

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

Processo n° 13884.005063/2003-57
Recurso n° 139.795 Voluntário
Acórdão n° 3101-00.061 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2009
Matéria DRAWBACK-ISENÇÃO
Recorrente KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK-ISENÇÃO. Prazo decadencial.

No lançamento por homologação, em que não ocorre a antecipação do pagamento em virtude de isenção concedida, o prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se considera ocorrido o fato gerador, a teor do disposto no artigo 173, I, do CTN.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK ISENÇÃO. Princípio da vinculação física. Auditoria de produção. Ônus da prova.

Inadmissível admitir o princípio da fungibilidade quando norma legal determina que a mercadoria efetivamente utilizada como matéria prima ou insumo na fabricação do produto exportado deve ser importada e efetivamente utilizada no processo fabril, consoante expressa disposição contida nos artigos 314, II, e 315, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/85.

Uma vez provado, mediante auditoria de produção, a inexistência de vinculação entre mercadoria importada utilizada no processo produtivo e a mercadoria industrializada exportada, mormente quando a contribuinte não produz quaisquer provas a seu favor, é de se não reconhecer o benefício de isenção.

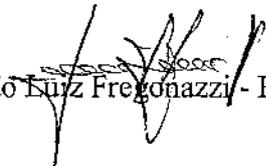
Ônus da prova. No que respeita à isenção, cabe à contribuinte demonstrar o cumprimento de todas as condições previstas em lei para fins de fruição do benefício fiscal, a teor do disposto no artigo 179 do CTN. Quedar-se inerte ante a solicitação da fiscalização de comprovação do cumprimento das condições necessárias à fruição do benefício fiscal de isenção faz prova contra a contribuinte.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Susy Gomes Hoffmann. No mérito, por unanimidade, de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente


João Luiz Fregonazzi - Relator

EDITADO EM 06/12/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro, Susy Gomes Hoffmann e Hércio Lafetá Reis (Suplente).

Ausente o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão DRJ/FNS n.º 17-18.068, de 25 de abril de 2007, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II/SP, que, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 484 e seguintes, para cobrança dos impostos de importação e sobre produtos industrializados vinculado à importação, multas de ofício proporcionais ao II e ao IPI e juros de mora correspondentes.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

Da lavratura do Auto de Infração

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributária pelo contribuinte, relativas ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback - modalidade isenção, foi lavrado o auto de infração, de fls. 380 a 506, em face da empresa acima qualificada, para a cobrança do crédito tributário relativo ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados acrescidos de multa de ofício e juros de mora, em virtude de descumprimento das obrigações inerentes ao referido regime, conforme consignado no Termo de Constatação Fiscal do qual é parte integrante e inseparável.

O lançamento se refere especificamente aos Atos Concessórios emitidos no período de 01/01/1998 a 31/12/1998 cujas declarações de importação encontram-se listadas nos autos.

A

O presente trabalho é resultado do procedimento fiscal atinente ao Ato Concessório 2000-98/000186-3, emitido em 24 de março de 1998.

A autoridade autuante desenvolveu a auditoria com base nos documentos apresentados pela empresa.

Face aos procedimentos de auditoria empregados e segundo o entendimento da fiscalização foi constatada mácula ao requisito da vinculação física, com relação aos insumos auditados pelos motivos, em síntese, a seguir expostos:

Por meio do Termo de Constatação, preliminarmente, a autoridade administrativa discorre sobre os Regimes Aduaneiros vigentes no país, em especial, destaca a operação e aplicação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback isenção;

Destaca como condição necessária, para o gozo do benefício, a vinculação física entre os insumos importados e os produtos industrializados destinados à exportação, conforme determinação expressa do artigo 314, inciso II e 315, II, ambos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº. 91.030/85, vigente à época:

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 produto 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;

Desta forma, prossegue a autoridade aduaneira: “ao Drawback modalidade isenção é também inerente a condição de que insumos já importados, equivalentes àqueles que são objeto do pedido de isenção, tenham sido aplicados direta e fisicamente na produção das mercadorias exportadas a que se refere o Ato Concessório, seja integrando-se fisicamente à mercadoria exportada, seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo de sua produção (RA, art. 315, §1º) – é o PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.”;

Com relação aos insumos destinados à reposição dos estoques, posteriormente importados ao amparo do Ato Concessório, afirma que serão desembaraçados com isenção, concedida pela autoridade aduaneira durante o despacho, conforme o artigo 134

do RA. “A concessão de isenção tem como base os dados constantes do Ato Concessório emitido pela SECEX.”;

Assim, ressalta que é livre a destinação a ser dada a ao insumo importado via Drawback isenção “desde que satisfeitos os requisitos necessários à concessão do incentivo – entres eles, a vinculação física que deve existir entre a mercadoria importada pelas DI’s de aplicação e os produtos exportados, constantes dos documentos que devem instruir o pedido.”;

Dispõe o artigo 175 do CTN:

“Art. 175 – Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – (...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.”

Pondera que na modalidade Drawback isenção há o sentido de restituir em certa medida o dispêndio fiscal realizado com a importação da matéria prima ou insumo;

Dai se concluir pela necessidade da empresa beneficiária do regime de Drawback, obrigatoriamente, em atendimento ao princípio da vinculação física, manter controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados por meio das DI’s de aplicação, bem como controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com estes insumos importados;

Tal obrigatoriedade advém da necessidade de apresentação de provas pelo interessado quanto ao preenchimento das condições e cumprimento dos requisitos em lei ou contrato (Ato Concessório Drawback) para a concessão do benefício, de acordo com o art. 134 do RA: “a isenção ou redução do imposto será efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.”;

Os controles e registros da entrada dos insumos, da saída de produtos, bem como dos estoques, também, são exigências contidas no Regulamento do IPI (RIPI/82 aprovado pelo Decreto 87.981/82 e RIPI/98 aprovado pelo Decreto 2367/98) uma vez que o estabelecimento que importa produtos tributados de procedência estrangeira é contribuinte do IPI, sujeito à obrigação principal (pagamento de tributos) e às acessórias, como por exemplo, a escrituração de livros. Isto porque o importador é equiparado a industrial de forma ampla para todos os efeitos legais (PN CST 367/71);

Cabe à empresa beneficiária do regime o ônus da prova, ou seja, deve demonstrar e comprovar ao fisco que cumpriu todas as condições e requisitos estabelecidos para que possa usufruir os incentivos previstos no Regime Aduaneiro Especial de Drawback (art. 179 do CTN). Caso não comprove, suas operações devem ser tratadas sob o regime aduaneiro comum, em que a regra é o pagamento dos tributos;

Em suma, deverá o beneficiário atender as seguintes condições:

comprovação dos insumos que foram utilizados nos produtos já exportados em quantidade e qualidade equivalentes àqueles para as quais esteja sendo pleiteada a isenção

tributária (art. 16, fine, da Portaria DECEX n°. 24/92, art. 33 da Portaria SECEX 04/97, com nova redação dada pelo art. 1º da Portaria SECEX 01/00);

comprovação da utilização dos insumos importados através das DI's de aplicação na fabricação dos produtos já exportados (arts. 314 II e 315 II do RA; art. 16 da Portaria DECEX n°. 24/92; arts. 3º alínea "a" e 23 da Portaria SECEX n° 04/97);

comprovação, por meio de Registros de Exportação (RE) devidamente averbados ou em fase de averbação pela SRF, das exportações dos produtos em cujo processo de industrialização tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais se pleiteia a isenção tributária (art. 16 da Portaria DECEX 24/92; art. 23 da Portaria SECEX n° 04/97; art 33 da Portaria SECEX n° 04/97 com nova redação dada pelo art. 1º da Portaria SECEX n° 01/00).

O § 2º do art. 179 do CTN estabelece que o despacho que concede isenção não gera direito adquirido. Assim, sempre que se apure que o interessado deixou de satisfazer ou cumprir requisitos para sua concessão, deverá ser revogado de ofício, isto é, por iniciativa da própria autoridade administrativa;

Portanto, não comprovado o efetivo cumprimento das condições, limites e valores pactuados no Ato Concessório, tornam-se exigíveis os tributos não recolhidos desde o momento da importação dos insumos estrangeiros;

Deste modo, fica a empresa sujeita:

ao pagamento dos tributos relevados (II e IPI vinculado à importação) por ocasião das operações de importação, em decorrência do descumprimento dos requisitos necessários à emissão do Ato Concessório Drawback isenção;

a multa de ofício do II prevista no art. 4º I da Lei 8.218/91 cc art. 44 inciso I da Lei 9.430/96. Em caso de não atendimento à intimação formulada pelo fisco, aplica-se as disposições do art. 44 §2º da Lei 9.430/96 (multa agravada) e,

a multa de ofício do IPI prevista no art. 80 I da Lei 4.502/64 cc art. 45 da Lei 9.430/96. Em caso de não atendimento à intimação formulada pelo fisco, aplica-se as disposições do art. 46 da Lei 9.430/96 (multa agravada);

O inciso I do artigo 173 do CTN dispõe que o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento;

Quanto a modalidade, é de entendimento pacífico que o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados são tributos lançados por homologação, ou seja, pagamento antecipado do tributo, conforme art. 150 do CTN e art. 27 do Decreto-lei n° 37/66;

No entanto, no caso de isenção solicitada no curso do despacho aduaneiro o lançamento só é efetuado pelo fisco a partir do momento em que a Declaração de Importação é registrada, momento este que corresponde a precisa ocorrência do evento tributário, tornando possível a identificação do sujeito passivo, a quantificação do valor tributável e a apuração dos tributos devidos;

Não havendo recolhimento antecipado a que alude o art. 150 do CTN, a matéria passa a ser regida pelo art. 173, inciso I do mesmo diploma legal;

Logo, para as importações ao amparo do regime Drawback isenção a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da DI amparada pelo Ato Concessório de Drawback isenção;

Com relação à obrigação de guarda e apresentação de livros e documentos à autoridade fiscal determina o art. 37 da Lei 9.430/96:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios”;

Quis o legislador com isso dizer que, enquanto existir o direito potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, é defeso ao contribuinte destruir, inutilizar ou por qualquer forma inviabilizar a análise do documentário necessário à feitura do lançamento pela autoridade fiscal;

Nesse sentido também encontra-se o artigo 320 § 1º do RIPI/82 aprovado pelo Decreto 87.981/82 que estabeleceu a obrigatoriedade de apresentação de livros e documentos pela pessoa jurídica às autoridades fiscais sempre que julgados necessários à fiscalização:

“Art. 320. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que tiverem obrigadas ao cumprimento das disposições da legislação do imposto bem como as que gozarem de imunidade ou de isenção (Lei nº. 4.502, art. 94)

§1º As pessoas referidas neste artigo exibirão aos fiscais, sempre que exigidos, os produtos, livros das escrituras fiscais, e todos os documentos, em uso ou já arquivados que forem julgados necessários à fiscalização e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem como veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando (Lei nº. 4.502/64 art. 94 § único);

Além disso, tratando-se de hipótese de isenção tributária, o art. 179 do CTN, impõe a figura da inversão do ônus da prova, pois despeja sobre o interessado a incumbência de provar que preenche os requisitos para a concessão do favor, obrigação que perdura enquanto não extinto o direito de lançar do fisco. A não apresentação dos documentos solicitados pela autoridade administrativa por ato voluntário faz, portanto, prova contra o beneficiário que fica sem condições de demonstrar que cumpria os requisitos exigidos pela legislação para a concessão do favor;

Enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública, o contribuinte tem obrigação legal de guardar livros e documentos julgados necessários à apuração da regularidade de operações por ele praticadas que possam resultar na formalização de crédito tributário;

Não cabe ao contribuinte fazer juízo de valor sobre a ocorrência ou não do prazo decadencial para eximir da obrigação de apresentar os documentos solicitados;

São, alguns dos livros e documentos, necessários a 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 1);

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;

Relata, de forma cronológica, as diversas intimações realizadas e seus respectivos atendimentos, fls. 401/403, e ressalta que somente parte dos documentos solicitados foi entregue pela fiscalizada tempestivamente;

Resumidamente faz um histórico dos acontecimentos;

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;

Sobre a documentação não apresentada pela fiscalizada, fls. 403/405, noticia que, desde o início do procedimento fiscal, a empresa 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 respondida, 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 pela fiscalizada quanto às seguintes condições:

declarações de importação de aplicação registradas menos de dois anos antes da data do pedido de ato concessório; //

registros de exportação averbados e utilizados em apenas um ato concessório;

vinculação física entre insumos importados (declarações de importação de aplicação) e os produtos consignados nos registros de exportação;

data de embarque nas declarações de importação de utilização dentro da vigência do ato concessório;

Descreve o processo produtivo da fiscalizada;

Lista as diversas intimações e atendimentos efetuados relativos à auditoria de produção realizada pela fiscalização (fls. 412/413);

Sobre o Relatório de Consumidos e Fabricados, documento interno da fiscalizada, cuja função é a de fornecer mensalmente as quantidades de insumos e produtos intermediários aplicados à produção, bem como as quantidades efetivamente produzidas nas duas etapas (sensibilização e corte), 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;

Para descobrir a quantidade produzida necessário se faz lançar mão do correspondente Relatório de Fabricados;

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.

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

Assim, Conclui a fiscalização que a interessada descumpriu parcialmente limites, condições e termos pactuados no Ato Concessório Drawback. Sendo assim, parte das operações de importações submetidas ao regime especial de drawback passarão a ter o enquadramento tributário de uma importação comum. Ficou comprovado que a impugnante praticou as seguintes infrações:

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

2. Ausência de vinculação física entre os insumos importados através das D.I. de aplicação e os produtos consignados nos RE 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, percebe 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 cientificada da lavratura do auto de infração, fls. 513/546, a autuada apresentou, tempestivamente, impugnação e, em suas alegações, preliminarmente, questionou: (a) a ausência de motivação para a autuação fiscal; (b) cerceamento do direito de defesa e, (c) cancelamento do lançamento dos tributos bem como seus consectários, além das penas impostas em face das irregularidades do documento fiscal, que em síntese assim se apresenta:

Preliminar

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. Argumentação rastreada 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;

Dos Fatos

O presente caso versa sobre operações de drawback isenção, do qual para a concessão é exigida apenas 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;

Apresenta extensa explanação para demonstrar a distinção entre o drawback isenção e o drawback suspensão, citando doutrina e jurisprudência sobre o assunto;

Leva que a fiscalização quer 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 onerosa multa imposta com base no parágrafo 2º do artigo 44, da Lei no. 9.430/96. Impossível, por outro lado, o cumprimento da exigência de apresentar os documentos, se os mesmos não existiam à época da solicitação, além do fato de que a lei não exigiu a sua elaboração e guarda;

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

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

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

A autoridade julgadora de primeira instância não acolheu as preliminares e, no mérito, julgou procedente o lançamento.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário onde reitera argumentação já expendida em sede de impugnação, salienta que deve ser aplicado ao drawback o princípio da fungibilidade e não o da vinculação e reitera que o prazo utilizado pela autoridade fiscal para glosa do benefício não tem supedâneo legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA.

O artigo 138, parágrafo único, do DL n.º 37/66 estabelece que a exigência da diferença de tributos tem como marco inicial do prazo decadencial a data do pagamento dos tributos. Todavia, é de se considerar que em razão do pagamento dos tributos não ter ocorrido em razão da concessão do benefício fiscal de isenção relativo ao regime aduaneiro especial denominado drawback-isenção, não há data de pagamento anterior. Assim, o referido dispositivo legal não pode ser aplicado, eis que a hipótese cominada no texto legal jamais poderá se materializar.

No caso em tela, cuida-se ainda de lançamento por homologação, cujo dever de antecipar o pagamento foi postergado em face da concessão do regime aduaneiro especial drawback, modalidade isenção. Ora, só haverá isenção se presente o dever de antecipar o pagamento, inclusive se o crédito tributário foi devidamente constituído, do contrário não haveria necessidade de regime aduaneiro especial. No caso de drawback, modalidade isenção, o dever de antecipar o pagamento existe, mas em face da concessão de um benefício fiscal foi postergado para momento futuro.

Pela aplicação do art. 138, caput, do DL n.º 37/66, o *dies a quo* do prazo decadencial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, verbis:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Ocorre que no caso de pagamento antecipado tem aplicação o parágrafo único acima, o prazo deve ser contado a partir do pagamento efetuado. Como a norma específica prevalece sobre a genérica, a decadência conta-se a partir da data do registro da

declaração de importação, que é a mesma do pagamento do imposto de importação, conforme se depreende do disposto no artigo 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/85.

Todavia, a não aplicação do artigo 138, parágrafo único, do DL n.º 37/66 remete à regra geral do caput do mesmo artigo, norma específica de aplicação prioritária, ao artigo 149, parágrafo único, da Lei n.º 5.172/1966 - CTN, combinado com o disposto no art. 173, I, do CTN, *verbis*:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere o este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, 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.

Já está assentado, em sede administrativa, que o prazo decadencial não pode ser outro que não o primeiro dia do exercício seguinte, a teor do disposto no Parecer COSIT n.º 53/99, *verbis*:

“7.1 De conformidade com os arts. 1º e 23 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com a nova redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, regulamentados pelos arts. 86 e 87, inciso I, alínea “a”, do Regulamento Aduaneiro, o fato gerador do Imposto de Importação (II) é a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, considerando-se ocorrido o fato gerador, para efeito de cálculo dos impostos, na data do registro da Declaração de Importação - DI. Quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de acordo com o art. 32, inciso I, do Decreto n.º 2.637, de 25 de junho de 1998 (RIPI), o fato gerador ocorre na data do desembaraço aduaneiro da mercadoria.

7.2 Segundo o art. 112 do RA - matriz legal: art. 27 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 -, para fins de pagamento do II, a data do vencimento é a data do registro da DI, sendo que, no caso do IPI, nos termos do art.185, inciso I, do RIPI, o imposto deverá ser recolhido antes da saída do produto da repartição aduaneira que processar o despacho.

7.3 Em cumprimento ao disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento do imposto reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, assim, inadimplido o compromisso de exportação, os acréscimos legais referentes ao II serão calculados a partir da data do registro da DI, e, para o IPI, a contagem de prazo, para fins dos acréscimos legais, terá como termo inicial a data do desembaraço aduaneiro das mercadorias.

7.4 Quanto à contagem do prazo, para efeitos de decadência, observe-se que o Código Tributário Nacional, arts. 150, § 4º, e 173, fixa o prazo decadencial em cinco anos, e a doutrina, em geral, confirma, para todas as modalidades de lançamento a que esteja sujeito o tributo, variando contudo o termo inicial que se vincula à ciência da Fazenda Pública da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Portanto, com exceção da hipótese prevista no inciso II do art. 173 do CTN, o prazo quinquenal começará a fluir após o conhecimento, pelo fisco, da prática, pelo sujeito passivo, do fato impositivo.

7.5 No drawback, modalidade suspensão, por ser um incentivo fiscal concedido sob condição resolutiva, não adimplido o compromisso de exportação, embora o fato gerador ocorra na data do registro da DI do respectivo despacho aduaneiro, o pagamento do crédito correspondente somente será exigido do beneficiário, após constatada a sua inadimplência em relação ao compromisso de exportação assumido. (grifei).

7.6 Os créditos tributários exigíveis em decorrência de inadimplência do compromisso de exportação serão lançados somente após o vencimento do prazo para a exportação das mercadorias admitidas no regime de drawback, e não no momento do registro das DIs. E, de acordo com o art. 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a nova redação dada pelo art. 4º do Decreto-lei nº 2.472, de 1988, c/c o entendimento emanado do Parecer (Normativo) Cosit nº 9/1994, itens 9 e 10, se inadimplido o compromisso de exportar, o prazo decadencial no regime de drawback, modalidade suspensão, será contudo a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da data do recebimento do Relatório (final) de Comprovação do Drawback, emitido pela Secex, que é órgão responsável pelo acompanhamento e a verificação do cumprimento do compromisso de exportação assumido pelo beneficiário do regime, ou seja, terá como termo inicial o 1º dia do ano seguinte ao do recebimento, pela SRF, do citado Relatório". (grifei)

No que tange ao drawback, modalidade isenção, de interesse notar o entendimento prevalente de que apenas após o conhecimento pela autoridade administrativa da prática, pelo sujeito passivo, de fato impositivo é que começa a fluir o prazo decadencial.

Assim, o prazo começa a fluir após o registro da declaração de importação da mercadoria que irá repor o estoque da anteriormente utilizada no processo produtivo e exportada. Mais ainda, no caso em tela, o prazo somente começará a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme demonstrado.

No caso em tela, o lançamento refere-se especificamente ao ato concessório 2000-98/000268-1, emitido em 24 de março de 1998, cujas respectivas declarações de importação de utilização encontram-se listadas nos autos, às fls. 360 e seguintes. Declarações de importação de utilização são aquelas cujas mercadorias são equivalentes àquelas aplicadas no processo produtivo do produto exportado. Por conseguinte, declarações de importação de aplicação (fls. 366 e seguintes) são aquelas cujas mercadorias importadas foram aplicadas no processo produtivo de produto posteriormente exportado. *A*

Da análise dos autos, as primeiras declarações de importação de utilização foram registradas a partir de 25 de maio de 1998 (fls. 360). Pelo entendimento aqui exposto, o prazo decadencial começa a fluir a partir de 1.º de janeiro de 1999. Como a recorrente, através de seus prepostos, teve ciência do feito fiscal em 18 de dezembro de 2003, conforme documento de fls. 484, não ocorreu a decadência.

Pelo exposto, rejeito a preliminar.

MÉRITO

No mérito, falece razão à recorrente.

Cinge-se a lide à controvérsia acerca da utilização de mercadoria importada no processo produtivo de mercadoria exportada. De início, registre-se que quando obteve êxito na verificação da vinculação física, precipuamente mediante o relatório de consumidos e fabricados, a autoridade atuante considerou as importações beneficiadas com a isenção. Somente na parte em que não foi possível comprovar a vinculação física, eximindo-se a recorrente de fazer prova a seu favor, é que a autoridade atuante procedeu ao lançamento tributário.

Releva considerar que no presente caso as provas trazidas aos autos pela recorrente, especialmente os laudos técnicos que atestam a quantidade de insumos que em tese seriam utilizados na fabricação de produto final hipotético, não dizem respeito aos insumos efetivamente utilizados no processo produtivo e alvo do auto de infração.

Feitas essas considerações preliminares, passo ao julgamento do mérito.

DRAWBACK – ISENÇÃO – VINCULAÇÃO FÍSICA

Mediante a referida utilização e preenchidos os requisitos estabelecidos pela SECEX, a contribuinte faz jus a ato concessório de drawback-isenção, podendo importar mercadoria idêntica ou similar, com isenção de tributos, visando repor o estoque da mercadoria dantes utilizada no processo produtivo.

O regime aduaneiro especial de Drawback, modalidade isenção, é o que 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 (Artigo 314, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/85).

Os regimes aduaneiros especiais, em relevo o Drawback em suas diversas modalidades, constituem exceção à regra geral do regime de importação comum, de exigibilidade dos tributos incidentes no comércio exterior.

No caso do Drawback, modalidade isenção, é de se ressaltar como pontos essenciais do modelo:

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

Exportação da mercadoria após o processo produtivo;

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;

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

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

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

Consoante os pontos acima destacados, registre-se primeiramente que a base legal do Drawback-isenção encontra-se assentada no artigo 78, III, do DL nº 37/66, regulamentado pelos artigos 314 e 315 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/85, *verbis*:

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;

Veja-se que a mercadoria importada deve ser aplicada na industrialização do produto posteriormente exportado, como condição *sine qua non* à emissão do ato concessório de drawback-isenção e, portanto, à fruição do benefício fiscal.

Convém aqui abrir parêntese para destacar 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.

Os que assim não entendem dão curso a rematado erro, eis que consoante expressa disposição contida artigo 111 do CTN, não há permissão para ilações no campo da analogia ou da finalidade do instituto do drawback em face dos elevados interesses nacionais. Há, isto sim, vedação à interpretações de cunho subjetivo, bem como interpretações de caráter extensivo, analogia ou integração normativa, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Interpretar literalmente aqui deve ser bem entendido. Não se cuida de valer-se exclusivamente da exegese literal para interpretar a legislação que outorga isenção, mas sim de evitar o uso de argumentos de cunho subjetivo que visem destacar a finalidade da norma legal, desbordando do tipo tributário, que por natureza é fechado. Para ultrapassar a moldura legal, são comuns argumentos que põem em relevo a finalidade maior do instituto de drawback, e esse tipo de análise está vedado pelo artigo 111 supracitado. De fato, a finalidade maior do instituto do drawback não pode ser deixar de cumprir obrigações acessórias que existem para evitar a evasão fiscal ou a sonegação fiscal em suas mais diversas vertentes. Isso constituiria desrespeito ao contribuinte hipossuficiente, que vê o tributo incidir no contra-cheque de forma inapelável, ou na ponta do consumo sem defesa alguma.

Portanto, brandir argumentos para justificar a fungibilidade das mercadorias, afirmando-se que mercadoria nacional ou de outra espécie utilizada na fabricação do produto a ser exportado pode substituir aquela importada, que deveria ser aplicada no processo produtivo, vai de encontro a expressa disposição legal. Argumentar que o princípio da fungibilidade deve ser aplicado porque o que importa é beneficiar a exportação é tão somente beneficiar a desídia e a desorganização da pessoa jurídica, que deveria manter em boa ordem os documentos fiscais e os registros contábeis, bem como ter um histórico bem elaborado do processo produtivo. Os que agasalham tal entendimento contribuem para o surgimento e sobrevivência de pessoas jurídicas acostumadas à desorganização, baixa produtividade, ausência de pesquisa e planejamento, desperdício e inapetência, incapazes de sobreviver ao árduo e competitivo mercado externo sem os arranjos e favores políticos.

Ressalte-se, ainda, que esse princípio da fungibilidade pode esconder interesses escusos, como evitar a auditoria de produção, evitar que a fiscalização constate infrações à legislação tributária.

Assentado que o princípio da vinculação física deve ter aplicação no que respeita ao drawback-isenção, deve ser verificado se a recorrente cumpriu minimamente as condições estatuídas em lei que permitem verificar, mediante auditoria de produção, se empregou as mercadorias importadas, mediante as declarações de importação de aplicação, no processo produtivo.

A recorrente, em resposta às diversas intimações da autoridade autuante, esgrimiou o entendimento que deveria prestar contas nos termos das normas da Secretaria de Comércio Exterior. Não poderia ter cometido equívoco maior.

Cabe à SECEX o controle administrativo das importações, no qual se insere a competência para expedir atos concessórios e empreender uma verificação do cumprimento das condições sob o ponto de vista estritamente formal. Ou seja, não exerce quaisquer formas de fiscalização ou auditoria.

Assim com base no artigo 31 da Portaria Secex n.º 4/97, com a redação dada pela Portaria Secex n.º 1/00, entende que não está obrigada à apresentação de documentos impressos na habilitação e na comprovação das operações amparadas pelo regime de drawback, conforme pontua às fls. 155 e nas peças de defesa.

Art.31 – Fica dispensada a apresentação de documentos impressos na habilitação e na comprovação das operações amparadas pelo regime de drawback.

§ 1.º - A identificação dos documentos eletrônicos registrados no Siscomex, relativos às operações vinculadas ao regime, será realizada por Relatório Unificado de Drawback.

§ 2.º - Para eventual verificação pelo Departamento de Operações de comércio Exterior (Decex), as empresas deverão manter pelo prazo de cinco anos, os registros em seus sistemas eletrônicos, das declarações de importação, dos registros de exportação (RE) averbados, dos registros de exportação simplificados (RES) averbados, bem como manter em seu poder as notas fiscais de venda no mercado interno.

Com base nessas disposições e no comunicado Decex n.º 21/97 e nas normas posteriores, entendeu que não precisaria apresentar as declarações de importação das mercadorias importadas utilizadas no processo produtivo.

Esqueceu-se que a repartição fiscal exerce controle diverso daquele exercido pelo DECEX, inclusive a teor do disposto no artigo 328 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/85, *verbis*:

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

Outrossim, compete ao Ministro da Fazenda, e não à SECEX, adotar as medidas necessárias à execução do disposto na parte pertinente ao regime aduaneiro especial de drawback do referido Regulamento Aduaneiro, conforme norma inculpada no artigo 333, abaixo transcrito:

Art. 333 - O Ministro da Fazenda adotará as medidas necessárias a execução do disposto neste Capítulo.

DA COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL 

Nesse diapasão, considere-se que os relatórios de comprovação de drawback dizem respeito ao regime econômico, e baseiam-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte. São, portanto, de natureza formal. A aplicação do regime e a fiscalização dos tributos é de competência da Receita Federal.

Nesse iter, os artigos 332 e 333 do Regulamento Aduaneiro, aprovado Decreto n.º 91.030/1985, cometia ao Ministro da Fazenda a adoção de medidas necessárias à execução das disposições normativas do regime aduaneiro especial denominado drawback.

Releva considerar que as disposições insertas no Regulamento Aduaneiro, nessa parte, não têm o caráter meramente de explicitar a lei, de especificação dos marcos legais e demais desdobramentos com o fim específico de tornar exequível o comando legal, visando à sua execução no campo da *praxis*. No que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback, o Regulamento Aduaneiro complementa a lei, ainda que sem ultrapassar os horizontes da legalidade, mas traçando normas complementares à lei, para sua fiel execução. A teor do disposto no artigo 84, IV, da Constituição Federal, cabe ao Chefe do Poder Executivo editar normas complementares à lei, para sua fiel execução.

Como dito, a teor do disposto no art. 78 do Decreto-Lei n.º 37/66, cabe ao decreto regulador estabelecer os termos e condições para a concessão do benefício, trazendo a lume disposições que não constam da norma legal, mas foram cometidas ao Poder Executivo. Por essa razão, as disposições do Regulamento Aduaneiro, no que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback, são normas complementares à lei.

Sob a égide do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, a Portaria MEFP n.º 594, de 25 de agosto de 1992, estabelece a competência da Secretaria da Receita Federal, no que respeita ao regime aduaneiro especial de drawback:

Art. 3.º - Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal – DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

Não há dúvidas, pois, quanto à competência da Receita Federal, na sua respectiva área de atuação.

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.

Com relação à obrigação de guarda e apresentação de livros e documentos à autoridade fiscal determina o art. 37 da Lei 9.430/96, *verbis*:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Assim, enquanto persistir direito potestativo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, é defeso ao contribuinte desfazer-se desses documentos de forma a inviabilizar a fiscalização e, por conseguinte, o lançamento tributário.

O artigo 320 § 1º do RIFI/82 aprovado pelo Decreto 87.981/82 estabelecia à época a obrigatoriedade de apresentação de livros e documentos pela pessoa jurídica às autoridades fiscais sempre que julgados necessários à fiscalização:

Art. 320. A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas, naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que tiverem obrigadas ao cumprimento das disposições da legislação do imposto bem como as que gozarem de imunidade ou de isenção (Lei nº. 4.502, art. 94).

§1º As pessoas referidas neste artigo exibirão aos fiscais, sempre que exigidos, os produtos, livros das escrituras fiscais, e todos os documentos, em uso ou já arquivados que forem julgados necessários à fiscalização e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem como veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando (Lei nº. 4.502/64 art. 94 § único);

A teor da norma contida no artigo 195 do CTN, depreende-se que as portarias SECEX não podem excluir obrigação tributária principal ou acessória, tendo a autoridade aduaneira livre acesso às mercadorias, livros, arquivos, documentos e locais que porventura desejar examinar no exercício do seu múnus, *verbis*:

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles

efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referiram.

Pretender, como pretendeu a recorrente, dar interpretação restritiva, acalentando que o dispositivo legal retrotranscrito aplica-se somente aos casos em que já se procedera ao lançamento tributário é risível. Não apenas porque o CTN em algumas ocasiões confunde os institutos da decadência e prescrição, mas também porque a interpretação prevalente é que a guarda estende-se efetivamente até a prescrição, para os créditos tributários constituídos.

Tivesse razão, teria que ultrapassar ainda o comando inculcado no artigo 13 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91030/85, *verbis*:

Art. 13 - No exercício de suas atribuições, a autoridade aduaneira terá livre acesso, a qualquer momento, a qualquer dependência da zona primária e dos recintos alfandegados, bem como aos locais onde se encontre mercadoria estrangeira exposta à venda, depositada ou em circulação comercial, podendo, quando julgar necessário, requisitar papéis, livros e outros documentos (Decreto-Lei n.º 37/66, Art. 36).

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. Ressalte-se, pela importância ímpar para o deslinde da questão, que no caso de isenção 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. O Relatório de “consumidos e fabricados”, que poderia auxiliar a fiscalização a verificar a aplicação das mercadorias importadas no processo fabril, deixou de ser confeccionado pela recorrente, que deixou de produzir quaisquer documentos ou relatórios, hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, que permitissem auferir quais insumos e matérias primas foram utilizados no processo fabril.

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 excertos do brilhante 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 incentivados 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."

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

João Luiz Frégonazzi

M