



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 13884.005066/2003-91  
**Recurso nº** 138.981 Voluntário  
**Matéria** II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO  
**Acórdão nº** 303-35.819  
**Sessão de** 9 de dezembro de 2008  
**Recorrente** KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**Recorrida** DRJ-SÃO PAULO/SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 20/02/1998 a 27/01/1999

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

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

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

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

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

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

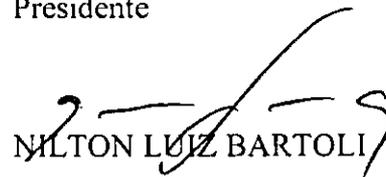
1

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

  
ANELISE DAUDT PRIETO

Presidente

  
NILTON LUIZ BARTOLI

Relator

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

## Relatório

Trata-se de exigência do Imposto de Importação, bem como do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado às importações, e respectivos juros de mora e multa de ofício, através dos Autos de Infração de fls.425/475 e demais acréscimos legais, decorrente de descumprimento de obrigações necessárias à concessão do regime aduaneiro de *drawback* isenção.

O Auditor Fiscal da Receita Federal, em auditoria fiscal, lavrou Termo de Constatação Fiscal (fls.363/424), no qual verificou que a empresa descumpriu parcialmente limites, condições e termos pactuados no Ato Concessório nº 2000-98/000049-2, em que parte das mercadorias a serem repostas não foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados constantes da relação dos Registros de Exportação (RE).

Importa destacar, numa breve síntese, alguns dos fatos alegados pelo Auditor Fiscal da Receita Federal no Termo de Constatação Fiscal de fls.363/424, quais sejam:

a emissão do Ato Concessório nº 2000-98/000049-2, foi exclusivamente baseada nas informações prestadas pelo beneficiário;

sobre o regime *drawback*, é importante frisar as diferenças entre, a modalidade suspensão, na qual o beneficiário, após o decurso do prazo para exportação, deve comprovar as importações e exportações realizadas mediante apresentação do “Relatório de Comprovação do *Drawback*”; e a modalidade isenção, na qual não é exigida tal comprovação, sendo o controle por tais operações realizado pela SECEX e SRF;

diante do Princípio da Vinculação Física, é imprescindível que haja a industrialização dos insumos importados, tanto na modalidade suspensão, ocorrendo após a formalização do pedido de *drawback*; quanto na modalidade isenção, que neste caso deve ocorrer antes da formalização desse pedido;

na modalidade suspensão, o beneficiário deve, após o decurso do prazo para exportação previsto no Ato Concessório, comprovar perante o órgão competente – SECEX, as importações e as exportações realizadas, o que pode ser feito através do “Relatório de Comprovação de *Drawback*”;

já na modalidade isenção, após o Ato Concessório, não se exige do beneficiário nenhuma comprovação sobre as importações efetuadas no regime *drawback*, sendo parte do controle exercido pela SECEX (no momento da concessão do Licenciamento de Importação), e outra parte exercido pela SRF (no momento do despacho de importação);

em ambos os casos (modalidade suspensão e modalidade isenção), o que se exige é a industrialização dos insumos importados;

o Princípio da Vinculação Física está devidamente amparado nos artigos 314, inciso II, § único, e 315, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85;

com base nos artigos supracitados, o Princípio da Vinculação Física se justifica na medida em que se constitui exceção no caso de *drawback* para reposição de matéria-prima nacional;

os requisitos e condições do *drawback* isenção são: 1) comprovação de importação dos insumos utilizados nos produtos exportados em quantidade e qualidade equivalentes àqueles para as quais esteja sendo pleiteada a isenção; 2) comprovação da utilização dos insumos importados através das DI's de aplicação na fabricação dos produtos já importados; e, 3) comprovação por RE's das exportações dos produtos em cujo processo de industrialização tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àqueles para as quais esteja sendo pleiteada a isenção;

não havendo o cumprimento dos requisitos e das condições supra descritas, são exigidos os tributos atinentes à importação (II e IPI), e multas de ofício;

o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, se extingue após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, conforme previsão expressa do inciso I, artigo 173, Lei nº 5.172/66 e do artigo 138, Decreto-Lei nº 37/66, com redação pelo artigo 4º, Decreto-Lei nº 2.472/88;

conforme os artigos 150 do CTN e 27 do Decreto-Lei nº 37/66, o Imposto de Importação e o IPI, são tributos lançados por homologação;

o contribuinte tem a obrigação legal de manter os livros e os documentos utilizados em sua escrituração pelo prazo da decadência, nos termos do artigo 37, da Lei nº 9.430/96;

caso o contribuinte não apresente os documentos solicitados pela autoridade administrativa, por ato voluntário, faz prova contra o beneficiário, que fica sem condições de provar que cumpria os requisitos exigidos pela legislação para a concessão do favor;

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

os livros e documentos necessários para a fiscalização do *drawback* isenção, dentre outros, são: DI's de aplicação, referentes a insumos importados com recolhimento integral; notas fiscais de entrada, referentes a estas importações; laudo técnico que permita aferir o valor da relação insumo-produto; RE's, referentes às exportações de produtos industrializados que contêm os insumos importados; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou qualquer sistema similar; Livro Registro de Entradas de todo o período (abrangendo as fases anteriores à data de expedição do Ato Concessório); Livro Registro de Inventário de todo o período; e, DI's de utilização, referentes aos insumos importados com isenção;

o lançamento tributário recai sobre as operações de importação efetuadas aos auspícios do beneficiário isencional (DI's de utilização), e não sobre as operações que justificaram e ampararam a expedição do Ato Concessório (DI's de aplicação);

o prazo para a guarda de livros e documentos pode superar o prazo de 5 anos utilizado pelas empresas na administração de seus arquivos;

em 10/10/2001 foi iniciada a auditoria fiscal, relativos ao Regime Aduaneiro de *Drawback* isenção, tendo sido solicitado através do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0812000 2001 00.332-6, todos os documentos relacionados aos Atos Concessórios emitidos no período de 01/01/1995 a 31/12/2000;

durante o ano de 2002, foram praticados atos fiscalizatórios em cumprimento parcial ao MPF acima citado, tendentes a verificar a regularidade das operações de *Drawback* Isenção vinculadas aos Atos Concessórios emitidos no período de 01/04/1996 a 31/12/1997, o que culminou na lavratura, em 20/12/2002, de 21 Autos de Infração;

a auditoria referente ao Atos Concessórios emitidos durante o ano de 1998 foi iniciada a partir de janeiro de 2003, muito embora algumas informações e documentos necessários à sua conclusão tenham sido apresentados pela empresa em data anterior;

apenas parte dos documentos para a realização de procedimento fiscal foram entregues pela fiscalizada tempestivamente;

a empresa deixou de apresentar, por ato voluntário, alguns documentos e informações solicitados, contudo, no passado, a referida empresa apresentou documentos e informações similares, sem qualquer embargo;

o Livro Registro de Controle de produção, mod. 03, exigido pela legislação do IPI, não se presta à auditoria de *drawback*, por não fornecer dados relativos à vinculação física entre os insumos importados pelas DI's de aplicação e os produtos exportados;

desde o início, a empresa colaborou, tendo inclusive contratado empresa especializada para extração de dados;

durante o ano de 2002, a empresa apresentou o denominado “Relatório de Consumidos e Fabricados”, sendo este e outros documentos utilizados para fazer prova à favor dela;

para processos de industrialização ocorridos a partir de janeiro de 1998, a empresa declarou expressamente não mais possuir os “Relatório de Consumidos e Fabricados”, sendo que em nenhum outro momento a empresa informou que não dispunha das informações e documentos solicitados pela fiscalização, mas que apenas estaria desobrigada à sua apresentação, presumindo-se que tais elementos estivessem disponíveis no momento da lavratura da intimação, porém, a empresa houve por bem não apresentá-los;

foi concedida a possibilidade de comprovação da vinculação física por qualquer outro meio idôneo, contudo, não foi apresentado nenhum dos documentos ou informações solicitados, tendo a empresa informado não poder recompor o Relatório de Consumidos de Fabricados;

partindo do ponto que a empresa não pode mais recompor seu Relatório de Consumidos de Fabricados, e nem apresentou outros documentos idôneos para comprovação da vinculação física, conclui-se que não foram cumpridos dos requisitos de *drawback* isenção, o que enseja na descaracterização do referido regime e a conseqüente tributação das operações favorecidas como incentivo.

A capitulação das exigências encontra-se fundamentada nos artigos 1º, 77, inciso I, 80, inciso I, alínea “a”, 83, 86, 87, inciso I, alínea “a”, 89, inciso II, 90, 99, 100, 103, 111, 112, 220, 314, inciso II, 315, 320, 328, 499, 500, incisos I e IV, 501, inciso III, 508, 542, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, e artigos 29, inciso I, 55, inciso I, alínea “r”, 63, inciso I, alínea “a”, 112, inciso I, todos do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82 e artigos 32, inciso I, 110, inciso I, alínea “r”, 118, inciso I, alínea “a”, 183, inciso I, todos do RIPI, aprovados pelo Decreto nº 2.637/98.

Acompanham o AI os documentos de fls.01/475.

Ciente do Auto de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação às fls.478/551, na qual alega, em suma, que:

os autos objetivam o pagamento do II e IPI, conforme entendimento da fiscalização de que não haveria vínculo entre as operações de *drawback* isenção e o estoque apurado em cem dias, período adotado segundo a atividade da empresa;

o termo de constatação fiscal discorre sobre o regime *Drawback*, e, sobre o que denominou de Princípio da Vinculação Física, para dizer que este teria sido violado;

a autoridade fiscal tece considerações sobre o tempo do ciclo produtivo, afirmando, além da ausência de documentos, ter a empresa violado o denominado Princípio da Vinculação Física, concluindo que a existência de saldo em estoque de matéria prima, seria determinante para considerar irregular as operações de *drawback*;

no mais, a autoridade fiscal descreve as irregularidades praticadas pela Impugnante, quais sejam, não atendimento aos termos de intimação; falta de apresentação das notas fiscais de entrada referentes à insumos importados através das DI's de aplicação; não apresentação de sistema de controle de produção; e, apresentação de registros de exportação não averbados;

o auditor fiscal aplica multa com base no art. 44, da Lei nº 9.430/96, pelo não atendimento às intimações, ressaltando a obrigação de guarda de livros e documentos no prazo da decadência, e consignando que não cabe ao contribuinte fazer juízo de valor sobre a ocorrência ou não do prazo decadencial, ao final, conclui que a não apresentação dos documentos é o suficiente para comprovar o descumprimento dos requisitos do regime de *drawback* isenção, oportunidade em que invoca a inversão do ônus da prova;

a autuação está eivada de irregularidades, por não ter observado os princípios e as normas do direito tributário;

o entendimento da fiscalização sobre a decadência não tem amparo legal, visto que a condição para se configurar o lançamento por homologação é àquela que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, como ocorre de fato com o II e o IPI;

o fato de existir isenção, não desconfigura o lançamento dos tributos que a lei estipulou o dever de antecipar o pagamento, já que o benefício da isenção, dispensa o pagamento do tributo devido, ou seja, a condição não é o pagamento, mas sim a exigência da lei de antecipá-lo, deste modo, a isenção não altera a natureza do tributo, o lançamento e as demais características da obrigação tributária, sendo assim, o prazo decadencial deve ser contado a partir do fato gerador, como previsto no § 4º, artigo 150, do CTN;

ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, o Fisco tinha cinco anos para se pronunciar, sob pena de se considerar homologado o lançamento e conseqüente extinção dos créditos tributários, o que ocorreu no caso em foco;

não se aplica o disposto no art. 173 do CTN, ainda que o tributo tenha sido pago por dispensa legal (isenção) ou ainda que haja suspensão do crédito, como pretende o autor, por não serem fatos que excluem ou afastam a obrigação privativa da autoridade em constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142 e seguintes do CTN);

ocorrido o fato gerador com a entrada das mercadorias importadas, a autoridade já tinha conhecimento das operações, porque já havia emitido os Atos Concessórios, sendo estas medidas consideradas preparatórias e indispensáveis ao lançamento, conforme dispõe a exceção prevista no § único, artigo 173 do CTN;

sob o mesmo prisma, se contado a data dos atos concessórios (janeiro a novembro de 1998), tem-se a extinção dos créditos tributários por decadência, vez que os autos foram lavrados em 18/12/2003;

ademais, o artigo 456 do Decreto nº 91.030/85 – Regulamento Aduaneiro, estabelece que a autoridade só poderá rever o despacho aduaneiro enquanto não decair o direito de constituir o crédito tributário, dispositivo este, amparado pelo § único, art. 149, do CTN;

para a concessão de *drawback* se exige tão somente a demonstração da 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, apesar disso, não se pode adotar o conceito de que a apuração do estoque de uma indústria e seu vínculo com as operações *drawback*, determinam o cumprimento ou não das norma legais;

a empresa também importa insumos para atender o mercado doméstico, sendo que essas mercadorias também são remetidas ao seu estoque, além do mais, há outros fatores determinantes para a composição dos números do estoque, sendo que nenhuma dessas operações estão relacionadas ao regime do *drawback* isenção, no qual o contribuinte repõe parte do seu estoque como benefício da exportação que praticou;

pelo fato de não haver relação lógica que justifique a condição para o cumprimento da isenção, a lei não exigiu a vinculação ao estoque imposta pela fiscalização, mas sim exigiu que se expedisse Ato Concessório quando comprovada a exportação de mercadorias e a composição de seus insumos, assim temos o benefício fiscal do *drawback* isenção: o direito de importar com isenção mercadorias que compuseram o produto exportado;

a autoridade fiscal criou de forma inédita, um novo sistema totalmente fora do mundo jurídico, a fim de demonstrar que a utilização do *Drawback* isenção depende do cumprimento do que denominou de “princípio da vinculação física”;

para se evidenciar a não exigência de qualquer vinculação no regime *Drawback* isenção, é imprescindível se ater à letra da lei, comparando-a, didaticamente, com o regime *Drawback* suspensão, demonstrando que a vinculação deste último regime também não é aquela exigida pelo fisco;

o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66 fixa as condições e requisitos para a concessão dos benefícios fiscais – *Drawback*;

a única condição do *Drawback* isenção, nos termos da lei, é a importação de mercadorias em quantidade e qualidade à utilizada na fabricação do produto exportado, enquanto que no *Drawback* suspensão, ficam suspensos os pagamentos dos tributos de mercadorias importadas até a efetiva exportação do produto beneficiado ou industrializado;

se tratando do *Drawback* Isenção, demonstrado o cumprimento do requisito, a autoridade competente expedirá os chamados Atos Concessórios, a fim de que se opere a isenção;

se a condição da isenção é a de que o contribuinte tenha exportado em operação anterior, então 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, sendo referida prova realizada por documentação hábil e laudo técnico;

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, conforme demonstra o parecer normativo nº 126/72-CST;

alienar ou manter a mercadoria no estoque, são liberalidades do contribuinte que se beneficiou do *Drawback* Isenção, não podendo se concluir que a isenção estaria afastada ante a existência de saldo no estoque, pois esta conclusão não advém de lei, não é jurídica e tampouco se reveste de qualquer fundamento lógico;

a comprovação dos requisitos e condições para a obtenção do Ato Concessório na hipótese de *drawback* isenção, está previsto no Comunicado DECEX nº 21/97, capítulo V, sendo que, confirmada a veracidade desses documentos, não se pode negar ou limitar a isenção;

se o destino da mercadoria beneficiada por isenção decorrente do *drawback* é liberalidade da indústria, somado ao fato de que outras operações são praticadas pela empresa, relativamente ao mercado doméstico, o estoque no período de cem dias não representa absolutamente nada para se concluir pelo cumprimento ou não da norma;

caberia sim, à fiscalização, verificar a veracidade das operações e dos elementos que deram ensejo aos Atos Concessórios, que foram expedidos por autoridade competente, com base na apresentação e análise de inúmeros documentos, notadamente de laudo técnico para demonstrar os insumos que compuseram e foram consumidos no processo de industrialização;

não há nada nos autos que condene os documentos e o Ato Concessório, mormente o denominado princípio da vinculação física, baseado exclusivamente na relação das operações com o estoque no período de cem dias;

diante do § 6º, do art. 150 da CF e dos arts. 111, inc. II e 176, do CTN, observa-se que a isenção advém de lei, cuja interpretação deve atender a literalidade dos requisitos e condições para sua concessão;

a lei não exige que o contribuinte comprove o cumprimento das condições pelo seu estoque, visto que na isenção, a condição é que tenha havido exportação de mercadoria composta por insumos importados, ou seja, a condição é preexistente, sendo o Ato Concessório expedido após a verificação da ocorrência da referida condição, como ocorreu no presente caso;

se a hipótese fosse a de suspensão, o que não é o caso dos autos, na qual a condição diz respeito a fato futuro, aí sim, outros elementos contábeis poderiam ser analisados para a formação do auto, a fim de apurar a existência ou não da exportação de mercadoria composta do insumo objeto da suspensão, o que representa de fato uma vinculação entre a mercadoria importada e sua destinação, sem relação alguma com o estoque;

para a concessão do benefício *drawback*, o contribuinte apresenta plano de importação-exportação com diversos documentos à autoridade administrativa (DECEX), que após minuciosa análise desses documentos, expede Ato Concessório;

a ação da fiscalização chegou a cercear a atividade da empresa pelo tempo demandado e pelas muitas e desnecessárias solicitações impostas, além do desvio da nobre atividade vinculada de fiscalização, conforme § único, do artigo 142, do CTN, que prevê obrigação de responsabilidade funcional;

cabe à Fiscalização somente confirmar a veracidade dos documentos exigidos para a expedição do ato concessório;

a constatação feita pela fiscalização de operações de entrada e saída, trazendo fatos do passado para o futuro, a fim de apurar o cumprimento de uma vinculação que chamou de princípio, não é revestida de nenhuma legalidade, mas sim, ultrapassa os limites da atividade vinculada atribuída à autoridade administrativa;

a empresa se utiliza do benefício do *Drawback* isenção há muitos anos e, assim, vem continuamente repondo seus estoques dos insumos que compõem produtos exportados com novas e reiteradas importações isentas, em grande escala, como foi constatado pelo Fisco;

ainda que se trata-se de *Drawback* suspensão, o que não é o caso, o critério da vinculação física, exigido pela fiscalização, também extrapolaria os limites objetivos da lei, que visa estimular as exportações e garantir divisas para o país;

não foi constatado fraude, desvio de aplicação ou finalidade, e nem mesmo irregularidades que pudessem afastar os benefícios da isenção, pelo contrário, constatou-se a existência e veracidade de todas as operações de importação e exportação;

a fiscalização criou exigências que não são de lei, como a criação do princípio da vinculação física, chegando ao ponto de estipular, a seu critério, ciclos de produção que serviriam de elementos para a demonstração da falta de vinculação com base no estoque (100 dias);

consta do ato concessório a relação dos registros de exportação que justificam a isenção;

a irregularidade apontada pela fiscalização, frente a não apresentação de documentos (notas fiscais e Relatório de Consumidos e Fabricados), não caracterizam

descumprimento da obrigação, visto que a autuada, quando intimada, noticiou a inexistência dos referidos documentos, sendo que estes foram destruídos devido ao transcurso do lapso temporal da decadência (cinco anos), pois não eram mais sujeitos às normas que obrigavam sua guarda, razão pela qual não prospera a multa aplicada com base no §2º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Transcreve lição de Rubens Gomes de Souza; ementas do Conselho de Contribuinte; parecer normativo nº 126/72-CST; sentença do TRF da 4ª Região; artigo do IBRACEX denominado “Noções Elementares sobre o Regime Aduaneiro de *Drawback*”; texto de José Augusto de Castro; jurisprudência se referindo à identidade física entre o produto importado e o exportado, na hipótese *Drawback* suspensão.

Ante todo o exposto, requer o afastamento de todas as exigências constantes do Auto de Infração, além das penalizações impostas por aqueles lançamentos fiscais, tendo em vista as demonstradas irregularidades do documento fiscal, a fim de cancelá-lo por completo.

Requer a produção de prova pericial e protesta pela posterior juntada dos respectivos quesitos e de outros documentos.

Outrossim, requer a reunião de todos os processos administrativos oriundos do mesmo MPF nº 012000-2001.00332-6.

Instruem a referida Impugnação os documentos de fls.512/588, 591/835 e 838/1024, dentre os quais, cédula de identidade do advogado (fls.512); procuração (fls.513); contrato social (fls.514/524), Termo de Constatação Fiscal e Auto de Infração (fls.524/588 e 591/640); tabela do processo de exportação dos insumos importados (fls.643/676); intimações da fiscalização e respostas do contribuinte (fls.678/743); e documentos apresentados para expedição do Ato Concessório (fls.745/835 e 838/1024).

A DRF em São Paulo, frente à informação da existência de processos conexos a este, e para evitar a ocorrência de decisões conflitantes, encaminha o presente processo à 1ª Turma de Julgamento da DRJ, a fim de que se proceda a análise dos processos de forma conjunta.

O contribuinte peticiona às fls.1034/1037, informando a existência de “fato novo”, no qual a autoridade administrativa, na última autuação lavrada em 2004, passa a reconhecer a inaplicabilidade da vinculação física no caso de *drawback* isenção, em face da equivalência, como condição de isenção.

Aduzindo que os autos lavrados em 2004, que também foram objeto de impugnações, foram julgados recentemente pela SRJ-SPOII-SP a favor do contribuinte, enquanto foram consideradas improcedentes as autuações, conforme acórdãos anexos.

Diante do fato novo, requer a improcedência do lançamento fiscal, anulando-se, por conseqüência, o presente Auto de Infração, a fim de que todos tenham uma decisão uniforme, em face da conexão e da identidade das matérias.

Anexa à petição os documentos de fls.1038/1170, dentre os quais, Termo de Constatação Fiscal MPF nº 0812000-2004.00003-4 (fls.1038/1084); Acórdãos DRF/SPOII nºs 13.646, 13.658 e 13.662 (fls.1085/1116 e 1117/1143 e 1144/1170, respectivamente).

Os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, a qual julgou o lançamento procedente, por maioria de votos (fls.1172/1201), conforme a seguinte ementa (fls.1172/1173):

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 20/02/1998 a 27/01/1999

*DRAWBACK* ISENÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/02/1998 a 27/01/1999

PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/02/1998 a 27/01/1999

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

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

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 20/02/1998 a 27/01/1999

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

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

Lançamento Procedente.”

Devidamente notificado em 03/05/2007 (AR – fls.1208), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls.1209/1234, reiterando os argumentos já explanados em sua impugnação e acrescentando os seguintes:

a decisão proferida em primeira instância julgou procedente a autuação, por maioria de votos, restando vencido o I. Relator;

a decadência deve ser reconhecida nas importações realizadas antes de 18/12/1998, visto que o Auto de Infração fora lavrado em 18/12/2003;

o II e o IPI vinculado, são pagos por antecipação, sendo o lançamento “por homologação”, procedimento sujeito ao prazo de cinco anos, como previsto no § 4º, art. 150, do CTN, não prosperando o entendimento da fiscalização no sentido de que a contagem do prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro de Declaração de Importação, amparada pelo Ato Concessório de *Drawback*;

somente nos casos de dolo, fraude ou simulação, é que não deve ser considerado o prazo de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, como início da contagem do prazo decadência, como preconiza o art. 173, I, do CTN;

o Auto de Infração relativo ao II e IPI, foi lavrado em 18/12/2003, por outro lado, o registro de diversas das Declarações de Importação ocorreram antes de 18/12/1998, decorrendo assim, mais de cinco anos, excedendo o prazo decadencial, o que demonstra a razão da extinção do crédito tributário relativamente às operações realizadas em tal período;

somente o Relator da decisão, ora recorrida, compreendeu os critérios adotados na Impugnação, tanto o é, que seu voto foi pelo cancelamento da autuação;

não tem amparo legal a forma descrita pelo Auditor Fiscal (fls.367), de como se deve realizar a comprovação do regime *drawback*;

o auditor fiscal, mediante adoção de critérios pessoais e sem qualquer amparo legal, tenta desqualificar a aprovação do Ato Concessório emitido pela SECEX, sendo essa sim, amparada em procedimento legalmente previsto, concluindo em seguida, pela necessidade de exigência de imposto e acréscimos;

a manutenção da r. decisão recorrida afeta a segurança jurídica norteadora da relação fisco e contribuinte, pois pune aquele que cumpriu com todos os requisitos fixados pela autoridade competente para fruição do incentivo fiscal;

toda documentação relacionada ao *Drawback* isenção foi exigida pelo DECEX e entregue pela Recorrente, não podendo a autoridade autuante por critérios pessoais e sem qualquer amparo legal, exigir relatórios não previstos na legislação de regência,;

no regime *Drawback* isenção, a única vinculação física que se pode admitir é a relacionada com o aspecto temporal exigido para prática de operações de importação e exportação, vez que nos termos do art. 21, da Portaria DECEX nº 24/92 e no art. 24, da Portaria SECEX nº 04/97, na modalidade isenção, o prazo para apresentação do pedido do Ato Concessório é de até 2 anos, contados a partir da data de registro da primeira DI;

não há na legislação norma que conduza ao entendimento proferido pelo voto vencedor no sentido de que o princípio da vinculação física deve ser aplicado por ciclo de produção, sendo na verdade, apenas o aspecto temporal;

como demonstrado nos autos, o contribuinte importou produtos com pagamento de tributos que foram utilizados na produção de outros exportados, tendo tal sistemática se realizado dentro do prazo exigido na legislação supra mencionada;

em atendimento à solicitação do Fisco, foram disponibilizados livros fiscais e contábeis, bem como todo o ciclo de produção da empresa, todavia, a fiscalização, ao invés de realizar auditoria nesses livros oficiais, preferiu adotar critérios de cunho próprio e particular;

a fiscalização não consegue demonstrar que os produtos exportados não continham em sua composição aqueles importados, também não demonstra que os produtos importados originalmente teriam sido revendidos ou utilizados na industrialização de produtos comercializados no mercado interno, restando claro que todos os requisitos previstos na legislação para fins de fruição do *Drawback* isenção foram cumpridos pela recorrentes;

não foi encontrado qualquer ilícito ou falha pela fiscalização, razão pela qual esta solicitou a apresentação de um demonstrativo não oficial, não obrigatório e não mais disponível pela empresa, concluindo que a não entrega do mencionada demonstrativo ensejaria na descaracterização do regime *Drawback*, isto porque a mesma teria falhado em demonstrar que observou o princípio da não vinculação física, tendo ainda entendido pela necessidade da inversão do ônus da prova;

os argumentos da fiscalização são revestidos de meras presunções;

o relator da decisão ora recorrida, se pronuncia sobre a necessidade do cancelamento da peça acusatória, alegando ser o trabalho fiscal desprovido de embasamento legal (fls.1178 e seguintes), pois não se mostra razoável exigir que o contribuinte mantenha estoques separados de insumos, além do fato da autoridade autuante não comprovar a ocorrência das eventuais irregularidades;

o Conselho de Contribuintes já decidiu que: “não podem prevalecer lançamentos assentados na presunção da falta de comprovação dos requisitos para o *drawback*-isenção, meramente pela não apresentação do documento interno da empresa, para o período de fiscalização, não obrigatório em face da legislação regente”;

não restam dúvidas de que o princípio da fungibilidade dos bens importados vigora no regime *drawback*, e não o da vinculação física;

a autoridade autuante não cita qualquer norma da SRF que, de forma clara e objetiva, conduza a conclusão de que os procedimentos por ele adotados estão legalmente amparados;

o poder judiciário, em decisão proferida pelo TRF da 4ª Região, já decidiu no sentido de que o princípio da equivalência se sobrepõe ao princípio da vinculação física, no caso de *Drawback* isenção.

Colaciona lições doutrinárias, jurisprudências sobre a decadência e acórdãos do Conselho de Contribuinte sobre o ônus da prova.

Ante o exposto, preliminarmente, requer a decretação da decadência relativamente ao II e IPI vinculado às importações, nos casos de Declarações de Importação registradas antes de 18/12/1998. Outrossim, caso não seja acolhido este entendimento, requer sejam as presentes razões conhecidas e providas, para declarar a improcedência da r. decisão recorrida, cancelando-se a exigência relacionada ao II, IPI e acréscimos legais.

Anexa aos autos os documentos de fls.1235/1247.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 19/06/2008, em 5 volumes, constando numeração até às fls.1254, penúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF n°. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro NILTON LUIZ BARTOLI, Relator

Dou início à análise dos autos, tendo em vista tratar-se de matéria de competência deste Eg. Terceiro Conselho de Contribuintes.

Tratam-se de Autos de Infração, para exigência de tributos não recolhidos e acréscimos legais, por suposta ausência de comprovação do efetivo cumprimento de condições, limites e valores pactuados no Ato Concessório nº 2000-98/000049-2, necessários para concessão do incentivo correspondente ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback Isenção.

Consta dos Autos de Infração que “parte das mercadorias a serem repostas não foi efetivamente utilizada na fabricação dos produtos exportados constantes da relação dos Registros de Exportação (RE) consignada no bojo do Ato Concessório auditado.”

Em suma, entendeu o Auditor Fiscal autuante 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 de Drawback.

De plano, ressalto que o “*Drawback*”, em linhas gerais, nada mais é que uma espécie de incentivo à exportação instrumentalizado em um pacto celebrado entre Fisco e contribuinte, por meio do qual o segundo, com o benefício de importar insumos com suspensão, isenção ou direito à restituição de tributos, se compromete a exportar um novo produto em prazos e quantidades pré-determinados.

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

Explico a razão.

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

“No caso de drawback na modalidade isenção, sobre os insumos ou produtos intermediários importados, pagou-se normalmente os tributos incidentes, porém, em momento posterior à exportação, decide-se pleitear Ato Concessório para que, na reposição dos estoques, goze-se de isenção.” (g.n.)

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

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

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

(...)

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

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

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

“RECURSO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO NO REGIME DO DRAWBACK-ISENÇÃO. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO COMPROVADA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO DRAWBACK-ISENÇÃO. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO. A decisão recorrida acusou decadência em relação aos fatos geradores de importação ocorridos antes de 26/08/1999. Independentemente da discordância quanto a ter havido decadência para os fatos especificados, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que, no mérito, as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar o auto de infração por sua absoluta improcedência. **No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamentos de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo exportados. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito de importar novos insumos com isenção para repor estoque. A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo.** A fiscalização nem mesmo demonstrou se haveria possibilidade de o beneficiário refazer para o período de interesse da fiscalização o **Relatório de Consumidos e Fabricados, que, diga-se, não representa obrigação acessória.** Não demonstrou, também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. **Os lançamentos estão assentados**

exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação de documento interno da empresa para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos. (g.n.)

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO.” (g.n.)

Relativamente à discussão travada sobre a distinção entre prescrição e decadência, destaco, por oportuno, que já me manifestei diversas vezes acerca do meu entendimento no sentido de que trata-se do instituto da decadência.

E o prazo de decadência do regime especial de Drawback inicia-se na data do fato gerador, considerado este como a data do registro da DI, por se tratar de lançamento por homologação, no termos do §4º, do art. 150, do CTN.

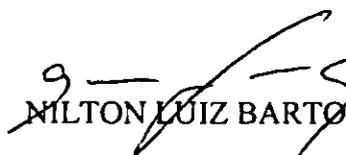
Sendo assim, transcorrido o prazo de 5 anos, na forma acima explicitada, perde a Fazenda o direito de constituir o crédito tributário e respectiva penalidade, o que se aplica, *in casu*, às DI's registradas antes de 18/12/1998, haja vista que a ciência do contribuinte, quanto ao Auto de Infração lavrado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

Neste sentido, entendo pela decadência dos fatos geradores anteriores a 18/12/1998.

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

Pelo exposto, entendo como improcedentes os Autos de Infração.

Sala das Sessões, em 9 de dezembro de 2008

  
MILTON LUIZ BARTOLI