



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

Processo nº 10074.000281/2002-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.991 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria Auto de Infração - Drawback
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GERDAU S.A.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 27/09/1995 a 11/05/1998

DRAWBACK. ADIMPLEMENTO. COMPROVAÇÃO. NORMAS REGULAMENTARES. OBSERVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

Somente serão aceitos para comprovação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback as exportações realizadas por estabelecimento da pessoa jurídica previamente habilitados perante os órgãos de controle, nos termos da legislação que disciplina a matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso e que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra decisão tomada no Acórdão nº 301-34.533, de 18 de junho de 2008 (e-folhas 1.900 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 27/09/1995 a 11/05/1998

DRAWBACK - SUSPENSÃO

Exportação por estabelecimento diverso daquele que consta no ato concessório.

O incentivo à exportação é concedido à pessoa jurídica como um todo, não importando o estabelecimento pelo qual se processa a exportação.

Retificação do Registro de Exportação pós despacho aduaneiro.

Há previsão nas normas que regem o despacho de exportação para retificação após o despacho, a teor do disposto no artigo 40 da IN SRF nº 28/94. O artigo 342, III, do Regulamento Aduaneiro traz previsão para proceder à regularização em caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, cabendo então a retificação do RE para inclusão de ato concessório.

Aditivo ao ato concessório após o vencimento.

Trata-se de matéria pertinente ao controle administrativo as questões relacionadas à concessão do Regime e sua prorrogação. Uma vez verificado que o ato foi prorrogado pela autoridade competente, que mediante ato administrativo discricionário exerceu o seu múnus, não cabe à autoridade aduaneira questioná-la, salvo se contrário a expressa disposição legal.

Exportação realizada por pessoa jurídica.

Inadmissível o reconhecimento do benefício previsto no ato concessório quando a exportação for realizada por outra pessoa jurídica.

Os embargos de declaração interposto pela Fazenda Nacional foram rejeitados (e-folhas 1.930 e segs).

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 1.946 e segs) refere-se à possibilidade de que o adimplemento da condição resolutive do Regime Especial de Drawback se faça por meio de exportações realizadas por estabelecimentos da empresa não habilitados nos Atos Concessórios de Drawback.

O Recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 1961 e segs.

Contrarrazões da contribuinte às 2.068 e-folhas e segs. Opõe-se ao seguimento ao recurso e, no mérito, pede para que lhe seja negado provimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Conhecimento do Recurso Especial

Em sede de contrarrazões, a empresa autuada requer que se negue seguimento ao recurso especial. Assevera que o paradigma colacionado pela recorrente trata de situação distinta, na qual as exportações teriam sido realizadas por outras pessoas jurídicas ou, quando por outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sem que, para esses, tivessem sido adotadas as devidas providências legais. Afirmar que, de maneira diversa, no caso da vertente lide, foram tomadas as medidas necessárias, através de aditivos aos atos concessórios e retificação dos Registros de Exportação. Tudo, segundo afirma, "*robustamente reconhecido pelo Egrégio 3º Conselho de Contribuintes*".

Que se diga, primeiro, que a decisão recorrida não reconheceu a regularização a que se refere a autuada. Os trechos extraídos das ementas do acórdão de

segunda instância, reproduzidos no corpo das contrarrazões para fins de demonstrar o alegado reconhecimento, referem-se, na verdade, **(i)** à retificação dos registros de exportação para inclusão do código de operação correto (81.101) e vinculação ao ato concessório correspondente; **(ii)** e à emissão de aditivo ao ato concessório para prorrogação do prazo de exportação. Portanto, não guardam nenhuma relação com as pessoas jurídicas autorizadas a exportar. Neste particular, o recurso foi provido sob o fundamento de que "*não pode prosperar a tese de que o Regime é concedido a estabelecimento industrial, de forma autônoma, mas à pessoa jurídica como um todo*".

Até mesmo a parte dispositiva do voto evidencia a decisão do colegiado de relevar a falta de informação de que outros estabelecimentos da empresa iriam realizar exportações ao amparo do Regime.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as exigências decorrentes das exportações cujos códigos constantes dos RE foram retificados no SISCOMEX, cujos atos concessórios foram prorrogados pelo órgão competente, bem como quando realizadas por estabelecimento da pessoa jurídica beneficiária do Regime, que não conste de um dos atos concessórios. (grifos acrescidos)

E tampouco a recorrente alegou no curso do processo que tivesse aditado os Atos Concessórios, retificando essa informação. Em sede de impugnação ao lançamento, e-folhas 1.630 e 1631, afirmou que não podia defender-se da acusação porque a Fiscalização não teria vinculado as exportações realizadas por filiais não autorizadas às respectivas declarações de importação ou atos concessórios, do que teria restado impossível quantificar os tributos suspensos a elas vinculados. Já em sede de recurso voluntário, e-folhas 1.758 e segs, defendeu a inaplicabilidade de legislação novel a atos concessórios emitidos em data anterior à entrada em vigor das normas que determinaram a inclusão de todos os CNPJ que realizariam as exportações.

Somente por ocasião da apresentação das contrarrazões ao recurso especial inovou, afirmando que teria levado ao conhecimento do Fisco quais estabelecimentos iriam exportar, registrando aditivos e retificações aos AC e RE. Contudo não indicou as folhas do processo onde encontram-se os documentos que respaldam essa informação inédita.

Uma vez que não assista razão à autuada em relação à ausência de demonstração do dissenso jurisprudencial, o recurso deve ter seguimento.

Mérito

No mérito, discute-se apenas a possibilidade de que exportações realizadas por filiais não autorizadas nos Atos Concessórios de Drawback sejam admitidas para comprovação do adimplemento da condição resolutiva do Regime.

Desde logo, que se diga que não podem prosperar nem as alegações veiculadas na impugnação ao lançamento nem os novos argumentos trazidos em sede de recurso voluntário pela autuada¹. As primeiras, porque, ao contrário do que afirmou a então impugnante, houve clara indicação no relatório da fiscalização de todas as declarações de importação que foram afetadas pela glosa das exportações realizadas por filiais não autorizadas - e-folhas 98 e 99. A segunda, porque, como a própria Fiscalização esclarece, foram glosadas apenas as exportações realizadas quando já estava em vigor a Portaria Secex nº 04/97 e o Comunicado Decex nº 21/97 determinando a inclusão, no formulário Pedido de Drawback, do CGC de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica que fossem realizar operações de importação ou de exportação ao amparo de um único ato concessório. Nesse contexto, haveria a autuada de buscar a regularização das informações prestadas.

Superado isso, examinam-se as demais particularidades do caso concreto.

Em matéria de comprovação do adimplemento do Regime de Drawback, a jurisprudência desta Câmara é sólida pela rejeição das exportações processadas sem a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório e/ou sem a informação do código da operação correto - 81.101. Essa orientação está respaldada tanto nas disposições legais que disciplinam o Regime quanto em questões de natureza fático-probatória.

Como se tem dito, o Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao Regime Drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de Regime quanto a sua vinculação ao Ato Concessório são obrigações acessórias inerentes ao cumprimento do Regime. Não havendo vinculação entre os Registros de Exportação apresentados e o citado Ato Concessório, resta evidenciado que a contribuinte

¹ Como já foi mencionado durante o exame de admissibilidade, na fase impugnatória, a autuada alegou que não podia se defender desta acusação porque o Fisco não quantificou as glosas decorrentes de exportações realizadas

infringiu ao disposto no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 91.030/85, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, *in verbis*:

Art.325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

Além disso, o Registro de Exportação que não contenha ou que contenha de forma inexata informação relativa ao código da operação de Drawback também não faz prova do cumprimento do Regime. Este entendimento tem como pressuposto o fato de que a indicação de um código de operação diverso ao Regime Drawback e/ou a falta da indicação do número do Ato Concessório no Registro de Exportação impedem o controle na utilização dos benefícios fiscais inerentes ao Regime. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes dispositivos normativos:

Portaria SCE nº 02, de 1992:

Art. 10 – O Registro de Exportação no SISCOMEX – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§3.º As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no Anexo I desta Portaria.

Comunicado Decex nº 21, de 1997:

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

4. Somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo I (10 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).

por estabelecimentos não autorizados. Em sede de recurso, que as exportações foram realizadas antes da entrada em vigor da legislação que introduziu a obrigação de prestar tais informações.

Portaria Secex nº4, de 1997:

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

Todo esse raciocínio é corroborado pelo Parecer COSIT Nº 53, de 22 de julho de 1999, do qual extraímos o excerto a seguir transcrito:

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’.

Em simples leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se a necessidade de constar nesses documentos eletrônicos (Registros de Exportação) o correto enquadramento da operação e também a sua vinculação ao Ato Concessório. Sem a devida averbação de tais dados no Registro de Exportação não há como o Fisco controlar a adimplimento do Regime aduaneiro especial de Drawback. O ônus probatório é da contribuinte. Cabe a ele comprovar que o Registro de Exportação está corretamente preenchido e devidamente vinculado aos respectivos Atos Concessórios. Ademais, o despacho de exportação é a oportunidade que a contribuinte tem de apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do Drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. E nesse momento, com base nas informações prestadas pela contribuinte no Registro de Exportação é que a Aduana vai inspecionar os produtos e, a partir dessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui em discussão. Se a contribuinte não informa corretamente à Aduana que são exportações decorrentes de Regime Drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a informação inexata nos Registros de Exportação não significa “mero” erro formal, como deseja crer a Recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da

obrigação tributária. Esses "erros de preenchimento" dos Registros de Exportação praticados pela contribuinte, na verdade, mascararam as correspondentes operações de exportação.

Nesta fase processual, contudo, a controvérsia não mais alcança a falta de vinculação dos RE aos AC e a indicação indevida do código da operação, pois, embora tenham sido de irregularidades identificadas pelo Fisco e apontadas na acusação veiculada nos autos, não motivaram a interposição de recurso especial. Assim, trata-se aqui, exclusivamente, das exportações realizadas por filiais não informadas pela autuada nos Atos Concessórios de Drawback.

Essa matéria, ainda que distinta, também está disciplinada na mesma Portaria nº 4/97 e Comunicado Decex nº 21/97, respectivamente, em seu art. 13 e item 8.4, nos seguintes termos.

No caso em que mais de um estabelecimento industrial da empresa for realizar importação e/ou exportação ao amparo de um único Ato Concessório de Drawback, deverá ser indicado, no formulário Pedido de Drawback, o número de registro no Cadastro Geral de Contribuinte (CGC) dos estabelecimentos industriais, com menção expressa da unidade da Receita Federal (SRF) com jurisdição sobre cada estabelecimento industrial importador.

Também o item 7.1 do Comunicado Decex nº 21/97 abordava as regras a serem observadas pelas beneficiárias do Regime no caso de inclusão de outros estabelecimentos no Programa de exportação.

TÍTULO 7 - Dependências Habilitadas

7.1 A habilitação ao Regime de Drawback, bem como a comprovação do compromisso de importação e exportação vinculados a Ato Concessório de Drawback, deverão ser conduzidas junto a uma única dependência do Banco do Brasil S/A habilitada a conduzir o Regime, com jurisdição sobre a beneficiária.

1. Mediante solicitação da interessada, o Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) poderá estender a

habilitação a mais de uma dependência, a fim de atender estabelecimentos industriais autônomos da empresa, situados em jurisdições diferentes.

O arcabouço normativo vigente à época dos fatos, como se percebe, regulamentava, por diversas perspectivas, a conduta a ser observada pela empresa contemplada pelo Regime. Do ponto de vista estritamente legal, pouca ou nenhuma diferença há em relação à obrigação de vincular Atos de Drawback, informar o código da operação correto ou habilitar todos estabelecimentos da empresa envolvidos no plano de exportação.

Com efeito, a legislação é sempre assertiva ao determinar quais são as obrigações da empresa, **tanto ao determinar** que ***(1.a)*** a utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação; que ***(1.b)*** é obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão; que ***(1.c)*** somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo I; **quando para dizer** que ***(2.a)*** deverá ser indicado, no formulário Pedido de Drawback, o número de registro no Cadastro Geral de Contribuinte (CGC) dos estabelecimentos industriais que forem realizar exportação e que ***(2.b)*** a habilitação ao Regime e comprovação do compromisso deverão ser conduzidas junto a uma única dependência do Banco do Brasil S/A podendo o Decex, mediante solicitação, estender a habilitação o outras dependências.

Tratam-se, todas, de regras destinadas a um mesmo fim: o controle criterioso e efetivo das operações desoneradas dos tributos aduaneiros, como incentivo à exportação de mercadorias produzidas com as matérias-primas importadas.

Assim sendo, não há como identificar na letra fria da lei ou da norma regulamentar valores distintos para cada uma das obrigações de fazer especificadas e, por conseguinte, atribuir-lhes diferentes consequências. Tomando-se por base apenas as disposições legais pertinentes, se a jurisprudência desta Câmara é uníssona pela rejeição de documentos que não atendam às prescrições normativas vigentes à época dos fatos, haverá também de sê-lo em relação à conduta que não as observe.

De fato, não há nas normas de regulamentação do Drawback nenhuma invocação especial para determinada obrigação de fazer. Tome-se como exemplo a exigência de que utilização do benefício seja anotada no RE e de que este seja vinculado ao AC. Há clara

prescrição legal a esse respeito, mas em nenhum momento a norma proíbe que essa iniciativa seja adotada depois do embarque das mercadorias. Com efeito, é a cognição lógica do interprete que leva à conclusão de que de nada adiantaria que tais medidas fossem adotadas depois de a mercadoria ter sido exportada, pois esvaziaria-lhe a finalidade e próprio sentido.

Nestes mesmo diapasão, uma vez que seja incontroversa a obrigação da empresa de informar aos órgãos de controle todos os estabelecimentos que irão operar no Regime, necessário que se faça uma reflexão em torno das consequências práticas ou do dano potencial no caso de essa informação ser omitida.

Quanto a isso, de plano, apresenta-se a questão do controle do estoque de matérias-primas.

Como é de sabença, o princípio da vinculação física no Drawback é matéria pacificada neste Conselho. É de se perguntar de que maneira a empresa teria controlado a remessa dos insumos importados com suspensão do pagamento de tributos para as diversas filiais que realizaram a exportação dos bens manufaturados e se cada uma delas estava preparada para o controle do emprego criterioso dessas mercadorias.

É certo que essa questão não foi controvertida no processo, uma vez que a acusação tenha-se baseado única e exclusivamente na inexistência de autorização para que esses estabelecimentos exportassem os bens fabricados com tais matérias-primas. Por conta disso, nada foi perquerido a esse respeito, e não seria plausível que se acusasse a empresa de não ter demonstrado que dispunha de tais controles. Contudo, chega a ser um pressuposto das circunstâncias identificadas nos autos o risco potencial de perda do controle do uso desses insumos. Se não havia nem mesmo previsão para participação desses estabelecimentos no plano de exportação, por que razão eles e a pessoa jurídicas como um todo haveriam de estar preparados para exercer o rígido controle de estoques das mercarias que o Regime exige.

Curiosamente, ao apresentar suas contrarrazões ao recurso especial interposto pela União, a linha de defesa adotada pela empresa termina por confirmar as preocupações de que aqui se trata. Observe-se:

XI - Se a empresa pretende fazer exportações de produtos fabricados em diversos estabelecimentos, não é razoável que tenha que importar matérias primas através de todos eles, pois isto feriria o princípio da razoabilidade. Logo, se a empresa informa ao Fisco, através de aditivos e retificações, quais

estabelecimentos exportaram as mercadorias em cuja composição ingressou a matéria prima importada, não se concebe que queiram as autoridades aduaneiras desprezar todos os procedimentos realizados perante as autoridades competentes, tal como o fizeram no presente caso.

Como se vê, não houve importação de matérias-primas por todos os estabelecimentos que realizaram as exportações. Significa dizer que, de fato, para que o princípio da vinculação física tenha sido observado, esses insumos foram necessariamente remetidos de um estabelecimento para o outro. Contudo, ao contrário do que afirma a contrarrazoante no excerto acima reproduzido, não havia previsão de que as exportações fossem realizadas por diversos estabelecimentos e o fato não foi informado às autoridades competentes, conforme a própria autuada reconhece que deveria ter sido. Mais uma vez, é de perguntar se, nesse contexto, é possível imaginar que se tenha exercido um rígido controle do emprego das matérias-primas importadas.

Noutro vértice, cabe também uma reflexão sobre o controle que a Fiscalização Aduaneira teve condições de realizar nos portos onde os bens manufaturados foram exportados, se nem mesmo havia previsão de que neles fossem realizadas exportações de Drawback.

Embora, como já se disse, a falta de enquadramento dos registros de exportação no código de operação de Drawback (81.101) não tenha sido objeto do presente recurso, trata-se de fato notório e deve ser considerado enquanto elemento constituinte da moldura fática identificada nos autos. Ainda que não se vá formar juízo a respeito dessa irregularidade, ela pode e precisa ser levada em consideração quando se avalia se, no contexto geral no qual as exportações foram realizadas, havia como a Fiscalização Aduaneira controlar as exportações com as quais a empresa pretendia adimplir o Regime.

Ora, se as exportações foram realizadas em locais imprevistos e sequer havia a informação de que se tratava de uma exportação de Drawback, por certo não foi possível realizar nenhum controle especial dessas operações.

Sem dúvida, o prejuízo ao controle decorrente de exportações de Drawback por estabelecimentos não habilitados teria sido mitigado houvesse a autuada informado o código de operação correto.

E, repita-se, não se está aqui julgando as consequências jurídico-tributárias da informação indevida do código da operação nos RE, apenas destacando que essa informação terminou por influir no contexto fático identificado nos autos, em especial na possibilidade de que a Aduana se atentasse para operações especiais que vinham sendo processadas em recintos alfandegados não previstos originalmente. Em outras palavras, não se pretende demonstrar o prejuízo causado pela informação indevida do código da operação, mas, em sentido contrário, deixar claro que, acaso não tivesse tal irregularidade ocorrido, o cenário seria pelo menos um pouco mais favorável à contribuinte.

Consideradas todas essas ponderações, é inevitável a conclusão de que as exportações realizadas por outros estabelecimentos da empresa não autorizados ocorreram em flagrante prejuízo ao controle aduaneiro da isenção concedida. A informação negligenciada repercutiu no controle aduaneiro das exportações com as quais a empresa pretendia adimplir a condição resolutiva do Regime e tornou vulneráveis os controles de emprego das matérias-primas importadas na fabricação dos produtos exportados.

Com base nesses fundamentos, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer o lançamento fiscal em relação às glosas decorrentes de exportações realizadas por estabelecimentos da pessoa jurídica não habilitados.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.