dificuldade em compreender o mérito da lide, de modo que se pode entender que o alegado não recebimento de cópia de documentos não implicou em prejuízo efetivo à sua defesa. Se ficasse provada a negativa de cópia de documentos, com efetivo prejuízo à defesa, seria o caso de apenas reabrir o prazo para a impugnação, a fim de lhe ser garantido o direito à ampla defesa.

Está no Termo de Constatação Fiscal que a fiscalização presumiu ser indevida a concessão do regime de drawback-isenção em face da falta de comprovação quanto ao adimplemento do requisito de vinculação entre os insumos importados e os produtos exportados. Portanto, não houve falta de motivação para o lançamento, que os fatos apurados e a fundamentação para uma "inversão do ônus da prova" estão descritos no Termo de Constatação Fiscal, sendo que o exame desses fundamentos descritos constitui matéria de mérito a ser apreciada a seguir.

2. As autuações se fundam essencialmente em que : (a) a vinculação física é requisito do drawback-isenção; (b) é ônus do beneficiário comprovar o requisitos para o benefício, (c) o beneficiário deve manter controle de estoques de insumos e de produtos finais que permitam a constatação da vinculação



Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

física, sendo tal controle uma obrigação acessória, (d) Não dispondo do documento interno da empresa denominado "Relatório de Consumidos e Fabricados" com relação ao período objeto da auditoria fiscal, a fiscalização concluiu que não foi comprovada a vinculação física, e assim rejeitou o benefício da isenção para todas as DI's relativas ao AC em foco.

3. O drawback-isenção se caracteriza como incentivo à exportação, visa a beneficiar os esforços de exportação, buscando abertura de mercados externos e resultados positivos na balança comercial. Esta modalidade é disciplinada nos artigos 314, 315, 320 e 321 do RA/85.

O inciso II do art. 314 estabelece que a isenção se dá com relação aos tributos na importação de mercadoria, em qualidade e quantidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

Os §§ 1º e 2º do art. 315 prevêem que o benefício também poderá ser concedido para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão. E que poderá, ainda, ser concedido, em caráter especial, na modalidade drawback-isenção, a setores definidos pela autoridade competente, a fim de reposição de matéria-prima nacional utilizada na exportação, de sorte a beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional, e para atender a peculiaridades de mercado.

4. Os §§ 1º e 2º do art. 315, com efeito, configuram hipóteses de exceção à vinculação entre mercadoria importada (insumo) e produto exportado que, outrossim, confirmam ser a tal vinculação aspecto essencial a ser observado em situações não albergadas nesses parágrafos.

5. O requisito de vinculação entre produto importado e exportado é confirmado no Parecer Normativo 12/79 da antiga CST, DOU de 19/03/1979, e distingue o drawback de outros incentivos. Conforme, também, o Parecer Normativo CST 126/72, § 12, DOU de 05/05/1972, a isenção determinada nada mais é que uma compensação dada à empresa que utilizou, na composição da mercadoria exportada, material de origem estrangeira importado com todos os ônus fiscais, e é, por assim dizer, uma restituição em espécie. A nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária, faz as vezes da mercadoria que, em quantidade e qualidade equivalente, teria sido importada anteriormente sem qualquer isenção de tributos.

6. Pretende a fiscalização que o controle de estoques de insumos e de produtos acabados seja consequência lógica da legislação do drawback, e uma obrigação acessória. Entende também que o documento interno da empresa existente quanto a período diverso, denominado Relatório de Consumidos e Fabricados, cumpria o papel desse controle de estoques.

Entretanto, a SECEX, órgão competente, que herdou certas



Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

atribuições da antiga CPA dispõe na Portaria SECEX 4/97 acerca da concessão e comprovação do drawback-isenção. No art. 23 destaca que nessa modalidade, a concessão é condicionada à comprovação das exportações, já realizadas, de produtos, em cujo processo de industrialização tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção. E no art.33, que a empresa deverá comprovar as importações e exportações já realizadas quando solicitar a concessão do regime de drawback-isenção.

No art. 35 da referida portaria SECEX são enumerados os documentos hábeis para a comprovação: (I) DI; (II) Comprovante de Importação autenticado pela SRF, acompanhado de extrato da DI e Adições; (III) Comprovante de Exportação autenticado pela SRF, acompanhado do extrato do RE contendo as informações referentes à averbação do embarque e (IV) Nota Fiscal de Venda, nos casos previstos nos artigos 27, 29, 30 e 34 desta Portaria, acompanhada da cópia do Comprovante de Exportação, previsto no inciso III deste artigo, fornecido pela empresa exportadora, quando couber.

7. Portanto, ao beneficiário do drawback-isenção cabe, no ato de solicitação da concessão, comprovar as exportações nas quais se tenham aplicado os insumos importados com incidência de tributos. Devem ser apresentadas também as DI's e RE's relativos à importação e exportação vinculadas. As exportações devem ter sido efetuadas dentro de dois anos a contar do registro da primeira DI considerada. Não há qualquer previsão legal para que o beneficiário do drawback-isenção deva manter controle de estoque de insumos e de produtos acabados distintos da escrituração fiscal e da contabilidade exigidas na legislação fiscal e comercial.

8. A Portaria SECEX 4/97 é complementada pela Consolidação das Normas do Drawback – CND, editada pelo DECEX, subordinado à SECEX, e veiculada pelo Comunicado DECEX 21/97, c/as alterações pelos Comunicados DECEX 30/97, 16/98 e 02/00.

A CND estabelece que o registro de exportação (RE) não pode ser utilizado em mais de um pedido de drawback, nem pode estar vinculado à comprovação de outro ato concessório (AC), regime aduaneiro ou incentivo à exportação, porém, não prescreve que o beneficiário do drawback-isenção deva realizar controles específicos de estoques de produtos.

9. Com base no art. 11, § 2º, do CTN, se conclui que a manutenção de controles de estoques de insumos e de produtos acabados não é obrigação acessória.

10. Por não haver previsão legal de controle específico da vinculação entre produto importado e exportado, é permitido ao beneficiário qualquer meio de prova lícito, a teor do art. 332 do CPC.

11. No regime sob análise é perfeitamente aceitável a comprovação



da vinculação naquele período de dois anos mencionados na Portaria SECEX, e também se aplica a fungibilidade. Como exemplo se considerem duas DI's de insumos tributados, DI-1 e DI-2, cujos insumos, após o desembaraço aduaneiro, foram incorporados ao estoque da empresa. Na oportunidade do pedido de concessão do drawback-isenção, a interessada consigna que houve a exportação de produtos em cuja fabricação utilizou determinada quantidade dos insumos importados, satisfeitos os demais requisitos do regime, torna-se indiferente ao resultado cambial pretendido, e mesmo à consideração de adimplemento do regime especial especificado no art. 314, II, do RA/85, uma constatação de que os produtos exportados foram fabricados com insumos oriundos da DI-1 ou da DI-2. Destarte, poderia a empresa, no exemplo, instruir seu pedido de ato concessório com quaisquer das DI's (DI-1 ou DI-2). Não representa qualquer proveito ao controle aduaneiro, a exigência de segregação de estoques de insumos idênticos, nem tampouco registro de controle que fossem aptos a identificar para cada unidade produzida de qual DI proveio o insumo utilizado. Além disso, a agregação de custos adicionais ao beneficiário anularia o incentivo que caracteriza a finalidade precípua do drawback-isenção.

12. Ressalvada a fungibilidade entre insumos importados e nacionais, dado que a utilização destes no produto exportado seria desrespeito ao regime de drawback (sic), a fungibilidade é aceita tanto em sede administrativa quanto judicial. Mas, apenas na hipótese do § 2º do art. 315 do RA/85, como visto acima, é admitido o drawback-isenção para a reposição de matéria-prima nacional, desde que autorizada por ato administrativo expedido pela SECEX.

13. Citamos o acórdão do Conselho de Contribuintes nº 303-29.026, o acórdão do TRF/4ª Região, na Apelação Cível ref. Ao processo 9704559585, DJU de 29/03/2000, p.63, em apoio ao que se disse acima.

14. Compete à fiscalização da SRF verificar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime especial sob análise mediante o exame da escrituração fiscal, contábil e do processo produtivo da empresa beneficiária. Cabe verificar, por exemplo, se houve a efetiva importação e exportação informadas, se há a vinculação, pela análise do laudo técnico apresentado para demonstrar a relação entre insumos e produto fabricado no processo produtivo, se houve exportação de produtos nos quais não se empregaram os insumos cujo estoque foi repostado pela via do drawback-isenção, se houve fabricação e exportação de produtos com insumos nacionais ao invés dos insumos importados, se houve desvio de insumos importados para o mercado interno, se houve a correta escrituração dos livros fiscais e contábeis, ou se houve qualquer fraude ou operação fictícia.

15. No caso concreto, observa-se que a fiscalização considerou os documentos apresentados pelo beneficiário como autênticos e legítimos e obteve colaboração da empresa auditada. A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo



Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

produtivo, nem mesmo demonstrou que havia possibilidade de o beneficiário refazer para o período de interesse da fiscalização o Relatório de Consumidos e Fabricados, que, diga-se, não representa obrigação acessória, e também não demonstrou haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental.

16. Em que pese ter a fiscalização alegado que intimou a interessada a comprovar o cumprimento dos requisitos para o benefício, por qualquer meio de prova idôneo, oferecendo a oportunidade de comprovação, a verdade é que a fiscalização não foi capaz de demonstrar qualquer razão para a rejeição do procedimento adotado pelo beneficiário nos termos dispostos no laudo técnico que este apresentou. Vele dizer, os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta de comprovação dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação do documento interno da empresa, para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos.

Pelo exposto, o voto condutor do acórdão da DRJ declarou que houve decadência do lançamento na parte que se refere às DI's registradas antes de 26/08/1999, e, em relação às demais DI's julgou improcedente o lançamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Zenaldo Loibman, relator.

Estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

A DRJ considerou, com base no art. 173, parágrafo único, do CTN, que teria havido decadência com relação à parte do lançamento referente às DI's registradas antes de 26/08/1999. E quanto ao restante do lançamento decidiu ser improcedente pelas razões destacadas no relatório.

Neste caso se trata de drawback-isenção cujas peculiaridades devem ser observadas para estabelecer a diferença de características deste regime especial no que toca à consideração de decadência, ou prescrição, e também em relação ao termo inicial da contagem desse prazo. Lembro que no caso bem mais freqüente do drawback-suspensão venho me posicionando por se tratar de prazo prescricional.

Na situação enfrentada na prática, o cuidado deve estar em distinguir se no ato concessório do regime especial (AC) se trata exclusivamente de "drawback-isenção" que, segundo a lição de Osiris de Azevedo Lopes Filho¹, a doutrina comparada usa chamar de "Reposição de Estoques" ou "Exportação Prévia". Lopes Filho considera que o Regulamento Aduaneiro batizou, impropriamente, a figura descrita no art. 78, III, do DI 37/66. De fato a busca de clareza de conceitos e de obstar confusões indesejáveis recomendam a preferência do autor pela denominação "Reposição de Estoques" para o que neste processo, conforme o RA, se chamou de drawback-isenção.

O uso no ordenamento jurídico nacional da expressão "drawback" como gênero que abarca três espécies contraria tendência do direito comparado de especificar aquela expressão para o caso de restituição, total ou parcial, de valores de tributos anteriormente recolhidos na importação de mercadorias que vieram a ser exportadas depois de beneficiamento (seria somente o que o DL 37/66 chamou de drawback-restituição). Neste rumo, a doutrina de Lopes Filho aconselha distinguir as três espécies de regime especial assim: Beneficiamento Ativo (para substituir drawback-suspensão), "Reposição de Estoques" (para substituir drawback-isenção), e reservar a expressão "drawback" especificamente para o regime que no Brasil se convencionou chamar de "drawback-restituição"².

¹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo, Regimes Aduaneiros Especiais, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, vol.2, p.92-93.

² *Ibidem*, p.91-93 e 110-114.

Basicamente o objetivo a ser atendido pelo regime especial de “Reposição de Estoques”, com escusas pela tautologia, é evidentemente a reposição do estoque de insumos, matérias-primas, ou de modo geral, mercadorias que venham servir ao beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

A hipótese prevê a importação incentivada pela isenção tributária de mercadorias, em quantidade e qualidade equivalentes de mercadorias já exportadas, mas que na oportunidade de suas importações foram tributadas. É claro que sendo este regime especial mais uma modalidade de incentivo ao esforço de exportação para obtenção de saldo positivo de divisas, em regra geral, haverá no ato concessório correspondente a fixação de um prazo para a realização de novas exportações com utilização das mercadorias beneficiadas pela isenção condicional.

Mas, neste ponto, é importante perceber que a exigência de novas exportações no prazo estabelecido no AC correspondente ao regime especial em foco é condição voltada apenas à continuidade do benefício da isenção em relação a uma futura importação. Resta claro que a comprovação de que nos últimos dois anos o requerente realizou exportação de mercadorias incorporadas ao processo produtivo (insumos, matérias-primas, etc) em cuja importação houve recolhimento de tributos, é suficiente para assegurar o direito à isenção nas importações abrangidas na descrição do AC correspondente ao “drawback-isenção”.

Entretanto, convém advertir para a possibilidade de confusão decorrente do fato de se denominar como “drawback” três espécies distintas de regime especial de importação. É preciso distinguir no AC em foco se o contrato se refere apenas à modalidade “isenção”, ou se, eventualmente, abrange concomitantemente a modalidade “suspensão” (Beneficiamento Ativo), posto que nada impede esse tipo de ocorrência na prática. A distinção ganha extrema importância na análise de decadência ou prescrição conforme o caso.

Neste ponto devo enfrentar a questão de ter havido, ou não, decadência do direito de lançar com relação às importações vinculadas às DI's registradas antes de 26/08/1999.

Registro que venho defendendo nesta Câmara, por filiação à tese de autoria da ilustre Conselheira e Presidente desta Câmara, que por sua vez busca fundamento na doutrina do supracitado Lopes Filho³ que no caso de “Beneficiamento Ativo” há lançamento dos tributos incidentes na importação por ocasião da assinatura do Termo de Responsabilidade correspondente ao Ato Concessório (AC). A partir daí o prazo que se suspende é de prescrição, contado nos termos do art. 174 do CTN. A suspensão de tal prazo encontra seu termo final na data-

³ *Ibidem*, p.80. Lopes Filho assim afirma: “... este trabalho postula o entendimento de que a hipótese de incidência do Imposto de Importação é a entrada de mercadoria estrangeira no país e de que seu elemento temporal se integraliza com a assinatura do termo de responsabilidade relativo ao regime especial específico”.

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

limite apontada no ato concessório para efetivação das novas exportações. Portanto, o prazo prescricional deve ser contado a partir do dia seguinte ao da data-limite constante do AC relacionado ao drawback-suspensão.

Por outro lado, causou-me alguma dúvida se no presente caso estaríamos tratando de AC específico de “Reposição de Estoques”, ou se haveria uma concomitância entre aquele regime especial com o de “Beneficiamento Ativo”.

Pareceu-me que o pressuposto da autuação, embora sem sustentação probatória, conforme assinalou a DRJ e analisaremos mais adiante, foi de que a interessada não teria demonstrado ter exportado produto final, no prazo exigido pelo AC, com a devida incorporação de insumos importados.

Restou a dúvida se haveria no AC a consideração de isenção baseada na comprovação de exportações que utilizaram mercadorias importadas com pagamento de impostos em quantidade e qualidade equivalentes, tributadas e incorporadas a exportações já realizadas na data do requerimento do AC, concomitante com a suspensão da exigibilidade de tributos para insumos a serem utilizados na fabricação de produtos a serem exportados na forma do “drawback-suspensão”. Pareceu à primeira vista, no caso concreto, haver vários objetivos de auditoria, primeiro, para verificar se as importações e exportações apresentadas no AC foram efetivamente realizadas, confirmando requisito essencial ao regime do “drawback-isenção”, outro, para buscar identificar eventual desvio de finalidade de insumos importados, também a verificação de equivalência (em qualidade e quantidade) dos insumos objeto do pedido de drawback-isenção com aqueles relativos aos produtos já exportados, e pelo menos mais um objetivo, o de constatar a utilização dos insumos importados pela via do drawback, seja para reposição de estoques de insumos nacionais cuja utilização foi especialmente concedida em exportação anterior eventualmente mencionada no AC, seja para compor, dentro do prazo concedido no AC, o produto final em novas exportações.

Ante a suposição de poder estar dentre as possibilidades a auditar, aquele último objetivo acima mencionado, o fim do prazo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que pudesse decorrer de eventual descumprimento, parcial ou total, do compromisso firmado no AC, deveria necessariamente coincidir com o esgotamento do prazo concedido (inclusive em prorrogação de AC) para as novas exportações. Se assim fosse o caso, como regra geral, quando houvesse a utilização de insumos importados com benefício de isenção, numa suposta concomitância de modalidades de drawback no compromisso firmado no AC, que é a suspeita que estamos analisando, o termo inicial haveria de ser para prazo de prescrição da exigência de crédito tributário constituído pelo Termo de Compromisso no, por assim dizer, “AC misto”, se fazendo de modo semelhante ao que se deveria considerar para o caso puro de drawback-suspensão, ainda que, sem dúvida, essas duas modalidades de per si, guardem peculiaridades inconfundíveis.

Por outro lado, é bem verdade que a fiscalização empreendida neste processo focou objetivos referentes a constatar se na data do pedido de AC se faziam

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

presentes os requisitos exigidos para fruição do regime especial de drawback-isenção, portanto especificamente relativos às importações de insumos registradas e tributadas menos de dois anos antes da data do pedido de AC, e naquela data já utilizadas em exportações realizadas de produto final.

Mas, se o caso fosse de AC misto, de drawback-suspensão com drawback-isenção, o fato da fiscalização se ter concentrado apenas em fatos do passado já verificáveis na data do pedido de AC, não seria capaz de modificar o prazo de prescrição para exigência de tributos eventualmente devidos por razão diversa, qual seja, do inadimplemento do compromisso de exportação a ser realizado no futuro, dentro do prazo concedido no AC, na parte referente a insumos beneficiados por uma mera suspensão condicional da exigibilidade de tributos.

Entretanto, é ineludível que as importações tributadas no passado (em relação à data do AC) e efetivamente utilizadas em exportação de produto final, justamente por isto, servem de motivação ao pedido de isenção na importação de insumos em quantidade e qualidade semelhantes aos que foram empregados na exportação descrita no pedido de AC, na parte que se refira ao drawback-isenção. Se o AC for puro de drawback-isenção, o requisito para fruição da isenção se esgota aí.

Essas mercadorias importadas com isenção de tributos apenas deverão compor novas exportações, previstas no AC, para o objetivo de obter a continuidade de fruição do benefício de isenção em futura importação, posto que também nesse regime especial está presente o escopo de incentivo à exportação.

Quando o ato de lançamento seja somente para exigir tributo sobre mercadoria importada, em substituição à isenção inicialmente alegada, por se flagrar falta de cumprimento de requisito para fruição da isenção prevista para o regime especial do "drawback-isenção" na data do pedido de AC, então se deve obedecer ao disposto no art. 179, do CTN, com expressa remissão ao art. 155 do mesmo diploma legal quando couber, como neste caso. Vale dizer que, na prática, conforme determina o parágrafo único do art. 155, do CTN, no caso que seja diverso de constatação de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele, a revogação da isenção só pode ocorrer antes de prescrito o direito de cobrar o crédito tributário daquele que a requereu sem satisfazer plenamente as condições exigidas, que não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora, mas sem imposição de penalidade.

Em suma, defendemos aqui que a obrigação e o crédito tributários nascem com a ocorrência do fato gerador, que no caso do Imposto de Importação se dá com a entrada de mercadoria estrangeira no país, se complementa com o registro da DI, mas só se integraliza eficazmente com a assinatura do termo de responsabilidade relativo ao regime especial específico; e para o IPI-v, ocorre com o despacho aduaneiro.

Processo nº : 13884.002310/2004-44
Acórdão nº : 303-33.497

Lembra-se que o pressuposto da isenção na importação relacionada no AC da “Reposição de Estoques” foi o pagamento de tributo em importação passada de mercadorias que integraram exportação também já realizada na data do pedido de AC. Pagamento de tributo é forma de extinção de crédito tributário, de forma que seria incoerente se falar em prazo de decadência para lançamento cujo crédito já foi extinto. Conforme se disse acima a motivação do lançamento seria a de apontar falta de requisito para a isenção na data do pedido de AC.

Neste ponto deve ser lembrado que o CTN interpreta a isenção, como situação para a qual ocorre a incidência de tributo, mas por força da lei isentiva ocorre a exclusão desse tributo. Por outro lado, na doutrina nacional, nos últimos tempos vem ganhando evidência a tese do eminente doutrinador Souto Maior Borges que descreve a isenção como modalidade de não-incidência definida em lei, para diferenciar da não-incidência definida na Constituição, que seria a imunidade.

Na ótica do CTN, para o caso concreto, ocorreu a incidência tributária, mas houve a exclusão do crédito tributário lançado. Não se tratará mais de lançar tributo, mas sim de verificar o esgotamento, ou não, do prazo prescricional definido no CTN para se fazer a revogação da isenção indevidamente auferida (conforme artigos acima apontados).

Sob a ótica da doutrina de Souto Maior Borges, a princípio, estaríamos diante de caso de não-incidência tributária definida em lei. Porém, flagrada a falta de pressuposto legal para a isenção à época do pedido de AC, seria o caso de verificar a fluência e esgotamento, ou não, de prazo decadencial contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter ocorrido o lançamento.

Deve ser dito, aqui e agora, que uma consulta ao Ato Concessório (AC) 0175-99/000012-3 firmado em 01/03/1999, permite que se afaste a dúvida antes suscitada neste voto se poderia se estar tratando de um AC misto de “Reposição de Estoques” com “Beneficiamento Ativo”. A resposta é não, trata-se de caso puro de drawback-isenção.

Poder-se-ia, então, afirmar que a decisão recorrida teria acertado em acusar a decadência do direito de lançar com relação à parte do lançamento referente às DI's registradas antes de 26/08/1999? Entendo que não, por se referir à decadência, mas poder-se-ia considerar que houve prescrição do direito de revogar a isenção.

Ora vejamos, se o AI foi cientificado ao contribuinte em 26.08.2004, se não houve pagamento de tributo pela alegação de isenção, e a teoria abraçada for aquela da isenção como uma não-incidência legal, então o prazo decadencial a ser observado seria o do art. 173, I, do CTN e não o do parágrafo único do mesmo artigo. E aí não haveria decadência do lançamento.

Se, por outro ângulo, a teoria abraçada for a da isenção como exclusão do crédito tributário, aí mesmo é que não se trataria de prazo decadencial,

mas tão-somente de observar as determinações do art. 179, com expressa remissão ao art. 155, ambos do CTN, para conferir se houve, ou não, prescrição do direito de cobrar tributos por decorrência de tempestiva revogação da isenção. O art. 155 acima referido distingue se o caso envolver dolo ou simulação de benefício, que então caberia imposição de penalidade correspondente, e o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não se computaria para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito; e no caso diverso, a revogação deve ser sem imposição de penalidade, mas só poderia ocorrer antes de prescrito o referido direito de cobrança. Nesta linha de raciocínio, para o caso concreto, se o AC foi firmado em 01/03/1999, o prazo prescricional para a revogação da isenção se completou em 01/03/2004, pelo que a cobrança pretendida no AI cientificado em 26/08/2004 estaria atingida pela prescrição.

Passemos à análise do mérito. Lembra-se, a princípio, que esta modalidade de regime especial de importação comporta as hipóteses delineadas nos §§ 1º e 2º do art. 315 do RA/85, referentes à possibilidade de concessão de isenção para matéria-prima e outros produtos que mesmo não integrando o produto a ser exportado, seja utilizado na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão, ou ainda, poderá ser concedida a isenção em caráter especial, a setores definidos pela autoridade competente com a finalidade de repor a matéria-prima nacional utilizada na exportação, com o propósito de beneficiar a indústria exportadora, ou o fornecedor nacional, e para atender a peculiaridades do mercado.

A SECEX que sucedeu à extinta Comissão de Política Aduaneira referida no RA/85 assim dispôs na Portaria SECEX 4/97 acerca do drawback-isenção:

“...

Art.23. Na modalidade isenção, a concessão do Regime de Drawback é condicionada à comprovação de exportações, já realizadas, de produtos em cujo processo de industrialização tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção.

Art.24. O prazo para pleitear a concessão do Regime de Drawback modalidade isenção, será de até 2 (dois) anos, contados a partir da data do registro da primeira Declaração de Importação consignada no respectivo pedido.

.....

.....

Art.31. Na modalidade isenção, a empresa deverá comprovar as importações e exportações já realizadas, quando solicitar a concessão do Regime de Drawback.

...

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

I - Declaração de Importação (DI);

II - Comprovante de Importação devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), acompanhado do extrato da Declaração de Importação e Adições.

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

IV - Nota Fiscal de venda, nos casos previstos nos artigos 27,29, 30 e 34 desta Portaria, acompanhada da cópia do Comprovante de Exportação, previsto no inciso III deste artigo, fornecida pela empresa exportadora, quando couber.

A Portaria SECEX 4/97 é complementada pela Consolidação das Normas de Drawback (CND). É exigível do beneficiário, nos termos da Portaria supracitada, na oportunidade de requerimento do AC, comprovar as exportações nas quais tenham sido aplicados os insumos importados com a incidência dos tributos. Devem ser apresentadas as DI's e RE's que vinculem os insumos tributados com o produto final exportado.

Portanto, assiste total razão à decisão recorrida quando afirma que não se pode exigir do beneficiário a manutenção de controles excepcionais de estoques de insumos e de produtos acabados, não previstos na legislação. A documentação que serve para tal comprovação está perfeitamente delineada na legislação e permite um trabalho conseqüente de auditoria

Já a CND impõe que o RE não pode ser utilizado em mais de um pedido de drawback, nem pode, obviamente, servir para a comprovação de mais de um AC, nem se vincular a outros regimes aduaneiros ou incentivos à exportação simultaneamente.

Nos termos do art.113, §2º, do CTN, controles internos da empresa, não previstos na legislação de regência, não constituem obrigação acessória, e, portanto o chamado Relatório de Consumidos e Fabricados, de iniciativa da empresa, existente para certos períodos e não para outros, não poderia ser exigido pela fiscalização para fins de comprovação dos requisitos essenciais ao drawback-isenção. Ademais, conforme já ficou claro pelo acima exposto, este regime específico nem mesmo impõe uma vinculação física entre o insumo importado (com equivalência de quantidade e qualidade com outro insumo tributado e utilizado em exportação já realizada) e o produto final a ser exportado.

O contribuinte beneficiário pretendeu, por meio dos documentos de fls. 207/212, em resposta à intimação fiscal, explicar como realiza o controle de suas importações e exportações relacionadas ao drawback-isenção explicando que:

1. Utiliza apenas insumos importados para a produção de papel fotográfico e filme de Raio X;
2. A reposição de seus estoques de insumos é feita no regime de drawback-isenção;
3. Vende parte de sua produção no mercado interno;
4. Concluído o processo produtivo, realiza controle da quantidade de insumos que poderá ser objeto de drawback-isenção, que identifica por meio de laudo técnico a quantidade de insumos que foi utilizada na fabricação de cada produto.
5. Na solicitação de AC são cumpridos os requisitos da legislação, ou seja, a demonstração dos insumos antes importados com pagamento de tributos, e que foram, no prazo de até dois anos, utilizados na fabricação de produtos exportados.
6. O controle das quantidades de insumo utilizadas, por técnico competente, com emissão de laudo, é suficiente para identificar a quantidade de estoque que pode ser reposta pelo drawback.

A decisão recorrida concluiu que em face dessa informação eram esperadas da fiscalização as seguintes verificações:

- a) se houve a realização efetiva das importações e exportações informadas.
- b) análise dos laudos técnicos apresentados para estabelecer vinculação entre insumo importado e produto exportado. Os laudos permitiam segundo o beneficiário conhecer o processo produtivo e estabelecer a relação entre produto fabricado e seus insumos.
- c) identificar a eventual ocorrência de exportação de produtos finais que não utilizaram os insumos importados (tributados), cuja reposição de estoque via drawback-isenção pretendia a empresa.
- d) identificar a fabricação, e exportação, de produtos que tivessem utilizado insumos nacionais ao invés de insumos importados.
- e) identificar eventual desvio de insumos importados para o mercado interno.

f) se houve adequada escrituração dos livros fiscais e contábeis.

g) identificar a eventual ocorrência de operações fictícias ou fraudulentas.

O que se observa no caso concreto é que a fiscalização confirmou serem autênticos e legítimos os documentos apresentados pela empresa, que recebeu colaboração por parte do interessado, e que seus livros fiscais foram elaborados com todas as formalidades legais.

Por outro lado, nos procedimentos efetuados não se produziu qualquer prova de irregularidade na importação ou exportação, não se registrou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, nem muito menos houve sonegação de livros ou documentos obrigatórios, nenhuma recusa de acesso ao ambiente ou ao conhecimento do processo produtivo, nem mesmo se demonstrou que o beneficiário do regime especial poderia ter condição de refazer o seu Relatório de Consumidos e Fabricados para o período de interesse da fiscalização (conquanto nem sequer fosse obrigação acessória), e por fim, não se indicou qualquer indício de fraude.

Ao final das contas o que se percebe é que a fiscalização pareceu se escudar em frágil e indevida presunção de falta de requisitos do *drawback*-isenção pela simples falta do famigerado Relatório de Consumidos e Fabricados, cuja existência para outros períodos decorreu de iniciativa e interesse interno da empresa, e que de nenhuma forma seria exigível como prova documental essencial, posto que não prevista na legislação que disciplina a matéria. Em suma, exigiu o que não podia e não fez as verificações que eram pertinentes. Mais uma vez a fiscalização da SRF deixou a desejar em matéria de auditoria de *drawback*.

A conclusão é de que independentemente da nossa discordância quanto a ter havido decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 26.08.1999, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que no mérito as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar os autos de infração por suas absolutas improcedências.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2006.

ZENALDO LOIBMAN – Relator.