



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13884.005061/2003-68
Recurso nº 339.651 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.290 – 3ª Turma
Sessão de 18 de junho de 2013
Matéria Drawback isenção - Decadência e vinculação física
Recorrente KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA IMAGEM E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK ISENÇÃO. TERMO DE INÍCIO DA DECADÊNCIA.

Nos casos de importação realizada ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, não há lançamento, pagamentos ou atos preparatórios praticados pelo sujeito passivo, o que, de per si, afasta qualquer tipo de homologação. Conseqüentemente, o termo inicial da decadência é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

DRAWBACK ISENÇÃO. INADIMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO INCENTIVO. INAPLICABILIDADE DO REGIME.

Demonstrado, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do drawback não foi utilizada na industrialização dos produtos exportados, provado está o inadimplemento das condições do regime. Nesse caso, inaplicável esse regime aduaneiro especial, e, por conseguinte, indevida a fruição do incentivo fiscal.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a alegação de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso especial. A Conselheira Nanci Gama votou pelas conclusões.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

Os fatos foram assim narrados no acórdão recorrido:

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 as declarações de importação cujas operações de importação foram processadas nos meses de novembro/98 a outubro/99.

O Ato Concessário Drawback-Isenção nº 2000-98/000602-4, emitido em 22.09.1998 pela agencia 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 concessários 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 concessário. No caso em tela, refere-se exclusivamente ao Ato Concessário 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 concessário.

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 Concessário Drawback) para concessão do benefício, de acordo com 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 a obrigação principal e as 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 RIFI vigente a época (base legal artigo 94 da Lei. 4.502/64), inferindo que o legislador conferiu amplos poderes de fiscalização a 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 as exportações de produtos industrializados que contem 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 a 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 Concessário 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 repete 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 as 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 aqueles 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. E condição preexistente e o Ato Concessório é expedido após a verificado 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 a mercadoria industrializada e exportada, nos termos do inciso II do artigo 78 do Decreto-Lei n.º 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.

Comunicado Decex n.º 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 2º do artigo 44, da Lei n.º 9.430/96. Impossível, por outro lado, o cumprimento da

exigência de apresentar os documentos, se os mesmos não existiam a 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, afim 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 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 - Sao 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:

- A preliminar de decadência do direito de lançar o crédito relativo as 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.*

Julgando o feito, o Colegiado recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

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

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.*

ONUS 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.*

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 PROVIDO EM PARTE.

Regularmente intimada desse acórdão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou recurso especial, onde pugna pelo restabelecimento da majoração da multa de ofício.

O especial fazendário fora por mim examinado, e, nos termos do despacho de fls. 1803 a 1806, foi inadmitido, por não haver-se configurado o dissídio jurisprudencial. Esse despacho foi objeto de reexame de amissibilidade pelo então presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que o manteve em sua intezreza.

A seu turno, o sujeito passivo, também, apresentou recurso especial onde traz a debate as questões da decadência e da necessidade de vinculação física entre as matérias-primas e o produto final exportado. Esse apelo foi por mim admitido, nos termos do despacho de fls. 1979 e 1980.

Contrarrazões vieram às fls. 1983 a 2002.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A teor do relatado, trata-se de auto de infração lavrado para constituir o crédito tributário relativo a mercadorias estrangeiras importadas ao abrigo de *drawback*, modalidade isenção, sem que fossem observados, segundo a Fiscalização, os requisitos desse regime aduaneiro.

O recurso especial apresentado pelo sujeito passivo devolve a este Colegiado a questão da decadência para a Fazenda constituir o crédito tributário, e, também, a da necessidade de vinculação física como requisito da isenção pleiteada.

Segundo a recorrente, teria havido equívoco da Fiscalização em enquadrar o regime aduaneiro especial da recorrente como *drawback* suspensão quando se trata, na verdade, da modalidade de isenção, e que o autuante não conseguiu apresentar indícios de irregularidade no procedimento de importação/exportação realizado pela recorrente.

A primeira questão que se apresenta a debate, diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontra-se ao abrigo de regime aduaneiro especial em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

De outro lado, tem-se que, nas hipóteses de *drawback*, modalidade suspensão, o lançamento não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da suspensão, mas, tão-somente, a partir do trigésimo primeiro dia, contado do momento em que se encerrou o regime, posto que, até essa data, o sujeito passivo poderia adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. Já no caso de *drawback* isenção, o prazo extintivo do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da Declaração de Importação das mercadorias beneficiadas com a isenção.

Assim, como os registros das declarações de importação ocorreram entre novembro de 1998 e outubro de 1999, o termo inicial da decadência referente ao fato gerador mais remoto, é 1º de janeiro de 1999, exaurindo-se o prazo em 1º de janeiro de 2004. Compulsando-se os autos, verifica-se que a ciência do lançamento foi dada em 18 de dezembro de 2003, portanto, antes de findo o prazo decadencial.

Esclareça-se, por oportuno, que a exigência do tributo ora em comento refere-se a fatos geradores ocorridos quando da entrada no território aduaneiro das mercadorias estrangeiras acobertadas pelas DIs listadas no parágrafo precedente, que foram registradas nas datas anotadas linhas acima. As importações foram realizadas sob o regime de *drawback*, modalidade isenção. Não se está aqui tratando das importações de mercadorias desembaraçadas com pagamentos de tributos e que, supostamente, foram utilizadas na fabricação de produtos que vieram a ser exportados pela reclamante, e por conseguinte, habilitaram a reclamante a

pleitear o ato concessório do aludido *drawback* isenção. Assim, não se pode pretender, como o fez a reclamante, que o termo inicial da decadência seja contado da data do registro das DIs das mercadorias desembaraçadas com tributação normal, posto que os tributos que se está exigindo nestes autos não são os incidentes nessas importações mais remotas (realizadas com pagamento dos impostos aduaneiros), mas sim, nas mais recentes (desembaraçadas com isenção).

De outro lado, como bem asseverou o relator do acórdão recorrido:

(...) 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.

Vencida a questão da decadência, passa-se, de imediato, às demais matérias devolvidas ao Colegiado.

O primeiro ponto a ser enfrentado, diz respeito ao método utilizado pelo Fisco para demonstrar o descumprimento das condições do regime aduaneiro. Segundo a reclamante, a autoridade fazendária ter-se-ia utilizado de critérios pessoais, particulares e hipotéticos, não permitidos pelo regime de *drawback*.

Razão não assiste à reclamante, posto que o que ela chamou de critérios próprios, particulares e hipotéticos utilizados pela Fiscalização, nada mais é do que auditoria de produção, amplamente utilizada pelos Fisco do mundo inteiro, e, também, por empresas e órgãos especializados em realizar auditoria. Os dados e as variáveis mudam de acordo com o que se quer auditar, mas o método é um só, científico, lógico e arrimado em fórmulas matemáticas de fácil aferição.

No caso dos autos, a metodologia, dados e critérios utilizados na auditoria foram muito bem detalhados pela Fiscalização, de modo que os resultados a que se chegou é de fácil aferição, mesmo por aqueles que não se sentem confortáveis em enveredar pelos caminhos da Matemática.

De outro lado, a reclamante não apontou um equívoco sequer na auditoria apresentada, defende-se tentando desqualificar a validade da utilização da auditoria em si, a qual não teria previsão legal para ser feita no caso de concessão desse regime aduaneiro especial. De fato, não há qualquer dispositivo legal prevendo a utilização do método utilizado pela Fiscalização, mas, de outro lado, não há qualquer legislação dispondo como deve a Fiscalização proceder para fazer seu trabalho. A lei não desce a esse nível de detalhamento, a ponto de determinar como a autoridade deve proceder para realizar seu ofício. Esse tipo de coisa está na seara do administrador – de fixar, se for o caso, métodos de trabalho para tornar mais eficiente o desempenho de seus comandados. Aliás, é bom que seja dito que assim procede a Receita Federal do Brasil, ao criar manuais de rotinas e procedimentos a serem adotado *interna corporis*, com o intuito de padronizar o atendimento e a prestação dos serviços à sociedade. Dentre esses manuais, existe o de auditoria utilizado pela Fiscalização. Em outras palavras, cabe à lei atribuir a competência dos órgãos para exercer determinada atribuição,

como, por exemplo a de fiscalizar, mas o *modus operandi*, salvo os casos expressamente previstos em lei, fica a critério do administrador fixar.

Desta feita, não há reparo algum a se fazer no método utilizado pela fiscalização para auditar o regime de drawback objeto destes autos.

Em relação ao outro ponto do recurso - aplicação do princípio da vinculação física no *drawback*-isenção, que tem gerado muita discussão, tanto na doutrina quanto na jurisprudência - também entendo não assistir razão à recorrente, senão vejamos.

O regime aduaneiro especial de *drawback*, modalidade isenção, segundo o disposto no art. 314, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, permite a importação de mercadoria com isenção dos tributos exigíveis, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Os pontos essenciais desse regime, na modalidade isenção, são:

1 - Importação de mercadorias aplicadas em processo produtivo, com o recolhimento integral dos tributos incidentes na operação de importação;

2 - Exportação da mercadoria após o processo produtivo;

3 - Autorização pela Secex, mediante ato concessório, de importação de mercadoria equivalente, em quantidade e qualidade, à importada anteriormente com recolhimento integral dos tributos incidentes na operação de importação;

4 - Reposição de estoque da pessoa jurídica beneficiária do regime, que poderá utilizar a mercadoria alvo da isenção para qualquer finalidade;

5 - Submissão ao controle administrativo da Secex, visando a comprovação formal da utilização da mercadoria importada no processo produtivo;

6 - Submissão à fiscalização da Receita Federal do Brasil no que tange ao controle aduaneiro e fiscalização tributária.

A base legal do *drawback*-isenção encontra-se assentada no art. 78, III, do DL nº 37/66, regulamentado pelos arts. 314 e 315 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, nos termos seguintes:

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 37/66, artigo 78, I a III):

I – (...)

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

III - (...)

Parágrafo único – O benefício de que trata este artigo é considerado incentivo à exportação.

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

I - (...)

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

É necessário observar que a mercadoria importada deve ser utilizada na fabricação do produto a ser posteriormente exportado, como condição essencial à emissão do ato concessório de *drawback*-isenção e, portanto, à fruição do benefício fiscal. Veja-se que uma das condições a serem cumpridas pela importadora que tenha se beneficiado do regime aduaneiro de *drawback* isenção é a de que as matérias-primas importadas, constantes do pedido original do Ato Concessório, tenham sido empregadas na industrialização dos produtos nacionais exportados.

Esta condição é exigida tanto pelo inciso II do art. 314 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/1985), transcrito linhas acima, quanto pelo art. 16 da Portaria Decex nº 24/1992, que, expressamente, **condiciona a concessão do regime à utilização precedente de mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção.**

Art. 16 – Na modalidade isenção, é condição para a concessão do regime a comprovação de exportações, já realizadas, de produtos, em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção. O pedido de drawback deverá ser acompanhado das declarações de importação e dos documentos pertinentes previstos no art. 34 desta portaria.

Tanto o artigo transcrito linhas acima quanto o inciso II dos arts. 314 e 315 do RA/1985 consagram o **princípio da vinculação física** inerente ao regime de *drawback*, quer na modalidade suspensão quer na isenção. Nesta modalidade, as matérias-primas anteriormente importadas, em quantidade e qualidade equivalentes (**princípio da equivalência**) àquelas objeto do pedido de isenção, devem, necessariamente, haver sido aplicadas, direta e fisicamente, na industrialização das mercadorias exportadas, as quais geraram o direito à emissão do ato concessório da isenção.

Registre-se, por oportuno, que ao contrário do que alega a reclamante, a Fiscalização, no auto de infração em exame, conduziu os trabalhos considerando tratar-se de *drawback* isenção e não o de suspensão como quer fazer crer a autuada.

Merece ser esclarecido que o princípio da vinculação física não é incompatível com o da equivalência. Ao contrário, se complementam e são aplicados em fases distintas do regime aduaneiro especial de *drawback*. Explico: no regime da isenção há duas fases de importação. Na primeira, as matérias-primas importadas devem ser utilizadas fisicamente na fabricação de produtos a serem exportados (**princípio da vinculação física**). Realizada a exportação nessas condições, o industrial exportador vai ao Secex e pleiteia o ato concessório para importar matérias-primas em quantidade e qualidade equivalentes às utilizadas nessa exportação (**princípio da equivalência**).

Nesse aspecto, releva transcrever o voto do nobre Conselheiro João Luiz Fregonazzi, proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 139.795, interposto pela ora Recorrente:

(...) o princípio da equivalência, aplicável ao drawback, modalidade isenção, no que respeita à mercadoria que será importada após a exportação e alvo da isenção, se for equivalente em qualidade e quantidade à utilizada efetivamente no processo produtivo. Portanto, para a mercadoria importada utilizada na fabricação da mercadoria a ser exportada vale o princípio da vinculação física. Para a mercadoria importada após a exportação, vale o princípio da equivalência.

Portanto, em relevo o princípio da vinculação física quando a análise buscar a mercadoria importada que integra o processo produtivo da mercadoria industrializada e exportada. Neste caso, não há previsão legal para aplicação do princípio da fungibilidade. Muito ao contrário, a teor do disposto nos artigos 314, II, e 315, II, do Regulamento Aduaneiro acima transcritos, o princípio da vinculação física tem assento legal.

A concessão do regime não implica maiores dificuldades. Preenchidos os requisitos estabelecidos pela Secex, o sujeito passivo faz jus a ato concessório de *drawback*-isenção, podendo importar mercadoria idêntica ou similar, com isenção de tributos, com o intuito de repor o estoque da mercadoria antes utilizada no processo produtivo do produto exportado. Todavia, apesar da aparente singeleza do regime, algumas questões têm gerado grandes embates entre o Fisco e os beneficiários do regime, dentre as quais se destaca as obrigações acessórias estabelecidas para fruição do benefício. De um lado, o importador/exportador desdenha dessas obrigações, desqualificando-as como burocracia inútil, enquanto o fisco as defende sob o argumento de que elas existem para evitar a evasão fiscal ou a sonegação fiscal em suas mais diversas vertentes.

Na esteira do entendimento de que as obrigações acessórias devem ser relevadas em prol de um marco maior a comprovação da exportação é que surgiu o princípio da fungibilidade, que é brandido aos quatro ventos para justificar o descumprimento das obrigações assumidas quando da concessão do regime, de tal sorte que a mercadoria nacional ou de outra espécie utilizada na fabricação do produto a ser exportado possa substituir aquela importada, que deveria ser aplicada no processo produtivo, mesmo que essa substituição vá de encontro à disposição expressa de lei.

De outro lado, como bem asseverado pela fiscalização, a reclamante, quando intimada a prestar informações, respondeu às intimações da autoridade autuante com o argumento de que deveria prestar contas nos termos das normas da Secretaria de Comércio Exterior, e que, por isso, não precisaria apresentar as declarações de importação das mercadorias importadas utilizadas no processo produtivo. Ledo engano, pois à Secex cabe o controle administrativo das importações, pertinente à expedição dos atos concessórios, e a verificação do cumprimento das condições sob o ponto de vista estritamente formal, sem qualquer possibilidade de exercer processo de auditoria.

Na realidade, como demonstrado linhas acima, a competência para fiscalizar e exigir eventuais créditos tributários decorrente de descumprimento do regime especial aduaneiro é da Receita Federal do Brasil, e não da Secex, como aliás dispõe o art. 3º da Portaria MEFP nº 594/92.

Posto isso, e considerando que a auditoria de produção, muito bem elaborada e realizada pela Fiscalização, demonstrou, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do *drawback* não foram utilizadas na industrialização dos produtos exportados, não poderia a reclamante beneficiar-se de isenção na importação para repor o estoque dessas matérias-primas. Releva anotar ainda que a contribuinte não demonstrou a inexatidão de nenhum dos dados apresentados na auditoria de produção, não apresentou qualquer erro de cálculo ou de avaliação dos resultados da auditoria. Tampouco trouxe laudo ou estudos técnicos que pudesse contestar o trabalho fiscal.

Por derradeiro, peço licença para, mais uma vez, socorrer-me do voto do ilustre Conselheiro João Luiz Fregonazzi, que examinando um outro auto de infração lavrado contra a ora recorrente, muito bem enfrentou a questão da matéria probatória.

DA COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO E CUMPRIMENTO DAS DEMAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Da análise das peças instrutoras do processo, verifica-se claramente que a recorrente reiteradamente deixa de atender às intimações da fiscalização aduaneira.

Assim, estriba-se no artigo 31 da Portaria Secex n.º 04/97, com a redação dada pela Portaria Secex n.º 1/00, para não atender (doc de fls. 154 e seguintes) à intimação que solicita a apresentação das declarações de importação registradas em 1996, documentário base dos diversos despachos aduaneiros de importação das mercadorias estrangeiras aplicadas no processo produtivo, que em última análise permitiu à recorrente importar mercadoria equivalente com isenção de tributos, consoante ato concessório expedido pelo DECEX.

Se para os órgãos de controle administrativo das importações cinco anos são suficientes não importa. Importa, isto sim, cumprir as obrigações acessórias no que tange à legislação tributária, assunto que não diz respeito à Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, sendo a mesma incompetente não apenas para fiscalizar tributos federais, mas também para expedir normas de feição tributária. Ou seja, as normas expedidas pela SECEX não podem afastar obrigação tributária principal ou acessória por absoluta falta de competência daquela Secretaria.

Evidentemente que para aferir se as mercadorias foram efetivamente aplicadas na fabricação do produto exportado faz-se mister conhecer os documentos de importação. Mera lógica aristotélica.

Outrossim, tratando-se de hipótese de isenção tributária, o art. 179 do CTN, estabelece a necessidade do contribuinte fazer prova do preenchimento das condições e dos requisitos previstos em lei para a fruição do benefício fiscal, verbis:

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.

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

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

Desta forma, a não apresentação dos documentos solicitados pela autoridade administrativa por ato voluntário tão somente demonstra que a recorrente não tem condições de provar que cumpria os requisitos previstos em lei para obter o favor fiscal. O ônus da prova é recorrente. Pelo exposto até aqui, já se vislumbra que não pode ser reconhecido o benefício fiscal de isenção pleiteado pela recorrente, assistindo razão à autoridade autuante.

Continuando, convém registrar que a recorrente, valendo-se de portarias expedidas pelo órgão de controle administrativo das importações, busca eximir-se de obrigações acessórias, previstas em lei, bem assim da demonstração de que possuía os requisitos e condições para fruição do benefício fiscal de isenção, como demonstrado acima.

Assim, não atende a intimação de fls. 173 a 175, concernente à entrega das notas fiscais de entrada referentes às declarações de importação de aplicação (mercadorias importadas utilizadas no processo produtivo), associadas aos atos concessórios emitidos durante o ano de 1998.

Em atendimento à solicitação para entrega do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 03, bem como o Livro de Registro de Entradas, mod. 01, referentes aos períodos especificados na intimação de fls. 196, a recorrente franqueia os documentos à autoridade autuante, mas considera que utilizou escrituração simplificada, sem distinguir insumos nacionais de importados, ou mesmo especificá-los adequadamente.

Pelo exposto, verifica-se que a recorrente em momento algum diligenciou para constituir provas do adimplemento das obrigações tributárias quando pleiteou isenção mediante o regime aduaneiro especial de drawback, modalidade isenção.

Concluindo, no que tange precipuamente às provas erigidas pela autoridade autuante, mister acrescentar ainda excertos do voto condutor do Acórdão n.º 301-33.584, processo n.º 13884.005112/2002-71 (Recurso 134.540), da lavra da insigne Conselheira Susy Gomes Hoffmann, que assim se pronunciou, verbis:

“Novamente, não assiste razão à Recorrente ante as bem prestadas informações do Termo de Constatação Fiscal aos Atos Concessórios de Drawback na modalidade isenção, que, em

consonância com o Auto de Infração, anotam o descumprimento parcial de Ato Concessório n 0175-96-000011-7.

Demonstrou-se em Termo de Constatação Fiscal que parte das mercadorias a serem repostas não foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados, conforme relação de registros de exportações (RE) anotada no aludido Ato Concessório de Drawback Isenção.

Assim, a empresa beneficiária auferiu indevidamente isenções tributárias apuradas em infrações de operações de drawback-isenção. Tudo foi absolutamente especificado no Termo de Constatação Fiscal – item 8.1 e seguintes, que acabou por anotar pontualmente as modalidades de infrações:

8.1.1– Falta de Apresentação das Notas Fiscais de Entrada Solicitadas, Referentes a Insumos Importados Através das DI's da Aplicação;

8.1.2 – Ausência de Vinculação Física Entre os Insumos Importados através das DI's de Aplicações e os Produtos consignados nos RE's Apresentados.

8.1.3 – Ausência de vinculação física entre os insumos importados através das DI de aplicação e os produtos consignados nos RE apresentados.

Especificamente, discriminou-se as Declarações de Importação de aplicação para as quais não foram localizados nem mesmo os números das notas fiscais de entrada, sendo anotado seu correspondente Ato Concessório no 0175-96-000011-7, razão pela qual essa falta de apresentação causa a descaracterização da importação efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback-Isenção, nos termos de fls. 417.

E mais. Extrai-se do mencionado e discutido Parecer no 126- 72 que, em fase final de drawback-isenção, a importação compensatória de exportações anteriores de produtos onde foram utilizados insumos sujeitos à tributação normal. Fato que fica bem claro do item 12 do parecer em exame, que dispõe: “a nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária faz as vezes da mercadoria que, em qualidade e quantidade equivalente, teria sido importada anteriormente, sem qualquer isenção de tributos”.

Nesse sentido, e realmente, não procedem as assertivas da Recorrente de que inexistiria previsão legal para a comprovação do atendimento das condições inerentes ao drawback-isenção sobre controle de estoques.

O artigo 328 do Regulamento Aduaneiro, em seu capítulo IV, disciplina normas de Drawback, e dispõe que: “à repartição fiscal competente, o livre acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e os documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação”. O regulamento de IPI de 1982, bem como o de

1998, estabelecem o controle e registro de entrada de insumos, de saída de produtos, e controle de estoques.

Assim, é correta a ação fiscal, cabendo transcrever o artigo 293 do Decreto no 2637-98, segundo o qual:

“constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as faturas e notas fiscais recebidas, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e outros efeitos comerciais, inclusive aqueles que, mesmo pertencendo ao arquivo de terceiros, se relacionarem com o movimento escriturado” Notadamente, a ação fiscal não possui nenhuma irregularidade, ou equívoco, quanto ao procedimento dos agentes públicos em seus afazeres.

Ademais, a concessão de incentivos pela SECEX não confirma nem vincula em definitivo os atos praticados pelos contribuintes, ou mesmo excluem a competência da Secretaria da Receita Federal para aplicar a fiscalização e cumprimento aos requisitos necessários ao drawback, que pode, inclusive, rever os atos praticados convalidados pela SECEX.

A concessão é feita baseada no fato de ter havido exportação e isso ficou demonstrado. O que a fiscalização da receita federal constatou, posteriormente, que a quantidade e qualidade dos produtos utilizados como insumos para as referidas exportações que puderam dar ensejo para a concessão do drawback isenção, na verdade, não eram condizentes com os produtos e insumos que foram objeto do drawback isenção e tal constatação ocorreu por prova efetiva feita pela fiscalização, no caso, auditoria de produção.

Os procedimentos adotados pela contribuinte foram analisados em face do drawback-isenção, bem como os descumprimentos formais inerentes a este regime aduaneiro.

Como anteriormente explanado, o drawback-isenção busca a recomposição dos estoques dos insumos industrializados de produtos já exportados. Para o usufruto do incentivo a exportação em evidência, o fabricante poderá utilizar-se da Declaração de Importação com data de registro não anterior a dois anos da data da apresentação do pedido de drawback.

Deferido o pedido com a expedição do Ato Concessório, a empresa beneficiária tem o prazo de um ano, prorrogável por igual período para importar com isenção tributária os insumos em quantidade equivalente àquele utilizado no processo de industrialização dos bens já exportados.

Por isso afirma-se ainda que é princípio básico para o adimplemento do regime de drawback-isenção a vinculação física, que aqui compreende somente a obrigatoriedade de os insumos anteriores importados terem sido efetivamente utilizados na confecção dos produtos exportados.

Neste sentido, a legislação de regime de drawback exige que conste do ato concessório correspondente a indicação das Declarações de Importação e dos respectivos registros de exportação, providência esta destinada a preservar que naqueles

produtos exportados foram utilizados os insumos importados ao abrigo do regime. Assim entendo que para a utilização do regime drawback isenção deve existir a vinculação proporcional entre as importações e exportações prévias, sendo que esta comprovação é a requisito essencial para a regularização do regime de drawback-isenção.

O Parecer Normativo no 12, de 12.03.1979, apesar de se reportar às hipóteses de isenção do IPI e II para empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiveram Programas Especial de Exportação nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei no 1219, de 15.05.1972, abordou a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto do drawback suspensão como de isenção, e pode ser aplicado ao presente caso, nos termos abaixo transcrito:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS 4.12.19.00 – Isenção – Produtos Importados IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO 5.13.16.99 – Bens condicionados a aprovação de Projeto por Órgãos Governamentais Setorial ou Regional – Outros Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 1º do Decreto-Lei no 1219-72, que as matérias-primas e produtos intermediários incentivos sejam utilizados na industrialização de bens destinados à venda no mercado interno.

Em estudo, implicações referentes à destinação dada a matérias-primas e produtos intermediários importados, “ex vi” do disposto no artigo 1º do Decreto-lei no 1219, de 15 de maio de 1972, com isenção do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2. Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º, um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei no 37, de 18 de novembro de 1966, que se insere entre as importações vinculadas à exportação de que trata o capítulo III do título III de repositório.

2.1 Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei no 37-66, tanto no caso da “admissão temporária” como no de “drawback”, é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrializados dos bens já exportados ou a exportar, o vínculo refere ao incentivo em análise e meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.(...)”

Importante notar, que o “princípio da vinculação” física importa em diferentes interpretações quando relacionado ao drawback-suspensão ou drawback-isenção, cada qual com suas especificidades.

Em matéria atinente à drawback-suspensão, como o fisco, ao interpretar o princípio da vinculação física exige identidade entre produtos importados e exportados, prefere-se, não raro, decidir por afastar esse princípio e possibilitar a aplicação do princípio da equivalência.

Agora, entende-se que em matéria de drawback-isenção, há ligeira e expressa relativização do princípio da vinculação física, pois este exige tão-somente correlação entre produtos anteriormente importados e exportados, com os novos produtos passíveis de isenção ao serem importados em quantidade e qualidade equivalentes aos pré-exportados.

No caso em debate, ficou demonstrado por meio de Termo de Constatação Fiscal, que parte das mercadorias a serem repostas não foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados, conforme relação de registros de exportações (RE) anotada no aludido Ato Concessório de Drawback Isenção.

Não haveria demonstrado a empresa Recorrente, inclusive em fase recursal, equivalência de quantidade e qualidade entre as mercadorias exportadas com as pretensamente importadas sobre regime de drawback-isenção. Transcreve-se, pois, algumas citações que especificam esse descumprimento e foram anotadas no aludido Termo de Constatação Fiscal:

“Já foi mencionado o fato de que a análise dos livros fiscais da empresa, apresentados em atendimento à intimação SAANA n 020-02 (fls. 117), não permitiu que se chegasse a uma conclusão pacífica acerca do requisito da vinculação física entre os insumos importados pelas DI's de aplicação e os produtos exportados através dos RE's apresentados.

Justifica-se a presente afirmação pela impossibilidade de se estabelecer uma conexão entre os Livros Registros de Entradas e Registro de Controle da Produção, considerando não ser possível a obtenção, a partir dos citados livros, da data que um insumo constante de determinada nota fiscal de entrada foi incorporado ao processo produtivo. Com vistas a fugir do impasse gerado, elaboramos o procedimento descrito neste item.” (pág. 35 do Termo)

“No caso da Kodak Brasileira Comércio e Indústria Ltda, foi constatado que houve, de fato, a referida modificação da mercadoria a importar, constantes dos respectivos Aditivos ao Ato Concessório. No aditivo, além de estar consignada a espécie da nova mercadoria (identificada através do código da empresa – CAT), é também apresentada nova quantidade a importar. Todas as alterações na espécie de insumo a importar pela empresa com isenção, para o Ato Concessório sob análise, estão consolidadas na tabela 6 (fls. 701).

A determinação da quantidade total importada com isenção, ou seja, através das DI's de utilização (fls. 702 a 716), permite que se faça a comparação com a quantidade passível de reposição (determinada conforme descrito no item 7.4.), e, caso ocorra divergência, sejam as mesmas objeto de lançamento tributário”.

(pág. 45 do Termo)

“Foi verificado, portanto, que, para o Ato Concessório em tela, a empresa descumpriu, para alguns dos insumos importados pelas DI’s de aplicação, o princípio da vinculação física inerente ao regime aduaneiro especial de drawback”. (pág. 51 do Termo)

Desta feita, apresentada disparidade probatória entre as quantidades passíveis de reposição, já exportadas, e a quantidade total importada com isenção, deve haver o lançamento tributário, eis que demonstrada está a inexistência de equivalência entre os produtos objeto de drawback-isenção.

Extrai-se do presente caso que houve Registro de Exportação não aceito para fins de comprovação das exportações, fato que, notadamente, restringe a quantidade passível de drawback-isenção, face aos insumos que participam da composição e foram consignados no respectivo Registro de Exportação.

Por fim, gostaria de deixar registrado que a Recorrente não trouxe qualquer prova, ou ao menos início de prova eficaz, que indicasse que a prova trazida pela fiscalização estava calcada em dados ou conclusões equivocados. Ora, o fundamento do lançamento tributário objeto do presente processo administrativo, está fundado em prova eficaz feita pelo fisco, isto é, auditoria de produção, em que de acordo com tal prova, não foram utilizados todos os insumos indicados pela Recorrente, para os produtos que foram exportados e que ensejaram o regime de drawback isenção, ora em apreço. Assim, caberia à Recorrente trazer prova aos autos de que tais insumos faziam parte do ciclo produtivo, tal fato se tornaria controverso e sujeito ao julgamento pelos órgãos administrativos. A mera alegação por parte da Recorrente não tem o condão de infirmar a prova trazida pela fiscalização que deverá prevalecer.”

Diante do exposto, e demonstrado, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do *drawback* não foram utilizadas na industrialização dos produtos exportados, provado está o inadimplemento das condições do regime, dentre as quais a da vinculação física. Nesse caso, inaplicável o regime aduaneiro especial e, por conseguinte, indevida a fruição do incentivo fiscal.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo.

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA