



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 13884.005064/2003-00
Recurso nº 139.844 Voluntário
Matéria DRAWBACK - ISENÇÃO
Acórdão nº 301-034.812
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 1998, 1999

DRAWBACK - ISENÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente de descumprimento do drawback-isenção é 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 o art. 173, inciso I, do CTN.

DRAWBACK - ISENÇÃO. FORMALIDADES PROCEDIMENTAIS. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. ESPECIFICIDADES DA APLICAÇÃO DE TAL PRINCÍPIO NO REGIME DO DRAWBACK ISENÇÃO. DESCUMPRIMENTO. INAPLICABILIDADE DO INCENTIVO.

Notadamente, a outorga tributária concernente à isenção via drawback-isenção implica em inúmeras formalidades condicionantes ao seu beneficiamento, dentre as quais, a observação do ora denominado "Princípio da Vinculação Física", quando da utilização dos insumos importados através das DI's que instruíram o pedido do Ato Concessório, e os insumos previamente não exportados, por ser decorrência lógica do procedimento fiscal.

Recurso Voluntário Negado.

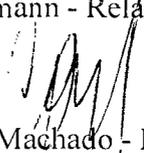
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Susy Gomes Hoffmann (Relatora), Luiz Roberto Domingo e Valdete Aparecida

Marinheiro. Designado para redigir o voto vencedor quanto à preliminar, o Conselheiro João Luiz Fregonazzi; e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente em Exercício


Susy Gomes Hoffmann - Relatora


Corinho Oliveira Machado - Redator Designado *Ad Hoc*

EDITADO EM: 23 de janeiro de 2013

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Presidente), José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Irene Souza da Trindade Torres, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Cuida-se de Autos de Infração, fls. 442 e 506, lavrado em vista de irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade isenção, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação e Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando R\$ 501.786,48.

Para melhor abordagem da matéria, adota-se o relatório apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo - SP, fls. 1231/1243:

Relatório

Da lavratura de Auto de Infração

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias 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.

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:

1. 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*;
2. Destaca como condição necessária, para o gozo 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 beneficiamento 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;

3. 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 de pedido de isenção, tenham sido aplicados direta e fisicamente na produção das mercadorias exportadas a que se refere o Ato Concessivo, 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”;
4. 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 artigo 134 do RA. "A concessão de isenção tem como base os dados constantes do Ato Concessivo emitido pela SECEX";

5. Assim, ressalta que é livre a destinação a ser dada ao insumo importado via Drawback isenção "desde que satisfeitos os requisitos necessários à concessão do incentivo – entre 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";

6. 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."

7. Pondera que na modalidade Drawback isenção há o sentido de restituir em certa medida o dispêndio fiscal realizado com a importância da matéria prima ou insumo;
8. Daí 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;
9. 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 Concessivo Drawback) para 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"
10. 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);
11. 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;
12. Em suma, deverá o beneficiário atender as seguintes condições:

- a) comprovação dos insumos que foram utilizados nos produtos já exportados em quantidade e qualidade equivalentes àqueles para as



4

- quais esteja sendo pleiteada a isenção tributária (art. 16, fine, da Portaria DECEX nº 24/97, com nova redação dada pelo art. 1º da Portaria SECEX 01/00):
- b) 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 nº 24/92, arts. 3º alínea "a" e 23 da Portaria SECEX nº 04/97);
 - c) 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 pleiteia a isenção tributária (art. 16 d Portaria DECEX 24/92, art. 23 da Portaria SECEX nº 04/97, art. 33 da Portaria SECEX nº 04/97 com nova redação dada pelo art. 1º da Portaria SECEX nº 01/00).
13. 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;
14. Portanto, não comprovado o efetivo cumprimento das condições, limites e valores pactuados no Ato Concessivo, tornam-se exigíveis os tributos não recolhidos desde o momento da importação dos insumos estrangeiros;
15. Deste modo, fica a empresa sujeita:
- a) 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 Concessivo Drawback isenção;
 - b) a multa de ofício do II prevista no art. 4º I da Lei 8.218/91 e 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 (multas agravadas) e,
 - c) a multa de ofício do IPI prevista no art. 80 I da Lei 4.502/64 e 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);
16. 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;
17. 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 nº 37/66;
18. 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 em 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;

19. 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;
20. 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;
21. Com relação à obrigatoriedade de guarda e apresentação de livros e documentos à autoridade fiscal determina o art. 37 da Lei 9.430/96:

“Art. 37. Os comprovantes de 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”;

22. 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 de lançamento pela autoridade fiscal;
23. 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 exhibirão 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);

24. 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;
25. 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;

26. 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;
27. São, alguns dos livros e documentos, necessários a fiscalização de drawback isenção:
 - a) Declaração de importação de aplicação, referentes aos insumos importados com recolhimento integral;
 - b) Notas fiscais de entrada referentes a estas importações;
 - c) Laudo técnico que permita aferir o valor da relação insumo-produto;
 - d) Registros de exportação referentes às exportações de produtos industrializados que contem os insumos importados (item 1);
 - e) Livro Registro de Controle da Produção e Estoque. Mod. 03;
 - f) Livro Registro de Entradas de todo o período;
 - g) Livro Registro de Inventário de todo o período;
 - h) Declarações de importação de utilização. Referentes aos insumos importados com isenção
28. 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;
29. Resumidamente faz um histórico dos acontecimentos;
30. 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;
31. 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 contem informação relevante para a análise de seu processo produtivo;
32. 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;
33. O critério adotado no procedimento fiscal foi orientado para a verificação dos documentos apresentados pela fiscalizada quanto às seguintes condições:



- a) declarações de importação de aplicação registradas menos de dois anos antes da data do período de ato concessório;
- b) registro de exportação averbados utilizados em apenas um ato concessivo;
- 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 concessivo;

34. Descreve o processo produtivo da fiscalizada;
35. Lista as diversas intimações e atendimentos efetuados relativos à auditoria de produção realizada pela fiscalização (fls. 412/413);
36. 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;
37. Para descobrir a quantidade produzida necessário se faz lançar mão do correspondente Relatório de Fabricados;
38. 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 solicitadas foi apresentado.
39. Requisitado a recompor o Relatório de Consumidos e Fabricados, o fiscalizado informou que tais documentos não são passíveis de serem refeitos;
40. Assim, conclui a fiscalização que a interessada descumpriu parcialmente limites, condições e termos pactuados no Ato Concessivo Drawback. Sendo assim, parte das operações de importação 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 mesma 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;
41. 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

1. 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

2. 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;
3. Apresenta extensa explanação para demonstrar a distinção entre o drawback isenção e o drawback suspensão, citando doutrina e jurisprudência sobre o assunto;
4. Alega que a fiscalização quer prova da vinculação física, característica do drawback suspensão, que não se aplica ao drawback isenção regime utilizado pelo interessado;
5. A fiscalização criou exigências que não são da lei. Baseou-se em um Princípio de Vinculação Física de criação própria, invocada para justificar a desídia e inadimplência fiscal que atribuiu ao contribuinte;
6. 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;
7. 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;

8. A condição para o uso do benefício, no caso de 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;
9. 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;
10. Deve prevalecer a tipicidade e a legalidade, princípios de direito tributário;
11. A condição do drawback isenção é o 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;
12. 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;
13. 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;
14. Posteriormente, repostos o estoque com a importação de bens isentos, o contribuinte poderá dispor da mercadoria livremente, pois esta não está vinculada a qualquer condição;
15. 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;
16. No tocante à 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;
17. 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

mb

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;

18. Por fim, requer a impugnante que sejam afastadas 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;
19. 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;
20. 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 0212000-2001.00332-6, em face da conexão e da identidade das matérias, a fim de que tenham decisão única, em homenagem ao princípio da economia processual.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo proferiu acórdão às fls. 1.229/1.268, julgando procedente o lançamento impugnado, pelos mesmos motivos fundamentados pela autoridade fiscal.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 1.274/1.301, reiterando praticamente todos os argumentos aduzidos na Impugnação.

Em síntese, é o relatório.

Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN, Relatora

O presente recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão por que dele tomo conhecimento.

Cuida-se de Autos de Infração, fls. 442 e 506, lavrado em vista de irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade isenção, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação e Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando R\$ 501.786,48.

DA DECADÊNCIA

Preliminarmente, deve-se analisar a alegada ocorrência de decadência sobre o crédito tributário constituído, sendo posteriormente analisado o mérito propriamente dito.



Destaca-se que ambas as teses apresentadas sobre decadência são juridicamente bem trilhadas, tanto pelo fisco, em que se nega sua ocorrência, quanto pelo contribuinte, que sustenta a extinção do crédito tributário não oportunamente constituído.

No entanto, nota-se que o acatamento da decadência nesta exação fiscal é o melhor posicionamento a ser adotado.

Explica-se.

A modalidade de drawback-isenção consiste em um incentivo que busca compensar a pessoa jurídica por anterior exportação de produto industrializado, nos quais foi por ela utilizada mercadoria importada em que houve incidência normal de tributos. Busca-se, pois, a restituição de imposto pago, eis que já houve importação (tributada), industrialização e exportação.

A finalidade desse regime é proporcionar, ao exportador nacional, condições competitivas em termos de preço de mercado internacional, desonerando os tributos devidos numa importação comum, sob a condição de que os insumos importados, ou equivalentes em qualidade e quantidade, tenham sido necessariamente empregados na industrialização dos produtos nacionais exportados quando da concessão desse benefício.

Como fases do drawback-isenção, ordenadamente, tem-se: 1. Importação, 2. Industrialização, 3. Exportação, 4. Pedido de emissão do Ato Concessório e 5. Importação via drawback (com isenção), sem que haja recolhimento antecipado do tributo para fins de homologação.

O regime aduaneiro especial de drawback-isenção encontra amparo legal no artigo 78, inciso III, do Decreto-Lei nº 37/66, que assim determina:

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

.....

III – Isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadorias, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.”

O aludido artigo 78, inciso III, do Decreto-Lei n 37-66 foi regulamentado pelo Capítulo IV do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 que dispõe sobre as competências e condições estabelecidas para concessão do regime aduaneiro especial de drawback, nos termos dos abaixo transcritos artigos 314 e 315:

“Art. 314. Poderá ser concedido pela comissão de política aduaneira, nos termos e condições estabelecidas no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades:

....

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

.....

nb

✓

Parágrafo Único. O beneficiamento de que trata este artigo é considerado incentiva à exportação.

Art. 315 – O beneficiamento de drawback poderá ser concedido:

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

Pois bem, neste sentido, no que tange à contagem do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário decorrente do descumprimento do regime de Drawback-Isenção, entendo que, como se trata, na hipótese, de tributos sujeitos a lançamento por homologação, incide o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, independentemente da ocorrência ou não de pagamento antecipado.

Sendo assim, vê-se que, na hipótese, o auto de infração foi lavrado depois de transcorridos os cinco anos do prazo decadencial, desde a ocorrência do fato gerador.

Desta forma, é de se reconhecer caracterizada a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário em questão.

DA OPERAÇÃO DE DRAWBACK-ISENÇÃO

Como restei vencida na análise da decadência, passo a apresentar o meu voto sobre o efetivo mérito da operação.

No mérito, 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 nº 0175-96-000034-6.

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.

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 0175-96-000034-6, razão pela qual essa falta de apresentação causa a descaracterização da importação efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback-Isenção.

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 2.637/98, segundo o qual:

“constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as futuras 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.

mb

✓
4

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 1 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 INDUSTRILIZADOS

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 1 do Decreto-Lei n 1219- 72, que as matérias-primas e produtos intermediários incentivos sejam utilizados na industrialização de bens destinados à venda no mercado interno.

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

2. Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1 e 4, um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei n 7, 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 n 37-66, tanto no caso da “admissão temporária” como no de “draw-back”, 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)

mb

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 revalecer.

Posto isto, voto, no mérito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso voluntário para julgar integralmente procedente o lançamento fiscal consubstanciado nos Autos de Infrações.


Susy Gomes Hoffmann

Voto Vencedor

Conselheiro CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Redator Designado *Ad Hoc*

Por determinação da Presidência, fui designado redator *ad hoc* deste expediente, haja vista que o redator designado originário deixou este Terceiro Conselho de Contribuintes sem tempo hábil para a formalização de seu voto.

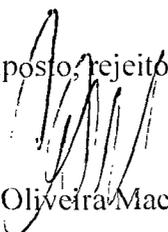
Assim é que este redator designado, para a formalização do voto de outrem, tentará expressar, com a máxima e possível fidedignidade, o entendimento do i. Conselheiro originário.

Em regra, a contagem de prazo para extinção dos créditos tributários decorrentes de impostos lançados por homologação inicia-se na data da ocorrência dos respectivos fatos geradores, consoante o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo aplica-se aos casos em que há pagamento antecipado pelo contribuinte, passível de ser homologado, por força do *caput* do citado artigo.

Nos casos de Regimes Aduaneiros Especiais, notadamente o regime de drawback - modalidade isenção, não há como aplicar a regra geral, uma vez que não havendo a antecipação do pagamento de tributos não há o que ser homologado, razão pela qual deve ser afastada de plano a regra especial do parágrafo 4, do artigo 150, do CTN, e utilizada a regra geral para fins de decadência. Dessa forma, o prazo decadencial tem seu termo a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o evento tributário, nos termos do inciso I, do artigo 173, do CTN.

Dos autos, nota-se as DI mais antigas relativas as importações com isenção tributária datam de 1998, dando início à contagem do prazo decadencial somente em 01/01/1999, que se estende em termo final até 31/12/2003. Considerando que houve notificação do Auto de Infração em 18/12/2003, não há que se falar em extinção de crédito tributário.

Ante o exposto, ~~rejeito~~ rejeito a preliminar de decadência.


Corinto Oliveira Machado