



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

---

<b>Processo n°</b>	13884.005110/2002-81
<b>Recurso n°</b>	134.523 Voluntário
<b>Matéria</b>	DRAWBACK - ISENÇÃO
<b>Acórdão n°</b>	301-33.581
<b>Sessão de</b>	24 de janeiro de 2007
<b>Recorrente</b>	KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ/FORTALEZA/CE

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 27/01/1997 a 05/01/1998

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**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Carlos Henrique Klaser Filho e Davi Machado Evangelista (Suplente), que votaram pela decadência em parte.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Luiz Novo Rossari, Valmar Fonsêca de Menezes e Irene Souza da Trindade Torres. Ausente a Conselheira Atalina Rodrigues Alves. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel.

## Relatório

Cuida-se de Autos de Infração, fls. 575 e 618, 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\$ 613.506,72.

Foi feito Relatório de Fiscalização, fls. 524/574.

Foi apresentada Defesa Administrativa de fls. 628/656.

Foi apresentada decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza – CE, fls. 682-708. Seguida de Recurso Voluntário de fls. 729/747, e documentos em anexo de fls. 748 a 812.

Para melhor abordagem da matéria, adota-se o relatório apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de FORTALEZA – CE, fls. 686/693:

### *“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\$ 613.506,72, conforme Autos de Infração de fls. 575/618.*

*2. Segundo as descrições dos fatos objeto dos autos de infração em evidência, assim como do Termo de Constatação Fiscal de fls. 523/574, o lançamento foi motivado pelo descumprimento parcial de limites, condições e termos pactuados no Ato Concessório de Drawback isenção nº 0175-96/000048-6, emitido em 05/12/1996, 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.*

*3. 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 n.º 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 n.º 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 n.º 99/123456-7 não fazia parte da composição do produto exportado pelo RE n.º 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.

4. 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”.*

5. *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 n.º 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 n.º 20, de 17/05/1996.*

6. *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.*

7. *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 relevados”;*

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 n.º 0175-96/000048-6, objeto do presente lançamento, foram selecionados 13 insumos, discriminados às fls. 548 dos autos (fls. 25 do Termo de Constatação Fiscal).*

8. *Com base na metodologia supramencionada, foi procedida a verificação do cumprimento dos requisitos necessários à fruição do incentivo em questão. Para fins de controle de 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 fls. 550 dos autos – item 7.3.1 do Termo de Constatação Fiscal).

9. 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 às fls. 552/564 do processo (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 (fls. 564/565). 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 – fls. 565/568).

10. 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 n.º 0175-96/000048-6, 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 através das DI de aplicação e os produtos consignados nos RE apresentados (vide itens 8.1.1 e 8.1.2 do Termo de Constatação Fiscal – fls. 569/573), 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.

11. As tabelas vinculadas ao Termo de Constatação Fiscal encontram-se juntadas às fls. 389/520 dos autos. A tabela 4, disposta às fls. 498 do processo, apresenta demonstrativo dos insumos utilizados pela empresa em que houve ou não a observação do princípio da vinculação física. Na tabela 8 (fls. 516) estão discriminadas as quantidades importadas indevidamente com isenção fiscal. Na tabela 9 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. 519/520 dos autos.

#### **Da impugnação**

12. Cientificada do lançamento em 20/12/2002 (vide fls. 574, 575, 598 e 618), a recorrente insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 21/01/2003, a impugnação de fls. 628/656), 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, reproduzidas às fls. 658/641 dos autos; transcreve, ainda, parte do Título 20 do Comunicado DECEX n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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. 1.º da Instrução Normativa n.º 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 n.ºs 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 n.º 96/000038-9 (o qual não é objeto do presente lançamento), conforme argumentos aduzidos às fls. 653/654; da mesma forma, se contrapõe a problemas apontados pelo Fisco no Ato Concessório n.º 97/000029-2, igualmente objeto de ação fiscal distinta da que ora se examina;*

*13. 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 n.º 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”.

14. 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 55/173);

d) instrumentos de mandato conferidos pela autuada (fls. 18/19 e 657/658);

e) atos societários relativos à recorrente (fls. 20/27 e 659/667);

f) relação dos atos concessórios de drawback expedidos nos anos de 1995 a 2000 (fls. 28/29);

g) ato concessório n.º 0175-96/000048-6, seus anexos e aditivos (fls. 31/54);

h) relatório das DI de aplicação apresentado à SECEX (fls. 174/200);

i) relação das Declarações de Importação que justificaram a emissão do ato concessório em questão (fls. 201/206);

j) relação de notas fiscais de entrada correspondentes às importações mais recentes (fls. 207/216);

k) relação dos Registros de Exportação vinculados ao ato concessório objeto da auditoria fiscal (fls. 217/226);

l) tabelas e informações utilizadas na auditoria de produção (fls. 227/380);

m) petição (fls. 679) 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.

15. A competência para a análise do presente processo foi transferida da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São

*Paulo II para a DRJ Fortaleza, por força do disposto na Portaria SRF n.º 956, de 08/04/2005.*”

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. 708.

Para se chegar a essa conclusão, pela **procedência** do lançamento, elaborou e desenvolveu os seguintes pontos jurídicos: Do **prazo decadencial**, Da não formulação do pedido de perícia, Do indeferimento de juntada **de todos os** processos objeto do mesmo mandado de procedimento fiscal – MPF, Da **obrigatoriedade** de guarda da documentação comprobatória do incentivo até a expiração do **prazo decadencial**, Da não comprovação do caso fortuito ou força maior, 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. 728/747, 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. 746-747.

É o Relatório.



## Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Conheço do Recurso por preencher os requisitos legais.

Cuida-se de Autos de Infração, fls. 575 e 618, 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\$ 613.506,72.

Da análise atenta dos presentes autos, passa-se a fundamentar e decidir.

### 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 a recusa da decadência nesta exação fiscal é o melhor posicionamento a ser adotado, por ser aplicada em norma específica relacionada a lançamento operado em drawback-isenção, em que não há pagamento antecipado por homologação. 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 n 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 n 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;*

.....

*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.”*

Nota-se, assim, do drawback-isenção, que, para fins de aplicabilidade da decadência sobre esse regime especial aduaneiro, não há e não houve efetivo pagamento antecipado do tributo devido no momento da ocorrência do fato gerador para ser homologado (Fase 5: Importação via drawback - com isenção), razão pela qual se afasta de plano a regra especial do parágrafo 4, do artigo 150, do CTN.

Dessa forma, o prazo decadencial tem seu termo a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o evento tributário, pois, repisa-se, não houve pagamento e não há o que se homologar, sendo aplicada a regra geral, nos termos do inciso I, do artigo 173, do CTN.

As lições dos professores Luciano Amaro e Eurico de Santi, que nessa parte comungam com esse entendimento, são sempre bem aplicadas ao presente caso, motivo pelo qual se faz remissão as citações, transcrevendo-se tão-somente esta última “regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado”:

*“Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: não previsão de pagamento antecipado e, portanto, não ocorrência de pagamento antecipado, ou então previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, não ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e não ocorrência da notificação por parte*

*do Fisco. Nessa configuração, o prazo decadência é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que tenha ocorrido o evento tributário (Art. 173, I, do CTN).” (Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Max Limonad, 2000, pg. 166-167).*

Dos autos, nota-se que todas as DI relativas as importações com isenção tributária datam de 1997 (ou 1998 – DI n 98-002045-4), dando início, no mínimo, à contagem do prazo decadencial somente em 01.01.1998, que se estende em termo final até 31.12.2002 (ou em 31.2.2003 para a DI de 1998). Considerando que houve notificação do Auto de Infração em 20.12.2002, não há que se falar em extinção de crédito tributário.

Outrossim, ainda em drawback-isenção, tem-se por impraticável considerar como termo inicial qualquer notificação, em busca de caracterizar a ocorrência antecipada de decadência, nos termos do parágrafo único, do artigo 173, do CTN.

Não se confunde início de fiscalização para constatar o estrito cumprimento do drawback-isenção com a possibilidade efetiva de constituir crédito tributário, pois aquela formalidade é somente pressuposto eventual para esta, uma vez constatado o não cumprimento desse regime aduaneiro benéfico, sendo mais um motivo pelo qual se aplica com maior razão o inciso I, do artigo 173, do CTN.

Razão pela qual se conclui por afastar a ocorrência de decadência.

#### DA OPERAÇÃO DE DRAWBACK-ISENÇÃO

Novamente, não assiste razão à Recorrente ante as bem prestadas informações do Termo de Constatação Fiscal aos Atos Concessórios de Drawback na modalidade isenção, que, em consonância com o Auto de Infração de fls. 575 a 618, anotam o descumprimento parcial de Ato Concessório n 0175-96-000048-6.

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 n 0175-96-000048-6, razão pela qual essa falta de apresentação causa a descaracterização da importação efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback-Isenção, nos termos de fls. 569.

E mais. Extrai-se do mencionado e discutido Parecer n 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 n 2637-98, segundo o qual:

*“constituem elementos subsidiários da escrita fiscal os livros da escrita geral, as faturas e notas fiscais recebidas, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e outros efeitos comerciais, inclusive aqueles que, mesmo pertencendo ao arquivo de terceiros, se relacionarem com o movimento escriturado”*

Notadamente, a ação fiscal não possui nenhuma irregularidade, ou equívoco, quanto ao procedimento dos agentes públicos em seus afazeres.

Ademais, a concessão de incentivos pela SECEX não confirma nem vincula em definitivo os atos praticados pelos contribuintes, ou mesmo excluem a competência da Secretaria da Receita Federal para aplicar a fiscalização e cumprimento aos requisitos necessários ao drawback, que pode, inclusive, rever os atos praticados convalidados pela SECEX.

A concessão é feita baseada no fato de ter havido exportação e isso ficou demonstrado. O que a fiscalização da receita federal constatou, posteriormente, que a quantidade e qualidade dos produtos utilizados como insumos para as referidas exportações que puderam dar ensejo para a concessão do drawback isenção, na verdade, não eram condizentes com os produtos e insumos que foram objeto do drawback isenção e tal constatação ocorreu por prova efetiva feita pela fiscalização, no caso, auditoria de produção.

Os procedimentos adotados pela contribuinte foram analisados em face do drawback-isenção, bem como os descumprimentos formais inerentes a este regime aduaneiro.

Como anteriormente explanado, o drawback-isenção busca a recomposição dos estoques dos insumos industrializados de produtos já exportados. Para o usufruto do incentivo a exportação em evidência, o fabricante poderá utilizar-se da Declaração de Importação com data de registro não anterior a dois anos da data da apresentação do pedido de drawback.

Deferido o pedido com a expedição do Ato Concessório, a empresa beneficiária tem o prazo de um ano, prorrogável por igual período para importar com isenção tributária os

insumos em quantidade equivalente àquele utilizado no processo de industrialização dos bens já exportados.

Por isso afirma-se ainda que é princípio básico para o adimplemento do regime de drawback-isenção a vinculação física, que aqui compreende somente a obrigatoriedade de os insumos anteriores importados terem sido efetivamente utilizados na confecção dos produtos exportados.

Neste sentido, a legislação de regime de drawback exige que conste do ato concessório correspondente a indicação das Declarações de Importação e dos respectivos registros de exportação, providência esta destinada a preservar que naqueles produtos exportados foram utilizados os insumos importados ao abrigo do regime. Assim entendo que para a utilização do regime drawback isenção deve existir a vinculação proporcional entre as importações e exportações prévias, sendo que esta comprovação é a requisito essencial para a regularização do regime de drawback-isenção.

O Parecer Normativo n 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, 1219, de 15.05.1972, abordou a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto do drawback suspensão como de isenção, e pode ser aplicado ao presente caso, nos termos abaixo transcrito:

*“IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS*

*4.12.19.00 – Isenção – Produtos Importados*

*IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO*

*5.13..16.99 – Bens condicionados a aprovação de Projeto por Órgãos Governamentais Setorial ou Regional – Outros*

*Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 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. 501).*

*A determinação da quantidade total importada com isenção, ou seja, através das DI's de utilização (fls. 384 a 387), 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. 44 do Termo)*

*"Para todos os insumos identificados na tabela acima não paira dúvidas: ao produtos exportados através dos RE's apresentados à SECEX quando do pedido de drawback, com toda a certeza, não foram fabricados com os insumos importados através das DI's de aplicação consignadas no mesmo Pedido. A prova material foi acolhida através da análise minuciosa do Relatório de Consumidos e Fabricados e do Registro de Inventário, utilizados na elaboração das tabelas de índice 3 e, em decorrência, a tabela "4". (pág. 49 do Termo).*

Desta feita, apresentada disparidade probatória entre as quantidades passíveis de reposição, já exportadas, e a quantidade total importada com isenção, deve haver o lançamento tributário, eis que demonstrada está a inexistência de equivalência entre os produtos objeto de drawback-isenção.

Extrai-se do presente caso que houve Registro de Exportação não aceito para fins de comprovação das exportações, fato que, notadamente, restringe a quantidade passível de drawback-isenção, face aos insumos que participam da composição e foram consignados no respectivo Registro de Exportação.

Por fim, gostaria de deixar registrado que a Recorrente não trouxe qualquer prova, ou ao menos início de prova eficaz, que indicasse que a prova trazida pela fiscalização estava calcada em dados ou conclusões equivocados. Ora, o fundamento do lançamento tributário objeto do presente processo administrativo, está fundado em prova eficaz feita pelo fisco, isto é, auditoria de produção, em que de acordo com tal prova, não foram utilizados todos os insumos indicados pela Recorrente, para os produtos que foram exportados e que ensejaram o regime de drawback isenção, ora em apreço. Assim, caberia à Recorrente trazer prova aos autos de que tais insumos faziam parte do ciclo produtivo, tal fato se tornaria controverso e sujeito ao julgamento pelos órgãos administrativos. A mera alegação por parte da Recorrente não tem o condão de infirmar a prova trazida pela fiscalização que deverá prevalecer.

Posto isto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso voluntário, rejeitando-se a ocorrência de decadência sobre o crédito tributário constituído, para julgar integralmente procedente o lançamento fiscal consubstanciado nos Autos de Infrações.

É como voto.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007

  
SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora