



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

Processo nº 13884.005113/2002-15
Recurso nº 301-134.609 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.151 – 3ª Turma
Sessão de 11 de agosto de 2009
Matéria AI II/IPI - Drawback isenção - Vinculação física - Decadência
Recorrente KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 21/02/1997 a 05/09/1997

DRAWBACK ISENÇÃO. TERMO DE INÍCIO DA DECADÊNCIA.

Nos casos de importação realizada ao abrigo do regime aduaneiro especial de *drawback*, não há lançamento, pagamentos ou atos preparatórios praticados pelo sujeito passivo, o que, de *per si*, afasta qualquer tipo de homologação. Conseqüentemente, o termo inicial da decadência é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

DRAWBACK ISENÇÃO. INADIMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO INCENTIVO. INAPLICABILIDADE DO REGIME.

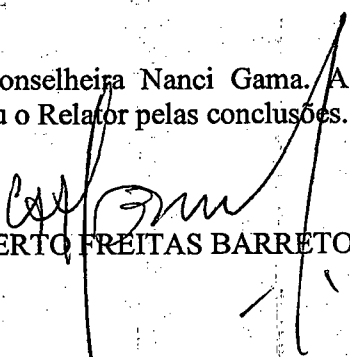
Demonstrado, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do *drawback* não foi utilizada na industrialização dos produtos exportados, provado está o inadimplemento das condições do regime, dentre as quais a da vinculação física. Nesse caso, inaplicável esse regime aduaneiro especial, por conseguinte, e indevida a fruição do incentivo fiscal.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em negar provimento ao recurso especial do sujeito passivo: I) pelo voto de qualidade, quanto à preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann, Marcos Tranches Ortiz (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez Lopez e Leonardo Siade Manzan (Vice-Presidente Substituto); e II) por maioria de votos,

quanto ao mérito. Vencida a Conselheira Nanci Gama. A Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando acompanhou o Relator pelas conclusões.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Presidente


HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e José Adão Vitorino de Moraes (Substituto convocado).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de exigências tributárias constantes de Autos de Infração lavrados em vista de irregularidades constatadas em operação de drawback na modalidade de isenção, consistentes na não utilização de mercadorias importadas na fabricação dos produtos exportados, conforme descrição dos fatos apurados na ação fiscal, do que decorreu a intimação para recolhimento de impostos de importação e sobre produtos industrializados, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando R\$ 387.310,49.

Adoto o relatório componente do Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/SC, que transcrevo, verbis:

“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\$ 387.310,49, conforme Autos de Infração de fls. 512/545.

2. Segundo as descrições dos fatos objeto dos autos de infração em evidência, assim como do Termo de Constatação Fiscal de fls. 462/511, o lançamento foi motivado pelo descumprimento parcial de limites, condições e termos pactuados no Ato Concessório de Drawback isenção nº 0175-96/000036-2, emitido em 27/09/1996, 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.

9

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 vênha 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	5 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.

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" (fls. 474). 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 pelas 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 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.

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 nº 0175-96/000036-2, objeto do presente lançamento, foram selecionados 7 insumos, discriminados às fls. 486 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. 488 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. 490/501 do processo (vide 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. 501/502). 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. 502/505).

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 nº 0175-96/000036-2, 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. 506/510), 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. 369/458 dos autos. A tabela 4, disposta às fls. 443 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. 454) 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. 457 dos autos.

Da impugnação

12. Cientificada do lançamento em 20/12/2002 (vide fls. 511, 512 e 529), a recorrente insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 21/01/2003, a impugnação de fls. 555/583, 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:

d) 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.

e) (...)

f) 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.

g) 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.”

h) (grifos da impugnante)

i) no mesmo sentido, traz jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim como doutrina de José Augusto de Castro, reproduzidas às fls. 565/568 dos autos; transcreve, ainda, parte do Título 20 do Comunicado DECEX nº 21/97;

j) 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;

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

l) 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.

9

m) 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;

n) 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;

o) 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;

p) 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 sequência, 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;

q) 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;

r) 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”;

s) 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 de 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”;

t) 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. 580/581; 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;

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 nº 0812000-2001.00332-6, medida esta que deveria ser adotada “em face da conexão e da 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 60/178);
- d) instrumentos de mandato conferidos pela autuada (fls. 18/19 e 584/585);
- e) atos societários relativos à recorrente (fls. 20/27 e 586/594);
- f) relação dos atos concessórios de drawback expedidos nos anos de 1995 a 2000 (fls. 28/29);
- g) ato concessório 0175-96/000036-2, seus anexos e aditivos (fls. 31/59);
- h) relatório das DI de aplicação apresentado à SECEX (fls. 179/209);
- i) relação das Declarações de Importação que justificaram a emissão do ato concessório em questão (fls. 210/216);
- j) relação de notas fiscais de entrada correspondentes às importações mais recentes (fls. 217/222);
- k) relação dos Registros de Exportação vinculados ao ato concessório objeto da auditoria fiscal (fls. 223/234);
- l) tabelas e informações utilizadas na auditoria de produção (fls. 235/368);
- m) petição (fls. 606) 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.

6

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 nº 956, de 08/04/2005."

Realizado o julgamento, concluiu-se, por unanimidade de votos, em 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, pela procedência do lançamento, nos termos do Acórdão DRJ/FOR nº 7.043, de 10/11/2005, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE (fls. 609/635), cuja ementa dispõe, verbis:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 21/02/1997 a 05/09/1997

Ementa: IMPUGNAÇÃO. PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, inadmissível pedido pela juntada posterior de documentos.

PEDIDO DE PERÍCIA NÃO FORMULADO.

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

PEDIDO DE JUNTADA DE PROCESSOS. ALEGAÇÃO DE CONEXÃO DE CAUSAS E DA NECESSIDADE DE OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL. INDEFERIMENTO DA JUNTADA EM VISTA DA POSSIBILIDADE DE ORIGINAR TUMULTO PROCESSUAL E DA INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO PARA A IMPUGNANTE.

Deverá ser indeferido o pedido de juntada de processos, sob o argumento da existência de conexão de causas, quando tal procedimento implicar na ocorrência de tumulto processual. Mesmo assim, além do fato de o indeferimento do pedido não trazer nenhum prejuízo à impugnante, a recomendação contida no Código de Processo Civil para a juntada de processos conexos, com a finalidade de prevenir a prolatação de julgados contraditórios, não faz muito sentido no julgamento de primeira instância no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, quando os fatos são regimentalmente da competência de uma única Turma de Julgamento.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 21/02/1997 a 05/09/1997

Ementa: DRAWBACK ISENÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente de descumprimento do drawback isenção será contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a declaração de importação, referente aos insumos supostamente amparados

pela isenção, fora registrada no SISCOMEX, aplicando-se, pois, ao caso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 21/02/1997 a 05/09/1997

Ementa: DRAWBACK. DOCUMENTAÇÃO INSTRUTÓRIA E COMPROBATÓRIA. OBRIGATORIEDADE DE GUARDA ATÉ A EXPIRAÇÃO DO PRAZO DECADENCIAL.

No caso do drawback, até que se opere a decadência ou a prescrição das penalidades e dos créditos tributários já constituídos, deverá ser mantida em boa guarda toda a documentação hábil à comprovação do atendimento dos requisitos inerentes ao incentivo à exportação em questão.

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

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

Lançamento Procedente"

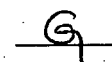
Concluiu o órgão julgador que a exigência fiscal é plenamente cabível, uma vez que não foram observados os requisitos necessários e inerentes ao drawback na modalidade de isenção, tendo sido detectada a inexistência de vinculação física entre os produtos importados e os que foram exportados, o que foi comprovado em procedimento fiscal de controle de estoques.

A interessada recorre às fls. 655/673, ratificando as alegações já trazidas por ocasião de sua impugnação, na qual destaca a autuação, acrescentando que a decisão de primeira instância não reúne condições de prosperar pela inconsistência dos seus fundamentos; a preliminar de decadência, em que entende que o dies a quo do prazo decadencial de cinco anos é a data em que a autoridade emitiu o ato concessório de drawback, mas que o órgão julgador concluiu pelo prazo previsto no art. 173, I, do CTN, e que ainda que fosse esse, deveria prevalecer como termo inicial a data de registro das declarações de importação; e, no mérito, que a autuação não apresentou justificativa para concluir que a Secex não verificou a efetividade das exportações; que após a reposição do seu estoque com os insumos importados com isenção o importador poderá deles dispor livremente; que é legítimo o ato concessório questionado; que houve equívocos da fiscalização ao basear-se no ciclo de produção da recorrente, e que não haveria razão para se apurar fatos futuros, invocando o princípio da vinculação física, senão na hipótese de drawback na modalidade de suspensão.

A Câmara a quo negou provimento ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

DRAWBACK NA MODALIDADE DE ISENÇÃO. DECADÊNCIA.

O prazo de cinco anos, a partir do fato gerador, para formalizar a exigência do imposto relativo ao lançamento considerado por homologação (art. 150, § 4º, do CTN) somente se opera na hipótese de diferença de tributos na importação. No caso em que se apurar a inexistência de qualquer pagamento de imposto, como no



despacho aduaneiro de mercadoria no regime de drawback modalidade de isenção, o prazo para formalizar o crédito tributário passa a ser o previsto no art. 173, inciso I, do CTN, e no caput do art. 138 do Decreto-lei nº 37/1966, cuja contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

REQUISITOS BÁSICOS DO REGIME DE DRAWBACK, EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE OS INSUMOS IMPORTADOS E OS PRODUTOS EXPORTADOS, PARA O GOZO DO INCENTIVO. DESCUMPRIMENTO.

A modalidade de isenção no regime de drawback segue o mesmo requisito básico de submissão ao princípio de vinculação física entre o insumo importado e o produto objeto de exportação, por ser esse requisito uma regra essencial ao regime. O descumprimento dessa condição básica implica exigência dos tributos devidos na importação e das penalidades e acréscimos legais.

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, há de prevalecer a alegação do fisco.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

O sujeito passivo dissentiu da decisão que lhe foi desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 757/913, por meio do qual requereu a reforma do acórdão ora fustigado.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 1ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, despacho às fls. 921/923, por trazer decisões divergentes quanto à preliminar de decadência e, no mérito, quanto à inexigibilidade de vinculação física entre produto importado e produto exportado para a fruição do regime de *drawback*-isenção.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 925/954.

É o Relatório. 

Voto

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conhecido.

A teor do relatado, trata-se de auto de infração lavrado para constituir o crédito tributário relativo a mercadorias estrangeiras importadas ao abrigo de *drawback*, modalidade isenção, sem que fossem observados, segundo a Fiscalização, os requisitos desse regime aduaneiro.

O recurso especial apresentado pelo sujeito passivo devolve a este Colegiado a questão da decadência para a Fazenda constituir o crédito tributário, e, também, do mérito, onde se discute, basicamente, o cumprimento, por parte da reclamante, das condições da isenção pleiteada, o equívoco da Fiscalização em enquadrar o regime aduaneiro especial da recorrente como *drawback* suspensão quando se trata, na verdade, da modalidade de isenção, e que o autuante não conseguiu apresentar indícios de irregularidade no procedimento de importação/exportação realizado pela recorrente.

A primeira questão que se apresenta a debate diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontra-se ao abrigo de regime aduaneiro especial em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

De outro lado, tem-se que, nas hipóteses de *drawback*, modalidade suspensão, o lançamento não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da suspensão, mas, tão-somente, a partir do momento em que se encerra o regime, posto que, até essa data, o sujeito passivo poderia adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. Já no caso de *drawback* isenção, o prazo da Fazenda tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da Declaração de Importação.

Assim, como os registros das declarações de importação ocorreram entre 21 de fevereiro e 5 de setembro de 1997, o termo inicial da decadência é 1º de janeiro de 1998 e o final, 1º de janeiro de 2003. Compulsando-se os autos, verifica-se que a ciência do lançamento foi dada em 20 de dezembro de 2002, portanto, antes de exaurido o prazo decadencial.

Esclareça-se, por oportuno, que a exigência do tributo ora em comento refere-se a fatos geradores ocorridos quando da entrada no território aduaneiro das mercadorias estrangeiras acobertadas pelas DIs listadas no parágrafo precedente, que foram registradas nas datas anotadas linhas acima. As importações foram realizadas sob o regime de *drawback*, modalidade isenção. Não se está aqui tratando das importações de mercadorias desembaraçadas com pagamentos de tributos e que, supostamente, foram utilizadas na fabricação de produtos que vieram a ser exportados pela reclamante, e, por conseguinte, habilitaram a reclamante a pleitear o ato concessório do aludido *drawback* isenção. Assim, não se pode pretender, como o



fez a reclamante, que o termo inicial da decadência seja contado da data do registro das DIs das mercadorias desembaraçadas com tributação normal, posto que os tributos que se está exigindo nestes autos não são os incidentes nessas importações mais remotas (realizadas com pagamento dos impostos aduaneiros), mas sim, nas mais recentes (desembaraçadas com isenção).

Vencida a questão da decadência, passa-se, de imediato, às demais matérias devolvidas ao Colegiado.

O primeiro ponto a ser enfrentado, diz respeito ao método utilizado pelo Fisco para demonstrar o descumprimento das condições do regime aduaneiro. Segundo a reclamante, a autoridade fazendária ter-se-ia utilizado de critérios próprios, particulares e hipotéticos, não permitidos pelo regime de *drawback*.

Razão não assiste à reclamante, posto que o que ela chamou de critérios próprios, particulares e hipotéticos utilizados pela Fiscalização, nada mais é do que auditoria de produção, amplamente utilizada pelos Fisco do mundo inteiro, e, também, por empresas e órgãos especializados em realizar auditoria. Os dados e as variáveis mudam de acordo com o que se quer auditar, mas o método é um só, científico, lógico e arrimado em fórmulas matemáticas de fácil aferição.

No caso dos autos, a metodologia, dados e critérios utilizados na auditoria foram muito bem detalhados pela Fiscalização, de modo que os resultados a que se chegou é de fácil aferição, mesmo por aqueles que não se sentem confortáveis em enveredar pelos caminhos da Matemática.

De outro lado, a reclamante não apontou um equívoco sequer na auditoria apresentada, defende-se tentando desqualificar a validade da utilização da auditoria em si, a qual não teria previsão legal para ser feita no caso de concessão desse regime aduaneiro especial. De fato, não há qualquer dispositivo legal prevendo a utilização do método utilizado pela Fiscalização, mas, de outro lado, não há qualquer legislação dispondo como deve a Fiscalização proceder para fazer seu trabalho. A lei não desce a esse nível de detalhamento, a ponto de determinar como a autoridade deve proceder para realizar seu ofício. Esse tipo de coisa está na seara do administrador – de fixar, se for o caso, métodos de trabalho para tornar mais eficiente o desempenho de seus comandados. Aliás, é bom que seja dito que assim procede a Receita Federal do Brasil, ao criar manuais de rotinas e procedimentos a serem adotado *interna corporis*, com o intuito de padronizar o atendimento e a prestação dos serviços à sociedade. Dentre esses manuais, existe o de auditoria utilizado pela Fiscalização. Em outras palavras, cabe à lei atribuir a competência dos órgãos para exercer determinada atribuição, como, por exemplo a de fiscalizar, mas o *modus operandi*, salvo os casos expressamente previstos em lei, fica a critério do administrador fixar.

Em outro giro, discute-se se a Receita Federal teria competência para fiscalizar as importações de mercadorias realizadas sob o regime de *drawback*, já que este se dá por meio de ato concessório emitido por outro órgão da administração federal, *in casu*, a Secex. O argumento mais ouvido daqueles que entendem assim, é calcado no raciocínio de que somente quem tem a competência para emitir o ato concessório é que poderia fiscalizar o seu fiel cumprimento.

A meu sentir, esse entendimento não encontra amparo na legislação que norteia a tributação do comércio exterior. Isso porque, como é de sabença de todos, o Código

Tributário Nacional, no Título IV, capítulo I¹, que trata da Fiscalização, dispõe expressamente que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de administração tributária proceder fiscalização. Esta, por força do parágrafo único do art. 194, aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção.

A Lei nº 4.502/1964, no art. 63 c/c 62, por sua vez, determina que os fabricantes, comerciantes ou depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito produtos tributados ou isentos são obrigados a franquear aos agentes do fisco, os seus estabelecimentos, depósitos, dependências e móveis, permitindo-lhes o mais amplo exame dos produtos, documentos e livros fiscais e comerciais.

Note-se que tanto o Código Tributário Nacional quanto o dispositivo citado linhas acima esparam qualquer tentativa de se limitar os trabalhos fiscais, ainda que os produtos gozem de isenção, como no caso em análise. Aliás, deve-se ressaltar que, nos termos do art. 195 do CTN, não tem aplicação qualquer lei que exclua ou limite o poder de administração tributária fiscalizar. Assim, não resta a menor dúvida de que a autoridade fazendária tem autorização legal para examinar as importações realizadas, por quem quer que seja, inclusive aqueles beneficiados por regimes aduaneiros especiais de *drawback*.

A seu turno, o art. 328 do Regulamento aduaneiro de 1985 (RA/85), em seu art. 328, atribui à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente o poder de fiscalizar o regime de *drawback*.

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

Por outro lado, o art. 333 do RA/85 atribui ao Ministro da Fazenda, e não à Secex, competência para adotar as medidas necessárias à execução do disposto na parte pertinente ao regime aduaneiro especial de *drawback*:

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

De outro lado, a atividade de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, é vinculada e obrigatória. Isso quer dizer que todas as vezes que um agente do Fisco deparar-se com situação em que haja crédito tributário irregularmente em aberto, deve proceder sua constituição, de ofício, sob pena de responsabilidade funcional. Na hipótese dos autos, partindo-se da premissa de que a autoridade fazendária teria verificado que as mercadorias importadas pela reclamante foram desoneradas irregularmente dos tributos

¹ CAPÍTULO I

Fiscalização

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

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

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam.

9

aduanheiros, posto que as condições da isenção não foram atendidas, não caberia outro procedimento da Fiscalização a não ser o de constituir, por meio de auto de infração, o crédito tributário que deixou de ser cobrado no desembaraço aduaneiro em razão da utilização indevida do favor fiscal. Releva ainda trazer a lume o art. 3º da Portaria MEFP nº 594/92, que expressamente conferiu ao então Departamento da Receita Federal a atribuição para fiscalizar e lançar eventuais créditos tributários decorrentes da aplicação desse regime, *in literis*.

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

Em relação ao conflito aparente de atribuições entre a administração tributária e a Secex, que emitira o ato concessório do *drawback*, entendo não haver tal desarmonia, pois o órgão fazendário e o do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior exercem atribuições distintas, mas que se complementam: um aprova o plano de exportação, confere a documentação apresentada pelo exportador e emite o ato concessório da importação vinculada; o outro fiscaliza a consecução do plano para verificar se o importador atendeu as condições do incentivo fiscal que lhe foi concedido. Se por um lado a Administração Tributária não é dada competência para emitir, modificar ou anular ato concessório de *drawback*, cabe a ela, exclusivamente a ela, verificar o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de importações, ainda que essas tenham sido amparadas por regimes aduaneiros especiais que suspendam ou isentem o pagamento do tributo, como o *drawback*.

Em outro giro, não é razoável pretender-se que a legislação tenha conferido atribuição para o Fisco auditar as importações realizadas ao amparo de *drawback*, e, uma vez procedida a auditoria e constatadas irregularidades na execução do regime aduaneiro especial – irregularidades essas que evidenciem o descumprimento das condições do incentivo à exportação e justifiquem a perda do direito ao favor fiscal –, seja vedado aos agentes do Fisco cumprirem o dever de ofício de lançar o crédito tributário devido. Ora, o ato concessório não pode se sobrepor ao CTN, que exige da autoridade administrativa o lançamento do crédito tributário devido. Também não parece razoável atribuir à Fiscalização o papel de mero coadjuvante da Secex, pois se atribuisse à autoridade fazendária o dever de examinar as importações vinculadas aos atos concessórios, mas sem qualquer atribuição para reprimir, por meio de autuação, as irregularidades de natureza fiscal, estar-se-ia reduzindo a Receita Federal a mero auxiliar da Secex, e os seus agentes a simples auxiliares de conferentes de notas fiscais e de faturas comerciais.

Os seguidores dessa corrente advogam que a Fiscalização, ao se deparar com irregularidades no cumprimento do *drawback*, o máximo que poderia fazer era representar para a Secex, e a esta caberia decidir se a Receita Federal poderia ou não exigir os tributos e em quais condições. Em outras palavras, a atividade de Fiscalização aduaneira estaria subordinada não mais ao Ministério da Fazenda, mas à política adotada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

De todo o exposto, entendo não haver qualquer dúvida a respeito da competência da Receita Federal do Brasil para fiscalizar e, se for o caso, exigir os tributos aduaneiros devidos nas importações amparadas por *drawback*.

Outro ponto que gera muita discussão é a aplicação do princípio da vinculação física no *drawback*-isenção.

O regime aduaneiro especial de *drawback*, modalidade isenção, segundo o disposto no art. 314, II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, permite a importação de mercadoria com isenção dos tributos exigíveis, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Os pontos essenciais desse regime, na modalidade isenção, são:

- 1- Importação de mercadorias aplicadas em processo produtivo, com o recolhimento integral dos tributos incidentes na operação de importação;
- 2- Exportação da mercadoria após o processo produtivo;
- 3- Autorização pela Secex, mediante ato concessório, de importação de mercadoria equivalente, em quantidade e qualidade, à importada anteriormente com recolhimento integral dos tributos incidentes na operação de importação;
- 4- Reposição de estoque da pessoa jurídica beneficiária do regime, que poderá utilizar a mercadoria alvo da isenção para qualquer finalidade;
- 5- Submissão ao controle administrativo da Secex, visando a comprovação formal da utilização da mercadoria importada no processo produtivo;
- 6- Submissão à fiscalização da Receita Federal do Brasil no que tange ao controle aduaneiro e fiscalização tributária.

A base legal do *drawback*-isenção encontra-se assentada no art. 78, III, do DL nº 37/66, regulamentado pelos arts. 314 e 315 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, nos termos seguintes:

Art. 314 – Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-Lei 37/66, artigo 78, I a III):

I – (...)

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

III – (...)

Parágrafo único – O benefício de que trata este artigo é considerado incentivo à exportação.

Art. 315 – O benefício do drawback poderá ser concedido:

I – (...)

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



É necessário observar que a mercadoria importada deve ser utilizada na fabricação do produto a ser posteriormente exportado, como condição essencial à emissão do ato concessório de *drawback*-isenção e, portanto, à fruição do benefício fiscal. Veja-se que uma das condições a serem cumpridas pela importadora que tenha se beneficiado do regime aduaneiro de *drawback* isenção é a de que as matérias-primas importadas, constantes do pedido original do Ato Concessório, tenham sido empregadas na industrialização dos produtos nacionais exportados.

Esta condição é exigida tanto pelo inciso II do art. 314 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/1985), transcrito linhas acima, quanto pelo art. 16 da Portaria Decex nº 24/1992, que, expressamente, **condiciona a concessão do regime à utilização precedente de mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção.**

Art. 16 – Na modalidade isenção, é condição para a concessão do regime a comprovação de exportações, já realizadas, de produtos, em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção. O pedido de drawback deverá ser acompanhado das declarações de importação e dos documentos pertinentes previstos no art. 34 desta portaria.

Tanto o artigo transcrito linhas acima quanto o inciso II dos arts. 314 e 315 do RA/1985 consagram o **princípio da vinculação física** inerente ao regime de *drawback*, quer na modalidade suspensão quer na isenção. Nesta modalidade, as matérias-primas anteriormente importadas, em quantidade e qualidade equivalentes (**princípio da equivalência**) àquelas objeto do pedido de isenção, devem, necessariamente, haver sido aplicadas, direta e fisicamente, na industrialização das mercadorias exportadas, as quais geraram o direito à emissão do ato concessório da isenção.

Registre-se, por oportuno, que ao contrário do que alega a reclamante, a Fiscalização, no auto de infração em exame, conduziu os trabalhos considerando tratar-se de *drawback* isenção e não o de suspensão como quer fazer crer a autuada.

Mérete ser esclarecido que o princípio da vinculação física não é incompatível com o da equivalência. Ao contrário, se complementam e são aplicados em fases distintas do regime aduaneiro especial de *drawback*. Explico: no regime da isenção há duas fases de importação. Na primeira, as matérias-primas importadas devem ser utilizadas fisicamente na fabricação de produtos a serem exportados (**princípio da vinculação física**). Realizada a exportação nessas condições, o industrial exportador vai ao Secex e pleiteia o ato concessório par importar matérias-primas em quantidade e qualidade equivalentes às utilizadas nessa exportação (**princípio da equivalência**).

Nesse aspecto, releva transcrever o voto do nobre Conselheiro João Luiz Fregonazzi, proferido no julgamento do Recurso Voluntário nº 139.795, interposto pela ora Recorrente:

(...) o princípio da equivalência, aplicável ao drawback, modalidade isenção, no que respeita à mercadoria que será importada após a exportação e alvo da isenção, se for equivalente em qualidade e quantidade à utilizada efetivamente no processo produtivo. Portanto, para a mercadoria importada utilizada na fabricação da mercadoria a ser exportada vale o princípio da vinculação física. Para a mercadoria importada após a exportação, vale o princípio da equivalência.

Portanto, em relevo o princípio da vinculação física quando a análise buscar a mercadoria importada que integra o processo produtivo da mercadoria industrializada e exportada. Neste caso, não há previsão legal para aplicação do princípio da fungibilidade. Muito ao contrário, a teor do disposto nos artigos 314, II, e 315, II, do Regulamento Aduaneiro acima transcritos, o princípio da vinculação física tem assento legal.

A concessão do regime não implica maiores dificuldades. Preenchidos os requisitos estabelecidos pela Secex, o sujeito passivo faz jus a ato concessório de *drawback*-isenção, podendo importar mercadoria idêntica ou similar, com isenção de tributos, com o intuito de repor o estoque da mercadoria antes utilizada no processo produtivo do produto exportado. Todavia, apesar da aparente singeleza do regime, algumas questões têm gerado grandes embates entre o Fisco e os beneficiários do regime, dentre as quais se destaca as obrigações acessórias estabelecidas para fruição do benefício. De um lado, o importador/exportador desdenha dessas obrigações, desqualificando-as como burocracia inútil, enquanto o fisco as defende sob o argumento de que elas existem para evitar a evasão fiscal ou a sonegação fiscal em suas mais diversas vertentes.

Na esteira do entendimento de que as obrigações acessórias devem ser relevadas em prol de um marco maior a comprovação da exportação é que surgiu o princípio da fungibilidade, que é brandido aos quatro ventos para justificar o descumprimento das obrigações assumidas quando da concessão do regime, de tal sorte que a mercadoria nacional ou de outra espécie utilizada na fabricação do produto a ser exportado possa substituir aquela importada, que deveria ser aplicada no processo produtivo, mesmo que essa substituição vá de encontro à disposição expressa de lei.

O argumento dos defensores desse princípio é no sentido de que o que importa é exportar. Esquecem eles que por trás desse comportamento esconde-se desídia, desorganização da pessoa jurídica, que deveria manter em boa ordem os documentos fiscais e os registros contábeis, bem como ter um histórico bem elaborado do processo produtivo, baixa produtividade, ausência de pesquisa e planejamento, desperdício e inapetência, incapazes de sobreviver ao árduo e competitivo mercado externo sem os arranjos e favores políticos, e, sobretudo interesses escusos, como o de evitar a auditoria de produção, evitar que a fiscalização constate infrações à legislação tributária.

De outro lado, como bem asseverado pela fiscalização, a reclamante, quando intimada a prestar informações, respondeu às intimações da autoridade autuante com o argumento de que deveria prestar contas nos termos das normas da Secretaria de Comércio Exterior, e que, por isso, não precisaria apresentar as declarações de importação das mercadorias importadas utilizadas no processo produtivo. Ledo engano, pois à Secex cabe o controle administrativo das importações, pertinente à expedição dos atos concessórios, e a verificação do cumprimento das condições sob o ponto de vista estritamente formal, sem qualquer possibilidade de exercer processo de auditoria.

Na realidade, como demonstrado linhas acima, a competência para fiscalizar e exigir eventuais créditos tributários decorrente de descumprimento do regime especial aduaneiro é da Receita Federal do Brasil, e não da Secex, como aliás dispõe o art. 3º da Portaria MEFP nº 594/92.

Posto isso, e considerando que a auditoria de produção, muito bem elaborada e realizada pela Fiscalização, demonstrou, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do *drawback* não foram utilizadas na industrialização dos produtos exportados, não poderia a reclamante beneficiar-se de isenção na importação para repor o estoque dessas matérias-primas. Releva anotar ainda que a contribuinte não demonstrou



a inexatidão de nenhum dos dados apresentados na auditoria de produção, não apresentou qualquer erro de cálculo ou de avaliação dos resultados da auditoria. Tampouco trouxe laudo ou estudos técnicos que pudesse contestar o trabalho fiscal.

Por derradeiro, peço licença para, mais uma vez, socorrer-me do voto do ilustre Conselheiro João Luiz Fregonazzi, que examinando um outro auto de infração lavrado contra a ora recorrente, muito bem enfrentou a questão da matéria probatória.

DA COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO E CUMPRIMENTO DAS DEMAIS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Da análise das peças instrutoras do processo, verifica-se claramente que a recorrente reiteradamente deixa de atender às intimações da fiscalização aduaneira.

Assim, estriba-se no artigo 31 da Portaria Secex n.º 04/97, com a redação dada pela Portaria Secex n.º 1/00, para não atender (doc de fls. 154 e seguintes) à intimação que solicita a apresentação das declarações de importação registradas em 1996, documentário base dos diversos despachos aduaneiros de importação das mercadorias estrangeiras aplicadas no processo produtivo, que em última análise permitiu à recorrente importar mercadoria equivalente com isenção de tributos, consoante ato concessório expedido pelo DECEX.

Se para os órgãos de controle administrativo das importações cinco anos são suficientes não importa. Importa, isto sim, cumprir as obrigações acessórias no que tangê à legislação tributária, assunto que não diz respeito à Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, sendo a mesma incompetente não apenas para fiscalizar tributos federais, mas também para expedir normas de feição tributária. Ou seja, as normas expedidas pela SECEX não podem afastar obrigação tributária principal ou acessória por absoluta falta de competência daquela Secretaria.

Evidentemente que para aferir se as mercadorias foram efetivamente aplicadas na fabricação do produto exportado faz-se mister conhecer os documentos de importação. Mera lógica aristotélica.

.....
Outrossim, tratando-se de hipótese de isenção tributária, o art. 179 do CTN, estabelece a necessidade do contribuinte fazer prova do preenchimento das condições e dos requisitos previstos em lei para a fruição do benefício fiscal, verbis:

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Desta forma, a não apresentação dos documentos solicitados pela autoridade administrativa por ato voluntário tão somente demonstra que a recorrente não tem

condições de provar que cumpria os requisitos previstos em lei para obter o favor fiscal. O ônus da prova é recorrente. Pelo exposto até aqui, já se vislumbra que não pode ser reconhecido o benefício fiscal de isenção pleiteado pela recorrente, assistindo razão à autoridade autuante.

Continuando, convém registrar que a recorrente, valendo-se de portarias expedidas pelo órgão de controle administrativo das importações, busca eximir-se de obrigações acessórias, previstas em lei, bem assim da demonstração de que possuía os requisitos e condições para fruição do benefício fiscal de isenção, como demonstrado acima.

Assim, não atende a intimação de fls. 173 a 175, concernente à entrega das notas fiscais de entrada referentes às declarações de importação de aplicação (mercadorias importadas utilizadas no processo produtivo), associadas aos atos concessórios emitidos durante o ano de 1998.

Em atendimento à solicitação para entrega do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 03, bem como o Livro de Registro de Entradas, mod. 01, referentes aos períodos especificados na intimação de fls. 196, a recorrente franqueia os documentos à autoridade autuante, mas considera que utilizou escrituração simplificada, sem distinguir insumos nacionais de importados, ou mesmo especificá-los adequadamente.

Pelo exposto, verifica-se que a recorrente em momento algum diligenciou para constituir provas do adimplemento das obrigações tributárias quando pleiteou isenção mediante o regime aduaneiro especial de drawback, modalidade isenção.

Concluindo, no que tange precipuamente às provas erigidas pela autoridade autuante, mister acrescentar ainda excertos do voto condutor do Acórdão n.º 301-33.584, processo n.º 13884.005112/2002-71 (Recurso 134.540), da lavra da insigne Conselheira Susy Gomes Hoffmann, que assim se pronunciou, verbis:

“Novamente, não assiste razão à Recorrente ante as bem prestadas informações do Termo de Constatação Fiscal aos Atos Concessórios de Drawback na modalidade isenção, que, em consonância com o Auto de Infração, anotam o descumprimento parcial de Ato Concessório n 0175-96-000011-7.

Demonstrou-se em Termo de Constatação Fiscal que parte das mercadorias a serem repostas não foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados, conforme relação de registros de exportações (RE) anotada no aludido Ato Concessório de Drawback Isenção.

Assim, a empresa beneficiária auferiu indevidamente isenções tributárias apuradas em infrações de operações de drawback-isenção. Tudo foi absolutamente especificado no Termo de Constatação Fiscal – item 8.1 e seguintes, que acabou por anotar pontualmente as modalidades de infrações:

8.1.1– Falta de Apresentação das Notas Fiscais de Entrada Solicitadas, Referentes a Insumos Importados Através das DI's da Aplicação;

8.1.2 – Ausência de Vinculação Física Entre os Insumos Importados através das DI's de Aplicações e os Produtos consignados nos RE's Apresentados.

8.1.3 – Ausência de vinculação física entre os insumos importados através das DI de aplicação e os produtos consignados nos RE apresentados.

Especificamente, discriminou-se as Declarações de Importação de aplicação para as quais não foram localizados nem mesmo os números das notas fiscais de entrada, sendo anotado seu correspondente Ato Concessório no 0175-96-000011-7, razão pela qual essa falta de apresentação causa a descaracterização da importação



efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback-isenção, nos termos de fls. 417.

E mais. Extrai-se do mencionado e discutido Parecer no 126- 72 que, em fase final de drawback-isenção, a importação compensatória de exportações anteriores de produtos onde foram utilizados insumos sujeitos à tributação normal. Fato que fica bem claro do item 12 do parecer em exame, que dispõe: "a nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária faz as vezes da mercadoria que, em qualidade e quantidade equivalente, teria sido importada anteriormente, sem qualquer isenção de tributos".

Nesse sentido, e realmente, não procedem as assertivas da Récorrente de que inexistiria previsão legal para a comprovação do atendimento das condições inerentes ao drawback-isenção sobre controle de estoques.

O artigo 328 do Regulamento Aduaneiro, em seu capítulo IV, disciplina normas de Drawback, e dispõe que: "à repartição fiscal competente, o livre acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e os documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação". O regulamento de IPI de 1982, bem como o de 1998, estabelecem o controle e registro de entrada de insumos, de saída de produtos, e controle de estoques.

Assim, é correta a ação fiscal, cabendo transcrever o artigo 293 do Decreto no 2637-98, segundo o qual:

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

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

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

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

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

Como anteriormente explanado, o drawback-isenção busca a recomposição dos estoques dos insumos industrializados de produtos já exportados. Para o usufruto do incentivo a exportação em evidência, o fabricante poderá utilizar-se da

Declaração de Importação com data de registro não anterior a dois anos da data da apresentação do pedido de drawback.

Deferido o pedido com a expedição do Ato Concessório, a empresa beneficiária tem o prazo de um ano, prorrogável por igual período para importar com isenção tributária os insumos em quantidade equivalente àquele utilizado no processo de industrialização dos bens já exportados.

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

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

O Parecer Normativo no 12, de 12.03.1979, apesar de se reportar às hipóteses de isenção do IPI e II para empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiveram Programas Especial de Exportação nos termos do artigo 1º do Decreto-Lei no 1219, de 15.05.1972, abordou a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto do drawback suspensão como de isenção, e pode ser aplicado ao presente caso, nos termos abaixo transcrito:

"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

4.12.19.00 – Isenção – Produtos Importados

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

5.13.16.99 – Bens condicionados a aprovação de Projeto por Órgãos Governamentais Setorial ou Regional – Outros

Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 1º do Decreto-Lei no 1219-72, que as matérias-primas e produtos intermediários 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 1º do Decreto-lei no 1219, de 15 de maio de 1972, com isenção do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados.

2. Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º, um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei no 37, de 18 de novembro de 1966, que se insere entre as importações vinculadas à exportação de que trata o capítulo III do título III de repositório.

2.1 Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei no 37-66, tanto no caso da "admissão temporária" como no de "drawback", é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrializados dos bens já exportados ou a exportar, o vínculo refere ao incentivo em análise e meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo



beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.(...)"

Importante notar, que o "princípio da vinculação" física importa em diferentes interpretações quando relacionado ao drawback-suspensão ou drawback-isenção, cada qual com suas especificidades.

Em matéria atinente à drawback-suspensão, como o fisco, ao interpretar o princípio da vinculação física exige identidade entre produtos importados e exportados, prefere-se, não raro, decidir por afastar esse princípio e possibilitar a aplicação do princípio da equivalência.

Agora, entende-se que em matéria de drawback-isenção, há ligeira e expressa relativização do princípio da vinculação física, pois este exige tão-somente correlação entre produtos anteriormente importados e exportados, com os novos produtos passíveis de isenção ao serem importados em quantidade e qualidade equivalentes aos pré-exportados.

No caso em debate, ficou demonstrado por meio de Termo de Constatação Fiscal, que parte das mercadorias a serem repostas não foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados, conforme relação de registros de exportações (RE) anotada no aludido Ato Concessório de Drawback Isenção.

Não haveria demonstrado a empresa Recorrente, inclusive em fase recursal, equivalência de quantidade e qualidade entre as mercadorias exportadas com as pretensamente importadas sobre regime de drawback-isenção. Transcreve-se, pois, algumas citações que especificam esse descumprimento e foram anotadas no aludido Termo de Constatação Fiscal:

"Já foi mencionado o fato de que a análise dos livros fiscais da empresa, apresentados em atendimento à intimação SAANA n 020-02 (fls. 117), não permitiu que se chegasse a uma conclusão pacífica acerca do requisito da vinculação física entre os insumos importados pelas DI's de aplicação e os produtos exportados através dos RE's apresentados.

Justifica-se a presente afirmação pela impossibilidade de se estabelecer uma conexão entre os Livros Registros de Entradas e Registro de Controle da Produção, considerando não ser possível a obtenção, a partir dos citados livros, da data que um insumo constante de determinada nota fiscal de entrada foi incorporado ao processo produtivo. Com vistas a fugir do impasse gerado, elaboramos o procedimento descrito neste item." (pág. 35 do Termo)

"No caso da Kodak Brasileira Comércio e Indústria Ltda, foi constatado que houve, de fato, a referida modificação da mercadoria a importar, constantes dos respectivos Aditivos ao Ato Concessório. No aditivo, além de estar consignada a espécie da nova mercadoria (identificada através do código da empresa - CAT), é também apresentada nova quantidade a importar. Todas as alterações na espécie de insumo a importar pela empresa com isenção, para o Ato Concessório sob análise, estão consolidadas na tabela 6 (fls. 701).

A determinação da quantidade total importada com isenção, ou seja, através das DI's de utilização (fls. 702 a 716), permite que se faça a comparação com a quantidade passível de reposição (determinada conforme descrito no item 7.4.), e, caso ocorra divergência, sejam as mesmas objeto de lançamento tributário". (pág. 45 do Termo)

"Foi verificado, portanto, que, para o Ato Concessório em tela, a empresa descumpriu, para alguns dos insumos importados pelas DI's de aplicação, o princípio da vinculação física inerente ao regime aduaneiro especial de drawback". (pág. 51 do Termo)

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

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

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

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

De todo o exposto, e demonstrado, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do drawback não foram utilizadas na industrialização dos produtos exportados, provado está o inadimplemento das condições do regime, dentre as quais a da vinculação física. Nesse caso, inaplicável o regime aduaneiro especial e, por conseguinte, indevida a fruição do incentivo fiscal.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso apresentado pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2009.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

