



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

**Processo nº** 13884.005108/2002-11  
**Recurso nº** 30.113.4186 Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-00.156 – 3ª Turma  
**Sessão de** 11 de agosto de 2009  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO/II  
**Recorrente** KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

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

**REGIME DE DRAWBACK.**

Há de ser diferenciado o regime econômico de Drawback do REGIME ADUANEIRO DE DRAWBACK. No regime aduaneiro compete à fiscalização aduaneira verificar as operações físicas havidas com as mercadorias/insumos importados e o produto resultante exportado, a fim de que seja confirmada a isenção ou suspensão concedida ao beneficiário do regime.

**DRAWBACK ISENÇÃO.**

A utilização dos créditos relativos aos gravames de importação havidos por direitos reconhecidos de exportação conjugada à importação anterior, com pagamento pleno dos tributos aduaneiros, chamado também Drawback para reposição de estoques, sujeita-se, na esfera aduaneira, à comprovação de que as exportações foram feitas com os produtos importados anteriormente às exportações, ou que haja, no processo, autorização expressa do órgão concessor sobre a excepcionalidade.

**DRAWBACK DECADÊNCIA.**

Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de modo que o prazo para esse efeito será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo), e desde que não se configure fraude. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por

homologação, situação em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. (STJ REsp. nº 199560/SP).

Preliminar rejeitada.

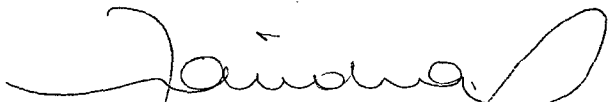
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

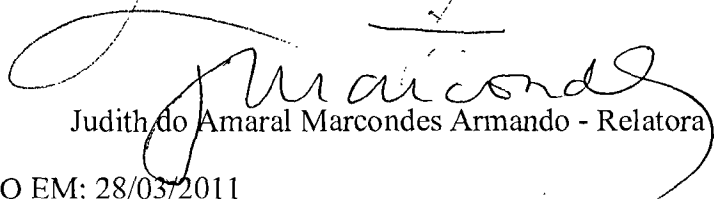
Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto à preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Marcos Tranchesi Ortiz, Maria Teresa Martínez Lopez e Leonardo Siade Manzan; e) II) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo quanto ao mérito. Vencida a Conselheira Nanci Gama. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenburg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Carlos Alberto Freitas Barreto acompanharam a Relatora pelas conclusões.



Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto



Judith do Amaral Marcondes Armando - Relatora

EDITADO EM: 28/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Marcos Tranchesi Ortiz, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto de Freitas Barreto.

## Relatório

Adoto o relatório da instância *a quo*:

*Cuida-se de Autos de Infração, fls. 780 e 830, 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\$ 602.978,45.*

*Foi feito Relatório de Fiscalização, fls. 726/779.*

*Foi apresentada Defesa Administrativa de fls. 843/871.*

*Foi apresentada decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza – CE, fls. 911-937. Seguida de Recurso Voluntário de fls. 952/969, e documentos em anexo de fls. 970 a 1029.*

*Para melhor abordagem da matéria, adota-se o relatório apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de FORTALEZA – CE, fls. 914/921:*

*“Relatório*

*Do lançamento*

*O presente processo se refere a lançamentos inerentes ao Imposto de Importação – II e ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acrescidos dos juros de mora previstos no art. 61, § 3º, da Lei 9.430, de 27/12/1996, e, respectivamente, das multas de ofício tipificadas no inciso I do art. 44 do mesmo dispositivo legal, bem como no art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, perfazendo, na data da autuação, crédito tributário no valor total de R\$ 602.978,45, conforme Autos de Infração de fls. 780/830.*

*1. Segundo as descrições dos fatos objeto dos autos de infração em evidência, assim como do Termo de Constatação Fiscal de fls. 725/779, o lançamento foi motivado pelo descumprimento parcial de limites, condições e termos pactuados no Ato Concessório de Drawback isenção nº 0175-96/000034-6, emitido em 12/09/1996, notadamente, a não utilização de mercadorias importadas para a fabricação dos produtos exportados, o que levou a autoridade lançadora a considerar indevida a utilização do citado incentivo à exportação, com a conseqüente formalização da exigência inerente aos tributos incidentes sobre os produtos importados ao amparo do ato concessório em questão.*

*2. No citado Termo de Constatação Fiscal, os autuantes, em princípio, apresentam uma rápida explanação a respeito dos regimes aduaneiros vigentes no Brasil, adentrando-se de forma mais detalhada no mecanismo de funcionamento do drawback isenção, momento em que destacam a necessidade de haver vinculação física entre os insumos importados e os produtos industrializados destinados à exportação. Para tanto, trazem exemplo bastante didático (CASO 2), relativo a uma indústria fictícia que, empregando um insumo “I”, fabrica e exporta um produto “P”, numa relação insumo/produto de 2 para 1, e cujo ciclo produtivo tem duração média de 30 dias, nunca superando os 90 dias. Dada a relação do exemplo construído pelos autuantes com o fato em análise, peço vênia para reproduzir suas partes principais:*

*CASO 02: Suponha que a empresa apresente, junto à SECEX, para amparar seu pedido, a Declaração de Importação citada acima e, para comprovar as exportações realizadas, o seguinte Registro de Exportação:*

*RE Data Embarque Mercadoria Quantidade*

*00/2222222-001 01/07/2000 P 50*

A diferença em relação ao caso anterior reside no lapso temporal entre a data de exportação e a data de importação. No primeiro, era de apenas 01 (um) mês, enquanto aqui chega a 01 (um) ano.

Neste caso, o Pedido de Drawback Isenção formulado pela empresa tem amparo nas seguintes operações de Comércio Exterior:

**Importação 100 unidades de I**

**Exportação 50 unidades de P x 2 = 100 unidades de I**

**Qtd Não Exportada do Insumo  $100 - 100 = 0$**

**Qtd Exportada do Insumo 100**

Estes são os cálculos efetuados pela SECEX. Portanto, o Ato Concessório expedido para a empresa em epígrafe consigna **100 unidades do insumo I** (ou seu equivalente), criando, para esta o direito de importar referida quantidade com isenção tributária.

(...)

Observe-se, no entanto, que entre a data de importação do insumo e a data de exportação do produto final decorreu exatamente 01 (um) ano, como já ressaltado; vislumbra-se aqui um lapso temporal consideravelmente superior ao prazo de duração usual do ciclo produtivo, que, em hipótese, não chega a ultrapassar noventa dias. Se, em procedimento de auditoria fiscal, ficar constatado que o insumo importado através da DI nº 99/123456-7 foi empregado no processo produtivo do produto P e exportado em prazo não superior a 01 (um) ano, provado está que o RE nº 00/2222222-001, que amparou o pedido do Ato Concessório sob análise, continha produto que, certamente, não foi fabricado com aquele insumo. Ou, a contrario sensu, o insumo consignado na DI de aplicação nº 99/123456-7 não fazia parte da composição do produto exportado pelo RE nº 00/2222222-001.

Deste modo, a empresa não adquiriu o direito de repor seu estoque de 100 (cem) unidades do insumo I, face à violação de caráter formal do Princípio da Vinculação Física inerente ao Regime de Drawback. Por este motivo, todas as importações do insumo I (ou seu equivalente) realizadas aos auspícios do Ato Concessório emitido devem ser integralmente tributadas.

2. Em seguida, após exporem várias questões legais relativas ao drawback isenção, os autuantes reforçam seu entendimento pela necessidade de observação do princípio da vinculação física, afirmando que “é irrelevante que a empresa beneficiária tenha promovido exportações em quantitativos até mesmo superiores aos discriminados no Ato Concessório, se os produtos exportados não tiverem sido elaborados com os insumos a serem repostos”. Ressaltam ainda 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 pela DI's de aplicação e os produtos exportados, constantes dos documentos que devem instruir o pedido”.

3. Mais adiante, citam como exceção ao princípio da vinculação física a modalidade de drawback para reposição de matéria-prima nacional,

prevista no item 2.2, inciso VII, do Comunicado DECEX nº 21/97 (Consolidação das Normas do Regime de Drawback – CND). Ressaltam ainda a possibilidade de importar matéria-prima com incentivo de drawback, destinar o produto com ela fabricado ao mercado interno e efetuar suas exportações com base em matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalentes à originalmente importada, situação esta destinada apenas a determinados setores definidos pela SECEX, regida pelo Ato Declaratório COSIT nº 20, de 17/05/1996.

4. Finalmente, os Auditores-Fiscais elencam outros requisitos formais de observação obrigatória para o gozo do incentivo à exportação em evidência, trazendo ainda questões relativas à exigência tributária e à contagem do prazo decadencial aplicável à situação fática em tela.

5. A metodologia empregada pelos agentes fiscais envolveu análise por amostragem desenvolvida conforme discriminado nos itens 7.1 e 7.2 do Termo de Constatação Fiscal, e que, em síntese, abrangeu os seguintes procedimentos:

a) a seleção de parte dos atos concessórios expedidos em favor da autuada, a qual foi delineada com base na “conciliação entre a quantidade de mão-de-obra disponível para execução das tarefas, o prazo previsto para conclusão dos trabalhos e o potencial de crédito tributário a constituir, calculado com base no montante dos tributos relevantes”;

b) a escolha dos insumos que seriam analisados em cada ato concessório, que também visou a harmonização entre “os fatores mão-de-obra / prazo de conclusão / potencial de crédito tributário a constituir...”;

c) para o Ato Concessório nº 0175-96/000034-6, objeto do presente lançamento, foram selecionados 15 insumos, discriminados às fls. 750 dos autos (fls. 25 do Termo de Constatação Fiscal – item 7.2, segunda tabela).

6. Com base na metodologia supramencionada, foi procedida a verificação do cumprimento dos requisitos necessários à fruição do incentivo em questão. Para fins de controle da movimentação dos insumos importados, os agentes tributários partiram do princípio de que somente poder-se-ia admitir a utilização completa da matéria-prima para a confecção do produto exportado se seu saldo em estoque fosse nulo após realizadas todas as exportações. Caso contrário, ou seja, se após as exportações permanecesse algum saldo do insumo em estoque, isto constituiria “prova inequívoca de que parte do insumo não foi utilizada na industrialização de produto exportado e que, portanto, não preenche todos os requisitos necessários àquele pedido de isenção via Drawback” (conforme item 7.3.1 do Termo de Constatação Fiscal).

7. Adicionalmente, foi realizada auditoria de produção para examinar a efetiva utilização dos insumos importados na industrialização dos produtos exportados constantes dos Registros de Exportação – RE apresentados quando da formalização do pedido de drawback. Com base nessa auditoria, detalhada no item 7.3.2 do Termo de Constatação

*Fiscal, foi construída tabela destinada a determinar se existe ou não vinculação física entre os insumos importados através das DI de aplicação e os produtos consignados nos RE apresentados no pedido de emissão do Ato Concessório em análise, conforme descrito no item 7.3.3 do Termo de Constatação Fiscal. Na seqüência, os autuantes descrevem a metodologia destinada a determinar a quantidade de insumo importado passível de pedido de drawback isenção, a quantidade total importada com isenção, e a forma de determinação das DI de utilização que serão objeto de lançamento tributário (conforme itens 7.4, 7.5 e 7.6 do Termo de Constatação Fiscal).*

*8. Em função dos trabalhos de auditoria acima descritos, as autoridades administrativas concluíram que a autuada descumpriu parcialmente limites, condições e termos pactuados através do Ato Concessório de Drawback Isenção nº 0175-96/000034-6, notadamente, a falta de apresentação de algumas notas fiscais de entrada solicitadas referentes a insumos importados através das DI de aplicação, e a ausência de vinculação física entre os insumos importados e os produtos consignados nos RE apresentados (vide itens 8.1.1 e 8.1.2 do Termo de Constatação Fiscal), tendo, em consequência, lavrado o auto de infração sub examine para a exigência do II e do IPI segundo o regime de tributação para a importação comum.*

*9. As tabelas vinculadas ao Termo de Constatação Fiscal encontram-se juntadas às fls. 542/722 dos autos. A tabela 4, disposta às fls. 698 dos autos, apresenta demonstrativo dos insumos utilizados pela empresa em que houve ou não a observação do princípio da vinculação física. Na tabela 8 (fls. 717) estão discriminadas as quantidades importadas indevidamente com isenção fiscal. Na tabela 9 (fls. 718/720) estão relacionadas as DI vinculadas ao ato concessório em apreço, com a especificação dos montantes correspondentes às quantidades importadas indevidamente com isenção tributária, a partir dos quais foram consubstanciados os lançamentos relativos ao II e ao IPI segundo as regras normais de incidência na importação, conforme discriminado na tabela 10, acostada às fls. 721/722 dos autos.*

#### *Da impugnação*

*10. Cientificada dos lançamentos em 20/12/2002 (vide fls. 780 e 806), a recorrente insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 21/01/2003, a impugnação de fls. 843/871, onde, após fazer uma breve descrição dos fatos, alega o seguinte:*

*a) baseado no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional – CTN, assim como em respeitável doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, assevera que o lançamento não deveria prosperar em função da decadência, ao argumento de que já haveriam se passado mais de cinco anos entre a expedição do ato concessório e a lavratura do auto de infração, sendo vedada a revisão do despacho aduaneiro por conta do disposto no art. 456 do Regulamento Aduaneiro então vigente (Decreto nº 91.030/85), c/c o art. 149 do CTN; assevera ainda que o caso em tela se enquadraria na exceção contida no parágrafo único do art. 173 do CTN, cuja interpretação levaria ao entendimento de que a contagem do prazo decadencial iniciar-se-ia a partir da emissão do ato concessório;*

*b) ao iniciar a análise das questões relativas ao mérito, a suplicante contesta a aplicação do Princípio da Vinculação Física, qualificado*

por esta como um “novo sistema, totalmente fora do mundo jurídico”; posteriormente, faz uma comparação entre os regimes de drawback suspensão e isenção, ressaltando que apenas na primeira modalidade (drawback suspensão) haveria que se examinar a vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados; nesse sentido, defende que suas importações, conduzidas segundo a modalidade de drawback isenção, estariam amparadas pelo inciso III do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, segundo o qual a isenção fiscal alcançaria “a importação de mercadorias em quantidade e qualidade equivalente à utilizada na fabricação do produto exportado”;

c) posteriormente, reforça seu entendimento pela inaplicabilidade do Princípio da Vinculação Física ao drawback isenção, transcrevendo os itens 10 a 13 do Parecer Normativo CST nº 126, de 05/05/1972, o qual, sobre o art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, assim se manifestou:

10. Como bem se pode observar, somente a mercadoria importada na modalidade constante do inciso II, do texto legal em referência, é que tem destinação específica, devendo ser exportada numa das formas previstas, sob pena de tornarem-se exigíveis as obrigações tributárias anteriormente suspensas.

(...)

12. Finalmente, dentro do mecanismo previsto no inciso III, a isenção ali determinada nada mais é que uma compensação dada à empresa que utilizou na composição de mercadoria exportada, material de origem estrangeira, importado com todos os ônus fiscais. É, por assim dizer uma restituição em espécie. A nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária faz as vezes da mercadoria que, em quantidade e qualidade equivalente, teria sido importada anteriormente, sem qualquer isenção de tributos. É, portanto, como se tributado fosse.

13. Ora, se a mercadoria desembaraçada com essa isenção representa, em verdade, aquela mercadoria anteriormente tributada, não se pode fazer limitação ao seu uso. Assim, dela o importador poderá dispor livremente – inclusive alienando-a sem que com esse procedimento esteja sujeito ao recolhimento dos tributos incidentes sobre a sua importação, ou seja passível de aplicação qualquer penalidade por desvio de destinação específica da mercadoria, inexistente no caso em foco.”

(grifos da impugnante)

d) no mesmo sentido, traz jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim como doutrina de José Augusto de Castro; transcreve, ainda, parte do Título 20 do Comunicado DECEX nº 21/97;

e) com base no art. 150, § 6º, da Constituição Federal, combinado com os artigos 111, inciso II, e 176, do Código Tributário Nacional, propugna pela obediência aos princípios da tipicidade e da legalidade, defendendo a inexistência de qualquer requisito legal relativo à necessidade de comprovação da condição de isenção por meio da utilização do estoque de insumos; defende que “no caso do drawback isenção a condição é que o contribuinte tenha exportado mercadoria

*composta por insumos importados”, trazendo, em reforço a essa tese, jurisprudência do TRF da 4ª Região;*

*f) na seqüência, qualifica de ilegais e abusivos os procedimentos adotados pelas autoridades lançadoras, conforme trecho da impugnação abaixo transcrito:*

*As empreitadas da fiscalização, feitas por meio de minucioso levantamento de dados para comprovar o descumprimento ao que chamou de Princípio de Vinculação Física, concluindo que quem tem estoque não pode beneficiar-se do Drawback Isenção, constituíram atitudes ilegais e notoriamente abusivas, chegando a cercear a atividade da empresa pelo tempo demandado e pelas muitas solicitações impostas à impugnante (tudo descrito nos autos), além do desvio da nobre atividade **vinculada** de fiscalização (parágrafo único, do art. 142, do CTN), que leva consigo obrigação de responsabilidade funcional.*

*g) ressalta que, mesmo na hipótese do drawback suspensão, o Conselho de Contribuintes tem afastado a rigidez do Princípio da Vinculação Física e acatado a fungibilidade de insumos, transcrevendo, a título de comprovação, ementas de acórdãos do citado órgão recursal;*

*h) segundo entende, a condição para o gozo da isenção tributária objeto do drawback isenção seria a demonstração da equivalência, em quantidade e qualidade, relativamente à mercadoria industrializada e exportada, como previsto no inciso II, do art. 78, do Decreto-Lei nº 37/66;*

*i) que, no minucioso trabalho fiscal, não se verificou nenhuma prática de fraude, desvio de aplicação ou de finalidade, ou irregularidades que pudessem afastar a isenção tributária; do contrário, as autoridades administrativas teriam comprovado a veracidade de todas as operações de importação e exportação realizadas pela suplicante;*

*j) também classifica como arbitrária a atitude dos fiscais diante da informação da impugnante de que não teriam sido localizados documentos de operações havidas há mais de cinco anos, ocasião em que as autoridades lançadoras teriam invocado, de forma constrangedora e desrespeitosa, o brocardo jurídico segundo o qual “a ninguém é dado valer-se da própria torpeza”; na seqüência, reforça seu entendimento quanto à ilegalidade do Princípio da Vinculação Física, “invocado para justificar a desídia e inadimplência fiscal que atribuiu ao contribuinte”, aduzindo ainda que o Fisco igualmente errou ao estipular, a seu critério, ciclos de produção que serviram, com base no estoque, de elemento para a demonstração da falta de vinculação; por conta de tais argumentos, invoca a aplicação do art. 37 da Constituição Federal, que elenca os princípios que devem nortear a administração pública;*

*k) que o disposto no item 15.4 do Comunicado DECEX nº 21/97, inerente às condições de comprovação e concessão do regime, não faria nenhuma referência à vinculação física, o que caracterizaria a atitude fiscal em fazer tal exigência como ofensiva ao princípio da legalidade e ao disposto no art. 111 do CTN;*

*l) alega que o item 20.2 do Comunicado DECEX nº 02, de 31/01/2000 obrigaria a empresa a manter arquivos eletrônicos e documentos pelo*

*prazo máximo de 5 (cinco) anos; no mesmo sentido, o art. 1º da Instrução Normativa nº 86, de 22/10/2001, determinaria que a obrigatoriedade de manutenção de documentos e arquivos digitais equivaleria ao prazo decadencial previsto na legislação tributária; com base em tais dispositivos legais, sustenta que os autos relacionados a diversos atos concessórios, dentre os quais aquele objeto do lançamento em exame, apontaram a falta de documentos “pertinentes a período superior há cinco anos...”, documentos os quais a empresa não estaria obrigada a mantê-los; mesmo assim, “na intenção de prestar todas as informações solicitadas pela fiscalização, de boa-fé, foram levados ao conhecimento das autoridades administrativas documentos que não se revestem de qualquer obrigatoriedade legal e que servem de apontamentos internos da empresa”, denominados “Relatório de consumidos e Fabricados”, os quais, apesar de não serem considerados “documento oficial”, serviram de base para o lançamento referente aos meses de maio a outubro de 1994, período este “bem superior aos cinco anos em que a empresa estaria obrigada à guarda ou registro”;*

*m) aduz que os autos de infração relativos aos Atos Concessórios nºs 96/000011-7, 96/000015-0, 96/000020-6, 96/000041-9, 97/000001-2 e 97/000025-0 consideraram que alguns RE não teriam sido averbados no vencimento, informação esta confirmada pela impugnante, sob a justificativa da precedência de “caso fortuito e força maior (roubo e acidente) e um caso de erro”, todos devidamente “reportados às autoridades competentes como demonstram as correspondências anexas, o que afasta por completo qualquer indício de má-fé e conduta ilegal passível de punição”;*

*n) a recorrente também contesta o vencimento do Ato Concessório nº 96/000038-9 (o qual não é objeto do presente lançamento), conforme argumentos aduzidos às fls. 868/869; da mesma forma, se contrapõe a problemas apontados pelo Fisco no Ato Concessório nº 97/000029-2, igualmente objeto de ação fiscal distinta da que ora se examina;*

*11. Diante dos argumentos acima expostos, requer o seguinte:*

*a) o afastamento de todas as exigências relativas aos tributos e demais encargos;*

*b) 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, nos termos da lei”;*

*c) a reunião de todos os processos administrativos referentes aos autos de infração lavrados contra a suplicante em relação aos Atos Concessórios fiscalizados, uma vez que ditos lançamentos foram oriundos do mesmo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, de nº 0812000-2001.00332-6, medida esta que deveria ser adotada “em face da conexão e identidade das matérias, a fim de que tenham decisão única, em homenagem ao princípio da economia processual”; pelas mesmas razões, requer sejam englobados no procedimento supra os processos referentes aos atos concessórios objeto do MPF nº 0812000-2001.00332-6.*

12. Instruem ainda os autos, dentre outros documentos de mero expediente, os seguintes:

- a) *Mandado de Procedimento Fiscal e respectivas prorrogações (fls. 01/13);*
- b) *Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 16/17);*
- c) *termos de intimação remetidos ao sujeito passivo, com respectivos ofícios expedidos em resposta aos mesmos (fls. 14/15 e 59/177);*
- d) *instrumentos de mandato conferidos pela autuada (fls. 18/19 e 872/873);*
- e) *atos societários relativos à recorrente (fls. 20/27 e 874/882);*
- f) *relação dos atos concessórios de drawback expedidos nos anos de 1995 a 2000 (fls. 28/29);*
- g) *relatório das DI de aplicação apresentado à SECEX (fls. 178/209);*
- h) *ato concessório nº 0175-96/000034-6, seus anexos e aditivos (fls. 31/58);*
- i) *relação das Declarações de Importação que justificaram a emissão do ato concessório em questão (fls. 210/216);*
- j) *notas fiscais vinculadas às DI de aplicação correspondentes às importações mais recentes dos insumos auditados (fls. 217/232);*
- k) *relação dos Registros de Exportação vinculados ao ato concessório objeto da auditoria fiscal (fls. 233/242);*
- l) *relação dos fatores de conversão entre as unidades de medida constantes do Registro de Exportação e as do Laudo Técnico, fornecida pela autuada (fls. 243/247);*
- m) *relação insumo-produto, extraída a partir do Laudo Técnico apresentado (fls. 248/261);*
- n) *tabelas e informações utilizadas na auditoria de produção (fls. 262/266);*
- o) *folhas do livro Registro de Inventário, Relatório de Consumidos e Fabricados, e fichas referentes à quantidade total dos insumos adquirida mensalmente (fls. 269/539);*
- p) *tabelas utilizadas para determinação do prazo máximo de duração do ciclo produtivo da empresa, elaboradas com base no Livro Registro de Inventário, Inventário Geral, Relatório de Consumidos e Fabricados, e Demonstrativo dos Custos Contábeis dos Estoques (fls. 635/697);*
- q) *informação prestada pela empresa em relação aos prazos máximos de duração de cada uma das etapas de seu ciclo produtivo (fls. 124/125);*
- r) *petição (fls. 908) onde a recorrente solicita que as intimações das decisões sejam remetidas aos seus procuradores (signatários do documento) no seguinte endereço: Rua Pedroso Alvarenga, 1.208 – 15º andar – Jardim Paulista – São Paulo – SP – CEP: 04.531-004.”*

*Ato contínuo seguiu-se voto do (a) Relator (a), aduzindo, que a impugnação é tempestiva. Seu voto foi no sentido de "rejeitar a arguição de decadência, não acatar o protesto pela juntada posterior de documentos, considerar não formulado o pedido de perícia, indeferir o pedido de juntada dos processos em nome da suplicante e, no mérito, julgar procedente o lançamento objeto da presente lide, considerando devido o crédito tributário que trata o contencioso administrativo em evidência", conforme fls. 937.*

*Para se chegar a essa conclusão, pela procedência do lançamento, elaborou e desenvolveu os seguintes pontos jurídicos: Da prescindibilidade do pedido de perícia, Do indeferimento de juntada de todos os processos objeto do mesmo mandado de procedimento fiscal – MPF, Do prazo decadencial, Da obrigatoriedade de guarda da documentação comprobatória do incentivo até a expiração do prazo decadencial, Do alcance da jurisprudência e da doutrina apresentadas na impugnação, Do mérito, e, por fim, Da conclusão.*

*Concluiu-se que a exigência fiscal é plenamente cabível, uma vez que não foram observados os requisitos necessários e inerentes ao drawback-isenção.*

*Inconformada, a empresa contribuinte interpôs recurso voluntário, fls. 1174/1193, no qual destacou os seguintes pontos: I) A autuação e a decisão, II) As razões - Preliminar de decadência, - Mérito, - Operação de Drawback-isenção, - Equívocos da fiscalização – drawback – suspensão e, por fim, Conclusões.*

*Postulou-se, em preliminar, pela ocorrência de decadência, e, no mérito, pelo cumprimento do drawback-isenção, considerando-se, por isso, a inexistência de irregularidades nos procedimentos adotados pela recorrente, razões pelas quais os autos de infrações deveriam ser julgados improcedentes, com o cancelamento das incabíveis exigências fiscais formuladas, nos termos de fls. 968-969.*

*É o Relatório.*

## **Voto**

Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, Relatora

Aprecio o Recurso interposto por KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, por estar irresignada com o teor do Acórdão proferido pela Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que ficou assim ementado:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 10/01/1997 a 12/08/1997*

*Ementa: DRAWBACK-ISENÇÃO.*

*DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Tratando-se de matéria relacionada a ordenamento jurídico especialíssimo, em regime de drawback-isenção, necessário se torna contar o prazo decadencial a*

*partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele da declaração de importação referente aos insumos supostamente amparados pela isenção, nos termos do inciso I, do artigo 173, do CTN, considerando que a isenção pleiteada não restou caracterizada e considerando que não houve pagamento, de tal sorte que a regra utilizada não poderia ser a prevista no artigo 150 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.*

*ÔNUS DA PROVA. Se o contribuinte não traz provas aos autos que demonstrem que cumpriu o regime de drawback não há como prevalecer a alegação de cumprimento. Tal prova deve ser substancial a fim de indicar que o contribuinte utilizou-se da quantidade e da qualidade do insumo que pretende ser objeto do regime de drawback isenção. Se não realizou tal prova e se, por sua vez, o fisco demonstrou, por meio de prova, in casu, auditoria da produção, que o contribuinte não utilizou o insumo na quantidade informada anteriormente pelo contribuinte, há de prevalecer a alegação do fisco, uma vez que está provada.*

#### *RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO*

Conforme relatado, trata-se de auto de infração por descumprimento do regime aduaneiro de drawback isenção, no período de 1 de janeiro de 1995 e 31 de dezembro de 1996.

Adoto meu voto anteriormente proferido nesta Câmara Superior, devidamente apropriado para este caso específico:

O DRAWBACK, incentivo à exportação e Regime Aduaneiro Suspensivo ou isentivo de Tributos na Importação é regido por normas expedidas pelo Ministério da Economia e pelo Ministério da Fazenda, mediante interveniência da Secretária da Receita Federal. É portanto uma operação aduaneira sob duas jurisdições distintas.

Cada segmento do Poder Executivo, no exercício de suas competências, determina sobre o interesse do Estado na introdução no território aduaneiro de mercadorias a serem submetidas a aperfeiçoamento ativo, ou reposição de estoques, em determinado contexto econômico, sobre a forma e o prazo para fazê-lo e sobre as penalidades eventualmente cabíveis no caso de descumprimento dos acordos estampados nos Atos Concessórios.

O Regime Aduaneiro de Drawback é caracterizado pela suspensão dos tributos incidentes na importação de insumos destinados ao aperfeiçoamento ativo, ou à composição de mercadoria destinada à exportação.

A mencionada suspensão se transforma em isenção, no caso de adimplemento das condições econômicas e aduaneiras dos regimes, da mesma forma que, esgotado o prazo

concedido para a fruição dos regimes, o inadimplemento das condições estabelecidas faz ressurgir o crédito fiscal.

Já o Drawback isenção é uma compensação dada ao exportador para que, engajando-se em programa de exportação, possa se ressarcir de tributos anteriormente pagos em razão de importação de mercadorias utilizadas em regime de aperfeiçoamento ativo, e destinadas portanto à exportação.

Como regra na aplicação de regimes tributários beneficiados, cabe ao beneficiário do regime fazer prova, junto à administração tributária, de que reúne as condições para solicitar o benefício aduaneiro, e ao final do prazo concessório comprovar o cumprimento das condições estabelecidas.

O Regime Econômico de Drawback é, primordialmente, incentivo à exportação, devendo vir acompanhado de resultados positivos em outras variáveis econômicas tais como emprego de mão de obra nacional e outros insumos domésticos.

Assim sendo, o drawback aduaneiro está combinado ao drawback econômico, mas não se confunde com ele.

Veja-se a disposição contida no Comunicado Decex nº 21 de 11 de julho de 1997:

*“Título 1 – Definição.*

*1.1 O Regime Aduaneiro Especial de Drawback é um incentivo à exportação e compreende a suspensão ou isenção de tributos incidentes na importação de mercadoria utilizada na industrialização de produto exportado ou a exportar”.*

No Brasil desde a década de 70 já existiam modalidades de incentivos industriais com regime aduaneiros acoplados – como o BEFIEX, por exemplo.

O Tratamento multijurisdicional não é uma inovação brasileira. A disciplina legal desse regime está contida em vários ordenamentos ao redor do mundo, sendo muito expressivo o CÓDIGO ADUANEIRO COMUNITÁRIO – Regulamento (CEE) nº 2.193/92 do Conselho das Comunidades Européias – onde estão mencionados no Título IV – Destinos Aduaneiros – Capítulo 2 “Regimes Aduaneiros” – **Regimes Suspensivos e Regimes Aduaneiros Econômicos.**

O Protocolo Adicional ao Código Aduaneiro do Mercosul – denomina Drawback como “Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo”.

Note-se que, conforme dispõe o Livro IV do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2003, que trata dos regimes aduaneiros especiais e dos aplicados em áreas especiais, o Drawback subordina-se às disposições preliminares dos art. 262 a 266 que tratam dos prazos, do Termo de Responsabilidade, da transferência dos bens admitidos para outros regimes aduaneiros e das sanções aplicáveis pelo descumprimento de quaisquer das cláusulas apontadas no regulamento, além das disposições específicas contidas no mesmo RA, art. 314 a 334.

Como regime de incentivo à exportação, moldado nos marcos conceituais das Políticas Nacionais de Desenvolvimento, resta bastante razoável que o Ato Concessório do regime econômico, emanado das autoridades do Ministério da Economia, sirva de base para concessão do regime aduaneiro, e que os termos que venham a compor as condições deste sejam os mesmos dos daquele, acrescidos das particularidades para a concessão de regimes aduaneiros suspensivos, notadamente a confecção da garantia, nos termos e condições estabelecidas pelas autoridades aduaneiras, e o controle do desenvolvimento do regime, segundo prerrogativas dadas às aduanas e aos agentes do fisco em geral..

Ressalte-se que o prazo de suspensão da exigência do pagamento dos tributos consignados no Termo de Responsabilidade elaborado no ato de concessão do regime aduaneiro é o mesmo concedido pela autoridade econômica para o aperfeiçoamento das mercadorias importadas.

E, pode o regime aduaneiro ser prorrogado à luz das prorrogações dadas pela autoridade econômica concessória, desde que tais prorrogações ocorram na vigência do regime aduaneiro. Como de resto, devem ocorrer, também, antes do fim do prazo concedido no regime econômico, estampado no Ato Concessório, conforme determinado no Comunicado Decex nº 5 de 2 de abril de 2003 dispõe:

*“8.9 Qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitada, dentro do prazo de sua validade, por meio do formulário Aditivo ao Pedido de Drawback”  
(os grifos são meus).*

É importante ressaltar que decisões da autoridade econômica sobre o regime de Drawback não podem ser aplicadas de plano ao regime aduaneiro por óbvias razões, já mencionadas, de jurisdição de cada uma dessas autoridades.

A responsabilidade pela cobrança do crédito tributário em nome da Fazenda Nacional é atividade vinculada dos servidores da Fazenda Nacional.

Nasce o direito/obrigação de cobrar tributos suspensos e multas e juros acessórios quando qualquer dos termos contidos nas normas regentes do drawback aduaneiro seja descumprido.

Ora, a vinculação das exportações às importações realizadas sob a égide dos regimes é registrada e reconhecida pela correta codificação da operação de exportação e vinculação dessa ao ato concessório. É, sem dúvida, uma das condições expressas dos regimes, tanto aduaneiro como econômico.

No presente caso, observa-se pelos relatórios de auditoria realizados pelos agentes da administração tributária que tais registros não ocorreram na forma prescrita. Assim, não se configura ato ilegal a cobrança dos gravames.

As formas de extinção do crédito tributário são as que estão previstas no art. 156 do CTN, e nenhuma delas autoriza o “perdão” administrativo de faltas relacionadas ao descumprimento de regime aduaneiro, por estarem acompanhadas de informação de cumprimento do regime econômico.

Fora um regime tão somente econômico, nada havia de ser mencionado quanto aos controles aduaneiros, no Regulamento Aduaneiro e normas correlatas.

A eficácia da Aduana no controle dos regimes econômicos é determinante para que se produzam os vínculos de solidariedade e confiança entre os órgãos públicos afetados pela mesma relação comercial.

Pode ocorrer, e de fato ocorre nos regimes de BEFIEX (outra modalidade de incentivo à exportação mais sofisticado), que caiba as aduanas verificar também o adimplemento das condições econômicas, dando ou não dando segmento ao regime econômico.

E também de fato ocorre que o regime econômico do BEFIEX previna a possibilidade de “Perdão” de determinadas condições econômicas, evidentemente dentro do marco legal – Mais não é no caso do Drawback.

De fato, o gerenciamento dos regimes de múltiplas jurisdições pressupõe a completa definição das tarefas e a perfeita capacidade de responder aos demais partícipes com celeridade de modo a não obstacularizar as correções eventualmente necessárias em cada segmento.

Entretanto, volto a afirmar com a convicção de quem assistiu diuturnamente, na área aduaneira, por largos e profícuos anos, a interveniência de vários controladores de operações de importação e de exportação, simultaneamente, sem que qualquer deles se subrogasse no direito de intervir em áreas que não as de suas competências: o acompanhamento e a decisão sobre cada aspecto de uma obrigação é de estrita responsabilidade de quem tem jurisdição específica sobre o fato observado.

Estando o regime aduaneiro de Drawback jurisdicionado pela autoridade aduaneira, só o Regulamento Aduaneiro pode nortear a forma de introdução das alterações econômicas havidas, ou por haver, no curso do regime. E mais, do seu descumprimento só a lei pode determinar algo que não a cobrança dos tributos e a aplicação das multas cabíveis.

Assim, no meu entender, configura remissão e anistia administrativa não autorizada pelo CTN, portanto ilegal, a dispensa do cumprimento dos termos do regime aduaneiro, ainda que adimplido o regime econômico, se não solicitado pelo beneficiário, e autorizado pela administração tributária, a alteração de seus termos, dentro do prazo de vigência do benefício.

Não entendo cabível a apreciação, por várias vezes ouvida, que a possibilidade de avaliar o cumprimento dos termos compromissados no Regime Aduaneiro de Drawback só deva ser levada adiante a partir da informação do órgão econômico sobre o término do regime econômico. Primeiro, pelas distinções das jurisdições que apresentei sobre os dois regimes no prefácio de meu voto; segundo, porque essa atribuição, para esses fins, não está mencionada em qualquer das normativas que regem os regimes; terceiro, porque se assim fosse, uma falha da administração econômica resultaria na impossibilidade de cobrar tributos que são devidos à Fazenda Nacional, ficando aberto para sempre um regime que tem prazo certo.

Por todo exposto, entendo que a administração aduaneira deve, sempre que entender cabível e em especial ao término do regime aduaneiro, verificar o cumprimento de seus termos, cobrar aquilo que for cabível, e dar baixa no termo de responsabilidade correspondente.

É regra nos regimes suspensivos do pagamento dos tributos que o não cumprimento das cláusulas acordadas entre o beneficiário e o fisco dá lugar à cobrança do crédito tributário.

Ora, a apresentação de alterações de atos concessórios fora do prazo para fruição do regime aduaneiro, bem como o que ocorreu no presente caso, a não vinculação das importações às exportações na devida forma, configura descumprimento das normas que regem o Drawback, quaisquer que sejam as normas aduaneiras. Nesses casos a apuração do crédito tributário é obrigatória e vinculada.

A dispensa do pagamento do tributo devido, mesmo justificada pelo adimplemento do compromisso econômico, configura descumprimento de atividade vinculada e obrigatória.

Quanto à decadência, é elementar que regimes econômicos que admitem prazos de até cinco anos para sua resolução não podem ser sujeitos à regra estampada no art. 150 do CTN, posto que jamais nasceria o direito da Fazenda Nacional de cobrar o tributo. É muito importante observar que o ciclo de produção de bens de capital, por exemplo, tem previsão legal para ser autorizado por até cinco anos.

A lógica do raciocínio robustece a afirmação de ser a regra do art. 173, inciso I, do CTN, a que se aplica de forma linear ao regime de Drawback – cinco anos a partir da data em que poderia ser cobrado o tributo no caso de inadimplemento de qualquer das condições estabelecidas pela autoridade aduaneira para a concessão do regime.

A alegação de que o prazo decadencial tem início no ato do registro da declaração de importação, ou no dia do desembarço aduaneiro, não é compatível com a construção acima exposta.

Observe-se que o lançamento do tributo antes de transcorrido o prazo para o aperfeiçoamento ativo dos insumos, ou sua utilização em mercadorias, a serem exportados, dentro do prazo de concessão dos regimes, pode configurar crime de excesso de exação uma vez que, antes de expirado o prazo concedido os tributos não são devidos.

Assim sendo, toda argumentação oferecida no sentido de cobrar/lançar o tributo no momento em que nasce o direito da Fazenda Nacional para fazê-lo opera não no sentido de autorizar o dito lançamento/cobrança na data do registro da declaração de importação ou do desembarço, quando de fato não há ainda qualquer direito a ser alegado, mas quando decorrido todo o prazo estabelecido no ato concessório dentro do qual as exportações podem ser realizadas.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Kodak.

  
Judith do Amaral Marcondes Armando