



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

Processo n° 10074.000231/2001-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-003.797 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria Aduaneiro
Recorrente SIMAB SOCIEDADE ANÔNIMA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 11/09/1998, 27/11/1998

ADUANEIRO. DRAWBACK-SUSPENSÃO. EXPORTADOR E BENEFICIÁRIO. COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.

É requisito essencial para comprovação das exportações que foram declaradas para adimplemento do Ato Concessório que os registros de exportação (RE) façam menção expressa ao mesmo, havendo campo específico para tal.

Prova baseada em declaração, sem qualquer suporte técnico, é imprestável para contrapor ao avençado.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso da seguinte forma: **a) por unanimidade de votos, foi mantida a autuação em relação aos sacos.** Os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula acompanharam o relator pelas conclusões; **b) por maioria de votos, manteve-se a autuação em relação às cintas.** Vencido nesta parte o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, que deu provimento parcial para afastar essa exigência. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Thais de Laurentiis Galkowicz ficaram vencidos na proposta de diligência. Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Maysa de Sá Pittondo Deligne acompanharam a divergência do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire pelas conclusões, por entenderem que não restou comprovado de forma técnica que as cintas não comportavam quantidade superior a 32 sacas. Designado o Conselheiro Jorge Freire.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Por razões de economia, serão utilizados trechos do relatório da decisão *a quo* para bem relatar o caso.

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Importação (II), na e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos de multa de ofício e de juros de mora, objeto dos Autos de Infração, em decorrência de procedimento de auditoria das importações realizadas pela autuada ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback-Suspensão*, referente ao Ato Concessório n° 2909-98/000008-6, de 31/08/1998.

Segundo consta da Descrição dos Fatos presente na autuação, o Contribuinte importou, ao amparo do citado Ato Concessório, **3.750.000 sacos de tecido de polipropileno**, contendo saco interior de polietileno de baixa densidade, comprometendo-se a exportar **187.500 toneladas de açúcar bruto, de cana, acondicionados nos referidos sacos**.

A autoridade fiscal concluiu que o compromisso assumido pela interessada foi cumprido apenas de **forma parcial**, pois **os Registros de Exportação (REs) apresentados como comprobatórios do adimplemento do Regime Drawback atestam a exportação de apenas 1.902.677 sacos**, procedendo então a cobrança dos tributos anteriormente suspensos, referentes aos **1.847.323 sacos restantes**.

Com base no mesmo Ato Concessório e no Aditivo n° 2909-98/000014-0, de 10/11/1998, a contribuinte importou, ainda, **50.000 cintas unificadoras de sacos**, utilizadas na proporção **aproximada** de uma para cada 40 sacos. Portanto, no entender do fisco, uma vez que foi comprovada a exportação de 1.902.677 sacos, não teriam sido utilizadas 2.433 cintas.

A empresa apresentou Impugnação tempestiva de fls. 304 a 316, acompanhada de diversos documentos, alegando:

I) Diante de problemas no mercado nacional e interno brasileiro, a Usina Central do Paraná (a produtora do açúcar a ser exportado) encontrou dificuldades de honrar os compromissos de entrega à SIMAB.

II) Em razão disso, e para cumprir o compromisso de exportar o açúcar sob o invólucro da sacaria e das cintas importadas sob o regime de Drawback-Suspensão, a Simab exportou o açúcar por meio da exportadora SATCO TRADING S/A, conforme declaração da Usina Central do Paraná (fl.520), e como atestam os Registros de Exportação emitidos dentro

dos prazos legais de validade do regime (fls.401-518), utilizando os 1.847.323 sacos importados restantes.

III) Quanto às cintas, afirma que todas foram incorporadas aos 1.902.677 sacos cuja exportação foi reconhecida pela fiscalização, conforme carta do Operador Portuário da Desp Despachos Marítimos S/C Ltda, direcionada ao Banco do Brasil, onde atesta que foram utilizados 32 sacos por cinta (fl.391).

IV) Caso não se reconheça a exportação feita pela SATCO TRADING S/A, salienta que a devolução ao exterior da mercadoria já foi efetivada, nos termos do art.319, I, "a" do RA/1985.

A impugnação foi julgada improcedente em acórdão assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 11/09/1998, 27/11/1998

Ementa: LANÇAMENTO. PRESUNÇÃO FISCAL.

Não procede a alegação de presunção fiscal quando o lançamento está devidamente amparado na análise das provas documentais pertinentes ao regime de Drawback.

*PRINCÍPIOS. LEGALIDADE. TIPICIDADE.
FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.*

Estando o lançamento corretamente fundamentado na legislação tributária apropriada, não há que se falar em inobservância aos princípios da tipicidade e da legalidade.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 11/09/1998, 27/11/1998

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO.

INADIMPLEMTO PARCIAL DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO.

O descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório e na legislação de regência, caracterizado pela falta de comprovação da exportação de uma parcela das mercadorias importadas sob regime aduaneiro especial de Drawback Suspensão, enseja a cobrança de tributos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, relativos a tais produtos.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Somente serão aceitos, para comprovação do regime especial de Drawback, Registros de Exportação devidamente vinculados ao Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem operação de Drawback.

Lançamento Procedente

O Contribuinte, irresignado, apresentou Recurso Voluntário no qual aduz novamente as razões de sua impugnação, pugnano pela aplicação da fungibilidade entre o exportador e o beneficiário, para fins do adimplemento da exportação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Parece-me que a questão jurídica fulcral, no caso em tela, é a possibilidade ou não de parte dos produtos a serem exportados, com vistas ao cumprimento do Ato Concessório de regime de *drawback-suspensão*, através de exportadores terceiros, diferentes do beneficiários.

Compulsando o Regulamento Aduaneiro de 1985, entendo haver uma distinção expressa na legislação pertinente aos regimes de *drawback* entre o exportador e o beneficiário, para fins de responsabilidade tributária relativa aos tributos suspensos. Vejamos o que diz o art. 327, pertencente à Seção V - "Outras Disposições"- do Capítulo IV - "Drawback":

*Art. 327 - O **exportador** responderá solidariamente com o **beneficiário** do regime pelo integral cumprimento das obrigações dele decorrentes.*

A dicção é clara em abranger a possibilidade do exportador e beneficiário do *drawback* não serem a mesma pessoa, o que é corroborado pela ausência de qualquer dispositivo expresso no sentido de que o beneficiário deverá realizar a exportação de todas as mercadorias necessárias para fins de adimplemento do Ato Concessório.

No mesmo sentido, corroborando nossa leitura do Regulamento Aduaneiro, a Portaria Secex n 04/97 determina outras formas de comprovar o adimplemento do regime além da exportação direta pelo beneficiário do mesmo:

*Art. 34 – **Além das exportações realizadas diretamente por empresa beneficiária do Regime de Drawback, poderão ser consideradas, também, para fins de comprovação:***

I) venda, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa comercial exportadora constituída na forma do Decreto-Lei n° 1.248, de 29 de novembro de 1972;

II) venda, no mercado interno, com o fim específico de exportação, a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, observados os procedimentos e requisitos estabelecidos pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX).

III) venda, nos casos de fornecimento no mercado interno, de que tratam os arts. 29 e 30 desta Portaria.

IV) venda, no mercado interno, com o fim específico de exportação, no caso de Drawback Intermediário, realizada por empresa industrial para:

a) empresa comercial exportadora, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/72;

b) empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, observados os procedimentos e requisitos estabelecidos pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX)

Desse modo, não nos parece que a questão seja de "fungibilidade" entre exportador e beneficiário, em prol do atendimento da finalidade do benefício, como pretende o Recorrente em suas razões, justamente pelo fato da própria legislação comportar essa possibilidade expressamente.

Outro requisito apontado como importante para a verificação do adimplemento do Ato Concessório, previsto no art. 325 do RA/1985, é que a utilização do benefício seja anotada no documento comprobatório da exportação, é dizer, a Declaração de Exportação deve fazer referência expressa ao Ato Concessório, para permitir o controle aduaneiro de seu adimplemento, independente de que seja o exportador responsável.

Parece-nos, todavia, que o fato da DE não estar vinculada ao Ato Concessório não seja suficiente para considerar inadimplida a obrigação assumida pelo beneficiário, por dois motivos que individualmente bastam para afastar tal ilação.

Em primeiro lugar, a previsão do Regulamento Aduaneiro prevê apenas que "*a utilização do benefício previsto será anotada no documento comprobatório da exportação*", sem prescrever qualquer sanção específica para o descumprimento dessa conduta.

Dessa forma, ao se determinar que a ausência de vinculação implica inadimplemento, a despeito de outras provas existentes de que a exportação se deu de fato, para fins de aplicação de multa e cobrança dos tributos devidos, implica em uma instituição de sanção por analogia - prática vedada em nosso ordenamento por força da regra de legalidade.

Explico-me: ao aplicar a sanção prevista para o inadimplemento aos casos de ausência de vinculação do Ato Concessório à Declaração de Exportação, o que se está fazendo é equiparar faticamente uma conduta à outra, para fins de aplicação da mesma penalidade a ambas.

Ora, não se pode derivar uma coisa da outra, visto que é possível provar a exportação por outros meios - e deveria a fiscalização também buscar, por outros meios, demonstrar o inadimplemento de fato para fins de aplicação das penalidades e cobrança dos tributos devidos.

Assim, a primeira razão para a não aplicação das sanções do inadimplemento aos casos de ausência de vinculação é a atipicidade dessa conduta e a vedação à aplicação de sanção por analogia.

Em segundo lugar, parece-nos que derrocada da exigência de vinculação física, com efeitos retroativos, implicou logicamente a desnecessidade de vinculação do Ato Concessório à DE. Explico-me:

O regime de *drawback-suspensão*, foi instituído pelo Decreto-lei nº 37/66:

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

(...)

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;

Para a compreensão de seu estatuto jurídico, por expressa remissão do *caput* do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66, deve-se compulsar o Regulamento Aduaneiro, nos quais se verifica como fundamento à chamada *regra da vinculação física*. A despeito da balizada opinião de outros Conselheiros, não visualizo neste texto legal qualquer regra jurídica que imponha a observância de um critério de identidade física entre os bens importados e aqueles utilizados no processo produtivo das mercadorias exportadas.

Em rigor, o que o artigo 317 do RA 1985, "prevê" é referência à utilização dos insumos importados com o benefício da suspensão dos impostos devidos, o que de resto é óbvio diante da própria razão de concessão desse incentivo à exportação.

Todavia, ele não veda em qualquer momento que se utilizem insumos equivalentes produzidos no país, isto é, que sejam fungíveis entre si, sem afetar a qualidade da mercadoria exportada e sem corresponder a qualquer espécie de fraude à lei. Como dito anteriormente, *trata-se de um benefício à exportação*, e ela deve ser o "fiel da balança" da correta exegese deste dispositivo.

A sistemática do *drawback-suspensão* consiste na permissão à importação de insumos com suspensão dos tributos, para serem destinadas à industrialização para produção da mercadoria cuja exportação se pretende incentivar.

O legislador não cogita, ao dispor sobre o regime do *drawback*, da utilização de mercadoria nacional, pois está tratando de um benefício para a importação de insumos necessários à produção de determinadas mercadorias. O objetivo dele é estimular a exportação, e a comprovação do atendimento do Ato Concessório no que concerne a ela dá por adimplido o compromisso assumido pelo Contribuinte.

Além disso, como bem pontuado pelo Conselheiro Luís Rogério Sawaya Batista, no seu voto no **Acórdão CARF nº 3403-003.054**, constituiu-se em um rotundo equívoco tratar a "exigência de vinculação física" como um princípio jurídico, tratando-se, rigorosamente, de regra jurídica (como de resto já tratamos desde o início de nosso voto).

Não nos parece que esse equívoco seja despropositado - ele tem a finalidade de imbricar no estatuto teleológico e axiológico do instituto do *drawback-suspensão* tal comando, agregando-o ao estado de coisas a ser atingido e promovendo uma verdadeira inversão da finalidade inicial do regime aduaneiro especial (do foco na exportação passa-se a enfatizar a importação do insumo).

Portanto, com olhos voltados ao objetivo real do regime de *drawback-suspensão* - a exportação da mercadoria na quantidade e qualidade determinada no ato concessório - torna-se de ululante clareza a ausência de qualquer vedação da substituição dos insumos importados por insumos nacionais idênticos, porque **o cerne do benefício é o produto final exportado**.

Beira às raias do irracional e do arbitrário exigir que o Contribuinte mantenha estoques separados de uma matéria-prima nacional e outra importada, quando ambas são absolutamente fungíveis entre si, indo inclusive contrário ao que dispõe o artigo 85 do Código Civil Brasileiro:

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

A característica principal de um bem fungível, como os insumos importados sob o regime de *drawback-suspensão*, é a possibilidade, autorizada por lei, de que sejam substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Além de irracional, é irrazoável exigir que, sem prévia determinação legal, faça-se uma separação entre o estoque de insumos nacionais e internacionais, mesmo quando comprovado que eles são do mesmo tipo, quantidade e qualidade.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete maior da legislação federal, por diversas ocasiões já reiterou o entendimento de que havendo a fungibilidade/equivalência entre o produto nacional e o importado, há que se reconhecer o cumprimento do regime pela exportação das mercadorias, não havendo necessidade da manutenção de estoques distintos, a exemplo do **REsp 341.285/RS**.

Desse modo, na esteira da jurisprudência do STJ, já que se reconhecer a fungibilidade entre os insumos nacionais e internacionais, para fins de atendimento aos requisitos do ato concessório do regime de *drawback-suspensão*.

Isso tudo que foi dito anteriormente veio a ser aclarado definitivamente pelo artigo 17 da Lei 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória 428, de 2008), que trouxe o seguinte comando:

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.

Consignando de forma literal a interpretação que já era há muito dada tanto no âmbito do CARF, como no acórdão 9303-00.211, da 3º CSRF, como também pela Primeira e Segunda Turmas do STJ, nos precedentes citados anteriormente.

Na esteira do que expusemos com mais vagar na declaração de voto apresentada no Acórdão CARF nº 3402-003.037, parece-nos que tal dispositivo não inovou de qualquer forma no ordenamento tributário, vindo somente dar a *interpretação autêntica* do Legislativo à legislação de regência do regime aduaneiro especial em comento.

Assim, por força do art.106, I do CTN, tal dispositivo deve retroagir para atingir as situações pretéritas, inclusive esta que julgamos, afastando totalmente a exigência da vinculação física que fundamentou a autuação fiscal.

Por outro lado, caso se considere que a Lei 11.774/2008 inovou no ordenamento jurídico, melhor sorte não socorre à autuação, em razão da aplicação do art.106, II, "b" do CTN, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

Tal dispositivo, que também trata da eficácia retroativa de leis tributárias, determina que para os atos administrativos ainda não definitivamente julgados (como este), a lei deve retroagir sempre que ela dispense alguma ação ou omissão que tenha dado causa ao Auto de Infração, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Não se trata aqui da alínea "a" do art. 106, II do CTN, que trata dos casos em que determinada conduta deixe de ser tratada como infração, mas do caso em que determinadas ações ou omissões sejam exigidas pela legislação tributária e deixem de sê-lo posteriormente, devendo a nova lei retroagir beneficiando a todos aqueles cuja violação de tal exigência pretérita esteja pendente de julgamento definitivo.

Nesse exato sentido é o entendimento do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

Ora, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização é conduta comissiva encartada, ainda que implicitamente, no artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, obrigação que, por norma jurídica posterior de mesma hierarquia, deixou de ser exigida para os insumos fungíveis, fato que reclama a sua aplicação retroativa por força do artigo 106, II, "b", do CTN. Ora, o ato julgado no caso é a não observância da vinculação física que, conforme o entendimento do fiscal, era de necessária observância para o adimplemento do Ato Concessório do drawback, mas que deixou de ser tratado como necessário por legislação superveniente. (<http://www.conjur.com.br/2015-jul-29/charles-souzavinculacao-deixar-aplicada-drawback>)

Portanto, a exigência da vinculação física na industrialização para exportação de produtos que tiveram o benefício do *drawback-suspensão* padecem sob qualquer ângulo que se enfrente a questão.

Em primeiro lugar, devemos consignar que entendemos que não há como se depreender do art.341 do RA/2002 a exigência de vinculação física ou a impossibilidade de utilização de insumos nacionais iguais aos importados, na linha de precedentes do CARF e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

À partir daí, há dois desdobramentos com o art.17 da Lei 11.774/2008:

I) Caso se entenda tal lei não inovou (como entendemos neste voto), há que se reconhecer que tal dispositivo teve caráter meramente interpretativo, devendo retroagir para beneficiar o contribuinte no presente caso, por força do art.106, I do CTN.

II) Caso se entenda que a lei inovou, dispensando a exigência da vinculação física, há que se reconhecer que o dispositivo deixou de tratar como necessária a ação de industrializar exatamente os insumos importados, devendo tal dispensa retroagir por força do art.106, II, "b" do CTN, beneficiando ao contribuinte do presente caso.

Portanto, por onde quer que se enfrente a questão, os fundamentos da autuação caem por terra, independente da premissa adotada.

Pois bem, feito essa breve explanação acerca da chamada "vinculação física", verifica-se que a não vinculação do Ato Concessório à DE não prejudica, de maneira alguma, o adimplemento do regime. Tal medida se justificava quando se considerava haver a necessidade de conferência do atendimento de tal requisito que, como se viu, caiu por terra.

Face à fungibilidade, pouco importa se serão exportados os produtos elaborados com a matéria prima que se beneficiou do regime especial, ou se com matéria prima similar nacional, sendo relevante apenas a comprovação da exportação de X unidades do produto que o beneficiário se comprometeu a exportar.

Assim, carece de sentido jurídico exigir a vinculação do Ato Concessório à DE, visto que pouco importa a matéria prima, se nacional ou importada, desde que o produto seja efetivamente exportado.

Compulsando as DEs de fls.401-518, relativas às exportações de açúcar da SATCO/SASCO, verifica-se que em nenhuma delas há qualquer referência ao Ato Concessório nº 2909-98/000008-6, como se pode ver ilustrativamente na DE de fl. 404:

```

SISBACEN 85007-4230/029089729          S I S C O M E X
TRANSACAO PCEX300  REGISTRO DE OPERACOES DE EXPORTACAO
----- PCEX3111 - CONSULTA RE ESPECIFICO -----
NUMERO-REGISTRO: 98/1114034-001          DATA REG.: 19/11/1998
SITUACAO DO RE : AVERBADO                RESP REG.: 85007/4230
01-EXPORTADOR:                          OPERADOR.: 029089729
a-CGC/CPF.....: 01.811.229/0001.79     DATA/HORA: 19111998-14:30
b-NOME.....: SASCO TRADING S.A.
02-ENQUADRAMENTO DA OPERACAO:
a-CODIGO.....: 81301
b-NUM DO RV.....: 980028294          f-NUM ATO CONCESSORIO.:
c-NUM DO RC.....:                      g-DATA LIMITE OPERACAO:
d-GE/DE/RE VINCULADO:                  h-MARGEM NAO SACADA(%):
e-DI/RI VINCULADO.....:                i-NUM DO PROCESSO.....:
j-SGP VINCULADO.....:
03-UNIDADE RF DESPACHO: 917600          ALF.PORTO PARANAGUA
04-UNIDADE RF EMBARQUE: 917600          ALF.PORTO PARANAGUA
05-IMPORTADOR:
a-NOME.....: SUCRIMEX S/A PS-SUBSTITUI RV.98/0024127
b-ENDERECO.....: 27-29 RUE CHATEAUBRIAND 75008 PARIS FRANCE
c-PAIS.....: 2755          FRANCA
-----
ENTRA=SEGUE          F9=TRANSACAO          F6=MENU          F12=ENCERRA          F3=RETURN:
3278                  NUM                    T=1 L=02 C=01 20:51

```

Naturalmente, seria rigorismo demais considerar que o adimplemento do regime de drawback deveria ser desconsiderado pelo simples fato das DEs não trazerem expressamente o número do Ato Concessório, ***desde que outros meios de provas houvesse, hábeis a demonstrar inequivocamente esse adimplemento.***

O Recorrente traz um rol de Notas Fiscais de Exportação da SATCO/SASCO como forma de comprovar que correspondem ao total de sacos que restavam para o adimplemento do regime, mas o que se verifica é um total de 1.677.564, diferente dos 1.847.323 restantes.

Afirma a Recorrente que a SASCO firmou termo de responsabilidade com a Recorrente, obrigando-se a dar cumprimento aos requisitos do *drawback*, e aquela assumira perante o fornecedor de sacos a dívida relativa à parcela que ficaria sob sua responsabilidade de exportar, ***mas a Recorrente não apresenta qualquer prova dos fatos alegados: nenhum contrato, nenhuma comunicação à autoridade fiscalizadora, nenhum tipo de elemento fático que dê suporte à sua afirmação.***

Tampouco há provas dos contratos com a Usina responsável pela produção de cana, e muito menos prova da novação alegada pela Recorrente em sua Impugnação (fl.319). Não apresenta qualquer razão para as dificuldades da Usina Central do Paraná não ter honrado seus compromissos de entrega de mercadoria à Recorrente - ora, se ela não logrou entregar à Recorrente, porque ela conseguiria entregar o mesmíssimo produto à SASCO? O Contribuinte restou absolutamente silente a esse respeito.

Se ela vendeu parte do açúcar adquirido para exportar à SASCO, que comprovasse de alguma forma. As DEs juntadas como estão não demonstram absolutamente nada que permita ligar as exportações ao benefício fiscal concedido à Recorrente, pelo contrário: verifica-se que nas DEs consta que nem todo o açúcar é proveniente da Usina Central do Paraná:

```
SISBACEN 85007-8057/029089729          S I S C O M E X          24/06/1999 08:5
TRANSACAO PCEX300  REGISTRO DE OPERACOES DE EXPORTACAO          MCEX311
----- PCEX3111 - CONSULTA RE ESPECIFICO          -----
NUMERO DO RE: 99/0518392-001          DATA REGISTRO: 08/06/199
```

25-OBSERVACAO/EXPORTADOR:

DADOS DO FABRICANTE : CIA ALBERTINA MERCANTIL E INDUSTRIAL CGC/MF.71320857
0001-37 A QUANTIDADE DE 33.050 KG, E USINA CENTRAL DO PARANA SA CGC/MF.805
9943/0001-26 A QUANTIDADE DE 1.158.450 KG

```
SISBACEN 85007-8057/029089729          S I S C O M E X          21/07/1999 16:38
TRANSACAO PCEX300  REGISTRO DE OPERACOES DE EXPORTACAO          MCEX311
----- PCEX3111 - CONSULTA RE ESPECIFICO          -----
NUMERO DO RE: 99/0681083-001          DATA REGISTRO: 21/07/1999
```

25-OBSERVACAO/EXPORTADOR:

DADOS DO FABRICANTE:USINA CENTRAL DO PARANA S/A CGC/MF.80539943/0001-26 QUANTIDADE DE 233.400 TON E CENTRAL PAULISTA ACUCAR E ALCOOL LTDA CGC/MF.61218/218/0002-07 A QUANTIDADE DE 266.600 TON

Tais dados permitem ilidir tranquilamente a afirmação de que a SASCO exportou apenas o açúcar produzido pela Usina Central do Paraná, com quem a Recorrente teria feito negócios para a compra do açúcar que seria exportado, inclusive com declaração da mesma nos autos.

Além disso, a Portaria Secex n 04/97 determina a quem pertence o ônus de comprovar o adimplemento do Ato Concessório, e como essa prova é feita, nos termos do art.32 e 37, *verbis*:

Art.32 – Na modalidade suspensão, a empresa beneficiária de Ato Concessório de Drawback deverá comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime:

I) Até o décimo dia de cada mês, mediante apresentação de formulário próprio, consignando as importações e exportações efetivadas no mês anterior.

II) No prazo de até 30 (trinta) dias contados a partir da data-limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, mediante apresentação de formulário próprio, consignando os saldos de importações e exportações ainda não comprovados.

Não havendo a comprovação, cabe à autoridade fiscal lançar o tributo relativo à parte não comprovada, como foi feito nos autos. Em sua Impugnação foi oportunizado novamente comprovar as exportações feitas pela SASCO e o adimplemento do Ato Concessório - frisando aqui que ao falar em "vinculação" não se está remetendo à questão da "vinculação física", tipicamente abordada nos casos de *drawback-suspensão*, mas um vinculação jurídica entre as exportações e o beneficiário.

Subsidiariamente, alega o Recorrente que os sacos já foram exportados, razão pela qual deveria se considerar adimplido o regime especial, mas, ao mesmo tempo que não traz qualquer prova disto, também olvida que o adimplemento deve se dar nos termos do Ato Concessório, e não da forma que o exportador achar mais conveniente.

Desse modo, não há como se considerar comprovado o adimplemento do Ato Concessório relativamente à exportação do açúcar.

Todavia, em relação às cintas unificadoras de tecido de polipropileno, para que a questão é diferente.

Vejamos a especificação do produto:

***CINTAS UNIFICADORAS DE TECIDO DE POLIPROFILE110,
100% VIRGEM, DIMENSÃO 70X70X195CM, COM BASE
DIAGONAL 98X98CM, NA PROPORÇÃO DE
APROXIMADAMENTE 40 SACOS POR UNIDADE***

Como se depreende da leitura do descritivo, trata-se de uma quantidade aproximada, e não exata. E junta o Recorrente aos autos declaração feita pelos Agentes Estivadores no sentido de que o volume máximo a ser utilizada por cinta seria de, no máximo, 32 sacos, por questões de segurança. Veja-se:

Na qualidade de Agentes Estivadores e prestadores de serviço no porto de Paranaguá –Pr, venho através da presente declaração, informá-los que de acordo a testes efetuados na utilização das cintas unificadoras importadas pela empresa SIMAB S/A, através do Ato-Concessório nr.2909-98/000008-6 de 31.08.98, foi constatado que para maior aproveitamento e conseqüentemente a segurança nos embarques de sacaria de açúcar efetuados por aquela empresa, o volume máximo a ser utilizado em cada cinta unificadora deverá ser de 32 sacos de 50kg com 1.600 kgs.

Diferentemente do açúcar, onde o fiscal verificou que apenas uma parcela exigida foi exportada, o uso das cintas foi calculado a partir da divisão por 40 da quantidade de sacos comprovadamente exportados.

Verificando-se, pois, que esse divisor estava equivocado, a presunção assumida pelo fiscal resta afastada, razão pela qual, refazendo o cálculo, concluo que apenas para o açúcar exportado, fora utilizados quase 60 mil cintas, ultrapassando a quantidade abrangida pelo benefício.

Portanto, não há inadimplemento em relação às cintas utilizadas.

Pelo exposto, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para afastar os tributos e a multa de ofício relativo às cintas, em razão da verificação do adimplemento do Ato Concessório em relação a eles.

É como voto.

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire - redator designado

O Contribuinte importou, ao amparo do citado Ato Concessório Drawback na modalidade Suspensão, 3.750.000 sacos de tecido de polipropileno, contendo saco interior de polietileno de baixa densidade, comprometendo-se a exportar 187.500 toneladas de açúcar bruto, de cana, acondicionados nos referidos sacos. Com espeque no mesmo Ato Concessório e no Aditivo nº 2909-98/000014-0, de 10/11/1998, a contribuinte importou, ainda, 50.000 cintas unificadoras de sacos, utilizadas na proporção "aproximada" de uma para cada 40 sacos.

No entender da fiscalização, uma vez ter sido comprovada a exportação de 1.902.677 sacos, de acordo com os **Registros de Exportação (REs) apresentados como comprobatórios do adimplemento do Regime Drawback** concluiu que o adimplemento do avençado foi parcial, cobrando os tributos em relação à **2.433 cintas e 1.847.323 sacos**.

Antes, porém, de levar a cabo a exigência fiscal, o contribuinte foi intimado várias vezes (17/01/01, 30/01/01, 07/02/01 e 14/02/01) a apresentar os registros de exportação faltantes. Anotou a autoridade fiscal que dezesseis RE que lhes foram apresentados não constam do relatório parcial de comprovação de drawback apresentado ao Banco do Brasil.

Por tal, concluiu a fiscalização que o quantitativo faltante de sacos "não foi efetivamente utilizado nos produtos exportados" e tampouco a empresa adotou as medidas previstas no Comunicado SECEX 21/97 e suas alterações.

Pois bem, minha divergência com o ilustre relator se dá apenas em relação ao inadimplemento das cintas, uma vez que o mesmo entendeu em seu voto que, de fato, em relação aos sacos, escoreita a exigência fiscal.

Contudo, deixo registrada minha divergência com o relator no sentido de que entendo que os RE devem fazer menção expressa ao Ato Concessório ao qual se vincula. Isso porque assim exige o poder de polícia aduaneiro no sentido de preservar com máxima acuidade o Erário, uma vez que ao não se cobrar o tributo dos insumos na importação, o contribuinte está se valendo de um benefício fiscal condicionado, o qual deve ser cumprido em seus estreitos termos. Não há como se comprovar a exportação dos insumos sob beneplácito fiscal se o documento de exportação não fizer referência ao ato concessório respectivo. Tratando-se, pois, de espécie de incentivo fiscal, nos termos do art. 111 do CTN, a legislação deve ser interpretada de forma literal.

O art. 325 do RA/1989, dispunha o seguinte:

"A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação"

Portanto, há exigência legal para anotação do ato concessório no documento de exportação, e tal omissão, se dolosa, permitiria ao contribuinte beneficiar-se ilegalmente do regime, em prejuízo ao erário. A averbação no documento de exportação (RE - Registro de Exportação) visa o controle fiscal do benefício concedido, pois se assim não fosse, poderia o beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão comprovar dois ou mais Atos Concessórios (por exemplo, emitidos em cidades jurisdicionadas por unidades da Receita

Federal diferentes) com os mesmos documentos de exportação sendo que desta forma, os insumos importados com tributos suspensos de um dos Atos Concessórios poderiam destinar-se ao mercado interno sem o pagamento dos tributos. Por isso, a necessidade do controle através da averbação em cada documento de exportação (RE) do número do Ato Concessório respectivo.

Existe campo próprio no RE - Registro de Exportação para que o contribuinte (beneficiário do regime) informe obrigatoriamente o número do Ato Concessório a qual aquela exportação estará comprovando, é o campo nº 02-E. Nos Registros de Exportação utilizados pelo contribuinte para tentar comprovar Drawback - Suspensão NÃO consta o respectivo número do Ato Concessório que se pretende comprovar. Houve uma omissão por parte do contribuinte ao não observar norma estabelecida no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro.

Desta forma, os Registros de Exportação que não fazem vinculação ao Ato Concessório específico, não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas nos Atos Concessórios por não atenderem requisito previsto em norma legal (artigo 325 do R.A, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85). Tal obrigatoriedade se faz necessária para que o interessado comprove o preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão do benefício, de acordo com o artigo 134 do Regulamento Aduaneiro e artigo 111 do CTN.

E, finalizando o ponto, com esta exigência não se está afastando a fungibilidade dos insumos, que tem normatização específica, mas sim o controle do compromisso de exportação, que é outra questão. Assim, *in casu*, não se aplica o art. 17 da Lei 11.774/2008.

Quanto às cintas, que o nobre relator dá provimento ao recurso, este é o cerne de nossa dissenção com a consequente divergência no resultado do julgamento do recurso em análise.

O d. relator se apega aos termos do que consta da especificação do produto, que, como por ele acima transcrito, são usados, cada um deles, para unificar, amarrar, 40 sacos, "aproximadamente". Por óbvio que sempre poderá haver uma quebra e, certamente por isso, o uso daquele advérbio. Contudo, o ponto de partida, tratando-se de um incentivo fiscal, é o que foi avençado. O contrário é ônus do beneficiário do drawback, aliás, como bem pontuado pelo Conselheiro Carlos Daniel, citando a Portaria SECEX 04/1997.

E, *data venia*, a prova de que se valeu o relator, a meu sentir de prova não tem nada, pois é uma mera declaração, sem qualquer validade técnica, dos estivadores do porto de Paranaguá/PR.

Assim, não ilidida a afirmação de cada cinta é utilizada para amarrar 40 sacos, deve ser mantida a exigência fiscal, que se fundou nessa relação. Se esta foi alterada por qualquer razão, é ônus do beneficiário do regime, dentro dos limites da razoabilidade, produzir prova em sentido contrário, o que não foi feito, eis que a afirmação dos agentes estivadores é imprestável sob o prisma técnico.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire - redator designado

Processo nº 10074.000231/2001-01
Acórdão n.º **3402-003.797**

S3-C4T2
Fl. 9
