



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15165.002071/2007-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-000.878 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de agosto de 2013
Matéria DRAWBACK. COMPROVANTE DE EXPORTAÇÃO.
Recorrente NEOPLASTICA BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/02/2006 a 15/08/2006

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento realizado na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, entendeu que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do artigo 173 do CTN, e não de acordo com o § 4º do artigo 150, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Como no caso em questão não ocorreu o pagamento no desembaraço das mercadorias, o entendimento a ser adotado é o do inciso I do artigo 173, do CTN, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele no qual poderia ter havido o lançamento, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao registro das Declarações de Importação.

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de *drawback* - modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de *drawback*.

O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de *drawback* enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, em relação à decadência. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri e Charles Mayer de Castro Souza; b) por voto de qualidade, em relação à fungibilidade. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Octávio Carneiro Silva Corrêa. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri.

Irene Souza da Trindade Torres - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior – Relator

Luís Eduardo Garrossino Barbieri - Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Octávio Carneiro Silva Corrêa.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis, que julgou improcedente a impugnação da Recorrente.

Para descrever os fatos, e também por economia processual, transcrevo o relatório constante da decisão recorrida de fls. 576 e seguintes, *verbis*:

Trata o presente processo de quatro autos de infração por suposto descumprimento do compromisso de destinação de insumos importados sob regime aduaneiro especial de Drawback-suspensão. Alega a fiscalização que ao final do prazo estabelecido no regime de cada um dos Atos Concessórios de Drawback, não houve a exportação dos produtos acabados ou a adoção de qualquer uma das providências listadas no artigo 342 do RA2002.

0 primeiro auto de infração trata do Imposto de Importação, juros de mora e multa de ofício. Valor da autuação R\$ 922.443,07. 0 segundo auto trata do Imposto sobre Produtos Industrializados, juros de mora e multa de ofício. Valor da autuação R\$ 796.573,62. 0 terceiro auto trata da Cofins, juros de mora e multa de ofício. Valor da autuação R\$ 167.144,84. 0 quarto auto trata do Pis/Pasep, juros de mora e multa de ofício. Valor da autuação R\$ 36.287,97.

Das folhas 113-129, a fiscalização apresenta cada um dos vinte e um atos concessórios da contribuinte e, dentre estes, os atos concessórios inadimplidos. A maioria atos concessórios é considerada inadimplente pela existência de sobras de insumos importados no estoque da empresa. Para parte destes Atos Concessórios, a autuação se deve ao fato de as DI's dos insumos terem sido desembaraçadas em data posterior ao último embarque dos Registros de Exportação de produtos nacionais, o que também geraria sobra de insumos.

Intimada, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 484-525. Seguem as alegações da contribuinte autuada/interessada/impugnante, em arábicos.

1. Inicialmente, deve-se observar que, no período submetido à fiscalização (dezembro de 2001 a agosto de 2006), a empresa detinha um total de trinta e sete Atos Concessórios (ACs), sendo que destes vinte e um foram auditados. Destes vinte e um ACs, em somente quatorze foram encontradas as supostas "sobras" nos estoques das matérias-primas importadas sob regime de Drawback que não foram nacionalizadas com consequente recolhimento de tributos, fato que motivou a autuação fiscal.

2. A finalidade do regime especial de Drawback-suspensão é o emprego dos insumos importados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados, o que foi integralmente cumprido pela impugnante. Logo, descabida a exigência sobre as supostas "sobras".

3. lid decadência dos créditos tributos referentes As DIs registradas até 18/10/2002 em virtude do decurso do prazo quinquenal. O fato de o pagamento estar suspenso pelo regime especial não impede o lançamento fiscal e não afasta a decadência do crédito tributário.

4. 0 principio da vinculação física invocada pela fiscalização como justificativa da autuação não tem o alcance e o sentido pretendidos. Deve-se interpretar tal principio em consonância com a finalidade do regime especial de Drawback-suspensão e com as características intrínsecas das matérias-primas e insumos importados, cuja fungibilidade é indiscutível.

5. A jurisprudência reconhece a inaplicabilidade do principio da vinculação física. Cita os ADNs Cosit nº 12/1979 e 20/1996.

6. Dada a fungibilidade dos insumos importados, torna-se impossível comprovar que o insumo (ex. tereftalato de Polietileno — PET) utilizado na fabricação de um produto específico adveio da importação amparada em Ato Concessório X, Y ou Z. Mesmo com o controle rígido de estoque adotado, é impossível estabelecer tal vinculação física.

7. Não houve descumprimento do compromisso de exportar. Os eventuais excedentes de insumos quando apurados pela própria impugnante foram aplicados integralmente no processo produtivo de mercadorias que foram efetivamente exportadas, conforme documentação em anexo.

8. *Apresenta excertos doutrinários e jurisprudenciais.*

9. O auto de infração se baseia na presunção de que os excedentes erroneamente apurados foram destinados à fabricação de produtos para comercialização no mercado interno, sendo que não há qualquer comprovação deste fato, o que representa ofensa aos princípios da estrita legalidade e da vinculação da atividade administrativa.

10. Defende a fungibilidade dos insumos importados. Em precedente da CSRF, reconheceu-se a dificuldade para o importador em cumprir o compromisso de exportação assumido e impede que o Fisco parta da "presunção de descumprimento do benefício concedido" nas hipóteses de importação de insumos fungíveis. Para se considerar cumprido o ato concessório basta que o importador comprove que exportou produtos finais em quantidade compatíveis com a meta de exportação, não se exigindo vinculação física.

11. Dos 37 atos concessórios da impugnante, somente 21 foram selecionados para revisão aduaneira, dos quais 7 foram considerados adimplidos e 14 inadimplidos. A fiscalização errou na apuração do estoque ao considerar cada ato concessório individualmente considerado sem comparar com outros atos concessórios vigentes no mesmo período, submetidos ou não à revisão aduaneira.

12. Se houvesse tal comparação, seria constatado que não ha qualquer sobra, sendo que as "sobras" apuradas pela fiscalização foram na verdade consumidas, utilizadas em produtos destinados à exportação, restando plenamente atendido o objetivo do regime especial.

13. Como exemplo, cita o primeiro AC inadimplido (nº 2001-0031731), em que foi apurada uma sobre da ordem de 10.552,23 kg de Copolimero de Etileno e monômeros com radicais carboxílicos — adesivo (fl. 68). Observa-se que, no mesmo prazo deste AC (expirado em 01/06/2003), a impugnante obteve outros dois ACs, (nº 2001-0014713 e 2001-0014730, ambos validos até 19/06/2003). Para a fabricação dos produtos finais vinculados a estes dois últimos ACS seriam necessários, no mínimo, mais 9.853,445 kg da mesma matéria-prima, que teria sobrado no primeiro AC mencionado. Acrescentando a isto o valor de perdas reconhecidas e não questionadas no processo produtivo, fica comprovada a utilização integral da matéria-prima.

14. Esta análise é possível para outros atos concessórios, sendo que à folhas 521 repete o mesmo argumento do parágrafo anterior para o AC nº 2002.0011881 (fl. 69).

15. É equivocado o critério de cálculo de 5% das perdas. Este equivoco reside na aplicação do percentual de 5% sobre as quantidades exportadas quando, na verdade, as perdas deveriam ser calculadas sobre as quantidades de produtos industrializados, número superior ao primeiro. Se as perdas são

verificadas no processo produtivo, calculam-se primeiro as quantidades industrializadas a partir das matérias-primas importadas, 5% maiores que as exportadas, para depois aplicar sobre aquelas o percentual de perdas, as quais serão deduzidas das quantidades exportadas.

As folhas 523-524, ha pedido de perícia técnica com quesitos. Solicita a improcedência da autuação. A folha 573, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação. É o relatório.

Em sua decisão, a DRJ/FNS, através do acórdão nº 07-25.006, de 24 de junho de 2011, por maioria, houve por bem julgar improcedente, mantendo o auto de infração. A ementa do acórdão foi assim formulada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 14/02/2002 a 05/01/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que tenha sido ignorada pela parte autora ou não tenha sido expressamente impugnada pela parte ré.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.

Improcede pedido de produção de prova pericial de fato que poderia ser comprovado na impugnação ao auto de infração. Dispensável a complementar produção de provas quando os documentos integrantes dos autos se revelam suficientes para formação de convicção e consequente deslinde do feito.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 14/02/2002 a 05/01/2006

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O termo inicial do prazo decadencial dos créditos tributários suspensos por força do regime especial Drawback suspensão se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao término do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

O descumprimento das condições estabelecidas em Atos Concessórios e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos relativos as mercadorias importadas sob o regime aduaneiro especial de Drawback suspensão, acrescidos dos encargos previstos em lei.

DRAWBACK SUSPENSÃO. FORMALIDADES PROCEDIMENTAIS. ESPECIFICIDADES DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA NO RESPECTIVO REGIME. DESCUMPRIMENTO. INAPLICABILIDADE DO INCENTIVO. A outorga tributária concernente à suspensão e posterior isenção, via Drawback suspensão, implica no cumprimento de diversos requisitos condicionantes ao seu beneficiamento, dentre as quais, a observação do "Princípio da Vinculação Física", quando

da utilização dos insumos importados nos produtos posteriormente exportados, por ser decorrência lógica do benefício fiscal auferido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com tal decisão, a Recorrente tempestivamente protocolou recurso voluntário reiterando seus argumentos anteriormente apresentados em relação à decadência e à vinculação física.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator.

O recurso voluntário preenche as condições de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

DECADÊNCIA

A decisão ora recorrida assenta que “*Por estar o pagamento suspenso durante a vigência do regime de Drawback-suspensão, fica obstada a cobrança do crédito tributário oriundo da importação de mercadorias estrangeiras, ou seja, seria ilícita a cobrança de crédito tributário advindo da importação de mercadorias. Por esta razão, durante a vigência do regime, não há início ou decurso do prazo decadencial... Dado que durante a vigência do regime especial de Drawback não é possível o lançamento tributário, o prazo decadencial somente se inicial a partir de 1º de janeiro do exercício seguinte ao término do regime especial*”.

Este, no entanto, não me parece ser o melhor entendimento em relação ao tema.

Decadência é a perda do direito da fiscalização efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão do seu exercício dentro do prazo legalmente estipulado.

Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso dos tributos alfandegários objetos do AIIM em questão, a disciplina da decadência é dada pelo artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, *in verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento

sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

“§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Lançamento por homologação é a forma de constituição do crédito tributário por meio da qual o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, efetuando o seu recolhimento em momento anterior ao registro da declaração de importação e sua homologação pela fiscalização alfandegária, momento que se configura como fato gerador.

Conforme constante no dispositivo do CTN tratado em questão, o fato gerador dos tributos ora analisados é o momento em que se inicia o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito tributário.

O benefício do drawback suspensão consiste na autorização de entrada de determinadas mercadorias, livres dos tributos normalmente incidentes sobre os procedimentos de importação, os quais têm o pagamento suspenso até que se efetive a exportação ou ocorra o inadimplemento, momento no qual os tributos voltam ser exigidos.

A questão que se faz mister destacar é que o drawback suspende, por força do seu regime, o pagamento dos tributos alfandegários, e não o acontecimento do fato gerador tributário, que ocorreu quando do registro das DIs dos produtos importados.

O fato gerador dos tributos alfandegários, conforme se extrai da legislação tributária brasileira, ocorre na entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, o que se efetiva com o registro da DI e, desde logo revela que a obrigação tributária se constitui plena e imediatamente, conforme disposto no parágrafo primeiro do artigo 113 do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual dispõe ter a obrigação tributária principal nascimento com a ocorrência do fato gerador.

Tais tributos, porém, tem seu pagamento antecipado pelo importador, não impedindo, o regime de drawback, a ocorrência do fato gerador dos tributos alfandegários e a constituição da obrigação tributária, mas sim suspendendo o pagamento de uma obrigação já existente.

Consequentemente, como houve a ocorrência do fato gerador, tem-se início a contagem do prazo para sua formalização da obrigação tributária, que ocorre com o lançamento

tributário, evento este que deve ocorrer no prazo improrrogável e ininterrupto de 5 (cinco) anos, conforme disposto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

Resta claro que o prazo decadencial é de 5 (cinco) anos contados do registro da DI, evento configurado pela legislação como sendo o fato gerador dos tributos aduaneiros.

Dessa forma, o lançamento tributário decai no prazo ininterrupto e improrrogável de cinco anos contados da data do registro da importação.

Cumprе destacar que, mesmo estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário, o Fisco está autorizado a efetuar o lançamento para prevenir a decadência, constituindo o crédito, o qual poderá ser exigido assim que cessar o evento responsável pela suspensão da exigibilidade.

Nesse sentido, pode-se citar os ensinamentos de José Eduardo Soares de Melo:

O registro da importação (fato gerador do imposto de Importação), e o conseqüente desembaraço aduaneiro (fato gerador do IPI), decorrem de atos praticados pelos importadores objetivando a liberação das mercadorias, representando mera colaboração dos importadores, jamais caracterizam lançamento.

O regime de drawback suspensão apenas suspende o pagamento (liquidação) dos tributos, impedindo sua exigibilidade, não modificando os fatos geradores.

(...)

Mesmo no caso de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, é permitido o lançamento para evitar a decadência, ficando paralisado o processo até final decisão administrativa.

(José Eduardo Soares de Melo. Importação de Bens Sob Regime de Drawback e a Decadência no Lançamento dos Tributos. Revista de Direito Tributário n 3, páginas 80 e 81.)

Alberto Xavier segue o mesmo entendimento, conforme se pode verificar no trecho transcrito a seguir:

O Imposto de Importação é tributo submetido à sistemática de auto-lançamento, eis que o seu pagamento é anterior ao registro da declaração de importação, isto é, ao início do procedimento administrativo de despacho de importação.

(...)

Conseqüentemente, este tributo encontra-se submetido ao prazo de decadência de que trata o art. 150, par. 4º do CTN, e não ao do artigo 173 do mesmo Código.

Conseqüentemente, o prazo de decadência é de 5 (cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.”

(Alberto Xavier. Do Prazo de Decadência em matéria de Drawback-Suspensão. Direito Tributário, Coordenação Luis Eduardo Schoueri, páginas 540 e 541)

O entendimento supra já encontrou respaldo na jurisprudência administrativa, conforme o seguinte julgado do Conselho de Contribuintes:

DRAWBACK SUSPENSÃO.(...)

DECADÊNCIA. O prazo decadencial no Regime Especial de Drawback suspensão inicia-se na data do fato gerador, considerando o registro da DI por se tratar de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, parágrafo 4º do CTN.(...)

(Processo nº 10480.017309/2001-26, Recurso 126.764, acórdão 303-31.745, 3º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Relator Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, julgado em 01/12/2004)

Especificamente em relação ao drawback, a Ministra Denise Arruda frisa muito bem que “*A decadência, direito potestativo, não se interrompe, nem se suspende, de modo que o regime aduaneiro de drawback é irrelevante na fixação do termo inicial do prazo para a constituição do crédito tributário*” (REsp 1.006.535/PR, julgamento em 03/02/2009).

Por fim, malgrado não ser aplicável ao caso concreto, ainda que o artigo 752, § 3º, da RA/2009 tenha dito que o prazo decadencial do drawback suspensão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação, o fato é que não há qualquer fundamentação legal para tal assertiva.

Por outro lado, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, inclusive, já pacificou entendimento no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito não impossibilita a sua regular constituição pelo Fisco:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL. ART. 150, § 4º, DO CTN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE ÓBICE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.
(...)*

3. A suspensão da exigibilidade do crédito, apesar de impedir o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, não impossibilita a Fazenda de proceder à

regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito. Precedentes: REsp 1129450/SP, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe de 28.2.2011; AgRg no REsp 1183538/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 24.8.2010; REsp 1168226/AL, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe de 25.5.2010. (REsp 1259346 / SE, rel. Min. Mauro Campbell Marques)

De tal sorte, pela regra de decadência contida no artigo 150, § 4º, do CTN, a autoridade fiscal teria o prazo de cinco anos, que teve seu termo em 18/10/2007, para proceder ao lançamento tributário das operações de importação ocorridas antes de 18/10/2002.

Diante disso, entendo que teria restado extinto, nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, em 18/10/2007 o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 18/10/2002.

Ocorre, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou quanto à matéria da decadência na sistemática do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ou seja, através da análise dos chamados “*Recursos Repetitivos*”.

O precedente proferido tem a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito

tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

Com isso, restou consolidado no âmbito do Egrégio Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, nos casos de tributos cujo lançamento é por homologação e não há pagamento, o termo inicial do prazo decadencial é o previsto no inciso I, do artigo 173 do CTN, e não no § 4º do artigo 150 do mesmo Código.

O Regimento Interno do CARF, por sua vez, na redação dada recentemente pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, tem os seguintes comandos nos seus artigos 62 e 62-A:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Verifica-se, assim, que a referida decisão do Egrégio Superior Tribunal de Justiça deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Como no caso em questão não ocorreu o pagamento no desembaraço das mercadorias, o entendimento a ser adotado é o do inciso I, do artigo 173 do CTN, devendo o prazo decadencial ser contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente àquele no qual poderia ter havido o lançamento, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao registro das Declarações de Importação.

Como as primeiras Declarações de Importação foram registradas no ano de 2002, o termo inicial do prazo decadencial seria o dia 1º de janeiro de 2003. Portanto, não há que se falar em decadência no caso concreto, já que a fiscalização teria até o início do ano de 2008 para efetuar o lançamento.

VINCULAÇÃO FÍSICA E FUNGIBILIDADE

A principal controvérsia no presente processo advém da acusação da fiscalização de existência de sobras de mercadorias estrangeiras no estoque da empresa, sendo que, por força do princípio da vinculação física previsto no artigo 341 do Regulamento Aduaneiro vigente à época (Decreto nº 4.543/2002), as mercadorias importadas devem ser aquelas utilizadas na industrialização do produto a ser exportado. A Recorrente, por sua vez, defende que a existência de sobras de insumos ou matérias-primas não invalida o cumprimento do regime em decorrência da fungibilidade dos insumos (princípio da fungibilidade).

Entendo que o princípio da fungibilidade é o que melhor se adequa à resolução da presente demanda. Isto já ficou consignado no voto vencido do acórdão recorrido, conforme trecho abaixo transcrito, com o qual concordo:

Todavia, apesar de respeitável o entendimento da autoridade aduaneira, entendo que o mesmo desvia do objetivo primordial do regime especial que vem a ser estimular a produção industrial nacional, notadamente para exportação, mediante a concessão de benefícios fiscais na importação condicionados a exportação de produtos industriais mais complexos. Diante de tal condição primordial, em análise sistemática, entende-se que o principal elemento a ser provado a fim de comprovar o cumprimento do regime vem a ser a efetiva exportação dos produtos industrializados.

Como já observado, o regime especial de Drawback visa primordialmente viabilização e ao aumento da exportação de produtos nacionais, sendo que, em sua modalidade suspensiva, o benefício fiscal é devido diante da comprovação da exportação de bens industrializados cujos processos produtivos demandem estes insumos que foram objeto de benefício fiscal previsto em Ato Concessório.

(...)

O princípio da fungibilidade se fundamenta na qualidade intrínseca do insumo ou matéria-prima de ser fungível. Consequentemente, havendo vários lotes de insumo ou de matéria-prima, não haveria lógica a restrição de utilização no processo produto de matérias nacionais ou estrangeiros de outros lotes (Atos Concessórios) no processo produtivo do produto a ser exportado. Igualmente, também não haveria lógica na restrição de que o lote de produtos a ser exportado tenha sido fabricado a partir de insumos de diferentes origens (nacionais ou de lotes de Atos Concessórios diversos) caso tal procedimento seja necessário para maior praticidade comercial ou agilidade logística.

Em casos de insumos que sejam bens fungíveis, ainda que não sejam especificamente do lote importado ou sejam de lotes importados, mas de Ato Concessório diverso, haveria cumprimento do regime haja vista haver vinculação física do insumo previsto em Ato Concessório com o produto exportado cujo processo produto inclua o insumo fungível.

Logo, em relação ao drawback-suspensão, é possível a utilização de bens fungíveis com o princípio da vinculação física, até mesmo porque tal hipótese não acarreta qualquer dano ao Erário, sendo que, de modo contrário, melhor viabiliza o processo fabril e proporciona uma maior agilização e efetivação das exportações.

Nesse sentido são os seguintes precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a respeito da plena aplicabilidade do princípio da fungibilidade em casos semelhantes ao destacado na presente demanda:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Período de apuração: 25/08/1993 a 03/09/1993 DRAWBACK. Regime sob dupla jurisdição. Regime econômico regido por normas do MIDC e regime aduaneiro regido por normas do MF/SRF. DRAWBACK. PRINCIPIO DA FUNGIBILIDADE. SO se admite a obrigatoriedade da vinculação física quando os produtos importados sob o regime de drawback suspensão sejam identificáveis, individualmente. **Produtos equivalentes, em especial quando podem ser utilizados no mesmo processo produtivo, servem para comprovar a utilização dos importados.** Não ha obrigatoriedade de segregação de estoques prevista na legislação de regência Recurso Especial do Procurador Negado.*

Decisão

Por maioria de votos, negouse provimento ao recurso especial Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Gilson Macedo Rosenberg Filho, José Adão Vitorino de Moraes e Carlos Alberto Freitas Barreto A Conselheira Susy Gomes Hoffmann declarou-se impedida de votar.

(Nº Recurso: 329759 - Número do Processo:10830.006961/98-31 - Órgão Julgador: Terceira Turma Especial/Terceira Seção de Julgamento – Contribuinte: GE DAKO S/A - Tipo do Recurso: Recurso de Divergência do Procurador - Negado Provimento Por Maioria Data da Sessão: 16/09/2009 – Relatora: Judith Do Amaral Marcondes Armando - Nº Acórdão: 93030-0211 - grifamos)

*Regimes Aduaneiros Ano-calendário: 1999 DRAWBACK-SUSPENSÃO. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal. FUNGIBILIDADE. **A fungibilidade dos insumos importados permite a sua substituição por similar no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.** Recurso especial negado.*

Decisão

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. A Conselheira Anelise Daudt Prieto acompanhou a Conselheira Relatora pelas suas conclusões. Fez sustentação oral o advogado da contribuinte Dr. Edison Aurélio Corazza, OAB/SP nº 99.769.”

(Nº Recurso: 330113 - Número do Processo: 10831.006402/99-39 - Órgão Julgador: Terceira Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais – Contribuinte: Usina Acucareira Ester S/A - Tipo do Recurso: Recurso de Divergência do Procurador - Negado Provimento Por Unanimidade Data da Sessão – Relatora: Susy Gomes Hoffmann - Nº Acórdão:CSRF/03-05.573 - grifamos)

“DRAWBACK-SUSPENSÃO. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal. FUNGIBILIDADE. A fungibilidade dos insumos importados permite a sua substituição por similar no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso do importador, no regime Drawback, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial negado.

Decisão

Por maioria de votos NEGAR provimento ao recurso especial. Vencida a Conselheira Anelise Daudt Prieto que deu provimento ao recurso.”

(Nº Recurso: 327803 - Número do Processo: 10735.001961/97-24 - Órgão Julgador: Terceira Turma/Câmara Superior de Recursos Fiscais – Contribuinte: Petroflex Indústria e Comércio S/A - Tipo do Recurso: Recurso de Divergência do Procurador - Negado Provimento Por Maioria Data da Sessão – Relatora: Susy Gomes Hoffmann - Nº Acórdão: CSRF/03-05.562 - grifamos)

Apesar de não aplicável ao caso concreto, destaco que, em 20 de dezembro de 2010 foi publicada a Lei 12.350, que trouxe importantes alterações relacionadas ao drawback.

Dentre tais alterações, destaca-se a contida em seu artigo 32, a qual consiste na aplicação plena do princípio da fungibilidade no drawback, permitindo então a substituição das matérias-primas inicialmente importadas com a suspensão dos tributos, por outras similares da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno em um segundo momento com o recolhimento integral dos tributos. Vejamos o dispositivo legal:

Art. 32. O art. 17 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (grifo nosso)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo. (grifamos)

Noto, entretanto, como apontado no voto vencido do acórdão recorrido, que, para algumas importações, a questão a ser analisada não é a eventual existência de sobras de mercadorias importadas no estoque da empresa, e sim outras questões, notadamente o fato de a importação de insumos estrangeiros ser posterior à exportação dos produtos completos nacionais, senão vejamos:

No tocante A DI 03/1113692-8, o registro da importação de 17/12/2003 (desembarço em 26/12/2003) é muito posterior à última exportação de produto (23/05/2003), conforme folhas 179-180.

Esta é a mesma situação da DI nº 06/0018119-1, cujo desembarço ocorreu em 06/01/2006, data muito posterior à última exportação de 11/07/2005, conforme folhas 205- 206.

Também este é o caso da DI nº 05/0592503-0, que foi desembarçada em 09/06/2005 quando o último embarque ao exterior se deu em 07/05/2005, conforme folhas 207- 208.

Igualmente, conforme explicado As folhas 120-121 (12º AC), este é o mesmo caso das DIs nº 04/0652592-1, 03/0659927-3 e 03/1090639-8. Conforme exposto, várias REs relativas a este Ato Concessório (2002-0190638) foram embarcadas ao exterior em data anterior ao desembarço das DIs. O lapso temporal mais comum é de seis meses, havendo, no entanto, diferença de treze e quatorze meses.

No caso das DIs observadas nos três parágrafos acima, observa-se que não havia insumo estrangeiro apto a ser fungível com insumo de outra origem. Logo, para estes casos, o princípio da fungibilidade não se aplica, razão pela qual são procedentes os lançamentos a eles relativos.

No tocante ao 15º Ato Concessório (RE 05/003286-001), não houve exportação do produto final no prazo do Ato Concessório uma vez que, conforme exposto pelo Fisco A folha 123, a RE é de 03/01/2005 e o prazo do AC é de 23/12/2004 (fl. 152). Logo, procede o lançamento referente a única DI (03/0549120-7), conforme folha 198. Além do acima exposto, a contribuinte não contestou esta alegação do Fisco.

Diante do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o recurso voluntário da recorrente, MANTENDO os créditos tributários relativos às DIIs 03/1113692-8, 06/0018119-1, 05/0592503-0, 04/0652592-1, 03/0659927-3, 03/1090639-8 e 03/0549120-7.

É como voto.

Gilberto de Castro Moreira Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Redator.

Da divergência

A divergência em relação ao voto do ilustre Conselheiro Relator refere-se à aplicação do chamado *princípio da fungibilidade*, em detrimento do *princípio da vinculação física*.

O Conselheiro Relator votou por dar provimento parcial ao recurso voluntário por entender que o princípio da fungibilidade é o que melhor se adequa à resolução da presente demanda. A Turma, entretanto, por voto de qualidade, entendeu que deveria ser mantida a autuação fiscal em decorrência da aplicação do princípio da vinculação física, sendo este Conselheiro designado para elaborar o voto vencedor, nesta parte. Portanto, o presente voto analisará apenas esta questão.

Da natureza jurídica do regime aduaneiro especial de drawback – modalidade suspensão

O *drawback* foi instituído no Brasil de forma extremamente incipiente através do Decreto nº 994, de 28 de julho de 1936. Contudo, foi apenas com a edição do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que o regime *drawback* foi inserido na legislação brasileira no formato e modalidades vigentes até os dias atuais, com algumas pequenas alterações. O artigo 78, inciso II, deste Decreto-Lei dispõe:

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I – (...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

III – (...) (negritamos)

O Regulamento Aduaneiro de 1985 - RA/85, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85), em seu artigo 314 praticamente transcreveu os dispositivos constantes do artigo 78 do DL 37/66, entretanto, inovou ao atribuir a denominação *drawback* ao regime, *verbis*:

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 no. 37/66, artigo 78, I a III):

I – suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

(...) (negritamos)

O Regulamento Aduaneiro de 2002 - RA/2002 (Decreto nº 4.543/2002), em seu artigo 335, manteve o mesmo texto do RA/85, da mesma forma que o artigo 383 (1) do RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009), atualmente vigente.

Por fim, importante registrar que os países membros do MERCOSUL aprovaram em 03 de agosto de 2010, durante reunião de cúpula em San Juan, na Argentina, o Código Aduaneiro Comum – CAM (MERCOSUL/CMC/DEC. Nº 27/10). O Código, composto por 181 artigos, tem por objetivo facilitar a plena operação da União Aduaneira, na medida em que buscará harmonizar conceitos, regras e procedimentos relativos ao comércio exterior entre os países signatários. O atual regime de “drawback - modalidade suspensão”, ao que nos parece, foi tratado pelo CAM com a denominação “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”, conforme prescreve o disposto de seu artigo 56, *verbis*:

“Art. 56 - A admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o regime pelo qual a mercadoria é importada sem o pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para ser destinada a determinada operação de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante, em prazo determinado”. (negritamos)

¹ Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

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

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Todos os dispositivos legais acima citados (decreto-lei, regulamentos e CAM) nos levam a concluir, sem maiores dificuldades, que o regime aduaneiro de *drawback* – modalidade suspensão permite a importação de mercadorias (“insumos”) destinadas, sempre, ao processo produtivo (beneficiamento, fabricação, complementação, acondicionamento) de outra mercadoria a ser exportada. Não há dúvidas quanto a isso!

É certo, também, que a compreensão dos fundamentos jurídicos desse regime especial é premissa essencial para a discussão e posicionamento sobre os aspectos polêmicos que o envolvem no plano pragmático.

Nesse diapasão, entendemos que independentemente da sistemática utilizada para a concessão, operacionalização e comprovação das cinco modalidades existentes de *drawback* (denominadas “suspensão”, “suspensão-integrado”, “isenção”, “isenção-integrado” e “restituição”), *a natureza jurídica do regime será sempre de isenção*, ou seja, o crédito tributário será excluído, ao fim e ao cabo, pela isenção, exceto no caso do “*drawback isenção-integrado*” quanto ao IPI, o PIS/Pasep e a Cofins onde teremos uma redução de alíquota para zero (art. 7º da MP 497/2010). Expliquemos.

O exegeta deve partir dos enunciados prescritivos (“texto da lei”) sobre determinado tema, analisar suas inter-relações com o sistema a qual está inserido e, daí, construir o sentido das normas a serem aplicadas. Não devemos ficar restritos à literalidade do texto da lei, às palavras isoladamente, mas sim, buscar construir o sentido a partir da compreensão de todo o ordenamento jurídico (interpretação sistemática) e da finalidade da norma (interpretação teleológica). Ademais, não raras vezes, o texto de lei trás palavras ou expressões impróprias, imprecisas e inconciliáveis com as demais prescrições do sistema, erros esses que decorrem de falhas humanas de quem os elaborou, e no caso do *drawback*, alie-se, ainda, à inovação do tema que até então (edição do DL nº 37 em 1966) pouco tinha sido estudado e compreendido em nosso País. À bem da verdade, o regime *drawback* foi adaptado de legislações de outros países sem maiores análises e aprofundamentos.

No *drawback* - modalidade suspensão, a meu sentir, houve impropriedade por parte do legislador ao afirmar que há a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada. Não há como conciliar esta “suspensão de tributos” com as demais prescrições do nosso sistema tributário, notadamente com dispositivos do CTN.

Fazendo-se uma interpretação sistemática, temos que o artigo 146, inciso III, da CF/88 preceituou caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária,

especialmente sobre “obrigação” e “crédito” (alínea “b”). Neste sentido, a Lei nº 5.172/66 – CTN, recepcionada pela CF/88 com eficácia de lei complementar, previu as seguintes hipóteses de suspensão do crédito tributário (artigo 151): (i) moratória, (ii) o depósito do seu montante integral, (iii) as reclamações e recursos, (iv) a concessão de medida liminar em mandado de segurança, (v) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e (vi) o parcelamento. Entendemos esta relação como *numerus clausus*, exaustiva. Portanto, claro está que o regime *drawback* certamente não se enquadra em nenhuma destas hipóteses.

Como então falarmos que um ato concessório *drawback* “suspende” a exigibilidade do crédito tributário? Não há previsão no CTN para tanto. Não tem como! Não se pode criar uma nova modalidade de suspensão por decreto-lei. Há um conflito entre o decreto-lei e a lei complementar, sendo que esta deve prevalecer por ser hierarquicamente superior. Logo, parece-nos mais adequado, como já afirmamos, falarmos em isenção de tributos, mais precisamente *isenção condicionada à ocorrência de um evento futuro - a reexportação* (no caso do “drawback - modalidade suspensão”, por exemplo).

Havendo a ocorrência do evento previsto na norma de incidência tributária, após o seu relato na linguagem jurídica competente (descrição do “fato jurídico tributário”), havendo subsunção do fato à norma estabelece-se a relação jurídica tributária entre o Fisco e o sujeito passivo. O sujeito ativo tem o direito de exigir o crédito tributário e o sujeito passivo, por sua vez, tem o dever jurídico de prestar o objeto, ou seja, pagar o débito tributário. Nasce juntos a obrigação tributária e o crédito tributário, sendo que ambas têm a mesma natureza – são duas faces da mesma moeda. Não vejo como “nascer” a obrigação tributária/crédito tributário e o seu pagamento ficar “suspenso”, exceto nas hipóteses enumeradas no artigo 151 do CTN.

Em outro giro, fazendo-se uma interpretação teleológica dos dispositivos insculpidos no Decreto-Lei nº 37/66 percebe-se claramente que o *drawback* (artigo 78) e a admissão temporária (artigo 75) estão no mesmo capítulo III, denominado de “Importações Vinculadas à Exportação”. Com isso, a meu sentir, fica evidenciada a intenção do legislador em criar dois regimes, com finalidades distintas, mas ambos destinados à reexportação de mercadorias anteriormente importadas. Registre-se, em reforço a esse argumento, que o CAM (MERCOSUL/CMC/DEC. nº 27/2010), aprovado após mais de 40 anos da edição do Decreto-Lei nº 37/66, manteve a mesma finalidade para o regime *drawback*, agora denominação

admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, qual seja que a mercadoria importada sem o pagamento dos tributos deve ser destinada a operações de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante.

Portanto, parece-me evidente o desacerto no uso da expressão “suspensão” pela legislação relativa ao *drawback*. Deste modo, para tentar elucidar esta questão é que afirmamos ter o *drawback*, em todas as modalidades, a natureza jurídica de uma *isenção condicionada à reexportação de mercadorias*.

Em outras palavras, no caso do *drawback* – suspensão, quando atendidas todas as condições previstas no regime, aplicável a regra-matriz de isenção. Em caso de descumprimento das condições previstas para a fruição do regime, então, aplica-se a regra-matriz de incidência tributária para a cobrança dos tributos devidos. Explico: como já comentado, no caso de uma importação sob a égide de regime aduaneiro especial, não há a incidência imediata e definitiva dos tributos, pelo fato que as mercadorias entram no território aduaneiro com alguma finalidade específica. No caso do *drawback*, as mercadorias (insumos) são importadas com a finalidade de serem destinadas a fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser reexportada ou, ainda, serem beneficiadas no país e depois reexportadas, a teor do que prescreve o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Assim, a não incidência tributária decorre da exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN) em função da concessão de uma isenção condicionada (art. 176 c/c 179 do CTN). E a isenção está condicionada ao cumprimento de dois requisitos, *cumulativamente*:

- i. Aplicação na finalidade específica – processo produtivo;
- ii. Reexportação, dentro de termos, prazos e limites previstos na legislação.

Atendidos os dois requisitos, a regra-matriz de isenção exclui o crédito tributário. Não cumpridas essas condições, as operações de importação passam a receber o tratamento tributário do Regime de Importação Comum, com a aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

A isenção condicionada, no caso, deve ser efetivada por despacho da autoridade administrativa no momento do despacho aduaneiro de importação, podendo ser revogada, posteriormente, em procedimento de fiscalização caso fique comprovado o descumprimento das condições previstas no Ato Concessório, como prescreve o artigo 179/CTN.

Em conclusão, podemos afirmar que o regime aduaneiro especial denominado *drawback* é um incentivo às exportações, operacionalizado por meio da isenção condicionada dos tributos incidentes nas importações e/ou nas aquisições no mercado interno de insumos a serem utilizados ou consumidos no processo produtivo de mercadorias reexportadas.

Temos um negócio sinalagmático: a União e Estados-membros concedem isenção tributária às empresas interessadas, estas, por sua vez, assumem compromissos junto àqueles entes tributantes. *Pacta sunt servanda!*

Da comprovação da efetiva exportação

Como visto a legislação brasileira historicamente adotou o princípio da vinculação física para o *drawback* suspensão: tanto o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66 já se referia expressamente a tal exigência, todos os Regulamentos Aduaneiros mantiveram tal prescrição, assim como o CAM – Código Aduaneiro do MERCOSUL também estipula tal exigência, de modo que a mercadoria importada ao amparo do regime deve, necessariamente, ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo, portanto, que seja integralmente empregada no processo produtivo da mercadoria exportada. Logo, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo de mercadoria efetivamente exportada. É condição para utilização do regime.

Muito bem. E como se comprova a exportação sob a égide do regime especial de *drawback* suspensão? Quais são os **procedimentos** a serem adotados pelo beneficiário do regime para comprovar o preenchimento das condições previstas na legislação?

Vejamos o que prescrevem os dispositivos normativos que tratam da matéria.

O artigo 325 do RA-85, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, assim como o artigo 352 do Decreto nº 4.543, de 27/12/2002, dispõem:

*“A utilização do regime previsto neste Capítulo **será** registrada no documento comprobatório de exportação”.*

Relembremos que o documento comprobatório de exportação, na sistemática operacionalizada pelo SISCOMEX, é o RE - Registro de Exportação devidamente averbado, nos termos do que dispõe o Comunicado DECEX nº 21/97 (Consolidação das Normas de Drawback), *verbis*:

“21.1 Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes:

- I- Declaração de Importação (DI);*
- II- Registro de Exportação (RE) averbado;*
- III- Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado;*
- IV- Nota Fiscal de venda no mercado interno”.*

O Comunicado DECEX nº 21/97 prescreve, ainda, em seu item 19.4 a necessidade da vinculação do RE – Registro de Exportação ao Ato Concessório, nos seguintes termos:

“19.4. Os documentos utilizados nas importações e exportações amparadas pelo Regime de Drawback deverão estar vinculados a apenas um Ato Concessório”.

Cabe, também, transcrever os itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado DECEX nº 21/97 que dispõe sobre o procedimento exigido para a comprovação do regime, *verbis*:

“3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo “I” (I – Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SCE nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).”

No mesmo sentido, a Portaria SECEX nº 4/97 (DOU de 12/06/1997), em seu art. 37:

“Art. 37 – Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE), devidamente vinculado ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor”.

Do cotejo dos dispositivos normativos mencionados (artigos 314 e 325 do RA/85 e artigos 335 e 352 do RA/2002), bem como a legislação complementar da SECEX/MDIC, constata-se que todas as disposições pertinentes à concessão do referido incentivo à exportação foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime, assim como a legislação da SECEX/MDIC prescreve os procedimentos a serem adotados na comprovação da exportação das mercadorias resultantes do processo produtivo.

Todos esses procedimentos exigidos em relação à comprovação das exportações são necessários para que o Fisco possa efetivamente controlar tanto a utilização dos insumos importados com desoneração tributária como a destinação dos bens (efetiva

exportação). Não fossem esses controles, restaria caracterizada a ineficácia do incentivo em tela, na medida em que tornaria vulnerável a indústria nacional pelo ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, sem o pagamento dos tributos devidos.

Ao beneficiar determinadas empresas o Estado/Fisco deve ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do regime drawback, fossem “desviados” para o mercado interno. É evidente que a “vinculação física” entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, e isto só pode ocorrer se os Registros de Exportação estiverem devidamente vinculados aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX.

Ademais, também é indiscutível que as exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devem estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE nº 02/92. No caso vertente, a empresa utilizou o código 80.000 - exportação normal e 81.301 - exportação sujeita a registo de venda, quando deveria utilizar o código 81.101 - drawback suspensão comum. Este “simples erro de preenchimento” do Registro de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a.

Os Registros de Exportação - REs que não contiverem ou que contiverem de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de Drawback, assim como os REs que não contemplem a informação do número do Ato Concessório ao qual deveria estar vinculado, não fazem prova do cumprimento do regime.

Este entendimento tem como pressuposto o fato de que a indicação de um código de operação diverso do regime drawback e/ou a falta da indicação do número do Ato Concessório em análise não permite que se conclua que o produto objeto de exportação venha a conter insumos importados sob a égide do citado regime, o que, de forma lógica, impede que o Registro de Exportação seja utilizado para fins de comprovação do adimplemento do que foi compromissado em Ato Concessório.

Da exegese das normas acima referidas, conclui-se que a utilização do benefício deve estar devidamente consignada no documento comprobatório de exportação (RE). Para isso, necessário a informação do código correto da operação no Registro de Exportação – RE, bem como a sua correta vinculação ao Ato Concessório.

Corroborando esse raciocínio, transcrevemos a seguir, trecho do Parecer COSIT N° 53, de 22 de julho de 1999:

“9. No tocante à questão apresentada no item 4 - possibilidade de aceitação, pela SRF, de Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios, informe-se que sobre o assunto, o art. 37 da mencionada Portaria Secex nº 4, de 1997, estabelece que ‘somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor’.”

*9.1 Assim, de acordo com a legislação vigente, **nem a Secex nem a SRF poderão aceitar Registro de Exportação que não esteja vinculado ao respectivo ato concessório.** Enfatize-se, ainda, que compete à SRF proceder ao desembaraço das mercadorias a serem exportadas, autenticando o competente comprovante de exportação, o qual será encaminhado à Secex, pelo beneficiário do regime, a fim de que se verifique a adimplência do compromisso de exportação.*

Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios não serão aceitos pela SRF, para fins de comprovação do regime de drawback”.

(negritei).

É certo que a legislação estabelece um “procedimento” para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, norma de direito tributário formal (“deveres instrumentais” / “obrigações acessórias”). Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com Ato Concessório tem implicação de inegável caráter substancial, na medida em que assegura e comprova a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime drawback, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal.

A ausência destas corretas informações nos documentos de exportação – REs - não se restringe apenas ao campo das questões “meramente formais”, indo muito além, inserindo-se, pelo Princípio da Vinculação Física, no pressuposto básico de comprovação do regime, consubstanciando-se, assim, em elemento essencial no adimplemento do compromisso de exportar.

Registre-se, portanto, que não se tratam de apenas equívocos no preenchimento de documentos, meros erros formais, mas sim de descumprimento de procedimentos previstos na legislação que implicam na ausência de comprovação do adimplemento do compromisso de exportar. A título de comparação, podemos vislumbrar a seguinte situação: um “erro formal” no preenchimento de uma nota fiscal, por exemplo, trocando-se um dígito no valor da mercadoria (onde deveria constar R\$ 900.000,00, constou R\$ 100.000,00) pode levar a uma modificação substancial na base de cálculo; ou um “equívoco” na classificação fiscal do produto pode implicar em alterações relevantes de

alíquotas. Trata-se de “erros formais” com repercussão na relação jurídico-tributária/ obrigação tributária.

Assim, entendo que a empresa beneficiária do regime de *drawback* deve, obrigatoriamente, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física:

i. Quando das importações dos insumos com suspensão dos tributos, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Declaração de Importação, Notas Fiscais de Entrada e Livro de Registro de Entrada;

ii. Durante o processo produtivo, manter, através de livros fiscais próprios (Livro do Registro de Controle da Produção e Estoques), controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de *drawback*, bem como manter controles e registros em separado dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime;

iii. Quando das exportações dos produtos elaborados com os insumos importados, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Registros de Exportação, Declaração de Despacho de Exportação, Notas Fiscais de Saída e Livro de Registro de Saídas.

A correta escrituração fiscal, além de obrigatória aos contribuintes, faz prova do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Cumpre destacar que a mera alegação de que as exportações ocorreram não pode ser considerada como argumento capaz de vincular um Registro de Exportação a um determinado Ato Concessório de *drawback*. Isso não é suficiente para se comprovar que os bens importados foram efetivamente utilizados na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não fazem prova a favor do beneficiário do regime.

O art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil impõe ao sujeito passivo o dever de provar fato constitutivo do seu direito, ou seja, no caso em tela, deve provar que cumpriu as condições previstas na legislação para gozar dos incentivos proporcionados pelo regime especial de *drawback* – suspensão. Não se pode atribuir ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao Ato Concessório. O ônus, neste caso, é do sujeito passivo que deveria fazê-lo mediante a adoção do procedimento fixado na legislação de regência ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos. Não o fez!

Nos casos de isenção condicionada, a concessão do incentivo deve ser revogada em procedimento de fiscalização caso fique comprovado o descumprimento das condições previstas no Ato Concessório, como prescreve o artigo 179/CTN

Deste modo, a meu sentir, restou demonstrado que a Recorrente não pode utilizar-se da desoneração tributária decorrente do regime de drawback – suspensão para as exportações que não foram devidamente vinculadas ao Ato Concessório.

Por fim, destaco que a posição adotada neste voto está em sintonia com recentes julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo transcritas:

(i) Acórdão CSRF nº 9303-01.248, sessão de 06 de dezembro de 2010:

DRAWBACK SUSPENSÃO, EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação à ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

Recurso Especial do Procurador Provido.

(ii) Acórdão CSRF nº 9303-00.210, sessão de 15 de setembro de 2009:

DRAWBACK SUSPENSÃO.

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri

Processo nº 15165.002071/2007-16
Acórdão n.º **3202-000.878**

S3-C2T2
Fl. 707

CÓPIA