

A.I. N. - 279470.0003/05-7
AUTUADO - XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.
AUTUANTE - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 07.10.2005

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0361-01/05

EMENTA: ICMS. 1. “DRAWBACK”. INOBSERVÂNCIA DAS CONDIÇÕES REGULAMENTARES PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Foram constatadas irregularidades que comprovam a total inobservância ao regramento do drawback no RICMS/97, como: comprovação das exportações com RE em que os produtos foram fabricados antes do desembaraço da matéria-prima importada; exportação efetuada em período em que não houve consumo da matéria-prima importada na produção da mercadoria exportada e não existia estoque remanescente; RE com quantidade exportada superior ao estoque existente. Infração caracterizada. 2. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração devidamente comprovada. As operações de transferências de mercadorias são tributadas normalmente nos termos da Lei Complementar 87/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE** . Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/07/2005, exige do autuado ICMS no valor de R\$427.548,51, acrescido da multa de 60%, sob a alegação de cometimento das seguintes irregularidades:

1 - Deixou de recolher o ICMS devido na importação de mercadorias com isenção de imposto sob o regime de drawback na modalidade suspensão.

Consta na descrição dos fatos do Auto de Infração que: Pela análise dos documentos apresentados pela empresa, foi constatado que a mesma exportou produtos em quantidade inferior ao compromisso assumido no Ato Concessório.

Embora na comprovação das exportações amparadas pelo regime aduaneiro especial de Drawback, modalidade suspensão, as quantidades exportadas constantes do Relatório de Drawback estejam conforme o compromisso assumido nos atos concessórios, quantidades exportadas totais ou parciais de alguns Registros de Exportações (RE) foram desconsideradas com base nas seguintes irregularidades detectadas, implicando exportação dos produtos em quantidade inferior ao compromisso: utilização do mesmo Registro de Exportação (RE) para comprovação de mais de um ato concessório, infringindo a Portaria DECEX 24/92, artigos 7º e 18 e Comunicado DECEX n. 21/97(Consolidação normas), Título 19.1 conforme anexo 3-A;

comprovação das exportações com RES em que os produtos foram fabricados antes do desembaraço da matéria-prima importada; RE com código da Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM da mercadoria exportada divergente da constante do anexo ao relatório de comprovação conforme anexo 3-A.; exportação efetuada em período em que não houve consumo de matéria-prima importada na produção da mercadoria exportada não existia estoque remanescente; RE com quantidade exportada superior ao estoque existente.

2 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls.1.118/1.133) na qual ataca o item 01 da exigência fiscal, dizendo que inicialmente deve se realizar uma descrição geral do regime aduaneiro de drawback, bem como seus objetivos, para melhor compreensão da questão.

Começa falando das Tarifas Aduaneiras, ICMS e Extrafiscalidade, abordando a competência da União e dos Estados no que concerne aos impostos II, IPI e ICMS, previstas na CF nos artigos 153, incisos I e IV e 155, inciso II, respectivamente. Fala do disciplinamento infraconstitucional dos referidos impostos, que está concentrado em linhas gerais nos artigos 19 a 22 e 46 a 51 do CTN, na Lei Complementar 87/96, além de no Decreto-Lei 37/66, na Lei Federal 4.502/64, no COTEB e nos Decretos n.s 87.981/92(RIPI), 91.030/85 9 (Código Aduaneiro) e no RICMS/97.

Afirma que, observando-se os artigos 153, & 1º e 155&2º, inciso X da CF/88, 21 do CTN, 36, inciso XX do RIPI, 314, Parágrafo Único do Decreto n. 91.030/85 e 572 e seguintes do RICMS/97, percebe-se que estes tributos, no que diz respeito ao comércio exterior e à regulação da balança comercial, possuem um forte conteúdo extrafiscal, ou seja, “SUA COBRANÇA (OU SUPRESSÃO DE COBRANÇA) É DEFINIDA MUITO MAIS POR OBJETIVOS DE ORDENAÇÃO DA POLÍTICA COMERCIAL EXTERNA E DO FUXO ECONÔMICO INTERNACIONAL” que em função de objetivos de arrecadação de uma receita pública derivada para sustento da máquina estatal.

Acrescenta que a finalidade destes tributos, ou seja, a sua “ratio essendi”, nestes casos, deve ser buscada nestes objetivos.

Cita e transcreve ensinamentos de ilustres doutrinadores como Hugo de Brito Machado, Ruy Barbosa Nogueira, Ricardo Lobo Torres e Sylvio Santos Faria, que indicam ser o tributo utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, por derradeiro, os efeitos mais diversos na economia, sendo essa função moderna do tributo denominada de extrafiscal.

Prossegue, dizendo que nestes termos o IPI e o ICMS, este especialmente quando incidente sobre a importação e exportação de mercadorias e bens, “DEVEM SER INSTITUÍDOS, ANALISADOS E INTERPRETADOS SEGUNDO OS PARÂMETROS E OBJETIVOS DA REGULAÇÃO E INCENTIVO AO COMÉRCIO EXTERIOR”, essencial à manutenção da saúde financeira do Estado Brasileiro.

Sustenta que, exatamente pelo que dito acima, foram criados os regimes aduaneiros especiais, compostos de mecanismos propiciadores de uma redução na carga tributária incidente sobre operações envolvendo a importação e exportação de insumos, máquinas e produtos.

No respeitante aos regimes especiais aduaneiros, diz que compreendem técnicas jurídicas que buscam regular situações em que, não obstante haja a entrada física de mercadorias importadas no território nacional, estas não se destinam ao mercado interno, não se efetuando a cobrança dos tributos incidentes. Afirma que são regimes aduaneiros especiais, como prescrito pelo Decreto-lei 37/66, o trânsito aduaneiro, o entreposto comercial e o Drawback.

Quanto ao Drawback, esclarece que importa na desoneração dos impostos incidentes sobre a importação de insumos, produtos e equipamentos, desoneração esta vinculada a um

compromisso, por parte do importador, de uma posterior exportação do produto transformado ou beneficiado, sendo regulado pelo Decreto-lei 37/66, nos artigos 71 e 78, Decreto n. 91.030/85 e, quanto ao ICMS no Estado da Bahia, nos artigos 572 e seguintes do RICMS/97.

Cita também a doutrina, mais precisamente Liziane Angelotti Meira, Roberto Lemos dos Santos Filho, Marcelo Guerra Martins, Sebastião de Oliveira Filho, Osiris Lopes Filho, que em síntese sustentam que o drawback foi concebido com o intuito de estimular a exportação de produtos manufaturados.

Continua o autuado, dizendo que o drawback pode ser efetivado mediante três diferentes procedimentos que são: restituição, isenção e suspensão de tributos.

Esclarece que, no presente caso, o regime de drawback concedido à impugnante foi o de suspensão, transcrevendo uma definição dada por Osiris Lopes Filho, que em síntese diz que a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação é a substância jurídica e que a finalidade do regime é econômico.

Prossegue, afirmando que o objetivo do regime de Drawback é manifestamente econômico, sendo as formalidades impostas ao beneficiário mecanismos de controle da regularidade das operações, mas não elementos intrínsecos da situação de fato que originou a concessão do benefício.

Sustenta que, os elementos essenciais para que seja válido o benefício são que efetivamente ocorra a posterior exportação e que não haja circulação dos bens importados no mercado interno, sendo que o modo de realização e documentação destes compromissos, entretanto, desde que permitam aferir a sua ocorrência regular e isenta de riscos de fraudes, são meras obrigações acessórias, cujo descumprimento pode mesmo acarretar a imposição de multa, mas não a revogação do benefício.

Afirma que existem efetivamente obrigações acessórias como a necessidade de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório, que por sua vez, está ligado às Declarações de Importação e à quantidade de insumos nacionalizadas, não sendo entretanto estas formalidades da substância do benefício fiscal, não guardando relação com sua finalidade. O essencial é que houve exportação de produtos industrializados na exata proporção dos insumos importados, pois o objetivo do regime de drawback é o benefício econômico à atividade exportadora. Em assim sendo, este deve ser o foco de sua análise e interpretação. Deve-se verificar, em primeiro lugar, como exposto, se realmente se efetivou o regime de importação-exportação, ou seja, se o volume de exportações do contribuinte corresponde ao volume da importação de insumos; aferida esta hipótese, elemento essencial do regime aduaneiro especial, todo o restante é secundário, servindo apenas para comprovar a regularidade formal deste procedimento.

Diz que, a própria autuação afirma que “as quantidades exportadas constantes do relatório de drawback estejam conforme o compromisso assumido nos atos concessórios,” ou seja, a quantidade de exportações corresponde à quantidade de insumos nacionalizados pelo regime aduaneiro especial.

Sustenta que, uma vez demonstrada a impossibilidade destas descon siderações, o regime aduaneiro especial torna-se perfeitamente válido e regular, sendo devida a manutenção do benefício fiscal e a reforma da presente autuação.

Afirma que, o primeiro motivo veiculado para a descon sideração do regime aduaneiro especial é a utilização do “mesmo registro de exportação RE para comprovação de mais de um Ato Concessório”. Efetivamente ao se analisar a página 03 do anexo 3-A do auto de infração, tem-se o registro de que o mesmo RE utilizado no presente caso integrou a comprovação do ato concessório 6-98/000055-5. Ocorre que deixou a autoridade fiscal de levar em conta que este RE,

mesmo tendo sido utilizado em relação a dois atos concessórios, não foi utilizado em duplicidade, mas sim parcialmente em cada um deles. Deste modo, não havendo o “duplo” cômputo” da mesma quantidade de produtos exportados em duas concessões de regime especial distintas, não há, materialmente, qualquer irregularidade no presente caso.

Admite que se irregularidade existe é de natureza puramente formal, pois não houve duplicidade de registros da mesma quantidade exportada, pelo contrário apenas ocorreu o fracionamento de um mesmo RE entre dois atos concessórios, sendo o mesmo parcialmente vinculado a cada um deles. Sugere uma diligência para confirmar as suas alegações.

Quanto as demais irregularidades que se referem a comprovação das exportações com REs em que os produtos foram fabricados antes do desembaraço da matéria-prima importada; RE com código de NCM da mercadoria exportada divergente da constante do anexo do relatório de comprovação conforme anexo 3-A; exportação efetuada em período em que não houve consumo da matéria-prima importada na produção da mercadoria exportada e não existia estoque remanescente; RE com quantidade exportada superior ao estoque existente”; verifica-se que nenhuma delas nega o fato de que as quantidades exportadas correspondem, fielmente, às quantidades importadas, ou seja, que o volume de exportação de produtos industrializados segue a proporção do volume de importação de insumos. Acrescenta que, as irregularidades se referem a questões formais como o código da NCM utilizado ou o período das exportações, não afetando a essência do regime aduaneiro especial. Acrescenta que, o controle existente é caracterizado por uma série de obrigações acessórias e que visa exclusivamente garantir a reexportação.

Quanto ao período de exportação, afirma que a autuação traz o entendimento da necessária vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, ou seja, que deve ser utilizado exatamente aquele insumo para a industrialização do que será exportado, sendo uma exigência demasiadamente formalista que contraria a própria finalidade econômica do instituto, para o qual importa, apenas, que haja exportações no mesmo volume das importações. Cita e transcreve decisões do STJ, para embasar o seu entendimento.

Admite que se existente qualquer equívoco de procedimento este permitiria, no máximo, uma multa por descumprimento de obrigação acessória, mas jamais revogação do benefício aduaneiro concedido e cobrança dos tributos supostamente devidos pela importação, citando e transcrevendo o entendimento de Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carraza, para corroborar a sua posição.

Pelos motivos expostos acima, sustenta que este item da autuação é improcedente.

No que concerne ao item 02 da autuação, diz que foi autuada em virtude da remessa para outro estabelecimento seu, situado em outra UF, de mercadorias, sem a incidência do ICMS, mas sim com a emissão de nota fiscal de simples remessa.

Afirma que, estas operações não são de venda, mas de mera transferência para filial, outro estabelecimento do mesmo proprietário, não ocorrendo nestes casos, o fato gerador do ICMS, que só existe quando há transferência jurídica (mudança de titularidade) na propriedade da mercadoria, sendo a emissão da nota fiscal mera obrigação acessória, já que não há valor econômico na transferência.

Cita e transcreve texto de Antonio Roque Carraza e a Súmula 166 do STF, para embasar o seu entendimento de que este item da autuação também é improcedente.

Conclui a sua peça defensiva, postulando o acolhimento das suas argumentações, para que seja reformado o Auto de Infração impugnado.

Na informação fiscal apresentada (fls. 1373/1377), a autuante contesta as afirmações da autuada quanto ao item 01 da exigência fiscal, abordando inicialmente a palavra de origem inglesa “drawback”, que significa “devolução”, “reembolso” de impostos e direitos alfandegários, pagos na importação de mercadorias importadas e que são reexportadas.

Diz a autuante que, por conta dos efeitos benfazejos que o drawback traz à economia de cada uma das nações, o legislador tratou de conceder tratamento favorecido, pelo que a maioria das legislações tributárias, dos países de todo o mundo, prevê a dispensa do pagamento de impostos em decorrência das operações realizadas sob o abrigo do drawback, não sendo diferente a legislação do ICMS, que prevê no RICMS a isenção do pagamento do imposto, nas operações de importação de mercadorias estrangeiras, recebidas do exterior e “vinculadas” a uma saída posterior sob o regime de “drawback” nos termos do artigo 575 que transcreve.

Esclarece que a operação de “drawback” se apresenta como um ato jurídico de natureza complexa, dividido em dois momentos distintos: 1) a entrada de mercadorias importadas; 2) a exportação do produto resultante daquelas mercadorias anteriormente importadas.

Sustenta que a efetiva exportação do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, com observância das respectivas quantidades e especificações, é a condição, estabelecida pela legislação, da qual irá depender, concomitantemente, a configuração da isenção ou a configuração do fato gerador do ICMS na operação de importação.

Manifesta o entendimento de que não se pode dispensar tratamento igual para descrição de produtos exportados com especificações divergentes das previstas no ato concessório, aceitando que esta é uma irregularidade meramente formal, conforme considera o autuado.

Informa que nos atos concessórios AC-6/98/000046-6 e AC 6-99/00035-5, foi assumido o compromisso de exportar produtos com a NCM 3707.90.21 – Reveladores à base de negro de fumo ou de um corante e resinas termoplásticas para a reprodução de documentos por processo eletrostático, para uso fotográfico. Entretanto, foram efetivamente exportados produtos com a NCM 9009.90.90 – Partes e acessórios para outros aparelhos de fotocópia ou termocópia.

Registra a autuante que, além das especificações dos produtos, faz-se indispensável que se cumpram às exigências em relação às quantidades a exportar assumidas no ato concessório. Assim sendo, não procede a afirmação da autuada de que as irregularidades apontadas não comprometem a essência do regime aduaneiro especial e, por consequência, não podem levar à descaracterização do benefício.

Prossegue, dizendo que as mercadorias importadas pelo regime “drawback” devem se submeter a uma série de exigências reguladas pela legislação federal, dentre as quais, a necessidade de que um Registro de Exportação (RE) esteja vinculado a apenas um ato concessório, conforme Portaria SECEX 4/97, Comunicado DECEX 21/97 e Regulamento Aduaneiro, Decreto n. 91030/85, que inclusive transcreve.

Finaliza quanto a este item da exigência fiscal, mantendo a autuação.

No respeitante ao item 02 da exigência fiscal, cita e transcreve o artigo 2º, inciso I, do RICMS/97, para confirmar a autuação.

Conclui, mantendo integralmente o auto de infração.

VOTO

Cuida o item 01 do Auto de Infração, de exigência do ICMS em decorrência da não observância pelo contribuinte das condições e requisitos para fruição do benefício do drawback suspensão.

Inicialmente rejeito a sugestão de diligência apresentada pelo autuado, pois considero os elementos existentes nos autos suficientes para o meu convencimento.

O regime de drawback é considerado incentivo à exportação existindo três modalidades:

- suspensão;
- isenção;
- restituição.

Atualmente a modalidade de drawback alcançada pelo ICMS é o drawback suspensão, matéria objeto da autuação do item 01.

O drawback suspensão permite ao beneficiário importar, com 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.

No que concerne ao ICMS, o regramento do drawback se encontra no Regulamento do ICMS – RICMS/97, precisamente em seu artigo 575 que estabelece ‘in verbis’:

“Art. 575. São isentas do ICMS as operações de importação de mercadorias estrangeiras recebidas do exterior sob o regime de "drawback" (Lei Complementar nº 4/69, Conv. ICM 52/89 e Convs. ICMS 36/89, 62/89, 79/89, 123/89, 9/90, 27/90, 77/91 e 94/94).

§ 1º O benefício previsto neste artigo:

I - somente se aplica às mercadorias:

a) beneficiadas com suspensão do IPI e do Imposto sobre a Importação;

b) das quais resultem, para exportação, produtos industrializados (Conv. ICMS 65/96);

II - fica condicionado à efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada, com observância das respectivas quantidades e especificações, devendo a exportação ser comprovada mediante a entrega, à repartição a que estiver vinculado, da cópia da Declaração de Despacho de Exportação (DDE), devidamente averbada com o respectivo embarque para o exterior, até 45 dias após o término do prazo de validade do ato concessório do regime ou, na inexistência deste, de documento equivalente, expedido pelas autoridades competentes (Conv. ICMS 16/96).”

Como se observa da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, o benefício do drawback suspensão no âmbito do ICMS, traz uma isenção que é condicionada:

- a efetiva exportação, pelo importador, do produto resultante da industrialização da mercadoria importada;
- a observância das respectivas quantidades e especificações.

Conforme diz a autuante foram constatadas irregularidades que comprovam a total inobservância ao regramento do drawback no RICMS/97, como: comprovação das exportações com RES em que os produtos foram fabricados antes do desembaraço da matéria-prima importada; exportação efetuada em período em que não houve consumo da matéria-prima importada na produção da mercadoria exportada e não existia estoque remanescente; RE com quantidade exportada superior ao estoque existente.

Sob o aspecto do ICMS as irregularidades identificadas pela autuante descaracterizam o benefício, não sendo apenas questões formais que não comprometem a essência do regime aduaneiro especial como sustenta o autuado.

Vale registrar que o CONSEF através da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão CJF Nº. 0171-11/02, julgou procedente o Auto de Infração nº. 03226817/95, que tratava de drawback suspensão e a não observância das exigências regulamentares, conforme se verifica no item do voto abaixo transcrito.

“VOTO

“No que pertine ao item 5, não merece reforma a Decisão. O próprio recorrente confessa o cometimento da infração quando afirma que., por questão de “conveniência logística”, a matéria prima importada sob o benefício do “Drawback” não foi fisicamente aplicada na mercadoria efetivamente exportada, posto que destinada a comprador em São Paulo, mas que tal procedimento não ocasionou prejuízo. Ora, parece-nos que o Recorrente quando lhe interessa, simplesmente desconhece a legislação, e pratica atos de sua conveniência sempre visando seus interesses. Este comportamento é altamente prejudicial e deve ser coibido com severidade, pois embora ninguém olvida que pode o sujeito passivo planejar sua atividade visando diminuir sua tributária, deve ficar adstrito aos limites impostos pela legislação. Se atenta a dispositivos legais e regulamentares, pratica sonegação. A elisão fiscal é permitida, mas desde que lícita.

No caso em apreciação, desobedeceu ao recorrente o quanto disposto no art. 391, §1º, inciso II, “b”, do RICMS então vigente, que. determinava, como condição para fruição do benefício em tela, à efetiva exportação do produto resultante da industrialização da mesma mercadoria importada. Se tal não ocorreu, descumpriu-se a norma, e deve ser exigido o imposto correspondente, além do que não consta dos autos efetiva comprovação da exportação da mercadoria. Alega o recorrente que não houve prejuízo aos cofres estaduais, pois o imposto que deixou de ser recolhido na importação foi lançado e pago quando da venda da mercadoria. Ora, mais uma vez o recorrente demonstra o desprezo pelas normas regulamentares. Este tipo de argumento deve ser duramente rechaçado, a uma porque denota uma visão míope do papel do Estado ao cobrar tributos, e, a duas, porque fere de morte o princípio da igualdade ou isonomia tributaria, insculpido na Carta Magna. Por outro lado, como já dito acima, a transcrição de decisões deste Colegiado em sentido diverso não vincula o julgador, ao qual se permite o julgamento com base em suas convicções.”

Nessa mesma linha de entendimento e sobre a mesma matéria decidiu a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF n. 0359/01.

Registro, por necessário, que o exaustivo trabalho desenvolvido pela autuante, encontra no RICMS/97, precisamente no artigo 575, disposições que amparam a exigência fiscal.

Diante do exposto, sou pela procedência deste item da autuação.

Quanto ao item 02 da exigência fiscal, cuida de operações de transferências de mercadorias realizadas pelo autuado com destino a outro estabelecimento da mesma empresa localizado noutro Estado, sob o abrigo da não-incidência.

A alegação do autuado é de que nestes casos não ocorre fato gerador do ICMS, por não existir transferência jurídica com mudança de titularidade na propriedade da mercadoria, lastreando o seu entendimento na doutrina e na Súmula 166 do STJ

Inicialmente, cumpre-me observar que a Súmula 166 do STJ, adveio na vigência do Decreto-Lei 406/68, anteriormente, portanto, ao novo Sistema Tributário Nacional trazido pela Constituição Federal de 1988.

A Lei Complementar n. 87/96, atualmente vigente, estabelece em seu artigo 12, que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída da mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, permitindo inferir que ao contrário senso das decisões do STJ, existe sim uma efetiva transferência com repercussão econômica e na titularidade.

Observo que a mesma Lei Complementar 87/96, em seu artigo 11, & 3º, inciso II, contempla a autonomia dos estabelecimentos de um mesmo titular, para efeitos de escrituração e apuração do imposto, ou seja, cada estabelecimento pode agir individualmente não prejudicando, entretanto, o princípio da não-cumulatividade materializado no lançamento débito/crédito.

Assim, considerando as disposições da Lei Complementar 87/96 acima referidas, entendo como inaplicável à espécie o enunciado da Súmula 166 do STJ, bem como a posição doutrinária trazida pelo autuado, assistindo razão a autuante quanto a este item da exigência fiscal.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279470.0003/05-7** lavrado contra **XEROX COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$427.548,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alíneas “a” e “f” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2005.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA- PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR