



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

Processo n° 13884.005061/2003-68
Recurso n° 139.651 Voluntário
Acórdão n° 3102-00.432 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2009
Matéria IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
Recorrente KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO II/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK-ISENÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

No regime de drawback-isenção, considerando que não houve pagamento antecipado, de modo que não há que se falar em homologação, e a regra utilizada para a decadência não é aquela prevista no artigo 150, § 4º do CTN. Aplica-se, portanto, a regra geral do inciso I, do artigo 173, do CTN e o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a declaração de importação referente aos insumos supostamente amparados pela isenção foi registrada (para o Imposto de Importação) ou desembaraçada (para o Imposto sobre produtos industrializados).

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK. ISENÇÃO. CONDIÇÕES E REQUISITOS PARA A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

A fruição do benefício fiscal da isenção no regime de drawback-isenção implica cumprimento de várias condições e requisitos, dentre os quais, a observação do “Princípio da Vinculação Física”, quando da utilização dos insumos importados através das DI que instruíram o pedido do ato concessório

ÔNUS DA PROVA.

No regime de *Drawback*, a isenção é concedida em caráter individual e, a teor do artigo 179 do Código Tributário Nacional, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão. O ônus da prova é do beneficiário da isenção.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'W. M. S.', located in the bottom right corner of the page.

MULTA MAJORADA. NÃO CABIMENTO.

A não apresentação dos documentos solicitados não caracteriza nenhuma das condutas previstas nos incisos do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prevê a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da **1ª Câmara/2ª Turma Ordinária** da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de decadência. Vencida a Conselheira Nanci Gama, que a acolheu relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 18/12/1998. No mérito, também por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar o agravamento da multa de ofício. Vencidas as Conselheiras Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que deram provimento integral ao recurso. Fez sustentação oral o Advogado Victor Boverotti Lopes OAB/SP 247.161



LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Presidente



CELSON LOPES PEREIRA NETO - Relator

Participou ainda, do presente julgamento a Conselheira Anelise Daudt Prieto. Ausente o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – DRJ/SPOII, através do Acórdão nº 17-18.460, de 18 de abril de 2007.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório componente da decisão recorrida, de fls. 1672/1678, que transcrevo, a seguir:

“Da lavratura do Auto de Infração

Em decorrência de determinação expressa no Mandado de Procedimento Fiscal No. 0812000.2001.00332-6 foi executado o procedimento de Auditoria Fiscal para verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo interessado, fls. 01/26. Ficou constatado, pela fiscalização, o descumprimento das obrigações inerentes ao regime aduaneiro especial de drawback modalidade isenção, conforme consignado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 509 a 570, que é parte integrante e inseparável do Auto de Infração de fls. 573 a 721.



No citado Auto de Infração foi constituído crédito tributário relativo ao imposto sobre a importação, ao imposto sobre produtos industrializados, respectivos juros de mora e multa de ofício. O lançamento se refere às declarações de importação cujas operações de importação foram processadas nos meses de novembro/98 a outubro/99.

O Ato Concessório Drawback-Isenção nº 2000-98/000602-4, emitido em 22.09.1998 pela agência do Banco do Brasil em São Paulo, previa a importação de mercadorias com isenção fiscal no montante de US\$ 9.234.381,31, conforme documentos de folhas 45 a 68.

Através do Termo de Constatação Fiscal lavrado foi apresentada pela fiscalização a descrição dos fatos e suas conclusões, que passamos a relatar, em síntese:

A ação fiscal alcançou as importações realizadas ao amparo de atos concessórios de drawback isenção, emitidos no período de 01/01/95 a 31/12/00.

O encerramento do procedimento fiscal foi feito parcialmente, com a lavratura de autos de infração e o protocolo de processos administrativos individualizados para cada ato concessório. No caso em tela, refere-se exclusivamente ao Ato Concessório no. 2000-98/000602-4.

A auditoria foi desenvolvida com base nos documentos apresentados pelo interessado, tomados como autênticos e legítimos.

Discorre sobre o regime aduaneiro especial de drawback. Destaca que no drawback isenção o beneficiário pode dispor livremente das mercadorias importadas com benefício. Por outro lado, sublinha o princípio da vinculação física — os insumos importados (mediante as declarações de importação de aplicação), devem ter sido empregados na fabricação dos produtos exportados. Tanto as declarações de importação de aplicação quanto os registros de exportação são informados por ocasião da solicitação de ato concessório. Reforça, que a concessão da isenção tem como base os dados constantes do Ato Concessório emitido pela Secex (por meio das agências do Banco do Brasil).

A empresa beneficiária do regime deve comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física, mantendo “controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados através das DI's de aplicação, bem como manter controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com estes insumos importados” Entende, que tal obrigatoriedade se faz necessária para que o interessado faça a prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (Ato Concessório Drawback) para concessão do benefício, de acordo como o artigo 134 do Regulamento Aduaneiro.



A fiscalização aduz, ainda, que os controles e registros da entrada dos insumos, da saída de produtos, bem como dos estoques também são exigências contidas no Regulamento do IPI, uma vez que o estabelecimento que importa produtos tributados de procedência estrangeira é contribuinte do IPI, sujeito à obrigação principal e às acessórias, tais como escrituração dos livros.

Argumenta que a legislação do drawback atribui ao beneficiário o dever de (1) comprovar a importação dos insumos que foram utilizados nos produtos já exportados em quantidade e qualidade equivalentes àqueles para as quais esteja sendo pleiteada a isenção tributária, (2) comprovação da utilização dos insumos importados através das declarações de importação de aplicação na fabricação dos produtos já exportados, e (3) comprovação, por meio de Registros de Exportação devidamente averbados ou em fase de averbação das exportações dos produtos em cujo processo de industrialização tenham sido utilizados as mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção tributária.

Não comprovado o efetivo cumprimento das condições, limites e valores pactuados no ato concessório, deve o despacho que concede a isenção ser revogado de ofício (art. 179 do Código Tributário Nacional), sujeitando a empresa ao lançamento dos tributos, acrescidos de multa de ofício.

No tocante à decadência, aduz que o entendimento da SRF, consoante com o entendimento doutrinário dominante, é que quando não há pagamento dos valores devidos no momento da ocorrência do fato gerador, em se tratando de tributo lançado por homologação aplica-se o disposto no artigo 173, I, do CTN. Cita obra de Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro) e obra de Eurico de Santi (Decadência e Prescrição no Direito Tributário) para corroborar seu entendimento.

Entende, ainda, que o contribuinte tem obrigação legal de guardar livros e documentos julgados necessários à apuração da regularidade de operações por este praticadas, que possam resultar na formalização de crédito tributário, enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública. A guarda dos livros e documentos encontra-se intimamente ligada ao instituto da decadência, nos termos do artigo 37 da lei no. 9.430/96, no sentido que os mesmos serão conservados até que se opera a decadência.

Cita o artigo 320 do RIPI vigente à época (base legal artigo 94 da Lei. 4.502/64), inferindo que o legislador conferiu amplos poderes de fiscalização à autoridade fazendária, que poderá exigir do contribuinte não só os livros fiscais obrigatórios, mas quaisquer livros e ou documentos julgados necessários ao deslinde do procedimento fiscal, ainda que já arquivados.

Que o contribuinte tem obrigação legal de guardar os livros e documentos julgados necessários à apuração da regularidade de operações por este praticado, que possam regular na



formalização de crédito tributário, enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública.

Que não cabe ao contribuinte fazer juízo de valor sobre a ocorrência ou não do prazo decadencial para se eximir da obrigação de apresentar os documentos solicitados. Que a decisão sobre a caducidade do direito de lançar cabe ao julgador do processo, seja em âmbito administrativo ou judicial.

Que também deve ser interesse do sujeito passivo, a guarda e manutenção dos livros e documentos, para demonstrar a regularidade de sua vida fiscal, mormente quando o procedimento versar sobre isenção tributária, em que ocorre a inversão do ônus da prova.

Relaciona alguns dos livros e documentos necessários a uma fiscalização de drawback isenção:

- Declarações de importação de aplicação, referentes aos insumos importados com recolhimento integral;*
- Notas fiscais de entrada referentes a estas importações;*
- Laudo técnico que permita aferir o valor da relação insumo-produto;*
- Registros de exportação referentes às exportações de produtos industrializados que contêm os insumos importados (item "a");*
- Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 03;*
- Livro Registro de Entradas de todo o período;*
- Livro Registro de Inventário de todo o período;*
- Declarações de importação de utilização, referentes aos insumos importados com isenção.*

Cita as diversas Intimações efetuadas e seus respectivos atendimentos (fls. 530 a 532). Afirma que "apenas parte" dos documentos solicitados foram entregues pela impugnante tempestivamente. Faz um breve histórico do ocorrido.

Aduz, ainda, sobre a documentação não apresentada pelo contribuinte (fls. 532 a 534). Afirma que o Livro Registro de Controle de Produção, mod. 03, exigido pela legislação do imposto sobre produtos industrializados, na maioria das vezes não se presta à auditoria de drawback, pois não fornece informações necessárias à verificação da vinculação física entre os insumos importados pelas declarações de importação de aplicação e os produtos exportados.

O contribuinte desde o início do procedimento fiscal sempre colaborou com as atividades da fiscalização. Apresentou à fiscalização, durante o ano de 2002, um relatório interno — "Relatório de Consumidos e Fabricados" —, que contém



informação relevante para a análise de seu processo produtivo. Segundo os resultados da auditoria executada em 2002, o citado relatório fez prova a favor da empresa em muitos casos, tendo sido comprovada a vinculação física. Que a partir de 2003, a versatilidade da fiscalizada em atender as intimações começou a recrudescer. As exigências já formuladas e atendidas pela empresa no passado passaram a ser respondidas com alegações jurídicas as mais variadas, sempre com o desiderato de afastar a obrigatoriedade de apresentação do que havia sido solicitado.

O critério adotado no procedimento fiscal foi orientado para a verificação dos documentos apresentados pelo fiscalizado quanto às condições: (a) declarações de importação de aplicação registradas menos de dois anos antes da data do pedido de ato concessório; (b) registros de exportação averbados e utilizados em apenas um ato concessório; (c) vinculação física entre insumos importados (declarações de importação de aplicação) e os produtos consignados nos registros de exportação; (d) data de embarque nas declarações de importação de utilização dentro da vigência do ato concessório.

Discorre sobre o processo produtivo do interessado.

Explica as diversas intimações e atendimentos efetuados relativos à auditoria de produção realizada pela fiscalização (fl. 542).

O Relatório de Consumidos e Fabricados, que fornece mensalmente as quantidades de insumos e produtos intermediários aplicados à produção, bem como as quantidades efetivamente produzidas nas duas etapas (sensibilização e corte), documento interno do fiscalizado, possui importância singular para a ação fiscal, por ser elemento de prova acerca da efetiva industrialização dos insumos importados mediante as declarações de importação de aplicação.

Foram solicitados ao interessado os Relatórios de Consumidos e Fabricados relativos aos períodos mensais de julho/97 a dezembro/98. Em resposta, foi informado que dito relatório deixou de existir a partir de janeiro/98. A fiscalização apurou que o relatório continua a ser elaborado, porém, inutilizado no prazo máximo de seis meses. Nenhum outro documento foi elaborado para substituir o relatório.

Foi concedida ao interessado a faculdade de comprovar, com base em qualquer meio idôneo, o cumprimento da vinculação física. Todavia, nenhum dos documentos ou informações solicitados foi apresentado.

Solicitado a recompor o Relatório de Consumidos e Fabricados, o fiscalizado informou que tais documentos não são passíveis de serem refeitos.

Conclui a fiscalização que a interessada descumpriu parcialmente limites, condições e termos pactuados no Ato



Concessório Drawback, assim parte das operações de importações submetidas ao regime especial de drawback passarão a ter o enquadramento tributário de uma importação comum. A impugnante praticou as seguintes infrações:

1a. Falta de apresentação das notas fiscais de entrada solicitadas, referentes a insumos importados através das D.I.s de aplicação. A consequência desta falta de apresentação é a descaracterização da importação efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback isenção.

2a. Ausência de vinculação física entre os insumos importados através das D.I.s de aplicação e os produtos consignados nos REs apresentados. Afirma, a fiscalização, que a empresa não dispõe de nenhum sistema de controle de seu processo produtivo, que possa ser utilizado para Auditoria de Drawback isenção no período de janeiro de 1998 a dezembro de 2000.

Assim, entende a fiscalização, que inexistem meios de prova apresentados pela empresa para que se repute a emissão do Ato Concessório sob análise. Esta falta de comprovação decorre não de inércia ou incompetência da Autoridade Fiscal, mas dos procedimentos adotados pela própria fiscalizada, seja em relação à falta de apresentação de livros, documentos e informações exigidas pela fiscalização, seja em relação à logística interna referente ao controle e guarda de tais livros e documentos.

Da impugnação

Regularmente intimado e cientificado da autuação fiscal em 18/12/03, o interessado apresentou impugnação em 16/01/04, juntada às fls. 726 a 1511, na qual alega, em síntese, que:

Preliminarmente, o auto de infração é nulo por decadência, por ter sido lavrado há mais de cinco anos dos fatos geradores, relativos às operações beneficiadas por drawback nos períodos entre janeiro e novembro de 1998. Argumenta com base no Código Tributário Nacional, art. 150, parágrafo 4o.e artigo 173, parágrafo único c/c Regulamento Aduaneiro/85, art. 456 (Decreto nº 91.030/85). Cita doutrina e acórdãos do Conselho de Contribuintes.

O presente caso versa sobre operações de drawback isenção, para cuja concessão é exigida apenas a demonstração de exportação anterior de produtos em cuja fabricação tenham sido utilizados insumos importados, equivalentes àqueles para os quais esteja sendo pleiteada a isenção. O drawback isenção constitui, em face da equivalência legal, mera reposição de estoque de matéria-prima importada.

Faz uma extensa explanação para demonstrar a distinção entre o drawback isenção e o drawback suspensão, citando doutrina e jurisprudência sobre o assunto.



Quer a fiscalização prova da vinculação física, característica do drawback suspensão, que não se aplica ao drawback isenção, regime utilizado pelo interessado.

A fiscalização criou exigências que não são da lei. Baseou-se em um Princípio de Vinculação Física de criação própria, invocado para justificar a desídia e inadimplência fiscal que atribuiu ao contribuinte.

O entendimento do Conselho de Contribuintes, relativo ao drawback suspensão, que não é objeto dos autos, afasta a rigidez de qualquer vinculação física, invocando a característica da fungibilidade dos insumos. Cita acórdãos.

No caso do drawback isenção a condição é que o contribuinte tenha exportado mercadoria composta por insumos importados. É condição preexistente e o Ato Concessório é expedido após a verificação da ocorrência da dita condição, como aconteceu no presente caso.

A condição para o uso do benefício, no caso do drawback isenção, consiste na demonstração da equivalência, em quantidade e qualidade, relativamente à mercadoria industrializada e exportada, nos termos do inciso II do artigo 78 do Decreto-Lei no. 37/66.

As apurações da fiscalização, no sentido de demonstrar a falta de vinculação física por meio de saldo de estoque, atentam contra o princípio da legalidade a que se reveste o instituto da isenção e não encontra qualquer suporte jurídico que justifique a sua aplicação, notadamente a literalidade exigida pelo artigo 111 do CTN.

Deve prevalecer a tipicidade e a legalidade, princípios de direito tributário.

A condição do drawback isenção é que o contribuinte tenha exportado, em operação anterior. A expedição do ato concessório está vinculada exclusivamente à prova das exportações das respectivas mercadorias, a fim de constatar a quantidade e a qualidade equivalentes.

Para a concessão do benefício drawback, nos termos da lei, o contribuinte apresenta à autoridade administrativa seu plano de importação – exportação que é composto dos seguintes documentos: termo de responsabilidade e laudo técnico, discriminando o processo industrial e a participação qualitativa e quantitativa da mercadoria importada no produto exportado. Após análise, é expedido pelo Decex o ato concessório.

O Comunicado Decex nº 21/97, definiu que a empresa deverá comprovar as exportações realizadas e a autoridade utilizá-las para a análise da concessão do regime.



Posteriormente, reposto o estoque com a importação de bens isentos, o contribuinte poderá dispor da mercadoria livremente, pois esta não está vinculada a qualquer condição.

As apurações da fiscalização, no sentido de demonstrar a falta de vinculação física por meio de saldo de estoque, atentam contra o princípio da legalidade a que se reveste o instituto da isenção e não encontra qualquer suporte jurídico que justifique a sua aplicação, notadamente a literalidade exigida pelo art. 111 do Código Tributário Nacional.

No tocante a falta de apresentação de documentos, entende a impugnante que os documentos relacionados a operações de drawback devem ser mantidos na empresa no mesmo prazo da decadência, a fim de comprovar a exatidão das operações e, principalmente, dos Atos Concessórios.

Não é obrigado a elaborar apontamentos ou documentos que não são exigidos pela lei. O desuso do Relatório de Consumidos e Fabricados não representa descumprimento de obrigação acessória, que também decorre de lei. A não apresentação destes documentos não representou descumprimento de qualquer obrigação fiscal, não podendo prevalecer a onerosa multa que lhe foi imposta com base no parágrafo 2 do artigo 44, da Lei no. 9.430/96. Impossível, por outro lado, o cumprimento da exigência de apresentar os documentos, se os mesmos não existiam à época da solicitação, além do fato de que a lei não exigiu a sua elaboração e guarda.

Por fim, requer a impugnante que seja afastada todas as exigências contidas do Auto de Infração, relativamente aos tributos e acréscimos legais, em face das demonstradas irregularidades do documento fiscal, para cancelá-lo por completo.

Protesta e requer a produção de prova pericial e a posterior juntada dos respectivos quesitos e também de outros documentos que possam corroborar para o efetivo desate da questão.

Requer, ainda, que sejam reunidos todos os processos administrativos referentes aos autos já lavrados, uma vez que oriundos do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal no. 0812000-2001.00332-6, em face da conexão e da identidade das matérias, a fim de que tenham decisão única, em homenagem ao princípio da economia processual.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo II considerou procedente o lançamento efetuado, através do referido Acórdão, cuja ementa transcrevemos, *verbis*:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK ISENÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.



O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente de descumprimento do drawback isenção será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a declaração de importação, referente aos insumos supostamente amparados pela isenção, fora registrada no SISCOMEX, aplicando-se, pois, ao caso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1998, 1999

PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Não obstante, tais pedidos serão indeferidos quando os elementos que integram os autos demonstrarem serem suficientes para a plena formação de convicção e o conseqüente julgamento do feito.

PEDIDO DE JUNTADA DE PROCESSOS. ALEGAÇÃO DE CONEXÃO DE CAUSAS E DA NECESSIDADE DE OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL. INDEFERIMENTO DA JUNTADA TENDO EM VISTA A IMPOSSIBILIDADE PRÁTICA NO ATENDIMENTO E DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A IMPUGNANTE.

Deverá ser indeferido o pedido de juntada de processos, sob o argumento da existência de conexão de causas, pelo fato que vários processos relativos aos citado Mandado de Procedimento Fiscal já foram julgados pelas DRJ - São Paulo II e DRJ - Fortaleza, e outros já estão no Terceiro Conselho de Contribuintes. Assim, o pleito do contribuinte já não tem mais condições práticas de ser atendido..

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

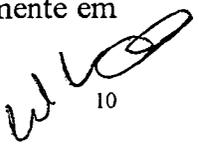
Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK ISENÇÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO. INAPLICABILIDADE DO INCENTIVO.

A característica do lançamento como ato vinculado e obrigatório, e a necessidade de se interpretar literalmente a legislação tributária concernente à outorga de isenção, implicam na glosa do drawback isenção quando não cumpridos os requisitos formais prescritos na legislação de regência, dentre eles, a não observação do Princípio da Vinculação Física quando da utilização dos insumos importados através das DI que instruíram o pedido do ato concessório.

Lançamento Procedente."

Intimada da decisão, a empresa apresentou Recurso Voluntário de fls. 1711/1738, no qual reitera os argumentos apresentados em sua impugnação, especialmente em relação:



- à preliminar de decadência do direito de lançar o crédito relativo às declarações de importação registradas antes de 18/12/1998;

- ao entendimento equivocado do Sr. Auditor, que efetuou o lançamento, e do voto vencedor do julgamento de primeira instância, quanto ao princípio da vinculação física;

É o relatório.

Voto

Conselheiro CELSO LOPES PEREIRA NETO, Relator

O recurso é tempestivo e trata de matéria da competência deste Conselho. Assim, dele conheço.

Preliminar de decadência

A regra geral para a contagem do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário é aquela contida no art. 173, I da Lei nº 5.172/66 (CTN), que estabelece como *dies a quo* o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos impostos sobre importação e sobre produtos industrializados, o CTN prevê regra especial em seu art. 150, §4º: o *dies a quo* é a data de ocorrência do fato gerador.

É justamente esta tese que defende a recorrente quando alega que as operações de importação que tiveram o seu registro antes de 18/12/1998, não poderiam ser objeto do auto de infração cuja ciência deu-se em 18/12/2003, por ter-se operado a extinção do crédito tributário pela decadência.

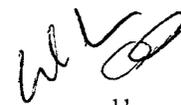
Entendo que, no presente caso, não merece prosperar a tese da recorrente de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria a data do fato gerador do imposto de importação (registro da Declaração de Importação) ou do IPI vinculado (data do desembaraço aduaneiro), pois, em se tratando de regime aduaneiro especial de *drawback* isenção, **não houve pagamento antecipado** pelo contribuinte, ou seja não há pagamento passível de ser homologado. Portanto, **não há que se falar em homologação, nem na aplicação na regra especial do art. 150, § 4º do CTN, devendo ser aplicada a regra geral do art. 173, I**, daquela lei de normas gerais de direito tributário.

Em suma, no caso do regime especial de *drawback*, modalidade isenção, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo que está determinado no art. 173, inciso I do CTN, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)”



A decisão *a quo*, ora recorrida, traz os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho a este respeito, os quais adoto, independentemente de transcrição.

Vale ressaltar que o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro, adota, expressamente, esta interpretação, em seu art. 752, §3º, II:

“Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei no 5.172, de 1966, art. 173, caput):

(...)

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I – (...)

II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção.”

Finalmente, uma vez que o início da fiscalização deu-se em 10/10/2001, não há como prosperar a argumentação da recorrente quanto à antecipação do início de contagem do prazo decadencial para período anterior a 01/01/1999, baseada na exceção contida no parágrafo único do art. 173 do CTN, que prevê que o direito de constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No presente caso, as Declarações de Importação mais antigas foram registradas **no ano de 1998**, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em **01/01/1999**. Portanto, a data limite para se efetuar o lançamento seria em **31/12/2003**. Uma vez que a ciência do auto de infração ocorreu em **18/12/2003**, o crédito tributário foi regularmente constituído, não havendo que se falar em nulidade do lançamento em função de decadência.

Voto, portanto, por afastar a preliminar de decadência.

Do Mérito

No mérito, a recorrente entende que é inaplicável, ao caso presente, o princípio da vinculação física, que seria regra exclusiva da modalidade *drawback* suspensão.

Portanto, ter-se-ia equivocado o Sr. Auditor, que efetuou o lançamento, e o voto vencedor do julgamento de primeira instância, quanto ao princípio da vinculação física, pois se não há que se aplicar este princípio, não haveria que se realizar auditoria em seu processo produtivo e incabíveis as conseqüências advindas dessa verificação.

Mais uma vez entendo que a argumentação da recorrente não procede, pois o cumprimento do **princípio da vinculação física** é condição essencial e básica para o adimplemento do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* - modalidade isenção, no sentido de que os insumos **anteriormente** importados (importação realizada com pagamento de todos

os tributos) devem ter sido **efetivamente utilizados** na produção dos produtos também **anteriormente** exportados à expedição do Ato Concessório.

Não se exige, portanto, que os insumos importados com isenção dos impostos (importação **após** a concessão do Ato Concessório, realizada sob o benefício do regime) sejam utilizados em produtos a serem exportados. Trata-se de uma verdadeira “reposição de estoques” dos insumos anteriormente importados, com pagamento dos impostos, que foram aplicados em produtos destinados à exportação (após o processamento industrial no país).

Esta questão foi brilhantemente abordada na decisão recorrida, da qual transcrevemos o trecho a seguir:

“Pois bem. A questão fundamental no tocante ao drawback-isenção refere-se à verificação se, de fato, os insumos importados com pagamento de tributos (“1a importação”) foram utilizados na elaboração de produtos exportados. Somente desta forma, o contribuinte poderia importar novos insumos (“2a. importação”), em quantidades e qualidades equivalentes, com isenção dos impostos.

Não fazamos confusão:-

- o chamado “Princípio da Vinculação Física” refere-se à conexão estabelecida entre os insumos importados com o pagamento de tributos – 1a. importação – com os produtos exportados que necessariamente devem ter utilizados estes insumos;

- o chamado “Princípio da Equivalência” estabelece que as mercadorias a serem importadas com isenção – 2a. importação - guardem proporcionalidade quantitativa e qualitativa com aquelas anteriormente importadas – 1a. importação - e utilizadas na produção das mercadorias outrora exportadas”(grifos originais)

Notemos que o princípio da vinculação física está previsto desde a instituição do regime aduaneiro especial de *drawback*, pelo art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, que no seu inciso III, prevê a modalidade isenção:

“Art. 78. Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento.

(...)

III - Isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.” (Grifei)

Os arts. 314, II e 315, II do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 regulamentaram o regime, dispondo:

“Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente



Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

(...)

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;

(...).

Art. 315. O benefício do drawback poderá ser concedido:

(...)

II - à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;

(...)"(grifei)

A Portaria 594, de 25/08/1992, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, também estabelecia, em seu art. 4º, § 2º, que a concessão do drawback isenção estaria condicionada à *"comprovação das exportações já realizadas do produto, em cuja fabricação foram utilizadas mercadorias importadas, em quantidade e valor determinados"* (grifei)

Quanto à comprovação do cumprimento das condições para gozo do benefício, ou seja, que os insumos importados com pagamento de tributos ("primeiras" importações) foram utilizados na produção dos produtos exportados, entendo ser dever da recorrente.

O art. 179, do CTN, dispondo sobre a isenção condicionada, estabelece que o ônus da prova é do beneficiado:

"Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

(...)" (grifei)

Não diverge o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos, quando estabelece, em seu artigo 134:

"Art. 134. A isenção ou redução do imposto será efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei o contrato para sua concessão.

(...)" (grifei)



No entanto, da leitura dos autos verifica-se que a recorrente não logrou demonstrar a utilização dos insumos importados nos produtos exportados, apesar de terem sido diversas as oportunidades em que a fiscalização intimou-a a fazê-lo.

Mesmo assim, foram realizados, pela fiscalização, procedimentos de verificação física no intuito da busca pela verdade material. Entretanto, o que se demonstrou por meio de auditoria na produção e nos estoques da recorrente, foi que os insumos importados com pagamento de imposto, constantes das declarações de importação que embasaram o pedido de Ato Concessório, não foram utilizados nas mercadorias constantes das declarações de exportação informadas no mesmo requerimento. Desta forma, não teria o direito de repor seus estoques com a importação posterior (2ª. importação) de insumos com isenção de tributos.

Assim, constatado o descumprimento das condições e requisitos previstos em lei para a concessão do incentivo, cabível a glosa do benefício auferido nas importações.

Finalmente, cumpre destacar que a discussão desta mesma matéria, envolvendo a mesmo recorrente, já foi objeto de um grande número de julgamentos neste Conselho. Transcrevo, a título de ilustração, a ementa da decisão consubstanciada no Acórdão 301-33.581, de 24 de janeiro de 2007, da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, de relatoria da i. Conselheira Susy Gomes Hoffmann, que estabelece entendimento semelhante ao que adoto quanto à decadência, princípio da vinculação física e ônus da prova do cumprimento do regime:

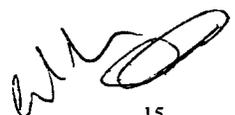
Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 27/01/1997 a 05/01/1998

Ementa: DRAWBACK-ISENÇÃO.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Tratando-se de matéria relacionada a ordenamento jurídico especialíssimo, em regime de drawback-isenção, necessário se torna contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele da declaração de importação referente aos insumos supostamente amparados pela isenção, nos termos do inciso I, do artigo 173, do CTN, considerando que a isenção pleiteada não restou caracterizada e considerando que não houve pagamento, de tal sorte que a regra utilizada não poderia ser a prevista no artigo 150 do CTN.

DRAWBACK - ISENÇÃO. FORMALIDADES PROCEDIMENTAIS. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA ESPECIFICIDADES DA APLICAÇÃO DE TAL PRINCÍPIO NO REGIME DO DRAWBACK ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO. INAPLICABILIDADE DO INCENTIVO. Notadamente, a outorga tributária concernente à isenção via drawback-isenção implica em inúmeras formalidades condicionantes ao seu beneficiamento, dentre as quais, a observação do ora denominado "Princípio da Vinculação Física", quando da utilização dos insumos importados através das DI's que instruíram o pedido do Ato Concessório, e os insumos previamente não exportados, por ser decorrência lógica do procedimento fiscal.



ÔNUS DA PROVA. Se o contribuinte não traz provas aos autos que demonstrem que cumpriu o regime de drawback não há como prevalecer a alegação de cumprimento. Tal prova deve ser substancial a fim de indicar que o contribuinte utilizou-se da quantidade e da qualidade do insumo que pretende ser objeto do regime de drawback isenção. Se não realizou tal prova e se, por sua vez, o fisco demonstrou, por meio de prova, in casu, auditoria da produção, que o contribuinte não utilizou o insumo na quantidade informada anteriormente pelo contribuinte, há de prevalecer a alegação do fisco, uma vez que está provada.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Multa Majorada. Não-Apresentação de Documentos.

O dispositivo legal indicado pela autoridade autuante (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), no qual se basearia a majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%, a meu ver, não alcança a conduta descrita: não-apresentação de documentos solicitados, mais especificamente, os Relatórios de Consumidos e Fabricados. Vejamos:

“Lei nº 9.430/96

Art. 44. (...)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)”

Voto, portanto, pelo afastamento da majoração da multa de ofício de 75% para 112,5%.

Ante todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, para afastar, exclusivamente, a majoração a multa de ofício pela não-apresentação de documentos.

Sala das Sessões, em 09 de julho de 2009.


CELSE LOPES PEREIRA NETO

