



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº 13884.005062/2003-11
Recurso nº 139.093 Voluntário
Matéria DRAWBACK - ISENÇÃO
Acórdão nº 303-35.821
Sessão de 9 de dezembro de 2008
Recorrente KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL "DRAWBACK" -
MODALIDADE ISENÇÃO. DECADÊNCIA.
INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO
FÍSICA - FUNGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE
COMPROVAÇÃO DA FALTA DE REQUISITOS PARA
FRUIÇÃO DO REGIME.

Transcorrido o prazo de cinco anos, perde a Fazenda o direito de constituir o crédito tributário e respectiva penalidade, com relação às DIs registradas antes de 18/12/1998.

No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamentos de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo de exportados.

Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito de importar novos insumos com isenção para repor estoque.

A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo.

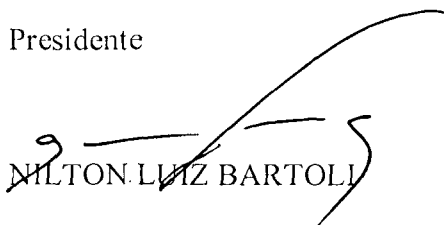
Não demonstrou, também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da terceira câmara do terceiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, declarar a decadência, relativa aos fatos geradores anteriores a 18/12/1998, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, Celso Lopes Pereira Neto e Anelise Daudt Prieto, que a afastavam. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator, Celso Lopes Pereira Neto e Anelise Daudt Prieto, que deram provimento parcial para afastar o agravamento da multa. Designado para redigir o voto o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.


ANELISE DAUDT PRIETO

✓ Presidente


NILTON LUIZ BARTOLI

Redator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nanci Gama, Heroldes Bahr Neto e Tarásio Campelo Borges. Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente. Fez sustentação oral o advogado Victor Bovarotti Lopes, OAB/SP 247161.

Relatório

Por bem descrever a matéria litigiosa, adoto o relatório que embasou a decisão recorrida, que passo a transcrever:

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. 524 a 586, que é parte integrante e inseparável do Auto de Infração de fls. 587 a 725.

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 setembro/99.

O Ato Concessório Drawback-Isenção nº 2000-98/000548-6, emitido em 10.09.1998 pela agência do Banco do Brasil em São Paulo, previa a importação de mercadorias com isenção fiscal no montante de US\$ 9.223.821,43, conforme documentos de folhas 45 a 68.

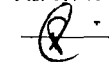
Através do Termo de Constatação Fiscal lavrado foi apresentada pela fiscalização a descrição dos fatos e suas conclusões, que passamos a relatar, em síntese:

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. 2000-98/000548-6.

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 àqueles 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 destinde 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. 545 a 547). Afirma que "apenas parte" dos documentos solicitados foram entregues pela impugnante tempestivamente. Faz um breve histórico do ocorrido.


5



Aduz, ainda, sobre a documentação não apresentada pelo contribuinte (fls. 547 a 549). 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.

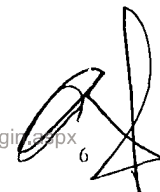
Discorre sobre o processo produtivo do interessado.

Explica as diversas intimações e atendimentos efetuados relativos à auditoria de produção realizada pela fiscalização (fl. 557).

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. 730 a 1483, 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.

Ponderando os elementos carreados aos autos, decidiu o órgão julgador *a quo* manter integralmente a exigência fiscal litigiosa, conforme se extrai da leitura da ementa abaixo transcrita:

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 citados 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

Consta da decisão recorrida declaração de voto do julgador Renato Yoshikawa, acolhendo parcialmente a prejudicial de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano de 1998 e quanto aos demais fatos geradores, a improcedência do lançamento, defendendo, ainda, a inaplicabilidade do agravamento da multa de ofício em razão da não apresentação dos documentos solicitados pelo autuante.

É o Relatório.

CC03/C03
Fls. 1.756



Voto Vencido

Conselheiro LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e trata de matéria da competência deste conselho. Dele se toma conhecimento, portanto.

Analiso a seguir cada um dos pontos em que o mesmo se fundamenta

1- Preliminar de Decadência

Penso que as conclusões expendidas pela autoridade *a quo* não merecem reparo. Adoto-a, portanto, independentemente de transcrição.

Com o máximo respeito, penso que não merece prosperar a tese da recorrente de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria a data de expedição do ato concessório.

Efetivamente, enquanto não ocorre o fato gerador os tributos desonerados em função da aplicação do regime especial não há que se falar em início do prazo decadencial ou de homologação tácita, definidos nos art. 173, I e 150, § 4º do CTN, respectivamente.

Por outro lado, sem a antecipação do pagamento, não há que se falar em contagem do prazo para homologação, nos termos da regra gizada no § 4º do art. 150 do CTN. Se há o que homologar, a contagem do prazo decadencial só se encerra no final do quinto ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ex vi do art. 173, I do CTN.

A meu ver, portanto, a contagem do prazo nos termos do art. 150 §4º do CTN só se justifica quanto a ação fiscal tem como meta a mera revisão dos fatos colacionados no despacho, com vistas à verificação da regularidade do pagamento. Efetivamente, findo o prazo de cinco anos, aquele pagamento, bem assim as informações que embasaram seu cálculo restam tacitamente homologados.

Em outras hipóteses, como ocorre no caso em testilha, afasta-se essa modalidade de contagem de prazo pela conjugação de pelo menos dois fatores: a) não existe pagamento a homologar; e b) existem fatos estranhos ao despacho, consubstanciados na verificação do cumprimento das condições inerentes ao regime.

Conforme se observa na Tabela 9, que repousa às fls. 509 a 515, as declarações de importação que usufruíram o benefício foram registradas a partir do ano de 1998, deslocando-se, por conseguinte, o início do prazo decadencial para 01/01/1999 e o seu encerramento para 31/12/2003.

Considerando que a ciência do Auto de Infração ocorreu em 18.12.2003, conforme doc. de fl. 587, conclui-se que não se operou a decadência sobre nenhuma das operações de importação consideradas.

2- Mérito

2.1 - Cumprimento das Condições para Fruição do Benefício

No mérito, o ponto de partida para a insurgência da recorrente é, essencialmente, a sua percepção acerca da inaplicabilidade, no caso concreto, de regras que entende exclusivas da modalidade drawback suspensão, especialmente do chamado princípio da vinculação física.

Se não haveria porque aplicar esse princípio, desnecessário seria o esforço do autuante de realizar auditoria em seu processo produtivo e inconsistentes seriam as conclusões decorrentes dessa verificação.

Creio que não existe dissenso doutrinário ou jurisprudencial com relação à tipicidade da isenção. Como é sabido, seu regime jurídico é exatamente o mesmo da tributação, diferenciando-se, essencialmente, no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

É certo que se discute sobre a validade de regras diferenciadas de hermenêutica instituídas pelo art. 111, II do Código Tributário Nacional¹, mas penso que, pelo menos no que se refere ao presente processo, tal discussão pode ser deixada temporariamente de lado.

Interessa à solução do litígio, a meu ver, avaliar se os fatos carreados aos autos se subsumem perfeitamente à hipótese isentiva abstratamente prevista na norma. Caso isso não se verifique, afastado estaria o fundamento da concessão do incentivo.

Vejamos o que diz Alberto Xavier²:

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.

José Souto Maior Borges³, a seu turno, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.

¹ Vide TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro-São Paulo. Renovar, 2000, 3ª ed.

² *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, 2.ed.

³ *Teoria Geral da Isenção Tributária*. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ªed. p.p. 190/191.

CC03/C03
Fls. 1.758


Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

A tipicidade reclamada no caso concreto é, a meu ver, essencialmente, a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, III do Decreto-lei nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de:

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**. (destaquei)*

Note-se, dessa maneira, que o art. 315, II do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 não extrapolou o poder regulamentar, fixando:

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

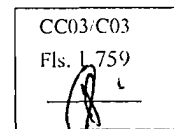
(...)

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

De se notar, a partir da leitura dispositivos normativos acima, que o chamado Princípio da Vinculação Física, nesta modalidade assume, em verdade, feições do Princípio da "Equivalência", na medida em que exige é a vinculação entre o produto anteriormente importado, com pagamento de impostos, e o produto efetivamente exportado.

Cumprida tal condição, o contribuinte poderia então requerer a importação de mercadoria em **quantidade e qualidade** equivalente àquela, com isenção de impostos. Evidentemente a essa nova mercadoria, substitutiva, não se aplica qualquer exigência quanto a vinculação ou destinação, uma vez que as condições requeridas pelo regime teriam sido cumpridas *a priori*, por meio da exportação das mercadorias a serem substituídas (de algum modo agregadas a produto exportado ou consumidas em seu processo produtivo).

Certo está o contribuinte ao alegar que não importa o destino dado às mercadorias importadas ao amparo do benefício do *drawback isenção*, ou seja, aquelas que têm a finalidade de substituir. Frise-se: o que efetivamente se verifica imprescindível, analisando-se a legislação vigente, é que os insumos a serem substituídos tenham sido incorporados ao



processo produtivo do beneficiário, na industrialização de produto comprovadamente exportado.

Entretanto, o que se demonstrou por meio de auditoria na produção e nos estoques da recorrente, descrita no relatório juntado às fls. 524 a 586, é que parte dos insumos importados com pagamento de imposto, constantes das declarações de importação que embasaram o pedido de Ato Concessório, não foram empregados nas mercadorias constantes das declarações de exportação informadas no mesmo requerimento. Desse modo, não seriam passíveis de *substituição* ao amparo do benefício pleiteado.

Como se pode observar da leitura do texto transcrito, o regime de drawback está fortemente atrelado ao controle físico da mercadoria importada e incorporada ao processo produtivo de produto posteriormente exportado.

Ainda que se observe a aplicação da recente orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (v.g. Resp. 644.952, Min José Delgado, DJ: 28/02/2005), que tem admitido, a meu ver, com a máxima vênua, equivocadamente, o cumprimento do regime com a incorporação ao produto exportado de mercadoria idêntica à importada (e não com a própria importada, como se encontra gizado no comando do inciso III do art. 78, do Decreto-lei nº 37/66), a aplicação do benefício reclama a incorporação da mercadoria na fabricação do produto exportado, ainda que sob a forma de produto intermediário.

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal, não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto **efetivamente exportado**, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti⁴:

Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo **do produto exportado**, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos. Neste caso, compensados quando da importação de novos insumos.

Constatado o descumprimento das condições acima descritas, operou-se a glosa parcial do benefício auferido nas importações, conforme consignado.

⁴ *Comércio Internacional e Câmbio*. São Paulo. Aduaneiras. 9ª ed., p. 375.

Processo nº 13884.005062/2003-11
Acórdão n.º 303-35.821

CC03/C03
Fls. 1.760

Ressalte-se que, no que tange à verificação do cumprimento das condições para fruição do benefício, foi aplicado “fator de equivalência”, nas hipóteses em que a Secex expediu aditivos reconhecendo a possibilidade de substituição de um insumo por outro semelhante.

Outro ponto importante para análise do recurso é que a modalidade objeto dos atos concessórios parcialmente glosados não se confunde com aquela que permite a reposição de matéria-prima nacional, assim disciplinada no art. 4º da Portaria Secex nº 04, de 1997:

Art. 4º - Poderá ser concedido, em caráter especial, o Regime de Drawback, modalidade isenção, a setores especificamente definidos, a fim de ser resposta a matéria-prima nacional utilizada na exportação, visando beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e para atender a situações conjunturais de mercado.

O dispositivo em questão assume especial importância para que se afaste a pretensão de reconhecer a “fungibilidade” de insumos como regra, supostamente extraída de uma interpretação finalística do regime de drawback.

Mais do que um eventual “silêncio eloquente” do legislador ou lacuna, a regra deixa claro que existem hipóteses em que esta permuta é admissível e resta consignada no Ato Concessório que autoriza o regime, e a regra geral, onde a fungibilidade subverte a sua aplicação.

Ou seja, o máximo que se poderia reconhecer é eventual omissão por parte do legislador, mas isso, como se sabe, não se confunde com uma lacuna a ser preenchida pelo julgador por meio da interpretação finalística.

Cabe aqui relembrar a lição de Karl Larenz⁵:

A fronteira entre uma lacuna da lei e uma falha da lei na perspectiva da política legislativa só pode traçar-se na medida em que se pergunta se a lei é incompleta comparada com a sua própria intenção reguladora ou se a decisão nela tomada não resiste a uma crítica de política legislativa. (...) Se a lei não está incompleta, mas defeituosa, então o que está indicado não é uma integração de lacunas, mas, em última instância, um desenvolvimento do Direito superador da Lei

Finalmente, importa destacar que a mesma matéria, envolvendo o mesmo recorrente, já foi alvo de um número significativo de julgamentos na Primeira Câmara deste Terceiro Conselho Contribuintes.

Em tais oportunidades (acórdãos 301-33.580 a 301-33584, todos relatados pela i. Conselheira Susy Gomes Hoffmann), firmou-se entendimento semelhante ao deste Relator.

Apenas para ilustrar, transcrevo excerto do voto condutor do acórdão 301-33.580):

⁵ *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamago, Lisboa, 1997, Fundação Calouste Gulbenkian, 3ª ed. p. 531.

CC03/C03
Fls. 1.761


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.

(...)

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.

Extraí-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.

2.2- Procedimento Fiscais Adotados - Auditoria de Produção

Por outro lado, rendendo o devido respeito, não vejo onde as ponderações da recorrente acerca do descabimento dos procedimentos de verificação física possam influenciar na solução do presente litígio.

Os mesmos foram realizados no intuito da busca pela verdade material e, salvo se tivessem sido apresentadas provas de que as conclusões extraídas de tais procedimentos estariam equivocadas, não há porque se discutir da sua aplicabilidade.

Na esteira do que frisou o i. relator do acórdão recorrido, aplicável, na espécie, a regra procedimental gizada no art. 328 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores (Decreto nº 91.030, de 1985), onde se lia:

Art. 328. Fica assegurado à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente, o livre acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como, ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação.

2.3 - Inocorrência de Dolo, Fraude ou Simulação

Noutro giro, não merece prosperar a alegação de que a ação fiscal não demonstrou ou sequer apontou a ocorrência de irregularidade nas operações de importação e exportação, de inconsistências nos documentos apresentados, ou de indícios de fraude ou falsificação nos mesmos. Tampouco se constatou a sonegação de documentos ou livros obrigatórios ou que a Recorrente teria impedido o acesso ao seu processo produtivo.

Entretanto, penso que, a legislação trazida à colação não exige qualquer dessas circunstâncias para que se configure o descumprimento das condições objetivas para fruição do benefício. Sendo assim, a investigação das mesmas só teria relevância na hipótese de imputação de multa 150% do imposto estabelecida no art. 44, II da Lei nº 9.430, de 1996, fato que não se configurou.

2.4 - Multa Majorada. Não-Apresentação de Documentos.

Em homenagem princípio da legalidade, dogmatizado no art. 107 do Código Tributário Nacional, entendo inaplicável a majoração da multa de ofício aplicada por ocasião da ação fiscal.

Independentemente da possibilidade de averiguação ou não das informações por parte da autoridade fiscal, após sucessivas alterações, o dispositivo legal que disciplina a majoração sugerida pela autoridade autuante (§ 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996), a meu ver, não abrange a conduta narrada.

Conforme se observa, na atualidade, a majoração, somente alcança a hipótese de não-apresentação dos seguintes elementos:



I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a" pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

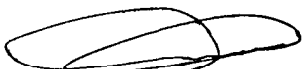
III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c" com nova redação pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Voto, portanto, para que se afaste a majoração sugerida

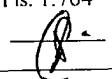
3- Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de **dar parcial provimento** ao presente recurso voluntário, afastando exclusivamente a majoração a multa de ofício pela não-apresentação de documentos.

Sala das Sessões, em 9 de dezembro de 2008


LUIS MARCELO GUERRA DE CASTRO - Relator

Processo nº 13884.005062/2003-11
Acórdão n.º 303-35.821

CC03/C03
Fls. 1.764


Voto Vencedor

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Redator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por conter matéria de competência desta E. Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e por atender aos demais requisitos de admissibilidade.

O processo em comento versa sobre auto de infração lavrado em razão da falta de recolhimento de IPI e II, pois entendeu o contribuinte que estava amparado pelo Ato Concessório para drawback isenção, contudo a Fiscalização entendeu que a empresa descumpriu, para alguns dos insumos importados pelas DI's de aplicação, o **Princípio da Vinculação Física**, inerente ao Regime Aduaneiro de Drawback.

Referente ao período de 1998 e 1999, foi exigido o crédito tributário (imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados), além de juros de mora e multa proporcional, no seguinte montante: R\$ 1.286.438,19.

Preliminarmente o contribuinte argüiu a extinção do crédito tributário em face do instituto da decadência. Cumpre lembrar que decadência é a perda do direito de constituir o crédito tributário (de lançar) em razão do decurso de um prazo determinado.

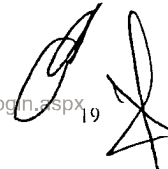
Em relação a termo *a quo* do prazo para homologação temos que os cinco anos são contados “do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício - artigo 150 § 4º” - AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 2ª Ed. Ed. Saraiva, 1998, p. 383.

É cediço que grande parte dos tributos estão sujeitos à lançamento por homologação. Vale dizer que nesta modalidade, o sujeito passivo tem que verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento no prazo, cabendo ao sujeito ativo apenas conferir a apuração e o pagamento realizados.

O IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e o II - Imposto de Importação são sujeitos a lançamentos por homologação. Em que pese a Fiscalização ter alegado que o “não pagamento antecipado” nos leva a aplicação do artigo 173, I, do CTN, temos que o prazo inicial para contagem do prazo decadencial de ambos os impostos ocorre da data do fato gerador.

Insta transcrever parte do voto referente ao Recurso Voluntário nº 135.106, de 24 de janeiro de 2007, cujo relator foi o Ilustre LUIZ ROBERTO DOMINGO:

“Portanto, o Regime Aduaneiro Especial de Drawback na modalidade Isenção não depende de qualquer condição futura para ser confirmado, porque se ampara na comprovação prévia de exportação de produtos que receberam insumos importados. Se assim, a apresentação do Ato Concessório no momento do Registro da Declaração de Importação,



Processo nº 13884.005062/2003-11
Acórdão nº 303-35.821

CC03.C03
Fls. 1.765

passa a ser mais um elemento dentre tantos outros integrantes do procedimento que o contribuinte realiza no âmbito do lançamento por homologação e que se submete ao prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para a homologação expressa da Fazenda. Terminado o prazo quinquenal, consagra-se a homologação tácita e, conseqüentemente, decai o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. Nesse sentido comungo com o que a interpretação desenvolvida pela decisão recorrida que exarou:

“22. Em relação aos tributos incidentes na importação beneficiada pelo regime de drawback, a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial se dá da forma explicada a seguir.

23. No caso do drawback modalidade **suspensão**, o prazo

decadencial certamente deverá ser estabelecido com base no art. 173, I, do CTN, uma vez que, nesse caso, não ocorre o recolhimento prévio dos tributos, não havendo, pois, que se falar em homologação do “lançamento” (melhor falando, homologação do pagamento) prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Tal exegese se coaduna com o entendimento da própria Coordenação Geral do Sistema de Tributação, veiculada no Parecer COSIT nº 53, de 22/07/1999.

24. A modalidade de drawback isenção, por sua vez, diverge significativamente do drawback suspensão, divergência esta que está relacionada à própria natureza de cada instituto. O drawback isenção é um incentivo que visa a compensar a pessoa jurídica, por esta já haver exportado produtos por ela industrializados, nos quais foi utilizada mercadoria importada em que houve incidência normal de tributos. Diferentemente, no drawback suspensão a empresa firma um compromisso de exportar os produtos que deverão ser industrializados com os insumos a serem importados com suspensão dos tributos incidentes na importação. Divergem, pois, na questão temporal. No drawback isenção já houve a importação (tributada), a industrialização e a exportação. Na modalidade suspensão, tanto a importação como a exportação hão de se realizar, e a empresa firma um compromisso quanto aos montantes a serem importados e exportados. 25. Tal distinção permite inferir que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial não pode ser o mesmo nos dois institutos. Ora, se para habilitar-se no regime do drawback isenção a empresa já tem que comprovar as importações e exportações outrora realizadas, há que se considerar, para essa modalidade de regime de drawback, que o dies a quo para a contagem do prazo decadencial não poderá estar baseado na data da expedição do ato concessório pela SECEX, como pretende a impugnante, mas unicamente em função da entrada, no território aduaneiro, da mercadoria estrangeira com suposto direito de gozo da isenção tributária, que deverá se fundar na data do registro da DI correspondente, conforme disposto no art. 1º do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/88, bem como no inciso I, do art. 23, do Decreto-lei nº 37/66.” Diante disso, entendo que o prazo decadencial a ser considerado no Regime Aduaneiro Especial de Drawback modalidade Isenção coincide com o prazo decadencial do Imposto de Importação, cujo termo inicial (fato gerador) é o Registro da Declaração de Importação que utilizou o ato concessório para aproveitar-se do

Processo nº 13884.005062/2003-11
Acórdão nº 303-35.821

CC03/C03
Fls. 1.766

benefício da isenção. No caso em tela, o lançamento, cuja intimação de efetivo em 20/12/2002, objetivou importações realizadas com a isenção obtida pela expedição do Ato Concessório Drawback Isenção nº 0175-97/000025-0, quando já havia transcorrido o prazo decadencial”.

Ora, entendeu o i. julgador que o prazo decadencial para o drawback isenção, conta-se a partir do fato gerador.

Não obstante, o conteúdo da decisão transcrita acima corrobora o alegado a ementa abaixo referente a recurso de ofício, onde temos que a própria fiscalização reconheceu a decadência com base no artigo 150 § 4º do CTN:

Período de apuração: 05/08/1999 a 07/08/2000

Ementa: 1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. DRAWBACK ISENÇÃO. LANÇAMENTO REALIZADO EM 26/08/2004. DECADÊNCIA. DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO REGISTRADAS ANTES DE 26/08/1999.

Houve a decadência do direito de constituir o crédito tributário para os fatos geradores de importação ocorridos antes de 26/08/1999 (art. 150, § 4º, do CTN). RECURSO DE OFÍCIO Nº 134526. TERCEIRA CÂMARA.

Sendo assim, transcorrido o prazo de 5 anos, na forma acima explicitada, perde a Fazenda o direito de constituir o crédito tributário e respectiva penalidade, o que se aplica, *in casu*, às DI's registradas antes de 18/12/1998, haja vista que a ciência do contribuinte, quanto ao Auto de Infração lavrado em 02/12/2003, se deu em 18/12/2003.

No que tange ao mérito, ressalto que o 'Drawback', em linhas gerais, nada mais é que uma espécie de incentivo à exportação, instrumentalizado em um pacto celebrado entre Fisco e contribuinte.

De plano, ressalto que o 'Drawback', em linhas gerais, nada mais é que uma espécie de incentivo à exportação, instrumentalizado em um pacto celebrado entre Fisco e contribuinte.

Neste contexto, sendo a exportação e o ingresso de divisas no país o real escopo do benefício em comento, bem como pautando-me pelo princípio da Verdade Real, premissa básica que deve ser seguida pelo julgador ao decidir questões relacionadas à coisa pública, entendo como insubsistente a autuação originária.

Explico a razão.

Cumpre destacar que o Drawback – modalidade Isenção, denominado comumente de Drawback “para reposição de estoques”, consoante as lições de Ana Clarissa M. S. Araújo e Ângela Sartori, *in* “Drawback e o Comércio Exterior: visão jurídica e operacional”, tem como característica principal o seguinte:

“No caso de drawback na modalidade isenção, sobre os insumos ou produtos intermediários importados, pagou-se normalmente os tributos incidentes, porém, em momento posterior à exportação,

decide-se pleitear Ato Concessório para que, na reposição dos estoques, goze-se de isenção.” (g.n.)

Neste sentido, a modalidade Drawback Isenção se destina a quem já efetuou a exportação dos produtos, contendo material importado, sendo que o benefício recai sobre a reposição do estoque através de nova importação.

Assim, esta modalidade caracteriza-se, conforme o art. 78, inciso III, do Decreto 37, de 18 de novembro de 1966, como isenção dos tributos incidentes sobre a importação de mercadoria. Ocorre que, para habilitar-se ao benefício, deverá a importadora comprovar que o insumo importado deu origem a um produto que foi importado. Veja-se:

“Art. 78 – Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no Regulamento:

(...)

III – isenção dos tributos que incidiram sobre a importação mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.” (g.n.)

Dessa forma, a empresa poderá repor o insumo com isenção, desde que observados os mesmos níveis de qualidade e quantidade da importação original, ou seja, esta modalidade admite a reposição de mercadorias por outras equivalentes, com a mesma finalidade das originalmente importadas.

No mais, no que tange especificamente ao princípio da Vinculação Física, consigno que a matéria objeto do presente já foi objeto de julgamento por esta Terceira Câmara, inclusive quanto à mesma interessada (Kodak), porém quanto a outro Ato Concessório, no Acórdão nº 303-33497, de lavra do Eminentíssimo Conselheiro Dr. Zenaldo Loibman, prolatado à unanimidade, nos autos do processo nº 13.884.002310/2004-44, em sessão realizada em 19/09/2006, com o qual compartilho entendimento e adoto para clucidação da presente lide, resguardadas as peculiaridades do presente caso:

“RECURSO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO NO REGIME DO DRAWBACK-ISENÇÃO. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO COMPROVADA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO DRAWBACK-ISENÇÃO. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO. A decisão recorrida acusou decadência em relação aos fatos geradores de importação ocorridos antes de 26/08/1999. Independentemente da discordância quanto a ter havido decadência para os fatos especificados, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que, no mérito, as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar o auto de infração por sua absoluta improcedência. No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamentos de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se

Processo nº 13884.005062/2003-11
Acórdão n.º 303-35.821

CC03:C03
Fls. 1.768

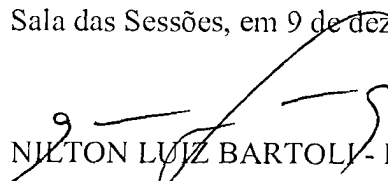

mantenha o fluxo exportados. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito de importar novos insumos com isenção para repor estoque. A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo. A fiscalização nem mesmo demonstrou se haveria possibilidade de o beneficiário refazer para o período de interesse da fiscalização o Relatório de Consumidos e Fabricados, que, diga-se, não representa obrigação acessória. Não demonstrou, também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação de documento interno da empresa para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos. (g.n.)

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO." (g.n.)

Nestes termos, embora já destacado na decisão acima transcrita, o Princípio da Vinculação Física no Drawback Isenção não é exigível, de modo que os componentes objeto de importação beneficiada pela isenção poderão ser destinados ao consumo interno ou a uma nova exportação, pois é na ocasião da expedição do Ato Concessório que devem ser verificados se preenchidos os requisitos referentes à importação anterior, para que ocorra a isenção dos insumos que serão importados para a reposição dos estoques. Infundadas, portanto, as acusações levantadas nos autos pela fiscalização.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO a fim de declarar a decadência relativa aos fatos geradores a 18/12/1998 e acolher no mérito a inexigibilidade do princípio da vinculação física, entendendo como improcedentes os Autos de Infração.

Sala das Sessões, em 9 de dezembro de 2008


NILTON LUIZ BARTOLI - Redator