



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

Processo n° 10074.001789/2010-96
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.197 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de junho de 2016
Matéria Drawback suspensão
Recorrente FERREIRA INTERNACIONAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 02/08/2004 a 02/10/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente do descumprimento dos requisitos inerentes ao drawback suspensão será determinado com base na regra de que trata o art. 173, inciso I, do CTN. A contagem do referido prazo deverá se dar a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário. **DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVADO O ATENDIMENTO AOS REQUISITOS FORMAIS DE VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. EXPORTAÇÕES VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK.**

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de *drawback* suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. Uma vez comprovada a vinculação a ato concessório do regime às exportações, reconhece-se o adimplemento das exportações compromissadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl e, em primeira votação, o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que convertia em diligência e apresentou declaração de voto. Acompanhou, pela recorrente, o Dr. Luiz Romano, OAB/DF 14.303.

ROBSON BAYERL - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ROBSON JOSE BAYERL (Presidente), ROSALDO TREVISAN, WALTAMIR BARREIROS, LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO (vice-presidente), ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, RODOLFO TSUBOI.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração**, situado às *fls.* 02 a 51, originário de procedimento fiscal voltado a verificar o cumprimento do regime de *drawback* na modalidade suspensão, lavrado para a exigência de: Imposto de Importação, juros de mora e multa de ofício, no valor de R\$ 67.685,37; multa regulamentar no valor de R\$25.679.000,00; IPI, juros de mora e multa de ofício no valor de R\$110.888,33; Cofins, juros de mora e multa de ofício no valor de R\$176.467,08; PIS/PASEP, juros de mora e multa de ofício no valor de R\$37.660,51, totalizando um crédito tributário no valor histórico de **R\$ 26.068.701,28**.

2. Adota-se, pela fidelidade aos fatos, o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento:

"A autuação teve origem na ação fiscal desenvolvida para verificação do cumprimento do Regime de Drawback Suspensão, concedido à interessada através dos Atos concessórios n°s 20040099474, 20050010654, 20050045814, 20060045140, 20060153288, 20065559, 20060120240, 20070122342, 20070046042, 2007069255, 20070085684, 20070122288, 20070032343 e 20070033099.

O regime de drawback, modalidade suspensão, permite a suspensão dos tributos incidentes na importação de produtos destinados à exportação e a base legal para sua concessão é o Decreto-Lei n° 37/66, art. 78, II. Cabe à beneficiária do regime do ônus da prova, ou seja, deve demonstrar e provar ao fisco que cumpriu todas as condições e requisitos estabelecidos para que se possa usufruir dos incentivos previstos neste regime. Caso não o faça, suas operações de importação devem ser tratadas sob o regime aduaneiro comum, onde a regra é o pagamento dos tributos. A partir de 1° de novembro de 2001, a concessão e o acompanhamento de todos os atos concessórios de drawback suspensão passaram a ser efetivados de forma eletrônica no Siscomex, simplificando os procedimentos tanto do contribuinte como da fiscalização, já que tudo passou a ser processado eletronicamente, inclusive algumas conferências feitas pelo próprio sistema. Assim, analisando os atos concessórios da beneficiária, foi verificado que nenhum deles teve qualquer Registro de Exportação (RE) vinculado. Às fls. 56/61 a fiscalização detalhou os atos concessórios sob exame com as informações extraídas do banco de dados SECEX/SISCOMEX.

Sob intimação, a beneficiária apresentou diversos documentos para tentar comprovar as exportações dos atos concessórios, com exceção do Ato Concessório (AC) n.º 20070033099, que, por esta razão, foi considerado totalmente inadimplente. Para aceitação dos RE's como comprovação da exportação é necessário que os mesmo contenham as informações quanto ao enquadramento da operação de drawback (códigos 81101, 81102, 81103 e 81104) e o número do AC. Esta é uma exigência prevista na Portaria SECEX nº 14/2004 e art. 352 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 4.543/2002). É o princípio da vinculação física, cuja base legal é o art. 78, I, do Decreto-Lei nº 37/66. A fiscalização também traz argumentos de ordem operacional de controle da exportações para salientar a obrigatoriedade de tais informações.

Às fls. 65/89 são relacionados os atos concessórios com DI's e RE's indicados pela beneficiária para comprovação do cumprimento das condições do regime e a análise da fiscalização quanto às correspondentes vinculações, concluindo que nenhum RE serve para extinguir o regime de drawback, pelas razões descritas às fls. 89/90, que, resumidamente, consistem em não vinculação, vinculação indevida ou vinculação em duplicidade de ato concessório, indicação de exportação normal e não de drawback, retificação de RE após a averbação e RE não averbado.

Assim sendo, em não comprovado o efetivo cumprimento das condições, limites e valores previstos nos Atos Concessórios e ainda a não adoção de qualquer medida extintiva do regime, foram exigidos os tributos suspensos desde o momento da importação dos insumos estrangeiros.

Os créditos foram constituídos com base no art. 173, I do CTN, os quais só decaíram em 01/01/2011 para aqueles AC's mais antigos e que venceram em 2005. Também foi exigida a multa prevista no art. 107, VII, "e", do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, já que a contribuinte utilizou-se, indevidamente, do regime, vez que mantém suspensão dos tributos quando já não mais poderia fazê-lo.

A multa em apreço foi calculada por dia, a partir do dia seguinte ao vencimento do Ato Concessório, até o dia do presente lançamento dos tributos. Os documentos a que se referem a fiscalização encontram-se às fls. 93/2.049. Intimada da autuação em 13/11/2010, a interessada apresentou tempestivamente a impugnação de fls. 2.059/2.092, alegando o que segue:

1) A impugnante dedica-se à atividade de importação e exportação de produtos de origem animal e de comercialização de carnes e seus derivados, notadamente tiras de carne desidratada conhecidas no mercado internacional como beef jerky. Para tanto goza do regime de drawback para importar subprodutos utilizados na fabricação destes produtos à base de carne desidratada.

2) A fiscalização alega que a impugnante não teria comprovado a exportação dos produtos que constam nos AC n.ºs 20040099474, 20050010654, 20050045814, 20060045140, 0060153288, 20065559,

20060120240, 20070122342, 20070046042, 2007069255, 20070085684, 20070122288, 20070032343 e 20070033099. No entanto todos os materiais importados com o benefício do drawback foram empregados na fabricação dos produtos exportados, ainda que tenha ocorrido pequenos lapsos no que diz respeito ao cumprimento das formalidades relacionadas à vinculação dos registros de exportação. Também ocorreram problemas em razão de mudanças de funcionários, quando foram vinculados a dois atos concessórios todas as exportações realizadas nos anos de 2006 e 2007 e por isso a impugnante optou por não vincular as exportações subseqüentes a quaisquer atos concessórios até a correção dos erros.

3) A SECEX permitia vinculação a posteriori dos RE's aos correspondentes AC's, mesmo após o prazo previsto. Ocorre que com a implementação do Sistema Drawback Web esta vinculação a posteriori não foi mais possível. Apesar do prazo concedido pela SECEX para os ajustes necessários, a impugnante não conseguiu realizar todos, restando pendentes algumas divergências que levaram a fiscalização concluir que não houve o cumprimento do regime.

4) Preliminarmente alega que houve nulidade do Auto de Infração posto que calculado incorretamente. Conforme se verifica da tabela no Termo de Verificação para apuração da multa do art. 107, VII, "e", do Decreto-Lei nº 37/66, em relação ao AC nº 20060045140, foi apontado um total de 13.121 dias de descumprimento quando foi apurado 1.312 dias. Também em relação ao AC n.º 20040099474 a fiscalização considerou o início da apuração da multa o dia 26/02/2005, quando o correto seria 02/08/2005, um ano após o registro da DI acobertada pelo AC em tela.

5) Os fiscais autuantes lançaram a multa com base em mera presunção de que os produtos importados não foram exportados, pelo fato de que a beneficiária não ter tido tempo hábil para promover as correções nos registros. Em nenhum momento a fiscalização trouxe elementos que pudessem comprovar o descumprimento do compromisso de exportar por parte da impugnante. A lavratura do auto baseado em presunção é contrária à legislação tributária, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN, interpretando-se da maneira mais favorável ao acusado. Também deveria a fiscalização apresentar as provas para que a impugnante pudesse se defender, sob pena de violação do princípio da ampla defesa e do contraditório. Não pode a fiscalização ignorar as exportações realizadas, utilizando-se indevidamente da presunção, sem comprovar o descumprimento do regime.

6) O auto de infração foi lavrado em 11/11/2010, portanto só poderia efetuar o lançamento para os fatos geradores ocorridos após 11/11/2005, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Cita doutrina e jurisprudência do STJ. O prazo decadencial não admite interrupções nem suspensões, por isso seu termo inicial é a data do fato gerador do imposto, que, no caso dos tributos incidentes sobre a importação, ocorre na data do desembaraço. Não há que se falar que no caso de drawback suspensão este prazo teria início após o término do prazo para a exportação dos produtos previstos nos AC's. Assim para os AC's n.ºs 200400994747, 20050010654 e 20050045814, cujas datas de desembaraço aduaneiro foram 30/08/2004, 04/02/2005 e 11/05/2005,

respectivamente, se operou a decadência do direito do fisco de exigir tributos. Com relação à multa regulamentar, a decadência ocorre para o AC nº 20040099474, porque, conforme consta no auto de infração, o termo inicial para contagem da multa diária seria em 26/02/2005.

7) A impugnante alega como contestação de mérito contra a autuação que mesmo que tenha vinculado de forma equivocada os atos concessórios aos respectivos registros de exportação, o fato é que a obrigação de exportar foi cumprida oportunamente conforme atestam os documentos que mostram o “caminho” dos produtos importados até sua exportação. Tais documentos foram anexados aos autos às fls. 2.224/3.971. Entre os documentos estão planilhas que resumem as exportações dos produtos finais. Traz alguns exemplos, citando alguns AC's, relacionando-os com notas fiscais de entrada e saída para comprovar a utilização do insumo nas exportações. (fls. 2.073/2.074). Alega que a SECEX sempre permitiu a vinculação a posteriori e o fato de que ela tenha concedido prazo para a adaptação dos beneficiários ao novo sistema vem a comprovar que essa formalidade, até então, não tinha tamanha relevância, de modo que seu descumprimento jamais poderia ensejar uma cobrança de mais de R\$26 milhões.

8) Traz argumentos em defesa dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco.

9) Alega também que a multa em comento não pode ser aplicada ao caso em tela, pois a obrigação descumprida é indivisível. A fiscalização impondo tal multa diária estaria punindo o tempo em que supostamente houve o descumprimento da condição para fruição do regime de drawback e não o descumprimento do regime propriamente.

10) Ao final requer a nulidade pelas falhas na apuração dos valores, em especial nos AC's n.ºs 20060045140 e 20040099474 e pelo fato de a autuação ter se baseado em mera presunção. Requer a decadência dos créditos cujos fatos geradores ocorreram antes de 11/11/2005. No mérito, por entender que trouxe todos os documentos que comprovam as exportações e que a cobrança da multa afronta os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não-confisco, requer o cancelamento integral do auto de infração”.

3. Em sessão de 06/07/2011, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) proferiu o **Acórdão DRJ nº 07.25-151**, julgando procedente em parte a impugnação para cancelar a exigência da regulamentar no valor de R\$ 25.679.000,00, objeto de recurso de ofício. Afastou, ainda, a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente e manteve o lançamento referente aos tributos devidos e suspensos em razão das importações que, em tese, estariam amparadas pelo regime de drawback, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/07/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 30/07/2016 por LEONARDO OGASSAWARA DE ARAUJO BRANCO, Assinado digitalmente em 01/08/2016 por R
OBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 30/07/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA

Impresso em 02/08/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente do descumprimento dos requisitos inerentes ao drawback suspensão será determinado com base na regra de que trata o art. 173, inciso I, do CTN. A contagem do referido prazo deverá se dar a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 02/08/2004 a 02/10/2007

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

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

4. A contribuinte interpôs **recurso voluntário** contra a decisão de primeira instância administrativa, em cujas razões argumentou que: **(i)** goza do regime aduaneiro especial de *drawback*, modalidade suspensão, para importação de subprodutos utilizados na fabricação de produtos a base de carne desidratada exportados para o exterior, como as tripas de colágeno utilizadas para envolver alguns desses produtos e os absorventes de oxigênio utilizados nas suas embalagens para fins de conservação; **(ii)** teve diversas exportações realizadas entre os anos de 2006 e 2007 vinculadas a apenas dois atos concessórios (20050258451 e 20050207571), os quais não são objeto da autuação. Após verificar o equívoco cometido, a recorrente optou por não vincular as exportações subsequentes a quaisquer atos concessórios, de modo a corrigir os erros incorridos na vinculação dos registros de exportação aos respectivos atos concessórios; **(iii)** desde o início das atividades da recorrente, o sistema da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (SECEX) vinha permitindo a vinculação *a posteriori* dos registros de exportação aos correspondentes atos concessórios. A prática difundida no mercado e aceita pela Secex, mesmo após o prazo previsto para o cumprimento da referida obrigação, sem que isso representasse qualquer óbice para que os atos concessórios fossem devidamente baixados no sistema. Ocorre que, com a implementação do sistema ***drawback web***, essa vinculação *a posteriori* entre os registros de exportação e os atos concessórios deixou de ser possível. De acordo com esse novo sistema, os registros de exportação já efetivados ou averbados não seriam mais passíveis de alteração, devendo as informações necessárias para a **comprovação do cumprimento do drawback** ser vinculadas no momento da averbação do

registro de exportação. Diante disso, a própria Secex conferiu aos beneficiários do regime de *drawback* um prazo para providenciarem a vinculação entre os registros de exportação e os atos concessórios que estivessem pendentes, tendo inclusive veiculado a Circular Secex nº 34, de 04 de julho de 2007, instruindo os beneficiários do regime a se adequarem ao novo sistema *drawback web*, (iv) não conseguiu promover todos os ajustes necessários dentro do prazo concedido pela Secex. Com isso, restaram pendentes algumas divergências entre determinados atos concessórios e os respectivos registros de exportação, que levaram a Fiscalização a concluir que a recorrente teria descumprido o regime de *drawback*; (v) embora reconheça que vinculou de forma equivocada os atos concessórios listados no auto de infração aos respectivos registros de exportação, o fato é que a obrigação de exportar foi cumprida oportunamente, conforme atestam os documentos anexados à impugnação, que mostram o “caminho” dos insumos importados sob o regime de *drawback* suspensão desde a obtenção dos competentes atos concessórios até a sua exportação, devidamente incorporados aos produtos finais, para o mercado externo. Contudo, ao apreciar a impugnação a DRJ eximiu-se de analisar a farta documentação que a instruiu, alegando basicamente que os erros formais incorridos pela recorrente já seriam suficientes para configurar o descumprimento do *drawback* e ensejar a cobrança dos tributos suspensos pelo regime; (vi) ao contrário do afirmado pela r. decisão recorrida, não pretendeu, em momento algum, transferir para o Fisco o ônus de comprovar o descumprimento dos requisitos do *drawback*. Muito pelo contrário, se a recorrente se deu ao trabalho de produzir mais de 1700 páginas de documentos para comprovar que cumpriu o compromisso de exportar em relação aos 14 atos concessórios listados no auto de infração, é evidente que a mesma assumiu o ônus de comprovar que, a despeito de algumas irregularidades formais, cumpriu o requisito essencial do regime de *drawback* suspensão que é a exportação dos insumos importados incorporados aos produtos finais. Assim, em nome do princípio da verdade material que rege o processo administrativo, a recorrente roga a V.Sas. que examinem a documentação acostada às fls. 2598/4356 do processo, que atesta que todos os insumos importados referidos nos atos concessórios abrangidos pela autuação forma utilizados na produção de mercadorias exportadas oportunamente, isto é, dentro do prazo de vencimento dos mencionados atos concessórios; (vii) seis dos quatorze atos concessórios abrangidos pelo auto de infração foram devidamente baixados pela Secex pelo fato de que aquela Secretaria prorrogou, por meio da Portaria nº 24, de 26/07/2011, a validade dos atos concessórios com vencimento original entre 01/10/2008 e 31/12/2011. Assim, os atos concessórios que tinham vencimentos originais no ano de 2009 tiveram seu prazo de validade prorrogado, pelo que a recorrente providenciou, junto a Secex, a baixa dos referidos atos concessórios, mediante a vinculação a novos registros de exportação.

5. Em sessão de 29/01/2012, a 2ª Turma desta 4ª Câmara proferiu a **Resolução CARF nº 3402000.501**, por unanimidade de votos, sob a relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, nos seguintes termos:

"O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dela tomo conhecimento e passo a apreciar.

O recorrente apresentou 1700 páginas de documentos para atestar que o regime de drawback foi cumprido. Porém, a instância a quo não analisou os documentos pois entendeu que falta de observância de todas as formalidades previstas no regime era motivo suficiente para ensejar a desconsideração do drawback.

Discordo da posição da DRJ Florianópolis, pois se o recorrente conseguir provar que os insumos importados sob o regime de drawback suspensão foram incorporados aos produtos finais exportados, entendo cumprida a condição fundamental que rege o regime.

Neste norte, voto no sentido de baixar o processo em diligência para que a unidade de origem analise os 1700 documentos acostados nos autos quando da apresentação da impugnação e elabore um relatório conclusivo sobre a utilização dos insumos importados sob o regime de drawback suspensão nos produtos exportados pelo recorrente. Em outras palavras, faça análise se o recorrente cumpriu a condição de incorporar em seu produto exportado os insumos importados com suspensão tributária.

Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito.

Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual".

6. A Seção de Fiscalização Aduaneira 1 da Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª RF apresentou Relatório Fiscal, situado às fls. 4.622 a 4.624, nos seguintes termos, com grifos do original:

Em razão da solicitação de diligência efetuada pelo CARF às fls. 4614, temos a relatar o que segue.

*Em 07/10/2013, através do Termo de Intimação nº 468/2013 (fls.4618), intimamos o contribuinte “**a relacionar** quais documentos apresentados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que inovam o acervo apresentado no curso da ação fiscal, já que para esta fiscalização tal fato não ocorreu”. (grifamos).*

Analisando-se a resposta apresentada em 21/10/13 pelo contribuinte (fls. 4622/4625), observa-se que o mesmo não procedeu à solicitada relação, preferiu redigir um texto evasivo e sem substância, onde, em suma, informa que o órgão competente, segundo o contribuinte - a SECEX, regularizou a situação de novos registros de exportações, vinculando-as à Atos Concessórios .

*Em nossa fiscalização **foram examinados todos os RE apresentados pelo contribuinte no curso da ação fiscal**, conforme pode-se atestar pelo Termo de Verificação de fls. 52/94. De outro lado, os motivos de os mesmos não serem aceitos, também estão transcritos no referido Termo de Verificação.*

*Em realidade, o contribuinte não apresentou novos RE vinculados à Atos Concessórios que fossem plenamente regulares com o regime em tela e que, por um lapso, houvera esquecido; simplesmente apresentou novos RE vinculados muito tempo depois das exportações – e até posteriores à autuação/impugnação, **ressalte-se como sendo regularizados pelo órgão competente a SECEX** -*

segundo o mesmo. Contudo, tais registros de exportações são imprestáveis para comprovação do regime, conforme já se explanou sobejamente na autuação e se demonstrará a seguir.

Uma das razões que causou afastamento de alguns RE foi justamente a falta de vinculação do mesmo ao ato Concessório ou a sua vinculação após a averbação da exportação.

A vinculação do Ato Concessório ao RE e o correto código de enquadramento da operação é exigência prevista na Portaria SECEX nº 14/04, que consolidou as normas de importação e de Drawback (art. 134, 141 e 142 da Portaria e itens 2 e 3 de seu anexo “G”), bem como no art. 352 do Decreto nº 4.543/02 – RA/02 (art. 400 do Decreto nº 6.759/09 – RA/09).

O escopo da legislação do Drawback é em suma um estímulo à exportação, propiciando ao exportador nacional condições competitivas em termos de preço no mercado internacional, desonerando os tributos devidos numa importação comum, sob a condição de que os produtos importados sejam necessariamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados – princípio da vinculação física, cuja base legal é o art. 78, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66.

Assim, a exigência expressa na legislação acima citada (vinculação do RE ao regime) visa o controle do regime num momento crucial que é o da exportação dos produtos produzidos com insumos importados com tributos suspensos.

*Um dos motivos é porque se não houver a vinculação do RE a um Ato Concessório, a fiscalização do regime será frustrada ante a impossibilidade material de fazer qualquer cotejo útil, uma vez que a empresa poderia comprovar dois ou mais Atos Concessórios com os mesmos documentos, sendo que, desta forma, os insumos importados com tributos suspensos por um Ato Concessório poderiam se destinar ao mercado interno sem o pagamento dos tributos. Acrescente-se que algumas empresas possuem vários Atos Concessórios (**como é o caso da contribuinte em tela**), o que dificulta ao infinito verificar a coincidência de RE em todos os Atos.*

Outra razão é porque a empresa exportadora, ao solicitar o enquadramento da operação no “regime normal” em vez de no “regime Drawback”, faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação seja conduzido com o tratamento fiscal de uma exportação normal, sem que sejam adotadas as cautelas próprias daquelas operações de Drawback, como, por exemplo, a solicitação da apresentação do Ato Concessório de Drawback e o confronto das mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo Ato Concessório. Deve ser lembrado ainda que há uma seleção das exportações a serem fiscalizadas, havendo em algumas a verificação física e documental, em outras somente a documental e em outras nenhuma verificação. Como é a unidade de despacho da Receita Federal que estabelece os parâmetros para que uma exportação sofra um ou outro tipo de verificação, é comum que se incluam as exportações de Drawback, que implicam ao final a isenção dos tributos incidentes na importação, no grupo de verificação física e documental.

Assim, não pode o exportador, após concluídos todos os procedimentos do despacho de Exportação, utilizar-se de uma exportação efetuada no regime normal para comprovar um Ato Concessório de Drawback Suspensão.

Por fim, é mister se destacar que no Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão há a participação de dois órgãos estatais, a SECEX e a RFB, sendo que cada qual exerce sua atuação dentro de suas competências exclusivas.

Basicamente tais áreas de atuação se dividem da seguinte maneira: compete a SECEX administrar o regime desde a sua concessão até o seu término, no tocante a parte comercial e cambial, acompanhando e verificando o adimplemento dos compromissos assumidos em sua área de atuação; e à RFB compete acompanhá-lo e fiscalizá-lo, verificando o fiel cumprimento dos compromissos assumidos, com vistas em questões tributárias. Não raro, contudo, encontrarmos um regime adimplente para a SECEX no tocante às suas questões e inadimplente para a RFB em questões tributárias. Sendo possível o inverso também. Assim, a SECEX tornar um regime adimplente significa inexistirem pendências comerciais e/ou cambiais, sem, contudo ter o condão de torná-lo também adimplente acerca do cumprimento dos requisitos e condições para fruição dos benefícios fiscais, de competência RFB: imaginar o contrário seria admitir competência (prevalente) da SECEX em assuntos exclusivos da RFB.

Assim, pelo exposto, opinamos pela não aceitação dos novos RE, cujas vinculações ao regime se deram após as respectivas exportações, bem como opinamos no sentido de considerar o contribuinte - da mesma forma que por ocasião da autuação- totalmente inadimplente em todos os atos concessórios pelos motivos já expostos nos autos e pelos motivos ora acrescentados.

Propomos que se encaminhe este relatório para o contribuinte, em, querendo, se manifestar no prazo de trinta dias, e, após, encaminhe-se para o CARF.

7. Em sessão de 19/08/2014, a 2ª Turma desta 4ª Câmara proferiu a **Resolução CARF nº 3402000.686**, também por unanimidade de votos, sob a relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, nos seguintes termos:

Esse Colegiado converteu o julgamento em diligência com o fito de análise desses documentos acostados quando da propositura da impugnação. A unidade preparadora intimou o recorrente nos seguintes termos:

'No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, através do presente termo, INTIMO o contribuinte em epígrafe A RELACIONAR quais documentos apresentados ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que inovam o acervo apresentado no curso da ação fiscal, já que para esta fiscalização tal fato não ocorreu. Prazo para cumprimento: cinco dias 05 (cinco) dias úteis do recebimento desta intimação, na forma do § 1º do art. 19 da Lei nº 3.470/58, alterado pelo art. 71 da MP nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001'.

Nos termos do relatório fiscal, o sujeito passivo não apresentou a relação solicitada pela fiscalização, apenas redigiu um texto evasivo e sem substância, onde, em suma, informa que o órgão competente, a SECEX, regularizou a situação de novos registros de exportação, vinculando-as à Atos Concessórios. Afirma, ainda, que foram examinados todos os RE apresentados pelo recorrente no curso da ação fiscal e que os motivos de os mesmos não serem aceitos estão transcritos no Termo de Verificação que acompanha os autos de infração.

Continua seu relatório defendendo os motivos da autuação. Da leitura do citado relatório, fico convicto que não houve a análise dos 1700 documentos acostados aos autos, como requerido pela Resolução nº 3402000501, de 29/01/2012.

Diante deste quadro, converto novamente o julgamento em diligência para que seja feita uma análise nos 1700 documentos acostados aos autos quando da apresentação a impugnação e que seja elaborado um relatório conclusivo sobre a utilização dos insumos importados sob o regime de drawback suspensão nos produtos exportados pelo recorrente.

Espero que desta vez a Unidade Preparadora faça a análise dos 1700 documentos e devolva os autos para deslinde da causa. Da conclusão da diligência deve ser dada ciência à contribuinte, abrindo-lhe o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito. Após todos os procedimentos, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

8. Em 05/03/2015, a unidade local, em atenção à **Resolução CARF nº 3402000.686**, apresentou Relatório Fiscal, situado às fls. 7.728 a 7.734, no qual expôs que os documentos, correspondentes a 1.700 folhas, da maneira como se encontram, "(...) tornam incompreensível o cotejamento físico":

Analisando o resto da documentação em relação a este tópico vemos que toda ela embora farta, carece de princípios básicos contábeis para fazer a comprovação que propõe, embora grande parte será aproveitada como veremos mais adiante neste termo. Portanto, a documentação, ou seja, as 1700 folhas citadas no Recurso Voluntário ao CARF e alvo da Resolução, como se encontram tornam incompreensível o cotejamento físico que se pretende.

9. Diante da incompreensão da autoridade fiscal, a unidade intimou a contribuinte ora recorrente para apresentar, no prazo de 20 dias, (i) laudo técnico, assinado por profissional competente, e (ii) planilha excel referente aos períodos de apuração de 2005, 2006, 2007 e, se houver exportações neste ano oriundas dos 11 (sic) atos concessórios em discussão, também de 2008.

10. A "planilha excel" exigida pela autoridade fiscal deveria conter, segundo a intimação realizada, os seguintes itens:

buscando demonstrar a utilização do insumo importado com suspensão (tripas de colágeno) nos produtos finais nos quais é utilizado e exportados sob o amparo do regime de *drawback*.

13. Em 06/04/2015, a contribuinte, ora recorrente, apresentou petição para se manifestar a respeito do relatório fiscal, argumentando, em síntese, que uma vez mais não se observou a resolução deste Conselho, uma vez que os 1.700 documentos juntados aos autos não foram analisados.

14. Em 08/04/2015, o Serviço de Fiscalização Aduaneira 1 da Inspeção da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª RF apresentou Relatório Fiscal, situado à fl. 7.750, nos seguintes termos, com grifos do original:

Despacho final para o Egrégio CARF

Restituo o processo à Supervisão para o encaminhamento ao CARF com o relatório final desta fiscalização e as considerações da empresa. Sobre este documento faço breves comentários sem entrar no mérito da questão em si a fim de preservar a verdade dos fatos:

1º) O relatório final de fls. 7.728 a 7734 deve ser analisado juntamente com o termo de intimação de fls. 4.660 a 4.666 que já antecipava a inconsistência, até o ponto examinado, dos 1.700 documentos acostados ao processo, o que não foi contestado pela empresa em nenhum momento;

2º) No item 39 do Recurso Voluntário fls. 4.546 a 4.597 o advogado da empresa defende que a autoridade fiscal realize o controle de estoque dos produtos, (vinculação física), o que foi feito de comum acordo com os gestores contábeis da Requerente e, ao final do levantamento o Representante da empresa se limita a minimizar a importância do Livro Registro de Inventário chamando-o de "livro meramente auxiliar";

3º) Esta auditoria nunca afirmou que a empresa não vende qualquer produto para o mercado interno e sim que na vinculação física demonstrada a autuada não entregou nenhuma nota fiscal que evidenciasse este fato, o que já era de se esperar que assim procedesse.

Por fim, explico que no expediente com as considerações da empresa ao relatório desta fiscalização, fls. 7735 a 7749, os elementos componentes dos links da planilha, basicamente Notas Fiscais de Entrada e Saída, já tinham sido entregues em 29.01.2015 e anexados às fls. 4.700 a 7720. Esta auditoria anexou tudo o que foi entregue exceto as 3.000 folhas dos links da planilha por já fazerem parte do processo.

Portanto, reafirmo e demonstro que todos os elementos foram analisados e o relatório é conclusivo.

É o que tenho o dever de esclarecer.



É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

15. O recurso voluntário é tempestivo e, assim como o recurso de ofício, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deles tomo conhecimento.

16. Trata-se de drawback, na modalidade suspensão, com fundamento no inciso II do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, em que se discute o cumprimento aos requisitos do regime. Sobreveio fiscalização, que, no cotejo entre os atos concessórios (AC) e as informações disponibilizadas na forma eletrônica no banco de dados Secex/Siscomex, apontou inexistência de registro de exportação (RE) vinculado. A autoridade fiscal considerou que restaria, portanto, desrespeitado o princípio da vinculação física em descumprimento à Portaria Secex nº 14/2004 e ao art. 352 do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 4.543/2002, o que a levou a exigir os tributos suspensos desde o momento da importação dos insumos estrangeiros por parte da contribuinte.

17. Oportuno, inicialmente, realizar o reexame necessário manejado por meio de **recurso de ofício** sobre a parcela da decisão de primeira instância administrativa que cancelou a exigência da regulamentar no valor de R\$ 25.679.000,00 prevista na alínea "e" do inciso VII do art. 107 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação da Lei nº 10.833/2003, corporificado na alínea "d" do item VII do art. 728 do Regulamento Aduaneiro, que prevê a aplicação da multa de R\$ 1.000,00 "(...) *pele descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados*", devendo ser observada a disposição do § 2º no sentido de que: **(i)** o pagamento da multa não garante o direito a regular operação do regime ou do recinto, nem a execução da atividade, do serviço ou do procedimento concedidos a título precário; e de que, **(ii)** quando a conduta ensejar também a imposição de sanção administrativa referida no art. 735, a lavratura do auto de infração para exigência da multa será efetuada após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa.

18. Observa-se, portanto, que o fundamento da aplicação da multa foi ter a contribuinte se valido do regime de drawback, mantendo a suspensão dos tributos, quando não poderia fazê-lo, o que levou a autoridade fiscal a calcular a multa diária a partir do dia seguinte ao vencimento do Ato Concessório até o dia do lançamento dos tributos.

19. Os julgadores de primeira instância administrativa apontaram para o fato de o § 4º determinar que, no caso de conduta típica que demande também penalidade administrativa, deverá a autoridade efetuar a lavratura do respectivo auto de infração somente "(...) *após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa*". A menção ao art. 735 é necessária, pois ali estão contempladas as sanções administrativas, entre as quais, logo na alínea 'i' do inciso I a advertência no caso de descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para se habilitar ou utilizar regime aduaneiro especial, e não foi observada, conforme se transcreve da decisão *a quo*:

O que pretendo demonstrar com a transcrição quase integral destes dispositivos é destacar que para a conduta tipificada no art. 728, VII, "d", também há previsão de sanção administrativa (art. 735, I, "i"), a qual deve ser apurada e concluída antes do lançamento da multa, com exceção nos casos em que possa ocorrer a decadência.

Não consta nos autos a informação acerca de referida sanção administrativa.

De qualquer sorte, entendo que esta conduta deva se referir às atividades que o interveniente deva desempenhar em cumprimento de suas obrigações durante a utilização do regime. Isto é, não se está falando em cumprimento do regime, assim considerado após o prazo estabelecido para as exportações, e sim o cumprimento das obrigações inerentes à utilização do regime durante o período de sua utilização.

Este argumento se justifica quando se vislumbra o objetivo de norma punitiva variável, que apenas o descumprimento de obrigação enquanto não for regularizada a situação, impondo um acréscimo diário da multa, estimulando de maneira significativa que o infrator regularize sua situação.

Tanto que no caso em tela, em se admitindo que fosse cabível tal multa, era de se esperar que a imposição diária estancasse quando ocorresse o cumprimento da obrigação, que segundo a fiscalização, seria do próprio regime de drawback, que ressalte-se aqui, não teria sido e nem nunca seria cumprido pela beneficiária já que esgotado seu prazo para realizar as exportações a que estaria obrigada. Portanto a multa seria exigida indefinidamente. A conclusão da fiscalização de que seu prazo final seria, caso não ocorresse o tal cumprimento, a data do lançamento, é totalmente descabida por falta de previsão legal. Aliás a previsão legal é para imposição diária da multa enquanto houvesse o descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial.

Ora, ao término do prazo concedido no AC para utilização do regime de drawback, não há que se falar em aplicação de multa diária por descumprimento de obrigação durante a utilização do regime, e sim, na verificação do cumprimento de todas as condições e requisitos assumidos na concessão do regime. Constatado o não cumprimento, ou seja, a não utilização dos insumos importados nas exportações pactuadas no AC, há que se exigir os tributos suspensos com seus respectivos consectários legais.

No que tange, portanto, à multa prevista no art. 107, VII, “e” do Decreto-Lei n.º 37/66, com alteração da Lei n.º 10.833/2003, entendo não aplicável ao caso em apreço, e por isso, deve ser a mesma cancelada.

Finalmente, por todo o exposto, afasto a prejudicial de decadência e VOTO pela procedência parcial do lançamento, devendo ser cancelada a exigência correspondente à multa no valor de R\$25.679.000,00.

20. Voto no sentido de negar seguimento ao recurso de ofício, mantendo a decisão sob exame pelos seus idênticos fundamentos, passando-se, a seguir, à análise do mérito do recurso voluntário.

21. Em primeiro lugar, necessário decidir sobre a preliminar de decadência suscitada pela contribuinte. A decisão de primeiro piso fundamentou a sua convicção nos seguintes termos:

Neste momento necessário se faz abordar a prejudicial de decadência trazida pela interessada. A mesma defende a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), devendo o prazo para constituição de crédito tributário ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, que, no caso, seria o desembaraço da DI de importação do insumo.

Relativamente aos tributos incidentes nas importações, os mesmo estão inseridos na modalidade de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Dessa forma, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos pela via do pagamento. Em outras palavras, o CTN condiciona a contagem do prazo, tal como definida no artigo 150, ao efetivo pagamento do tributo. Essa conclusão está em sintonia com o § 1º do referido artigo 150, segundo o qual “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Como consequência, não havendo pagamento, não há o que se homologar e, nesse caso, a extinção do crédito tributário não ocorre após o decurso do prazo definido no § 4º do artigo 150 do CTN, sujeitando-se, então, à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, reproduzido no artigo 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988; ou seja, o dies a quo para contagem do prazo decadencial corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso do drawback suspensão o prazo decadencial deverá ser estabelecido com base no artigo 173, I, do CTN, uma vez que, nesse caso, não ocorre o recolhimento prévio dos tributos, não havendo, pois, que se falar em homologação do lançamento prevista no § 4º do artigo 150 do CTN. Aqui, o termo de início deverá ser estabelecido a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário. Os 30 dias ulteriores ao encerramento do regime correspondem ao prazo que o beneficiário tem para, quanto ao produto importado eventualmente remanescente, reexportá-lo, destruí-lo sob controle aduaneiro, ou nacionalizá-lo, conforme artigo 151, inciso II, da Portaria SECEX nº 35, de 24 de novembro de 2006 (tal regra estava prescrita nos itens 26.2 e 26.3 do revogado Comunicado DECEX nº 21, de 1997 – Consolidação das Normas do Regime de Drawback – CND). Encerrado o regime e transcorrido o período de 30 dias para a adoção de uma das providências contidas no artigo 151, II, da Portaria SECEX nº 35 de 2006, poderá a Fazenda Pública, no prazo de 5 anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, examinar se os requisitos inerentes ao incentivo em tela foram ou não cumpridos, e, sendo o caso, constituir os créditos tributários relativos aos tributos incidentes na importação.

Trazendo a regra para o caso em tela, vemos que o AC mais antigo na verificação do cumprimento do regime é o de n.º 20040099474 (DI n.º 04/07515423), mais antigo na verificação feita, cuja vencimento se deu 26/02/2005. Assim, aplicando-se a regra acima, tem a contagem do prazo para a decadência se inicia em 01/01/2006, encerrando-se em 01/01/2011.

Haja vista que a ciência do auto de infração se deu em 13/11/2010 (fls. 2052), conclui-se que o mesmo foi efetivado dentro do prazo legal para constituição dos créditos.

22. Correto o julgamento da Delegacia Regional de Julgamento, devendo, portanto, ser igualmente mantido por seus próprios fundamentos, negando-se provimento ao recurso voluntário neste particular.

23. Passa-se, em seguida, à análise do mérito.

24. Diante da acusação de ausência de prova da vinculação, decidiu, à unanimidade, a 2ª Turma desta 4ª Câmara, em sessão de 29/01/2012, proferir a **Resolução CARF nº 3402000.501**, convertendo-se o julgamento em diligência "(...) para que a unidade de origem analise os 1.700 documentos acostados aos autos quando da apresentação da impugnação", bem como para, em seguida, elaborar relatório conclusivo sobre a destinação dos insumos importados sob o regime dos respectivos atos concessórios.

25. A questão, como bem delimitou o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que nos antecedeu na presente relatoria, cinge-se a saber se tais insumos foram ou não incorporados aos produtos finais exportados pela contribuinte ora recorrente, o que, se comprovado por meio da documentação em referência trazida em sede de impugnação, demonstraria o cumprimento da condição fundamental que norteia o regime.

26. Não cumprida a determinação deste Conselho, a turma decidiu, novamente por decisão unânime, proferir a **Resolução CARF nº 3402000.686**, de 19/08/2014, determinando nova diligência.

27. A unidade local, por entender que os documentos, da maneira como se encontravam, tornavam "(...) incompreensível o cotejamento físico" determinado, intimou a contribuinte a ela delegando o trabalho de análise determinado por este Conselho, para a finalidade de apresentar laudo técnico e planilha excel referentes não aos 14 atos concessórios, mas somente aos 11 atos referentes às tripas de colágeno, deixando de lado os 3 atos concessórios que têm por objeto absorventes de oxigênio.

28. A contribuinte elaborou a planilha, na qual realizou o cotejo, nota a nota, das tripas de colágeno importadas com as saídas de produto final da linha "Peperoni". Ao final, indicou o saldo de matéria-prima em estoque. Instruiu, ainda, a planilha em referência com cópia das notas fiscais de **entrada** e de **saída** com destino ao exterior.

29. Segundo o relatório da autoridade fiscal, "a planilha entregue pela empresa em atendimento ao termo de início lavrado por essa auditoria resume todo o trabalho alvo desta auditoria tendo em vista que ela apresenta vários recursos", esclarecendo, ademais,

que apenas os produtos da família "Peperoni" receberam os insumos das tripas de colágeno por se tratarem de uma película que envolve tais mercadorias.

30. Passou, então, à análise da planilha de levantamento de estoque das tripas de colágeno (insumos), tanto *in natura* como aqueles já incorporados aos produtos "Peperoni":

1) Apresentação do saldo inicial de tripas em 31.12.2004 igual a zero tanto em KG (quilos) quanto em MT (metros), isto é necessário porque as notas fiscais de Entrada estão em MT, as notas fiscais de saída estão em quilos, por isso a apresentação nas duas unidades de medida em toda a planilha;

2) A partir de 01.01.2005 a primeira entrada é em 16.05.2005 no montante de 1.006 KG ou 377.441MT. A partir deste ponto o procedimento padrão adotado por esta auditoria foi o de verificar, por amostragem, as entradas subsequentes bem como as saídas do produto tripas de colágeno verificando o saldo no final de cada ano. Ressaltamos que a empresa fez a avaliação por contagem física no término de cada ano registrando no livro próprio de inventário.

Em 2005 o contribuinte assinala na planilha como último movimento o de entrada em 09.12.2005 de 750 KG de tripas de colágeno, assim, o montante restante de 1.141 KG do produto foi o montante apurado em 31.12.2005.

O Livro Registro de Inventário na mesma data, 31.12.2005, aponta que havia no estoque tripas de colágeno em 3 diferentes itens, os quais já foram transformados para KG, segundo a memória de cálculo entregue pela empresa, por ser esta a medida de confronto eleita por esta auditoria:

- 2.1) tripa de colágeno calibre 18 Naturin: 298.275 MT correspondentes a 793 KG de tripas;
- 2.2) tripa de colágeno calibre 15 Naturin 24CX correspondendo a 70KG
- 2.3) PEPPERONI BEEF (produto acabado) 845 KG correspondendo a 18 KG de tripas.

Portanto, chegamos a um montante registrado e contabilizado no livro de inventário em 31.12.2005 de 881KG. Cotejando-se este montante com o apurado pela empresa na planilha na mesma data de 1.141 KG chegamos a uma **diferença de 260KG registrados a menor no livro de inventário, ou seja, no estoque contado pela empresa.**

3) Em 31.12.2006 a planilha demonstra que a última movimentação foi feita em 26.12.2006 com a baixa no estoque de 26,59KG de tripas deixando em estoque 989 KG. O livro registro de inventário acusa em estoque na mesma data o seguinte:

- 3.1) tripa de colágeno calibre 15 Naturin 107.532 UN correspondendo a 215KG;
- 3.2) PEPPERONI BEEF (produto acabado) 1.334 KG correspondendo a 28KG de tripas.

Portanto, temos o valor apurado pela empresa de 989KG e registrado no inventário temos 215KG + 28KG = 243KG, gerando assim uma **diferença de 746KG a menor de tripas de colágeno registradas no inventário da empresa em relação ao apurado, ou seja, 989KG - 243KG = 746KG.**

4) Já em 2007 o levantamento da empresa na planilha apurou uma quantidade de 2.464KG de tripas de colágeno em 31.12.2007, entretanto ao analisarmos o valor lançado no livro de inventário da empresa constatamos como único item registrado o de tripa de colágeno calibre 18 Naturin na quantidade de 237.660MT correspondentes a 632KG de tripas. **A conclusão para este ano é de uma diferença registrada no inventário a menor de 1.832KG, ou seja, aproximadamente 2 toneladas.**

5) Por fim em 2008 a planilha montada pelo contribuinte acusa um montante em estoque de (- 203KG) de tripas de colágeno, ou seja, um valor negativo para este item, o que é contabilmente incompatível, para um valor de zero, ou seja, nenhum item in natura ou em produtos acabados registrados no livro de inventário. Há portanto uma diferença meramente aritmética de 203KG para este ano, ressaltando-se que o valor negativo não poderia estar correto sob qualquer análise contábil para contagem física.

31. Em seguida, conclui a autoridade fiscal o seu relatório de diligência nos seguintes e precisos termos:

Conclusão:

1) Esta auditoria relembra que a autuada na fls. 4552 itens 34 e 35 em seu Recurso Voluntário ao CARF afirma que:

“ 34. Como se vê, a documentação trazida aos autos pela Recorrente atesta, de forma inequívoca, a **vinculação física** entre os insumos importados e os produtos finais exportados. grifo no original”

“ 35. A propósito, vale lembrar que a própria decisão de fls. 4.518/4.531 consignou que o *drawback* na modalidade suspensão é regido pelo princípio da vinculação física, justamente para evitar qualquer desvio de finalidade, para que um insumo importado com a suspensão de tributos não seja desviado para o mercado interno.”

De fato a empresa não vende qualquer produto para o mercado interno que contenha as tripas de colágeno cuja vinculação física foi feita para o mercado interno. Portanto, a vinculação física foi feita conforme demonstramos neste relatório.

2) Esta auditoria resume e mais uma vez afirma que as diferenças do produto tripas de colágeno no estoque da empresa em relação ao demonstrado pelo levantamento nota a nota evidencia diferenças anuais em 2005: 260 KG a menor, 2006: 746KG a menor, 2007: 1.832KG a menor e 2008: 208KG a menor ou não considerando-se a aritmética ou contabilidade.

3) Se considerarmos que a tripa de colágeno é um pequeno insumo do produto final exportado

conforme a empresa declara, na ordem de: **para cada 1KG de produto exportado são utilizadas somente 0,021KG de tripas de colágeno** por ser esta uma fina película que envolve o produto acabado, se considerarmos a diferença em relação aos produtos acabados e exportados no regime de drawback esta diferença na quantidade destes produtos seria exponencialmente superior à apurada somente em relação às tripas.

4) Lembramos que estes valores anuais de estoque registrados no livro de inventário foram os levados aos Balanços Patrimoniais anuais levantados pela empresa e utilizados para todos os fins tributários, portanto, não há o que se alegar que a diferença consolidada em 4 anos seria inferior às anuais levantadas.

5) Finalmente, esta auditoria conclui por tudo o que foi demonstrado que: os **1700 documentos acostados aos autos quando da apresentação da impugnação**, são imprestáveis para atestar a utilização dos insumos importados sob este regime nos produtos exportados pela recorrente.

32. Observamos, a partir da leitura do relatório apresentado, que a autoridade fiscal procedeu à comparação da planilha apresentada pela contribuinte com o **livro de registro de inventário**, de maneira a apontar diferenças entre os saldos de estoque de tripas de colágeno. Contudo, há de se observar que, de fato, tal livro auxiliar tem sua escrita baseada na contagem física das matérias primas em estoque ao final de cada período, enquanto que a planilha, por seu turno, indica expressamente a **nota fiscal** respectiva da operação, e esta é a expressão probatória mais precisa para o designio almejado, qual seja, comprovar-se a vinculação física. Em outras palavras, ao se compulsar a planilha apresentada, é possível se compulsar a documentação fiscal que a lastreia, enquanto que a prova do inventário é meramente indiciária, vez que sua reconstrução já não se faz mais possível.

33. Superada esta questão, cabe a análise referente ao "saldo negativo" de estoque de tripas de colágeno que decorre da leitura **da própria planilha**, da ordem de 203 kg.

34. Em primeiro lugar, no contexto de um universo amostral de 9.300 kg de tripas importadas entre 2005 e 2008, consigna-se um percentual de 2,18% das mercadorias que supostamente não atenderiam à regra da vinculação física.

35. Explica a contribuinte, em sua manifestação sobre o relatório conclusivo, que tal diferença decorre do fato de que "(...) a requerente decidiu, em junho de 2008, interromper a produção dos itens da linha 'Peperoni'". Esclarece, ainda, que "(...) assim, (...) efetuou a venda de todo o estoque de tripas de colágeno utilizadas na fabricação dos referidos produtos para a empresa LINKS SNACKS INC.", sediada nos Estados Unidos, confirmando, assim, a exportação da totalidade da matéria-prima importada, "(...) pois, quando deixou de usar as tripas de colágeno na produção, a requerente devolveu ao exterior as próprias matérias-primas". Argumentou, ademais, que a vinculação *a posteriori* entre os registros de exportação e os atos concessórios deixou de ser possível apenas a partir da implementação do sistema ***drawback web***, constituindo-se, até então, como uma prática difundida no mercado e aceita pela Secex.

36. A alegação da contribuinte ganha em verossimilhança com a afirmação peremptória realizada pela própria autoridade fiscal em seu relatório conclusivo no sentido de que "(...) **de fato a empresa não vende qualquer produto para o mercado interno que contenha as tripas de colágeno**".

37. Assim, cumprida a obrigação de exportar dentro dos prazos dos respectivos atos concessórios, diante da precariedade da instrução do auto de infração lavrado, e, sobretudo, do método de reconstrução das provas indiciárias por meio da discrepância do

livro de registro de inventário com planilha apresentada pela contribuinte mesmo presente a possibilidade de se verificar, uma a uma, as notas fiscais trazidas a conhecimento, e, por fim, explicada de maneira plausível o "saldo negativo" de estoque derivado da planilha elaborada com base nas respectivas notas fiscais, não subsiste o argumento de ausência de vinculação física que fundamenta o auto de infração lavrado que, portanto, deve ser cancelado.

38. Isto porque entendemos haver um limite para a atuação deste Conselho para reconstruir a instrução no interesse do deslinde do feito e, mesmo depois de duas resoluções convertendo o julgamento em diligência, **não se verificou o efetivo descumprimento dos requisitos do regime especial por parte da contribuinte**. Pelo contrário, a **(i)** planilha apresentada, em conjunto com as **(ii)** notas fiscais de entrada e de saída, acrescidas dos **(iii)** esclarecimentos prestados, colocados no contexto do procedimento fiscal levado a termo, **são bastantes e suficientes para se reconhecer o adimplemento das exportações compromissadas nos atos concessórios correspondentes**. Não sendo possível se prolongar o presente processo indefinidamente, e diante dos dados, documentos e esclarecimentos em referência, reputa-se necessário o afastamento da acusação fiscal.

Com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto para a finalidade de cancelar o auto de infração lavrado e o crédito tributário correspondente.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Peço vênia para apresentar declaração de voto, divergente do Ilustre Conselheiro Relator, Dr. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, em seu mui bem fundamentado voto e, também, do entendimento discutido durante o julgamento. Desculpo-me pela objetividade das minhas considerações.

Preliminarmente, assento que se deve cuidar de fazer prevalecer o Princípio da Verdade Material sobre o formalismo, como penso pretendia o Colegiado que decidira pelas diligências já realizadas. Reconheço que a Verdade Material neste contraditório se processa no cotejamento dos dados trazidos pelos registros empresariais, pelos registros dos sistemas oficiais de controle e pelas demais informações prestadas pela contribuinte. Mas me parece

corresponder aos princípios que regem os atos da administração pública (Lei n. 9784, de 1999 c/c Lei n. 5.172/1966 e Decreto-lei n. 37/1966 e Decreto n. 70.235, de 1972) que não se exija ou se retenha tributo indevido ou que se afaste a exigência quando se constate que os produtos importados com benefício foram efetivamente exportados após aproveitamento em processo de industrialização ocorrido no Brasil.

Como vimos, o processo administrativo recebeu duas decisões do CARF através de Resoluções que demandaram a assistência da autoridade fiscal da unidade de jurisdição. Ocorre que, apesar da análise fiscal e das informações prestadas pela contribuinte em atendimento a essas diligências, sinto que ainda restou necessidade de adicionais manifestações da autoridade local de administração e da contribuinte.

A meu ver, seria de grande contribuição aos Conselheiros obter, através de nova diligência, (a) confirmação inequívoca de que a contribuinte não manteve comercialização no mercado interno dos produtos em questionamento, ou que, tendo havido, seja demonstrado suas implicações com o levantamento até o momento relatado; (b) análise da correspondência das movimentações dos estoques dos produtos em questionamentos com os quantitativos e temporalidades previstos pelos atos Concessórios; (c) verificação da alegação da contribuinte de que houve exportações vinculadas por equívoco aos Atos Concessórios 2005025845 e 20050207571 [não sendo objeto da exigência desse processo fiscal] e que deveriam ser realocados aos AC tratados neste processo administrativo; (d) análise e informações sobre restos e perdas no processo de produção; (e) análise a respeito da afirmação da contribuinte de que houve exportação da matéria importada; (f) análise com referência aos 3 Atos Concessórios importações e RE's relacionados aos absorventes de oxigênio (não atendidas até o momento).

Sem dúvida que o voto do Ilustre Relator traz extensa e profunda análise e sólida fundamentação na legislação, mas ousou dela divergir por coerência com o meu passado neste Colegiado, o entendimento que venho esposando em julgamentos neste Colegiado, de procurar privilegiar o Princípio da Verdade Material e defender o formalismo moderado.

Espero ter deixado claro a razão e o propósito de minha proposta de realização de nova diligência.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira.