



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

Processo nº 10074.001046/2005-59
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.492 – 3ª Turma
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria Auto de Infração - Drawback
Recorrente VALESUL ALUMÍNIO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 22/10/2002 a 13/10/2003

DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.

Somente serão aceitos para comprovação do regime de drawback registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Cecconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Luiz Augusto do Couto Chagas, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte VALESUL ALUMÍNIO S/A (fls. 2.343 a 2.371) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3202-000.651** (fls. 2.223 a 2.239) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara Terceira Seção de julgamento, em 27 de fevereiro de 2013, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 22/10/2002 a 13/10/2003

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

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.

APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de inconstitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF No. 02.

Recurso Voluntário Negado.

Por bem retratar a origem do processo administrativo, adota-se o relatório do acórdão recorrido, com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

O presente processo trata lançamento de ofício, veiculado através de autos de infração, para a exigência de crédito tributário referente ao Imposto sobre a Importação, multa de ofício e juros de mora, no valor de

R\$ 1.814.103,86 (fls. 04/ss), e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 1.421.668,43 (fls. 14/ss), em decorrência do suposto descumprimento de obrigações inerentes ao regime aduaneiro especial de drawback, mais especificamente:

(i) em relação aos Atos Concessórios nºs 20020125780 e 20030083745: a utilização do código de enquadramento de exportação errado, uma vez que a empresa utilizou o código 80.000 exportação normal e 81.301 exportação sujeita a registro de venda, quando deveria utilizar o código 81.101 drawback suspensão comum; e a omissão da informação do número do ato concessório nos respectivos registros de exportação, nos termos do disposto no artigo 325 do Decreto nº 90.030/85 e no artigo 352 do Decreto nº 4.543/2002 (item 4.1 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 38/42);

(ii) em relação especificamente ao Ato Concessório nº 20020125780: restou caracterizado o descumprimento ao Princípio da Vinculação Física, uma vez que se comprovou que a empresa não aplicou/utilizou 1.755.556,00 kg do insumo importado “coque calcinado” no processo produtivo de produtos a serem exportados (item 4.2 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 42/45);

(iii) em relação especificamente ao Ato Concessório nº 20030083745: restou caracterizado o descumprimento ao Princípio da Vinculação Física, uma vez que se comprovou que a empresa 6.410,00 kg do insumo “fluoreto de alumínio” não haviam sido importados quando ocorreram as exportações, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato (item 4.3 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 45/47).

Deste modo, a fiscalização glosou todos os REs – registros de exportação apresentados pelo contribuinte, seja pela falta de indicação do código de enquadramento de exportação correto, seja pela falta de vinculação dos REs ao Ato Concessório respectivo e, por conseguinte cobrou os tributos incidentes nas importações, até então com a exigibilidade suspensa, em relação a todas as Declarações de Importações utilizadas ao amparo dos respectivos Atos Concessórios (nºs 20020125780 e 20030083745).

Para melhor detalhar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, verbis:

Relatório

Do processo em análise, depreende-se que a empresa acima identificada realizou importações de mercadorias com suspensão dos tributos exigíveis na sua nacionalização ao amparo no regime aduaneiro especial de drawback suspensão, tendo em vista a obtenção dos Atos Concessórios (AC's) nº 20020125780 e nº 20030083745.

No Termo de Constatação Fiscal de fls. 25 a 47 tem-se evidenciado o fundamento da exação, por absolutamente elucidativo, peço vênica para transcrever os trechos relevantes.

Vejamos:

“(...) em relação ao AC 20020125780, verifica-se que, de acordo com os dados informados pelo contribuinte no SISCOMEX:

1 - O contribuinte estava autorizado a importar 12.811.790,00 kg de coque calcinado e 550.000,00 kg de fluoreto de alumínio. Em contrapartida deveria exportar 7.300.000,00 kg de alumínio não ligado e 25.053.000,00 kg de ligas de alumínio;

2 - Com relação ao insumo fluoreto de alumínio o contribuinte importou 396.000,00 kg, deixando, portanto, de importar 154.000,00 kg;

3 - O contribuinte informou que exportou os produtos através dos Registros de exportação relacionados no extrato do siscomex de fls. 96/447;

4 - Com relação ao produto alumínio não ligado o contribuinte estava obrigado a exportar 7.300.000,00 kg e exportou 4.576.734,00 kg e em relação ao produto ligas de alumínio o contribuinte estava obrigado a exportar 25.053.000,00 kg e exportou 23.202.749,00 kg;

5 - Da análise dos extratos de todos os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 96/447, verificou-se que o contribuinte utilizou os códigos de enquadramento 80000 e 81301 nas exportações vinculadas ao ato concessório, referentes respectivamente à exportação normal e exportação sujeita a registro de venda.

..., em relação ao AC 20030083745, verifica-se que, de acordo com os dados informados pelo contribuinte no SISCOMEX.

1 - O contribuinte estava autorizado a importar 12.480.000,00 kg de coque calcinado e 750.000,00 kg de fluoreto de alumínio. Em contrapartida deveria exportar 855.000,00 kg de alumínio não ligado e 30.445.000,00 kg de ligas de alumínio;

2 - Com relação ao insumo fluoreto de alumínio o contribuinte importou 12.463.120,00 kg, deixando, portanto, de importar 16.880,00 kg;

3 - O contribuinte informou que exportou os produtos através dos Registros de exportação relacionados no extrato do SISCOMEX de fls. 488/1073;

4 - Com relação ao produto alumínio não ligado o contribuinte estava obrigado a exportar 855.000,00 kg e exportou 865.171,00 kg e em relação ao produto ligas de alumínio o contribuinte estava obrigado a exportar 30.445.000,00 kg e exportou 30.656.729,00 kg;

5 - Da análise dos extratos de todos os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 488/1073, verificou-se que o contribuinte utilizou os códigos de enquadramento 80000 e 81301 nas exportações vinculadas ao ato concessório, referentes respectivamente à exportação normal e exportação sujeita a registro de venda.

(...)

4.1 DAS INFRAÇÕES COMUNS AOS DOIS ATOS CONCESSÓRIOS:

A empresa beneficiária dos atos concessórios de drawback — suspensão apresentou a esta fiscalização para comprovar o adimplemento da condição de exportar os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 96/447 e 488/1073, contudo nestes RE's utilizou os códigos de enquadramento 80.000 e 81.301 que caracterizam respectivamente as exportações normais e as exportações sujeitas a registro de venda.

(...)

Dessa forma, não pode o exportador, utilizar-se de exportações efetuadas no "regime comum" para comprovar um ato concessório Drawback-suspensão.

Neste caso, somente exportações enquadradas, quando da efetiva exportação, nos códigos de operação para regime aduaneiro de drawback (81101) são hábeis para comprovar o ato concessório drawback-suspensão.

Igualmente, a anotação do nº do ato concessório no documento de exportação RE, é condição necessária para caracterizar a vinculação daquela exportação ao ato concessório, e como se vê nos extratos dos RE's, de fls. 96/447 e 488/1073, em nenhum dos REGISTROS DE EXPORTAÇÃO consta esta anotação, vinculando as exportações aos Atos Concessórios.

(...)

A efetiva exportação através de TODOS OS REGISTROS DE EXPORTAÇÃO referentes aos dois atos concessórios sem a utilização do código 81101 que identifica o Regime Aduaneiro Especial de Drawback suspensão e sem a anotação do nº do ato concessório, constituem infração aos artigos 325 da RA (Dec. 90.030/85) e 352 do RA (Dec. 4.543/2002).

(...)

Portanto, não comprovada a relação entre as exportações e o ato concessório, seja pela falta de vinculação da exportação ao Ato Concessório respectivo, seja pela falta de indicação do código próprio da operação de Drawback nos campos apropriados dos Registros de Exportação, não há como se demonstrar que as mercadorias importadas foram efetivamente utilizadas na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não há como atestar que o contribuinte cumpriu o compromisso assumido.

(...)

Assim sendo, conforme tabelas abaixo, todos os insumos importados sob o amparo dos dois atos concessórios vinculados as licenças de importação / declaração de importação que foram desembaraçadas com a exigibilidade dos tributos suspensa por estarem sendo beneficiadas pelo Regime de Drawback-Suspensão, serão tributadas de acordo com a legislação que trata da importação comum.

(...)

4.2 - DA INFRAÇÃO RELATIVA AO ATO CONCESSÓRIO 20020125780:

De acordo com o extrato do siscomex CONSULTA DIAGNÓSTICO E AC, às fls. 59/63, temos o seguinte quadro em relação às importações:

(...)

Conforme laudo técnico de fls. 58, apresentado pelo contribuinte as mercadorias exportadas, na sua produção consumiram 0,398 toneladas métricas do insumo coque calcinado por tonelada métrica de produto final e 0,024 toneladas métricas do insumo fluoreto de alumínio por tonelada métrica de produto final.

Utilizando as proporções acima descritas foram elaboradas as planilhas de fls. 448/451, para verificar o atendimento, por parte do contribuinte do compromisso de exportar produtos elaborados com insumos importados.

Desse cotejamento verificou-se que:

Em relação ao insumo coque calcinado houve uma sobra de 1.755.556,00 kg, que não foram utilizados na fabricação dos produtos exportados.

Desse modo, ficou claramente caracterizado que 1.755.556,00 kg de coque calcinado não foram necessariamente aplicados kg de coque calcinado não foram necessariamente aplicados nos fins para os quais foram importados no Ato Concessório, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

L..1

4.3 - DA INFRAÇÃO RELATIVA AO ATO CONCESSÓRIO 20030083745:

De acordo com o extrato do siscomex CONSULTA DIAGNÓSTICO E AC, as fls. 454/458, temos o seguinte quadro em relação às importações:

Conforme laudo técnico de fls. 453, apresentado pelo contribuinte as mercadorias exportadas, na sua produção consumiram 0,398 toneladas métricas do insumo coque calcinado por tonelada métrica de produto final e 0,024 toneladas métricas do insumo fluoreto de alumínio por tonelada métrica de produto final.

Utilizando as proporções acima descritas foram elaboradas as planilhas de fls. 1074/1077, para verificar o atendimento, por parte do contribuinte do compromisso de exportar produtos elaborados com insumos importados.

Desse cotejamento verificou-se que:

As mercadorias exportadas através dos três primeiros RE's 30792133001 (12/07/2003), 30790160001 (12/07/2003) e 30837572001 (23/07/2003), não utilizaram o produto fluoreto de alumínio, pois a primeira importação deste insumo foi através da Declaração de Importação no 03/05787831 desembaraçada na data de 10/07/2003, sendo que estes insumos entraram no estoque da empresa na data de 28/07/2003, conforme planilha de fls. 1080 apresentada pelo contribuinte.

Desse modo, ficou claramente caracterizada a infração ao Princípio da Vinculação Física, anteriormente relatado, já que os insumos referentes a 6.410,00 kg do insumo FLUORETO DE ALUMÍNIO não haviam sido importados quando ocorreram as exportações, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

(...)

Constatado o cometimento, por parte da beneficiária do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, das infrações acima mencionadas, a fiscalização competente lavrou os autos de infração de fls. 04 a 19, complementado pelo termo de constatação fiscal de fls. 25 a 47 (parte integrante e indistacável daqueles) e o termo de encerramento de fl. 20, constituindo o crédito tributário de R\$ 3.235.772,20, decorrente da exigência do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, vinculado à importação, acrescidos dos demais encargos legais, calculados até 31.08.2005.

Cientificada do lançamento em 22.09.2005 (fls. 04, 14 e 20), a beneficiária protocolou, em 22.10.2005, a impugnação de fls. 1117 a 1130, acompanhada dos documentos de fls. 1131 a 2060, para contestar os fundamentos da autuação, notadamente quanto às glosas fiscais decorrentes da não vinculação dos Registros de Exportação com os respectivos Atos Concessórios nº 20020125780 e nº 20030083745, bem como da anotação equivocada do código da operação, ou seja, da utilização dos códigos de enquadramento 80000 e 81301 nos documentos de exportação (RE's) que a beneficiária apresentou como prova do cumprimento do regime aduaneiro pleiteado (fls. 96/447 e 488/1073), por entender que se tratam de meros erros formais que não têm o condão de invalidar as exportações efetivamente realizadas, posto que embasada em simples presunção.

Ademais, afirma que a fiscalização depois de analisar os documentos referentes às operações de importação e exportação objeto da autuação litigada constatou, afora o equívoco acima apontado, apenas duas irregularidades, que não tem o condão de invalidar todo o procedimento adotado. Salienta também que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem entendido que uma vez comprovada a exportação e respectiva vinculação entre os insumos importados com os produtos exportados, cumprido está o regime de drawback, não podendo eventuais falhas na utilização do código de enquadramento correto ocasionar a desconsideração das operações realizadas.

Esclarece que em relação às irregularidades apontadas pela fiscalização nos itens 4.2 e 4.3 do termo de constatação fiscal concorda com os fundamentos da autuação, razão pela qual já providenciou o recolhimento dos créditos tributários exigidos, conforme demonstram os DARF's juntados a fl. 1142.

Diante do exposto, requer o acolhimento das razões de defesa a fim de que seja determinada a improcedência da parte remanescente do crédito tributário exigido nos presentes Autos de Infração.

Este é o Relatório.

A DRJ – Florianópolis (SC) proferiu o Acórdão N° 0714.875, em sessão de 19 de dezembro de 2008 (fls. 2.163/ss), julgando o lançamento procedente, o qual restou assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 22/10/2002 a 13/10/2003

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

O descumprimento das condições estabelecidas em ato concessório referente ao regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com benefício fiscal e demais encargos legais.

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 à operação de Drawback.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria na qual o contribuinte tenha expressamente concordado com sua autuação fiscal.

Lançamento Procedente

A interessada foi cientificada do Acórdão da DRJ – Florianópolis em 08/01/2009 (folhas 2170/2172).

Foi interposto Recurso Voluntário em 09/02/2009 (fls. 2175/ss), onde a Recorrente alega, em apertada síntese, que:

- em relação à matéria que não foi impugnada (itens 4.2 e 4.3 da autuação), efetuou o recolhimento parcial do presente lançamento, relativamente aos valores decorrentes dos fatos narrados naqueles itens, deste modo, requer, desde logo, a retificação do lançamento para reduzi-lo no montante recolhido em 21.10.2005, conforme cópia dos comprovantes de arrecadação anexos (doc. 01);

- a desconsideração de qualquer regime especial aduaneiro regularmente concedido, tal como o regime de drawback, deverá ser motivada e justificada por violações substanciais, que afrontem de forma robusta as condições e formas em que o regime foi instituído. Aduz que no caso não houve afronta de forma substancial aos requisitos e obrigações assumidas no regime;

- entretanto, a desconsideração do regime especial perpetrada pelo auditor fiscal baseou-se apenas na utilização de dois códigos inapropriados o que, segundo a referida autoridade, impossibilitou a vinculação entre os insumos importados com os produtos efetivamente exportados pela Recorrente;

-
- o preenchimento dos Registros de Exportação — RE com códigos de enquadramento equivocados não é suficiente para descaracterizar o regime especial concedido através de atos concessórios, conforme a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que cita;
 - a autuação baseou-se em simples presunção, que não pode gerar tributação. Alega que só faz nascer a obrigação tributária é o comportamento (fato imponível) adequado à prescrição normativa estabelecida em lei (hipótese de incidência). Desta forma, verifica-se que a autuação, mesmo com todos os elementos bastantes para comprovar a vinculação entre os insumos importados e os produtos exportados, desconsiderou todos os Atos Concessórios em virtude de uma mera formalidade quanto à utilização do correto código de enquadramento;
 - em atendimento ao princípio da busca pela verdade material, não poderia a fiscalização invalidar todo procedimento adotado pela Recorrente por constatar, dentre toda extensa documentação verificada, apenas dois equívocos no preenchimento de registros de exportação. Salvo esses dois equívocos que a própria Recorrente admitiu ainda em sede de impugnação e aos quais diligenciou o recolhimento dos respectivos créditos tributários, em todas as demais operações foi demonstrado que houve a perfeita vinculação entre os insumos importados com os produtos exportados;
 - afirma que no caso foram desconsiderados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;
 - por fim, requer a retificação do lançamento para excluir do valor supostamente devido o montante recolhido em 21.10.2005 e, no mérito, seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para o fim de reformar o acórdão recorrido.

[...]

Sobreveio julgamento de negativa de provimento ao recurso voluntário, nos termos do **Acórdão nº 3202-000.651** (fls. 2.223 a 2.239) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara Terceira Seção de julgamento, em 27 de fevereiro de 2013, ora recorrido, ratificado pelo despacho nº 3202-062, de 20 de dezembro de 2013 (fl. 2.333) que rejeitou os embargos de declaração (fls. 2.279 a 2.321) opostos pelo Sujeito Passivo com base em suposta omissão/obscuridade.

Em face da referida decisão, a Contribuinte interpôs recurso especial (fls. 2.343 a 2.371), instruído com documentos (fls. 2.372 a 2.436), alegando divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de ser reconhecido como cumprido o Regime Especial de Drawback Suspensão, quando devidamente comprovada a efetiva exportação das mercadorias, mesmo diante de equívocos nas formalidades e obrigações acessórias, que gerou o desatendimento do princípio da vinculação física. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou os acórdãos paradigmas nºs 302-35.851 e 302-36.312. Suscitou, ainda, preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Nas razões recursais, o Sujeito Passivo sustenta, em síntese, que:

-
- (a) preliminarmente, o acórdão recorrido está eivado do vício de nulidade, pois, embora tenham sido interpostos embargos de declaração, a decisão permaneceu obscura quanto ao reconhecimento da existência da efetiva exportação, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, premissa fática importante para o caso;
- (b) tendo em vista o reconhecimento, pela Autoridade Fiscal e consignado no Termo de Verificação Fiscal, que ocorreram as exportações, requer seja também reafirmado o fato pela Câmara Superior de Recursos Fiscais;
- (c) os erros formais, consistentes na indicação incorreta do código SISCOMEX e na ausência de anotação dos números dos atos concessórios nos registros de exportação, não invalidam o regime especial de drawback suspensão, entendimento explicitado nos acórdãos de nºs 302-35.851 e 302-36.312, indicados como paradigmas. Comprovada a realização da exportação da mercadoria, em conformidade com o compromisso assumido pela empresa beneficiária no referido regime especial, restam supridas as deficiências decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias;
- (d) na espécie, tendo restado comprovado o efetivo cumprimento do compromisso de exportação, faz jus o contribuinte ao benefício da isenção dos impostos até então suspensos pelo regime especial de drawback suspensão, prevalecendo o princípio da equivalência ou da fungibilidade dos insumos em detrimento do princípio da vinculação física;
- (e) a exigência da vinculação física entre os insumos importados e a mercadoria exportada pode trazer efeitos contrários ao pretendido pela criação do regime especial de drawback suspensão, que é o de fomentar as exportações, ocasionando o desestímulo das empresas nacionais a se valerem desse benefício em razão da dificuldade e da onerosidade para comprovação da vinculação física ou da sua própria inexistência;
- (f) no sentido da tese defendida em sua peça recursal, a Recorrente colaciona precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF/03.05.562) e do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 341.285 e AgRg no RESP nº 413.564);
- (g) a prevalência do princípio da fungibilidade em relação ao da vinculação física está expressamente prevista no art. 17 da Lei nº 11.774/2008, incluído como art. 402-A do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) pelo Decreto nº 8.010/2013, que reafirma a desnecessidade da perfeita vinculação física entre os insumos importados e as mercadorias exportadas para fins de cumprimento do compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão;
- (h) o caso em exame enquadra-se na norma contida no art. 402-A do Regulamento Aduaneiro, pois houve a efetiva ocorrência das exportações compromissadas, conforme observado pela Fiscalização, tendo restado descaracterizado o cumprimento do regime especial unicamente pelo não atendimento de obrigações acessórias (indicação incorreta dos códigos das operações no Siscomex e ausência da anotação dos números dos respectivos

atos concessórios). Além disso, a aplicação do art. 402-A à espécie vem garantida pelo art. 106, inciso II, alínea "b" do Código Tributário Nacional;

(i) ao final requer o provimento do recurso especial para: (a) na hipótese de não ser reconhecida a ocorrência das exportações, anular o acórdão recorrido e determinar a realização de novo julgamento pelo Colegiado *a quo*, considerando o Termo de Verificação Fiscal que afirma terem havido as exportações e, sucessivamente, (b) a reforma da decisão recorrida para cancelar o crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração.

Foi admitido o recurso especial do Sujeito Passivo por meio do despacho S/Nº, de 26 de junho de 2015 (fls. 2442 a 2446), proferido pelo ilustre Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial suscitada pela Contribuinte *"[...] em razão da manutenção, no Acórdão recorrido, da exigência fiscal, na parte em que a empresa autuada deixou de prover a efetiva comprovação das exportações de produtos sob a égide do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade Suspensão, mais especificamente quanto à valoração dos documentos apresentados – Registros de Exportação (RE), para demonstrar o cumprimento do regime especial, quais sejam, a indicação incorreta dos códigos das operações no sistema SISCOMEX e da ausência da especificação dos números dos respectivos atos concessórios"*.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 2448 a 2454) postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

O recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecido.

No mérito, reside a controvérsia na possibilidade de se reconhecer como adimplido o compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão independente da demonstração da vinculação física entre os insumos importados com a suspensão do pagamento de tributos e a mercadoria exportada.

O fundamento para negativa de provimento ao recurso voluntário, em síntese, é de que as normas regulamentares do incentivo fiscal do *drawback suspensão* impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado no regime, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produtivos à exportação. Acrescentou, ainda, o Ilustre Relator do acórdão recorrido que a vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, mediante a devida vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios emitidos pela Secex, bem como pela identificação das exportações beneficiadas pelo regime aduaneiro especial mediante a indicação do código de operação respectivo.

No âmago das razões do julgado recorrido, portanto, está o Princípio da Vinculação Física, segundo o qual a correção das informações apostas nos documentos de exportação - registros de exportação - transpõe as formalidades, constituindo-se em elemento essencial no adimplemento do compromisso de exportar.

Ocorre que a solução emprestada ao caso pelo bem fundamentado acórdão recorrido, com a devida vênia, não merece prosperar, sendo imperioso o provimento do recurso especial da Contribuinte com fulcro nos argumentos que serão aqui expendidos.

Os Regimes Aduaneiros Especiais caracterizam-se pelo **não pagamento dos tributos** quando da importação, que seriam devidos no Regime de Importação Comum¹, e pela **temporiedade** da entrada da mercadoria em território nacional - enquanto que na importação comum os bens ingressam em definitivo no país.

¹ No regime comum de importação são devidos os seguintes tributos: imposto sobre as importações (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), contribuições sociais para o PIS/PASEP e para a COFINS e contribuição destinada à intervenção no domínio econômico - AFRMM, esta última quando o transporte se der pela via marítima.

Dentre os regimes aduaneiros especiais, está o *drawback*, previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, e que pode ser concedido em três modalidades distintas: suspensão, isenção e restituição, *in verbis*:

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

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

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 - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

§ 1º - A restituição de que trata este artigo poderá ser feita mediante crédito da importância correspondente, a ser ressarcida em importação posterior.

§ 2º - O regulamento estabelecerá limite mínimo para aplicação dos regimes previstos neste capítulo. (Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010) (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 3º - Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1º do art.75.

(grifou-se)

Consoante disposto no art. 335 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002², Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores, e que atualmente encontra-se reproduzido no art. 383 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, o regime aduaneiro especial de *drawback* é um incentivo fiscal à exportação, podendo ser aplicado nas modalidades de suspensão, isenção e restituição. Por conseguinte, trata da suspensão de tributos incidentes sobre as importações de mercadorias a serem utilizados em produtos exportados ou a exportar, sendo que a mercadoria deverá sofrer algum processo de aperfeiçoamento e/ou beneficiamento ³.

² Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro). Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 78, 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 equivalente 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.

³ Decreto nº 4.543/2002. Art. 336. O regime de drawback poderá ser concedido a:

I - mercadoria importada para beneficiamento no País e posterior exportação;

II - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar;

III - peça, parte, aparelho, máquina, veículo ou equipamento exportado ou a exportar;

No regime aduaneiro especial do *drawback suspensão* os fatos geradores dos tributos incidente na importação ocorrem no desembaraço aduaneiro. Por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis (II, IPI, ICMS, PIS, COFINS e AFRMM). Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

No caso dos autos, a discussão a ser enfrentada, portanto, com relação ao *drawback suspensão*, é sobre a necessidade ou não da vinculação física para se ter como atendidas as exigências legais do regime aduaneiro especial: se os insumos importados no referido regime aduaneiro especial necessariamente deverão ser aplicados na elaboração do produto final a ser exportado ou se é admissível a sua substituição por outros equivalentes nacionais.

Na vigência das disposições legais do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro de 1985), posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002) o qual, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor), para o regime de *drawback suspensão* a norma expressava a necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, devendo os insumos importados ser efetivamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Ainda na vigência dos referidos diplomas legais, o Superior Tribunal de Justiça modificou o entendimento, posteriormente consolidado pela jurisprudência daquela Corte⁴, no

IV - mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final; ou

V - animais destinados ao abate e posterior exportação.

§ 1º O regime poderá ainda ser concedido:

I - para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão; ou

II - para matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior.

§ 2º Na hipótese do inciso II do § 1º, o regime será concedido:

I - nos limites quantitativos e qualitativos constantes de laudo técnico emitido nos termos fixados pela Secretaria da Receita Federal, por órgão ou entidade especializada da Administração Pública federal; e

II - a empresa que possua controle contábil de produção em conformidade com as normas editadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 3º O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido à importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes destinados à fabricação, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com recursos captados no exterior (Lei no 8.032, de 1990, art. 5º, com a redação dada pela Lei no 10.184, de 12 de fevereiro de 2001, art. 5º).

⁴ Cite-se, exemplificativamente, o julgado proferido no recurso especial nº 341.285/RS, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, assim ementado: "TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA IMPORTADA. CELULOSE EXPORTADA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÍSICA. DESNECESSIDADE. EQUIVALÊNCIA.

1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.

julgamento do recurso especial nº 413.564/RS, pela desnecessidade de vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada para se ter como adimplido o compromisso do regime especial de *drawback* suspensão, prevalecendo a aplicação do "princípio da fungibilidade". Os fundamentos do julgado foram sintetizados na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

1. É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação.

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial não-provido.

(REsp 413.564/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)

(grifou-se)

Sobreveio, então, alteração na legislação, excluindo do ordenamento jurídico brasileiro a necessidade da vinculação física entre os insumos importados e os produtos finais a serem exportados. A modificação foi introduzida pelos artigos 12 e 14 da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, combinado com o art. 17 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009 (*drawback* suspensão) e artigos 31 e 32 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (*drawback* isenção), *in verbis*:

Lei nº 11.945/2009

Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na

2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.

3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.

4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco.

5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.

6. Precedente da Primeira Turma.

7. Recurso Especial não provido.

(REsp 341.285/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009)"

industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004.

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

[...]

Art. 14. Os atos concessórios de drawback, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei, poderão ser deferidos, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, levando-se em conta a agregação de valor e o resultado da operação.

§ 1º A comprovação do regime poderá ser realizada com base no fluxo físico, por meio de comparação entre os volumes de importação e de aquisição no mercado interno em relação ao volume exportado, considerada, ainda, a variação cambial das moedas de negociação.

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

Lei 12.058/2009

Art. 17. O art. 12 da Lei no 11.945, de 4 de junho de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12.

§ 1º

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de

produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo.

Lei nº 12.350

Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente:

I – à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e

II – para industrialização de produto intermediário fornecido diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado.

§ 2º O disposto no caput não alcança as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos incisos III a IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

§ 3º O beneficiário poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos.

§ 4º Para os efeitos deste artigo, considera-se mercadoria equivalente a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

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.

§ 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.” (NR)

(grifou-se)

Com as alterações introduzidas na legislação pelos dispositivos acima citados, não se faz mais necessária para o adimplemento do regime de *drawback* suspensão a vinculação física entre os insumos importados e a mercadoria destinada à exportação. Passou a ser possível: (a) a utilização dos insumos importados combinados (ou não) com aqueles adquiridos no mercado interno, e (b) a substituição dos insumos importados por outros, idênticos ou equivalentes, nacionais ou importados, de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Para regulamentar a possibilidade de "substituição" dos insumos a serem utilizados na produção da mercadoria a ser exportada, foi editada a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, que em seu art. 5ª-A dispõe: *"Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes"*. Além disso, com as alterações introduzidas pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1618/2014, foram estabelecidos os requisitos para que determinada mercadoria seja reconhecida como equivalente, em espécie e qualidade.

Outro ponto importante é o disposto no §6º, do art. 5º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, o qual estabelece a aplicação das disposições contidas no referido artigo aos fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no §único, do art. 6º-A. Prevê, portanto, efeitos retroativos a 28/07/2010, tornando improcedentes os lançamentos com fatos geradores posteriores a 28/07/2010, que tenham por base a falta de vinculação física.

De outro lado, com base na aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN, tem-se que a retroatividade do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010, dar-se-á a fato ou ato inclusive anterior a 28/07/2010, deixando-se de ter como hipótese de descumprimento do regime especial de *drawback* suspensão a não observância do princípio da vinculação física. Dispõe o art. 106, do CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Aplicável, assim, a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b" do CTN, cancelando-se os lançamentos de ofícios efetuados unicamente com base na falta de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, independente da data de ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, a discussão remanescente no processo, portanto, relaciona-se diretamente à parte do auto de infração embasado exclusivamente no descumprimento do princípio da vinculação física - pela ocorrência de erros formais no preenchimento dos documentos relativos à exportação e que seriam elementos essenciais para o Fisco controlar a utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens (exportação).

Face às alterações introduzidas na legislação e o disposto no art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b", do CTN, deve ser cancelado o lançamento de ofício, pois o descumprimento da vinculação física já não mais se constitui como infração às normas do regime aduaneiro especial de drawback suspensão. Importante acrescentar que não houve questionamento quanto à efetiva exportação das mercadorias produzidas, mas sim quanto aos erros formais cometidos no preenchimento da documentação, razão pela qual resta nítida a evidência de terem ocorrido as exportações, ainda que com falhas no preenchimento da documentação obrigatória, o que não mais é causa de revogação do regime.

Tendo em vista ter-se entendido assistir razão à Contribuinte no mérito do recurso especial, restou prejudicado o exame da preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas tenho conclusões diferentes a respeito do presente processo em julgamento.

O recurso especial interposto pela contribuinte contempla dois pedidos distintos. Em primeiro plano, requer a decretação da nulidade da decisão recorrida, em face da inadmissão dos embargos de declaração por ela interpostos. A seguir, a reforma do acórdão, na esteira do entendimento expresso nas decisões divergentes apresentadas como paradigma à demonstração do dissenso jurisprudencial.

O despacho de admissibilidade do recurso especial, ainda que o tenha admitido sem ressalvas, não se manifestou acerca do pedido de nulidade da decisão recorrida. A esse respeito, creio que seja pertinente pontuar que essa matéria, em particular, não foi prequestionada (e nem poderia ter sido mesmo, pois é fato superveniente ao recurso voluntário), razão pela qual não deve ser apreciada como se pedido do contribuinte fosse. Inobstante, por se tratar de matéria de ordem pública, nada impede que o Colegiado, se assim entender, entenda que o acórdão recorrido padece de omissão e, por conseguinte, o declare nulo.

Mérito

Feitas as considerações delineadas no tópico anterior, destaca-se, desde logo, que não assiste razão à recorrente em relação ao pedido de decretação da nulidade da decisão *a quo*. A omissão alegada nos aclaratórios aponta a falta de manifestação do Colegiado recorrido acerca do art. 17 da Lei 11.774/08; contudo, a recorrente não fez referência à Lei 11.774/08 em sede de recurso voluntário; assim, não era mesmo de se esperar que a Turma se manifestasse a esse respeito.

E com muito menos razão pode-se falar em nulidade da decisão recorrida porque os Auditores-Fiscais responsáveis pelo procedimento teriam atestado a efetiva ocorrência das exportações planejadas.

Observe-se o que afirmaram os autoridades autuantes no corpo do Termo de Constatação Fiscal:

"Ao solicitar e efetuar todas as exportações com enquadramento da operação normal ou sujeita a registro de venda, o exportador fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação fosse conduzido com tratamento fiscal de uma exportação no 'regime comum', (...) sem o devido controle (...).

E

"A efetiva exportação através de TODOS OS REGISTROS DE EXPORTAÇÃO referentes aos dois atos concessório sem a utilização do código 81101 (...)"

Ora, a toda evidência, as duas afirmações pretende esclarecer que todas as exportações foram enquadradas equivocadamente e não de que todas as exportações foram realizadas.

Com base nos mesmos fundamentos não será atendido o pedido de que essa confirmação seja reafirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, pela simples razão de que tal afirmação nunca foi feita.

Superado isso, tem-se que a controvérsia gira em torno da obrigatoriedade ou não de *(i)* fazer constar nos Registros de Exportação de Drawback o código da operação **81.101**, e não, como aconteceu, o código **80.000**, que se refere a uma operação de exportação normal, ou **81.301**, que se refere a exportações sujeitas a registro de venda (uma obrigatoriedade antiga. Não existem mais produtos sujeitos a esse tipo de registro prévio); e *(ii)* fazer constar nos Registros de Exportação de Drawback o número do Ato Concessório correspondente.

A contribuinte pretende a mitigação do efeito da inobservância das formalidades por ele negligenciadas, em prestígio ao primado da verdade material. Considera, também, que nem mesmo a exigência de vinculação física entre insumos importados e produtos exportados deve prevalecer quando confrontada com a efetiva exportação dos valores pactuados. Defende a fungibilidade dos insumos.

Releva dizer que, embora a defesa se esforce com veemência em demonstrar a desnecessidade da efetiva vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, não me parece que seja isso que está em discussão no processo.

A indicação do código da operação no registro de exportação traz consequências para o controle da operação de exportação em zona primária. Quando o código é corretamente informado (81101), os Auditores Fiscais da RFB encarregados de conferir as mercadorias tem melhores condições de monitorar com rigor a operação de *Drawback* (já que ela atesta o adimplemento de uma condição que desonera a importação das matérias-primas utilizadas na fabricação do produto exportado). Por sua vez, a vinculação dos registros de exportação ao ato concessório correspondente permite que a fiscalização verifique o adimplemento do compromisso de exportação de maneira individualizada. Se a anotação não for feita, a fiscalização teria que auditar todos os atos concessórios do contribuinte para certificar-se de que ele não utilizou um mesmo registro de exportação na comprovação de diversos atos concessórios.

Ou seja, pelo menos em princípio, nenhum desses dois requisitos guarda relação com a controvertida exigência de vinculação física entre insumo importado e produto exportado. Essa, em regra geral (a menos que exista controle de estoques por lotes ou com segregação das mercadorias importadas com o benefício fiscal) é atestada com base em um controle de disponibilidade de matérias-primas em estoque.

E, de fato, às folhas 36 e 38 do processo, no corpo do Termo de Verificação Fiscal, os Auditores-Fiscais autuantes referem-se aos problemas, identificados em ambos Atos Concessórios, de erro de enquadramento da operação e falta de vinculação do RE ao AC. No final, concluem:

Portanto , não comprovada a relação entre as exportações e o ato concessório, seja pela falta de vinculação da exportação ao

Ato Concessório respectivo, seja pela falta de indicação do código próprio da operação Drawback nos campos apropriados dos Registros de Exportação, não há como se demonstrar que as mercadorias importadas foram efetivamente utilizadas na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não há como atestar que o contribuinte cumpriu o compromisso assumido.

É verdade que às folhas 42 e 45 do processo, ainda no Termo de Constatação Fiscal, demonstram-se cálculos baseados em laudo pericial que indicam que parte da matéria-prima importada não foi empregada nos produtos exportados, senão vejamos.

4.2 DA INFRACAO RELATIVA AO ATO CONCESSÓRIO 20020125780:

Desse modo, ficou claramente caracterizado que 1.755.556,00 kg de coque calcinado não foram necessariamente aplicados nos fins para os quais foram importados no Ato Concessório, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

(...)

4.3 DA INFRACAO RELATIVA AO ATO CONCESSÓRIO 20030083745:

Desse modo, ficou claramente caracterizada a infração ao Principio da Vinculação Física, anteriormente relatado, já que os insumos referentes a 6.410,00 kg do insumo FLUORETO DE ALUMiNO não haviam sido importados quando ocorreram as exportações ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

Contudo, a recorrente é taxativa a respeito dos limites dentro dos quais permanece litigando. Observe-se (e-folha 2.346).

*5. Ademais, apontou a autoridade fiscal nos **itens 4.2 e 4.3 do mencionado Termo de Constatação Fiscal** (fls.26 a 51) que havia infrações específicas relacionadas a cada um dos referidos Atos Concessórios. Neste ponto é importante destacar que já ao apresentar sua impugnação **a contribuinte reconheceu o equívoco neste particular e promoveu o recolhimento do crédito tributário, conforme DARFs de fls. 1142**, novamente apresentados por ocasião da interposição do Recurso Voluntário (fls. 2.208).*

*6. Dessa forma, a matéria em litígio submetida à análise do CARF Colegiado limitou-se ao equívoco cometido pela Recorrente na indicação dos códigos de enquadramento das operações nos Registros de Exportação (REs) no SISCOMEX - **indicou os códigos 80.000 e 81.301**, que se referem às "exportações normais" e às "exportações sujeitas a registro de venda", **quando deveria ter indicado o código 81.101** que se*

refere ao "Drawback Suspensão" - e à ausência de anotação nos respectivos Atos Concessórios.

Esclarecido o alcance da controvérsia, analisemos as alegações da recorrente à luz das particularidades do regime e da legislação que regulamenta sua concessão e as condições de adimplemento da obrigação que lhe confere condição de eficácia.

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, está previsto no inciso II do art.78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, c/c o art.1º, inciso I, da Lei n.º 8.402/92. Ele oferece a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso do importador e beneficiário do regime de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos firmados pela contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX, *verbis*:

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

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

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 - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº8.402, de 1992)

(...)

Na modalidade suspensiva, o Regime permite à contribuinte importar insumos com suspensão dos tributos incidentes na importação, com o compromisso firmado de, em certo prazo e condições, utilizá-los no beneficiamento ou industrialização de produtos e efetivamente reexportá-los. Cumprido esse compromisso aquela suspensão inicial dos tributos é convertida em uma isenção.

Tratando-se de uma isenção condicionada, portanto, reclama a aplicação dos art.111, 155 e 179 do CTN, *in verbis*:

*Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:*

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

*Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado **faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.***

(...) §2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (...)

Pois bem, 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 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 as disposições normativas:

Portaria Secex nº 01, de 25 de janeiro de 2000

Art. 35 - Na comprovação ou habilitação ao Regime de Drawback, os documentos eletrônicos registrados no Siscomex utilizarão somente um Ato Concessório de Drawback.

Art. 37 - O Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex) estabelecerá as normas e procedimentos específicos necessários à apresentação do Relatório Unificado de Drawback e à utilização do Registro de Exportação Simplificado."

Comunicado Decex 02, de 31 de janeiro de 2000

COMPROVAÇÕES

TÍTULO 19

Modalidade Suspensão

19.1. Para comprovação do Regime de Drawback, na modalidade suspensão, as empresas utilizarão o Relatório Unificado de Drawback, identificando os documentos eletrônicos registrados no Siscomex, relativos às operações de importação e exportação, bem como as Notas Fiscais de venda no mercado interno, **vinculadas ao Regime**, ficando as empresas dispensadas de apresentar documentos impressos.

(...)

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

19.5. As Declarações de Importação (DI) e os Registros de Exportação (RE) indicados no Relatório Unificado de Drawback **deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.**

19.6. Não serão aceitos para comprovação do Regime, Registros de Exportação (RE) que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.

19.7. Para fins de comprovação, será utilizada a data de registro da Declaração de Importação (DI), que deverá ser indicada no Relatório Unificado de Drawback.

Em simples leitura da regulamentação, 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 adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback. O ônus probatório é do 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, mascaram as correspondentes operações de exportação.

De todo o exposto, constata-se que é da contribuinte a obrigação de comprovar o integral cumprimento das exportações para se beneficiar do referido benefício fiscal. No meu entender, a autuada não obteve esse êxito, além de adotar procedimentos que dificultaram o controle das operações decorrentes da adoção do Drawback Suspensão, como ficou exaustivamente demonstrado no lançamento fiscal.

Ressalto que este colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também já decidiu nesse sentido. Transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-003.850, de 17/05/2016, da relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

Data do fato gerador: 16/07/1996

(...)

DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.

Somente serão aceitos para comprovação do regime de Drawback, registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Alega-se, também, no especial supostos efeitos favoráveis da inovação introduzida pela Lei 11.774/08, que, segundo a defesa, prevê expressamente a fungibilidade e deve ser aplicada a fatos pretéritos, por força do disposto no art. 106 do CTN.

Segue o dispositivo legal em referência vigente à época dos fatos e, a seguir, o texto com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.350/12.

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos nacionais adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes por aplicação do § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (grifos acrescidos)

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

...

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 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. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

A regulamentação prevista desde a origem veio através da Portaria Conjunta RFB_SCE 467/10, mais tarde alterada pela Portaria Conjunta RFB_SCE nº 1.618/14.

Observe-se o que dispunha o § 2º do art. 1º da Portaria Conjunta RFB_SCE 467/10:

Art. 1º A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do pagamento do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 2º O regime especial de que trata este artigo denomina-se Drawback Integrado.

E os artigos 2º e 3º do mesmo Ato Normativo

Art. 2º A pessoa jurídica será habilitada no Drawback Integrado por meio de ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

§ 1º A habilitação no regime especial deverá ser solicitada por meio de requerimento específico no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), módulo Drawback web, disponível na página do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), no endereço <<http://www.desenvolvimento.gov.br>>.

§ 2º O requerente informará o valor, a quantidade na unidade de medida estatística, a descrição e os códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) das mercadorias que serão adquiridas no mercado interno ou das que serão importadas, bem como dos bens a exportar.

§ 3º É permitida a conversão de ato concessório de Drawback Verde-Amarelo em Drawback Integrado, quando o primeiro foi concedido antes da vigência desta Portaria, sendo vedada a conversão nos casos das operações de que trata o art. 90 da Portaria SECEX Nº 25, de 27 de novembro de 2008.

Art. 3º A mercadoria admitida no Drawback Integrado não poderá ser destinada à complementação de processo industrial de produto já amparado por regime de drawback concedido anteriormente.

A toda evidência, a legislação da qual a recorrente pretende socorrer-se trata de um regime especial novo, específico, denominado *Drawback Integrado*, criado pela Lei 11.774/08. Inequivocamente, não se aplica a fatos pretéritos e tampouco pode ser confundido ou miscigenado com a modalidade de Drawback Suspensão típica, cujas regras eram de conhecimento das partes envolvidas e devem ser observadas à risca pelo importador (sobretudo por tratar-se de uma desoneração fiscal).

E não é só isso.

A Portaria Conjunta RFB_SCE nº 1.618/14 veio mais tarde determinar o que se pode reconhecer como equivalente.

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

Quer dizer, é um despropósito sugerir que o Regime de Drawback Suspensão como tal conhecido à época da outorga do direito à importação seja simplesmente transmutado em Drawback Integrado, ao bel prazer da outorgada, segundo as condições que melhor lhe aprovelem e à margem de toda a regulamentação do Poder Executivo.

Para encerrar, faz-se derradeiro destaque ao elemento de limitação temporal de eficácia normativa introduzida pelo § 6º do artigo 5º da Portaria Conjunta RFB_SCE nº 1.618/14:

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. (Incluído pela Portaria RFB/Secex nº 1.618, de 2 de setembro de 2014)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a

Processo nº 10074.001046/2005-59
Acórdão n.º **9303-005.492**

CSRF-T3
Fl. 30

formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A (grifos
acrescidos)

Portanto, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial
interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal