



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

---

Processo n°	13884.005127/2002-39
Recurso n°	135.074 Voluntário
Matéria	II / IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão n°	301-33.574
Sessão de	24 de janeiro de 2007
Recorrente	KODAK BRASILEIRA COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
Recorrida	DRJ/FORTALEZA/CE

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 27/06/1997 a 31/03/1998

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.  
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 (§ 4º do art. 150 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 com 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.

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.

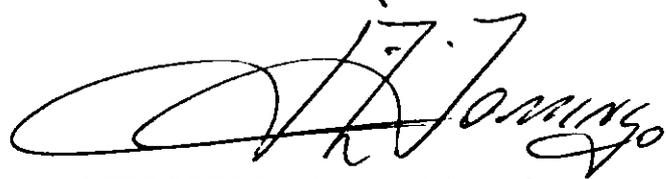
**ÔNUS DA PROVA.** Se o contribuinte não traz provas aos autos que demonstrem que cumpriu o regime de *drawback* não há como prevalecer a alegação de cumprimento. Tal prova deve ser substancial a fim de indicar que o contribuinte utilizou-se da quantidade e da qualidade do insumo que pretende ser objeto 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 CONTRIBUENTES, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Davi Machado Evangelista (Suplente) e Carlos Henrique Klaser Filho. Designado para redigir o voto quanto a preliminar o Conselheiro José Luiz Novo Rossari. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

  
OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente

  
LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Susy Gomes Hoffmann. Ausente a Conselheira Atalina Rodrigues Alves. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional José Carlos Dourado Maciel.

## Relatório

Trata-se Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra decisão prolatada pela DRJ – FORTALEZA/CE, que manteve o lançamento do Imposto sobre Importação –II E Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI, em razão do descumprimento parcial de limite, condições e termos pactuados no Ato Concessório – DRAWBACK modalidade isenção por descumprimento de compromisso de exportação com base nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

### *IMPUGNAÇÃO. PROTESTO PELA JUNTADA 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 consequente 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 a impugnante, a recomendação contida no Código de Processo Civil para a juntada de processos conexos, com a finalidade de prevenir a prolação de julgados contraditórios, não faz muito sentido no julgamento de primeira instância no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, quando os fatos regimentalmente da competência de uma única Turma de Julgamento.*

### *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 acaso, o disposto no art. 173, inciso I, do CTN.*

**DRAWBACK. DOCUMENTAÇÃO INSTRUTÓRIA E COMPROBATÓRIA. OBRIGATÓRIA 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 consituídos, 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 cumprimento os requisitos formais prescritos na legislação de regência, dentre eles, a não utilização dos insumos importados através das DI que instruíram o pedido do ato concessório.*

**Lançamento Procedente”**

Intimado da decisão de primeira instância, em 07/03/2006, a Recorrente interpôs tempestivo Recurso Voluntário, em 28/03/2006, no qual alega que:

a) a ação fiscal teve por objetivo inicial avaliar o cumprimento das obrigações fiscais relativas aos tributos incidentes sobre as operações de importações decorrentes dos Atos Concessórios Drawback, modalidade Isenção, emitidos no período de 05/01/1998 a 13/03/1998;

b) a fiscalização concluiu que há diferenças nos dados apurados no procedimento de auditoria fiscal, relativamente ao Ato Concessório Drawback Isenção nº 0175-97/000152-3, quais sejam: b1) a Recorrente importou indevidamente insumos com isenção de tributos, pois, foi constatado saldo final em estoque desses insumos importados pelas Declarações de Importação de aplicação; b2) a recorrente descumpriu o princípio da vinculação física inerente ao Regime Aduaneiro de Drawback isenção, e obteve isenção sobre parcela de insumo que não industrializou;

c) nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional a fiscalização decaiu do seu direito de constituir os créditos tributários de II e IPI relativos às operações objeto do Ato Concessório, pois, o lançamento foi efetuado após cinco anos, contado da emissão em Maio de 1997;

d) e, ainda que seja outro o entendimento, o marco inicial da contagem do prazo para decadência somente se inicia na data de registro das declarações de importação a decadência alcançou aquelas registradas em data 20.12.1997, por aplicação do parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional, pois, a Recorrente somente foi cientificada do Auto de Infração em 20/12/2002;



e) a única exigência legal para a fruição do benefício de isenção é que, a Recorrente tenha, em momento anterior, exportado produtos compostos por insumos importados, assim aperfeiçoada a condição a autoridade emite o Ato Concessório;

f) o requerimento do Ato Concessório foi instruído com os documentos de importação e registros de exportação, laudos técnicos dos produtos exportados e submetidos análise da SECEX, que avalizou a operação;

g) após a reposição do seu estoque com os insumos importados com isenção, o importador poderá dispor livremente do insumo, conforme Parecer Normativo n.º 126/72- CST, assim o fato de haver insumo em estoque não permite afastar o benefício isencional, por entender que não fora utilizado nos produtos exportados;

h) a única condição imposta no à Recorrente fora a exportação de produtos, para obtenção da isenção na referida importação;

i) ao analisar a documentação o fiscal erroneamente utilizou os princípios que regem o DRAWBACK suspensão, modalidade diversa que exige uma série de requisitos, diversos do DRAWBACK isenção;

j) não nos autos indícios de irregularidade nos procedimentos de importação e exportação adotados pela Recorrente, que em processo administrativo idêntico teve decisão que lhe foi favorável em primeira instância Acórdão DRJ/SPOII n.º 13.653, de 31/10/2005;

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, por atender aos requisitos regulamentares de admissão e por conter matéria de competência deste Conselho.

Em caráter preliminar é necessário analisar a questão da decadência como suscitada pela Recorrente.

A decadência é um instituto de direito material que traz, em seu bojo, a ação deletéria do tempo em relação ao direito potestativo<sup>1</sup> por conta da incúria de seu titular<sup>2</sup>, ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social.

O Código Tributário Nacional, no art. 156<sup>3</sup>, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário. Observe-se que o referido artigo contém 11 itens<sup>4</sup> que enumeram as diversas modalidades de extinção do crédito tributário, sendo que a prescrição e a decadência estão consignadas juntas num único item. Há, aí, uma confusão, ou melhor uma identificação errônea da prescrição com a decadência como modalidade de extinção do crédito fiscal.

Na verdade, a prescrição não extingue o crédito tributário, apenas retira-lhe o direito de ação, a exequibilidade. É a norma secundária eleita por Lourival Vilanova<sup>5</sup> que deixa de ter validade para a perseguição do direito. A prescrição não extingue nenhum direito substantivo; extingue o direito processual, o direito à ação.

<sup>1</sup> Utilizo o termo "potestativo" no sentido de "potestade pública" nos termos definidos por José Cretella Junior, in Dicionário de direito administrativo. José Bushatsky, Ed. São Paulo, 1972.

<sup>2</sup> AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais, nº 30, apud FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. Edição póstuma. 2ª edição. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982, p. 39

<sup>3</sup> Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus parágrafos 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

<sup>4</sup> Inciso XI acrescido pela Lei Complementar 104/2001.

<sup>5</sup> Causalidade e Relação no Direito. 2ª ed., Saraiva, 1989.

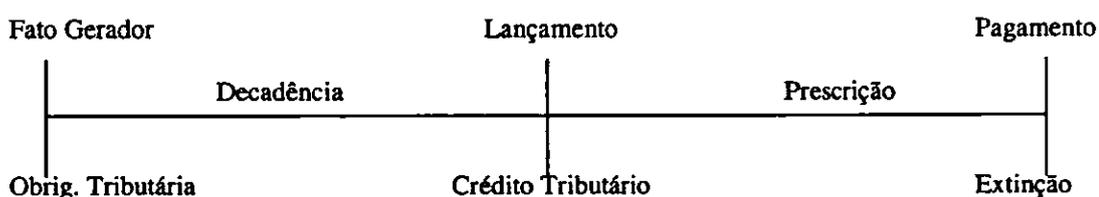
Apesar de ter sido edificada de forma equivocada a norma extintiva do crédito tributário, (no que concerne à prescrição a extinção se dá de forma indireta) é certo que, ao perder o direito de ação, o direito substantivo, indiretamente, perde sua capacidade de cogência jurídica. E embora, no art. 156, a norma refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, o legislador do Código inverte acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) – exercício da potestade pública – e a prescrição refere-se à perda do direito de ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174), presumidamente não aplacado pela decadência; constituído.

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada pelo art. 174, a prescrição começa quando se encerra a possibilidade de transcurso do prazo decadencial pela prática do ato potestativo – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário –, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a contagem do prazo de decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes de sua verificação) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento). Portanto, podemos perceber que a inércia da Fazenda seja para constituição, seja para cobrança do tributário, implica a extinção do direito, a extinção do crédito tributário.

Fábio Fanucchi<sup>6</sup> explicitou bem esses conceitos, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição, em face da ação deletéria do direito da fazenda:



Assim, diante das considerações acima, passo a análise da questão de mérito, para verificar como se dá a decadência do direito da Fazenda de constituir eventual crédito tributário exigível por conta de irregularidades na utilização do benefício concedido pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback. Em especial, analisar o termo inicial do prazo decadencial do DRAWBACK ISENÇÃO, entendendo como se estrutura esse regime especial e até que ponto sua utilização implica a ou altera a regra aplicável aos impostos incidentes na importação submetidos à modalidade de lançamento por homologação.

<sup>6</sup> *A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário*. Ed. Resenha Tributária. 1970.

Há duas modalidades para a concessão do Regime Aduaneiro Especial de Drawback: SUSPENSÃO E ISENÇÃO; conforme dispõe o art. 4º e §§ da Portaria do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento n.º. 594/1992, *in verbis*:

*“Art. 4o A concessão dar-se-á, a requerimento da empresa interessada, nos termos, limites e condições estabelecidos pela SNE.*

*§ 1o No ato do requerimento, a interessada indicará o estabelecimento eleito como importador e a unidade do DpRF à qual está jurisdicionado.*

*§ 2o Na modalidade de isenção de tributos, é condição para a concessão do regime a comprovação das exportações já realizadas do produto, em cuja fabricação foram utilizadas mercadorias importadas, em quantidade e valor determinados.*

*§ 3o Na modalidade de suspensão de tributos, a concessão do regime é condicionada ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinados, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas.”*  
*(grifos acrescidos)*

Pois bem, se é condição para a concessão do regime que o contribuinte faça a comprovação das exportações já realizadas do produto (levando-se em conta que tais produtos receberam insumos importados), é certo que a Autoridade Concedente deveria, antes de tudo, verificar se tal comprovação atende aos requisitos legais (formais e materiais) para autorizar o gozo do benefício.

Impende salientar que a importação feita sob amparo do Ato Concessório de Drawback Isenção, já contaria com a análise prévia da autoridade concedente, de modo que no próprio despacho aduaneiro o Fisco Aduaneiro disporia de elementos bastantes e suficientes para verificar o atendimento das condições para o regime (cogitando-se, obviamente, ser a fiscalização aduaneira competente para ‘revisar’ ato da SECEX).

Portanto, o Regime Aduaneiro Especial de Drawback na modalidade Isenção não depende de qualquer condição futura para ser confirmado, porque se ampara na comprovação prévia de exportação de produtos que receberam insumos importados. Se assim, a apresentação do Ato Concessório no momento do Registro da Declaração de Importação, passa a ser mais um elemento dentre tantos outros integrantes do procedimento que o contribuinte realiza no âmbito do lançamento por homologação e que se submete ao prazo de cinco anos, contados do fato gerador, para a homologação expressa da Fazenda. Terminado o prazo quinquenal, consagra-se a homologação tácita e, conseqüentemente, decai o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário.

Nesse sentido comungo com o que a interpretação desenvolvida pela decisão recorrida que exarou:

*“22. Em relação aos tributos incidentes na importação beneficiada pelo regime de drawback, a definição do termo inicial para contagem do prazo decadencial se dá da forma explicada a seguir.*

*23. No caso do drawback modalidade suspensão, o prazo decadencial certamente deverá ser estabelecido com base no art. 173,*



*I, do CTN, uma vez que, nesse caso, não ocorre o recolhimento prévio dos tributos, não havendo, pois, que se falar em homologação do "lançamento" (melhor falando, homologação do pagamento) prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Tal exegese se coaduna com o entendimento da própria Coordenação Geral do Sistema de Tributação, veiculada no Parecer COSIT n.º 53, de 22/07/1999.*

*24. A modalidade de drawback isenção, por sua vez, diverge significativamente do drawback suspensão, divergência esta que está relacionada à própria natureza de cada instituto. O drawback isenção é um incentivo que visa a compensar a pessoa jurídica, por esta já haver exportado produtos por ela industrializados, nos quais foi utilizada mercadoria importada em que houve incidência normal de tributos. Diferentemente, no drawback suspensão a empresa firma um compromisso de exportar os produtos que deverão ser industrializados com os insumos a serem importados com suspensão dos tributos incidentes na importação. Divergem, pois, na questão temporal. No drawback isenção já houve a importação (tributada), a industrialização e a exportação. Na modalidade suspensão, tanto a importação como a exportação hão de se realizar, e a empresa firma um compromisso quanto aos montantes a serem importados e exportados.*

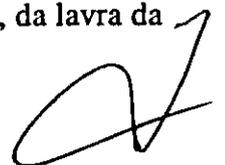
*25. Tal distinção permite inferir que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial não pode ser o mesmo nos dois institutos. Ora, se para habilitar-se no regime do drawback isenção a empresa já tem que comprovar as importações e exportações outrora realizadas, há que se considerar, para essa modalidade de regime de drawback, que o dies a quo para a contagem do prazo decadencial não poderá estar baseado na data da expedição do ato concessório pela SECEX, como pretende a impugnante, mas unicamente em função da entrada, no território aduaneiro, da mercadoria estrangeira com suposto direito de gozo da isenção tributária, que deverá se fundar na data do registro da DI correspondente, conforme disposto no art. 1º do Decreto-lei n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei n.º 2.472/88, bem como no inciso I, do art. 23, do Decreto-lei n.º 37/66."*

Diante disso, entendo que o prazo decadencial a ser considerado no Regime Aduaneiro Especial de Drawback modalidade Isenção coincide com o prazo decadencial do Imposto de Importação, cujo termo inicial (fato gerador) é o Registro da Declaração de Importação que utilizou o ato concessório para aproveitar-se do benefício da isenção.

No caso em tela, o lançamento, cuja intimação de efetivo em 20/12/2002, objetivou importações realizadas com a isenção obtida pela expedição do Ato Concessório Drawback Isenção n.º 0175-97/000152-3, quando já havia transcorrido o prazo decadencial.

Por tal motivo, acolho a preliminar de decadência para afastar a exigência dos impostos e consectários legais relativamente às Declarações de Importação que foram registradas antes de 21/12/1997.

No que tange ao mérito, acompanho as conclusões da Câmara acerca da não comprovação da vinculação, adotando o voto condutor do Acórdão n.º 301-33.580, da lavra da ilustre Conselheira Susy Gomes Hoffmann:



### 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, anotam o descumprimento parcial de Ato Concessório n 0175-96-000034-6.*

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

*Assim, a empresa beneficiária auferiu indevidamente isenções tributárias apuradas em infrações de operações de drawback-isenção. Tudo foi absolutamente especificado no Termo de Constatação Fiscal – item 8.1 e seguintes, que acabou por anotar pontualmente as modalidades de infrações: 8.1.1– Falta de Apresentação das Notas Fiscais de Entrada Solicitadas, Referentes a Insumos Importados Através das DI's da Aplicação, 8.1.2 – Ausência de Vinculação Física Entre os Insumos Importados Através das DI's de Aplicações e os Produtos consignados nos RE's Apresentados.*

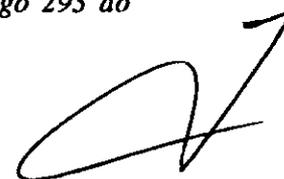
*Especificamente, discriminou-se as Declarações de Importação de aplicação para as quais não foram localizados nem mesmo os números das notas fiscais de entrada, sendo anotado seu correspondente Ato Concessório n 0175-96-000034-6, razão pela qual essa falta de apresentação causa a descaracterização da importação efetuada para fins de habilitação ao regime de drawback-Isenção.*

*E mais. Extrai-se do mencionado e discutido Parecer 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 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.*

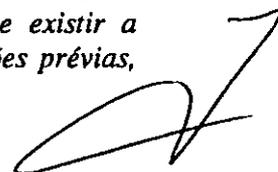
*Os procedimentos adotados pela contribuinte foram analisados em face do drawback-isenção, bem como os descumprimentos formais inerentes a este regime aduaneiro.*

*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 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 "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)*

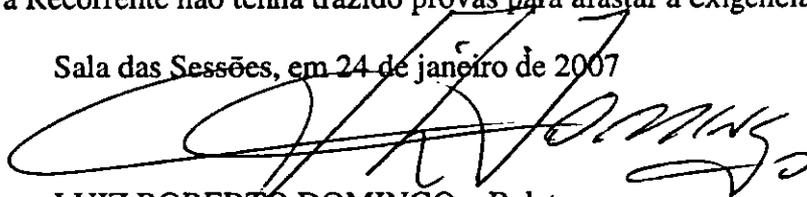
*Desta feita, apresentada disparidade probatória entre as quantidades passíveis de reposição, já exportadas, e a quantidade total importada com isenção, deve haver o lançamento tributário, eis que demonstrada está a inexistência de equivalência entre os produtos objeto de drawback-isenção.*

*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.*

Diante do exposto, ACOLHO A PRELIMINAR DE DECADÊNCIA, ainda que, no mérito, a Recorrente não tenha trazido provas para afastar a exigência.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Relator

## Voto Vencedor Quanto a Preliminar

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator

O relator do processo acolheu a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento do crédito tributário, por entender que o prazo para a formalização da exigência tributária no caso de lançamento por homologação deve ser de 5 anos da data de ocorrência do fato gerador, como estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN. A preliminar foi suscitada considerando que o Imposto de Importação é um tributo cujo lançamento se dá por homologação e que, no caso dos autos, quanto aos fatos geradores ocorridos durante o ano de 1997, já teria se expirado o prazo para tal notificação, tendo em vista que a autuada foi notificada em 20/12/2002 (autos de infração de fls. 362 a 402).

Divirjo do ilustre relator no que respeita à preliminar. A legislação de regência é clara quanto ao direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente ao Imposto de Importação. A respeito, foi estabelecida norma específica no parágrafo único do art. 138 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação que lhe deu o art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/1988, *verbis*:

*“Art. 138 – O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.*

*Parágrafo único – Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.”*

A norma é objetiva e indene de dúvidas ao tratar, no *caput*, da situação de não-lançamento do tributo, vale dizer, de situação em que não ocorre o pagamento e, em seu parágrafo único, da hipótese em que houve esse pagamento, relacionada esta última com o § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Realmente, no caso de ocorrer essa última hipótese, o prazo para a Fazenda Nacional formalizar o crédito tributário relativo à diferença do imposto deve ser contado da data do pagamento efetuado, o que, no caso do Imposto de Importação, ocorre na data do registro da declaração de importação.

No entanto, na hipótese em que se apurar a inexistência de qualquer pagamento de imposto, o prazo para formalizar o crédito tributário deixa de ser contado de acordo com o disposto no § 4º do art. 150, transferindo-se para aquele previsto no *caput* do art. 138 do Decreto-lei nº 37/1966 acima transcrito, e que se compatibiliza e tem previsão no art. 173, inciso I, do CTN, que dispõe, *verbis*:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*(...)”*

A regra que dispõe quanto à efetiva ocorrência de antecipação do imposto para que o lançamento possa ser caracterizado como tendo sido realizado por homologação é

u.

explicada com notável propriedade e clareza nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 101.407-SP – Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (D.J de 8/5/2000), de lavra do eminente Ministro Ari Pargendler, *verbis*:

*“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.” (destaquei)*

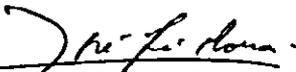
No caso ora sob exame, verifica-se que não houve qualquer pagamento de Imposto de Importação por ocasião do despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme declarações de importação constantes dos autos, que se destinaram a propor o despacho aduaneiro de mercadorias desembaraçadas sob o regime aduaneiro de *drawback* na modalidade de isenção, em que não há qualquer pagamento de tributos por ocasião da introdução no País da mercadoria objeto de reposição.

Depara-se, pois, de situação em que não se cogita de lançamento por homologação, visto que não há imposto cujo pagamento deva ser homologado. Assim, na hipótese dos autos, em que não se configurou o lançamento por homologação, o prazo para o fisco exigir o imposto devido é o de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de acordo com o previsto nos arts. 138 do Decreto-lei nº 37/1966 e 173, inciso I, do CTN.

No caso em exame, em relação às DIs registradas durante o ano de 1997 o prazo para formalizar a exigência fiscal teve seu início em 1º/1/1998 e como momento final 31/12/2002. Como o auto de infração foi formalizado em 20/12/2002, o lançamento goza de plena eficácia e validade para os efeitos a que se propôs, razão pela qual não se operou a decadência.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2007

  
JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI - Relator