



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

Processo n° 10074.001789/2010-96
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.378 – 3ª Turma
Sessão de 17 de setembro de 2018
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERREIRA INTERNATIONAL LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Conseqüentemente, não há que se falar divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO

O tempestivo enquadramento dos Registros de Exportação ao regime especial de drawback suspensão e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis, como condições para a fruição do incentivo do Drawback Suspensão, em atendimento à previsão Constitucional de controle aduaneiro. A ausência de alguma dessas informações exclui o benefício do Drawback, em face da impossibilidade de verificação tempestiva das exportações para atendimento do Regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à vinculação física e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RI-CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 (RICARF), contra acórdão n.º. **3401-003.197**, fls. 10.809/10.830, que decidiu em negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, cuja ementa está assim redigida:

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.

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, aduz divergência de interpretação da legislação tributária referente à aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto-Lei nº 37, de 1966; e quanto à vinculação entre os REs e os Atos Concessórios no regime drawback-suspensão.

Para comprovar a divergência, aponta como paradigma o acórdão nº **3403-002.455** (PAF13839.003388/2008-55) referente à aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto- Lei nº 37, de 1966, quanto a vinculação entre os REs e os Atos Concessórios no regime drawback-suspensão, indica como paradigma o acórdão nº **301-001.731** (PAF 13839.002936/2002-34), cuja cópia de inteiro teor de ambos foi juntada ao recurso.

Em seguida, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às fls. 10890/10893.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às fls.10879/10888, pugna pelo não conhecimento do Recurso interposto, caso o Colegiado entenda em conhecer do Recurso, no mérito requer que lhe seja negado provimento.

No essencial é o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O Recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade, prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recurso especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões fáticas, que já ficaram devidamente julgadas no Recurso Voluntário.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame do caso em espécie.

In caso, 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.

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.ºs 20040099474, 20050010654, 20050045814, 20060045140, 20060153288, 20065559, 20060120240, 20070122342, 20070046042, 2007069255, 20070085684, 20070122288, 20070032343 e 20070033099.

Em sessão de 06/07/2011, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) proferiu o Acórdão DRJ n.º 07.25151, 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.

*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 subseqüentes 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.

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 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-se o prazo de trinta dias para, querendo, pronunciar-se sobre o feito".

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 n.º 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).*

Analizando-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 n.º 14/041, 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 n.º 4.543/02 - RA/02 (art. 400 do Decreto n.º 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 n.º 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.***

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".

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 Rosenberg 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.

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.

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.

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

2.1 Indicação detalhada dos insumos (descrição, quantidade, peso e valor) utilizados na elaboração de cada produto exportado;

2.2 Quantidade utilizada do insumo, tripas NCM 3917.10.10, na composição dos produtos exportados, por tipo de produto comercial vendido; (grifo nosso neste momento).

2.3 Informar se todo o insumo tripas NCM 3917.10.10 em questão são adquirido no mercado externo;

3- Informar a ocorrência, no processo produtivo, de perdas, resíduos e subprodutos por tipo de produto comercializado com a apresentação das respectivas notas fiscais de saída.

4- Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque (livro modelo 3) ou Sistema de Controle similar.

Considerando o volume de documentos envolvidos é permitido ao contribuinte apresentar, mediante entendimento prévio com a Fiscalização, todos os elementos solicitados em "meio magnético".

Esclareceu a autoridade fiscal, ainda, que:

Reforçamos o entendimento que os elementos solicitados não constam dos 1700 documentos já acostados, não solicitamos elementos em duplicidade e se prende meramente ao levantamento de estoque dos insumos, tripas, NCM 3917.10.10 importados e dos produtos por elas produzidos exportados sobre o regime de drawback, porém pelos fatos já citados se não verificarmos as quantidades de todos os anos dos períodos dos Atos Concessórios não podemos chegar à convicção desejada. (grifo nosso neste momento).

Em 29/01/2015, a contribuinte entregou à unidade fiscal planilha de levantamento de estoque referente ao período compreendido entre 31/12/2004 a 31/12/2008, 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*.

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.

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.



Com efeito, em razão da excelente instrução processual realizada pelo Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, a 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, negou provimento ao Recurso de Ofício, e deu provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar a aplicação da multa prevista no artigo 107, VII, do Decreto -Lei nº 37/66, considerando ainda, que não houve descumprimento dos requisitos do regime especial por parte da Contribuinte, em vista do relatório conclusivo realizado pela própria autoridade fiscal, no sentido de que a Contribuinte não vende qualquer produto objeto do regime para o mercado interno.

Por sua vez, a Fazenda Nacional aduz divergência referente à aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto- Lei nº 37, de 1966, aponta como paradigma o acórdão nº **3403-002.455**, e quanto a vinculação entre os REs e os Atos Concessórios no regime drawback-suspensão, indica como paradigma o acórdão nº **301-001.731**.

No que tange o Acórdão nº **3403-002.455**, entendo que não há divergência, transcrevo na parte que interessa do aresto:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 16/10/2013

ADMISSÃO TEMPORÁRIA. EXPORTAÇÃO TEMPORÁRIA. EMBALAGENS. PROCEDIMENTO SIMPLIFICADO. REQUISITOS. EXTINÇÃO DA APLICAÇÃO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO.

Sendo incontroverso que houve descumprimento de prazos tanto para a admissão temporária quanto para a exportação temporária, cabível a aplicação das penalidades legalmente estabelecidas para tais hipóteses (art. 76, I e II da Lei nº 10.833/2003), o que não prejudica a aplicação de sanções administrativas (como a advertência), entre outras.

SANÇÃO DE ADVERTÊNCIA. MULTA. INDEPENDÊNCIA MATERIAL DE RITO E DE COMPETÊNCIA.

As penalidades de multa e advertência são independentes, aplicáveis mediante ritos diferentes, e julgadas em instâncias administrativas diversas, sendo incabível este CARF manifestar-se sobre a sanção administrativa de advertência.

(...).

Em que pese o exame de admissibilidade ter reconhecido o dissenso, pelo confronto entre as razões de decidir do acórdão recorrido e o excerto do voto condutor do paradigma, não se comprova divergência.

A matéria debatida nos autos, diz respeito a multa pelo eventual descumprimento do regime especial de drawback-suspensão, enquanto que o Acórdão paradigma analisa um caso de multa em regime de admissão temporária.

O acórdão paradigma aplicou multa do artigo 72, incisos I e II, da lei nº 10.333/03, já a decisão recorrida tratou exclusivamente da multa prevista no artigo 107, do Decreto-Lei nº37/66, replicado no artigo 728, inciso VII, alínea "d" do Regulamento Aduaneiro, cuja base legal é o artigo 77 da lei nº 10.833/03.

Destarte, não há como o interprete confrontar acórdãos que aplicam disposições diversas, ainda que ambas tratem de penalidade no âmbito do Direito Aduaneiro, *in caso*, a penalidade tinha como objeto punir a Contribuinte por suposto descumprimento do regime de *draw-back* quando expirado o Ato Concessório. Por sua vez, o acórdão paradigma aplica penalidade pelo descumprimento de prazo de exportação de bem sob o regime de admissão temporária, trate-se portando de hipóteses distintas.

Por mais que se busque uma interpretação extensiva, não existe qualquer similitude fática entre os arestos, admissão temporária trata da possibilidade de importação de bens estrangeiros que devam permanecer no País durante prazo fixado, com suspensão total da exigibilidade de tributos incidentes na importação, ou com suspensão parcial, objeto de pagamento proporcional, no caso de utilização econômica do bens, nos termos do artigo 353 do Regulamento Aduaneiro.

Neste sentido, no acórdão paradigma o Conselheiro Rosaldo Trevisan, bem esclarece os fundamentos do Regime da admissão temporária. Vejamos:

*"O regime aduaneiro especial denominado **admissão temporária** permite a entrada no País de bens estrangeiros que devam aqui permanecer durante prazo fixado, com suspensão do pagamento de tributos, como estabelece o art. 75 do Decreto-Lei nº 37/1966, regulamentado pelo art. 353 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). O Regulamento estabelece que incumbe à RFB definir os casos em que fica permitida a admissão temporária (art. 355), podendo-se citar como exemplos de casos de aplicação as competições desportivas, feiras e eventos realizados no País. Nesses casos, **registrese para os bens uma declaração de importação**, que permite a estes a **permanência no País pelo prazo de concessão do regime, dentro do qual devem** (a) retornar ao exterior, sem pagamento de tributos, ou (b) passar por uma das outras formas de extinção da aplicação do regime (despacho para consumo, destruição sob controle aduaneiro, entrega à Fazenda ou transferência de regime). No retorno ao exterior (**reexportação**), deve ser registrada uma **declaração de exportação** (em regra, simplificada).*

*O regime aduaneiro especial denominado **exportação temporária** permite a saída do País, a título temporário, de bens nacionais ou nacionalizados, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, como estabelece o art. 92 do Decreto-Lei nº 37/1966, regulamentado pelo art. 431 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro). De modo semelhante à admissão temporária, o Regulamento estabelece que incumbe à RFB definir os casos em que fica permitida a exportação temporária (art. 432), podendo-se também citar como exemplos de casos de aplicação as competições desportivas, feiras e eventos realizados fora do País. Nesses casos, **registrese para os bens uma declaração de exportação**, que permite a estes a **permanência no exterior pelo prazo de concessão do regime, dentro do qual devem** (a) retornar ao País, sem pagamento dos impostos de exportação e de importação, ou (b) ser exportados definitivamente. No retorno ao País (**reimportação**), deve ser registrada uma declaração de **importação** (em regra, simplificada).*

Ou seja, estamos falando de regimes temporários simétricos, com aplicação iniciada por uma declaração aduaneira (de importação ou exportação), e em regra, extintos por outra declaração aduaneira (de importação, de exportação ou de transferência de regime).

Em 1997, a RFB resolveu estabelecer procedimentos mais simplificados ainda para admissão e exportação temporárias de "recipientes, embalagens, envoltórios, carretéis, separadores, racks, clip locks e outros bens com

finalidade semelhante". Assim, a empresa que exporta têxteis, por exemplo, em carretéis retornáveis, ou que exporta peixes em caixas de isopor retornáveis, não teria que a cada entrada ou saída registrar uma declaração exclusivamente para a embalagem retornável".

Já o Regime Especial de *drawback* é concedido a empresas industriais ou comerciais, instituído em 1966 pelo Decreto Lei nº 37, de 21/11/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado.

Existem três modalidades de *drawback*: isenção, suspensão e restituição de tributos. A primeira modalidade consiste na isenção dos tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado. A segunda, na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. A terceira trata da restituição de tributos pagos na importação de insumo importado utilizado em produto exportado. Tendo a SECEX desenvolvido com o SERPRO sistema de controle para tais operações denominado Sistema *Drawback* Eletrônico, com módulo específico do SISCOMEX, regime diametralmente oposto da admissão temporária.

Além disso, no acórdão paradigma a multa aplicada pelo descumprimento do regime de admissão temporária, o julgador utilizou como fundamento o artigo 72, I e II da Lei nº 10.833/2003¹, porquanto no presente caso, o lançamento foi efetuado com fundamento da multa prevista no parágrafo 4 do artigo 728 do Regulamento Aduaneiro, o qual prescreve norma aplicável ao regime de *drawback*, no sentido de que: "*nas hipóteses em que a conduta tipificada neste artigo ensejar também a imposição de sanção administrativa referida no artigo 735 ou 735-C, a lavratura do auto de infração para exigência da multa será efetuada após a conclusão do processo relativo à aplicação da sanção administrativa, salvo para prevenir decadência*".

Como se vê, o paradigma apresentado referente a divergência de aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto- Lei nº 37, de 1966, não demonstra dissenso jurisprudencial.

Deste modo, em face das dessemelhanças fáticas e normativas, a qual impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução da divergência jurisprudencial. Em se tratando de espécies díspares nos fatos embasadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência. Neste sentido, reporto-me ao Acórdão nº CSRF/01-0.956:

¹ Art. 72. Aplica-se a multa de:

I – 10% (dez por cento) do valor aduaneiro da mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de admissão temporária, ou de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime, e II – 5% (cinco por cento) do preço normal da mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de exportação temporária, ou de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, pelo descumprimento de condições, requisitos ou prazos estabelecidos para aplicação do regime. § 1º O valor da multa prevista neste artigo será de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando do seu cálculo resultar valor inferior. § 2º A multa aplicada na forma deste artigo não prejudica a exigência dos impostos incidentes, a aplicação de outras penalidades cabíveis e a representação fiscal para fins penais, quando for o caso.

“Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1^o vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.”

Referente a divergência de aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto- Lei nº 37, de 1966, entendo que não houve dissenso jurisprudencial comprovado, de modo que não tomo conhecimento desta matéria.

No que tange, a divergência quanto a vinculação entre dos REs e os Atos Concessórios no regime drawback-suspensão, tomo conhecimento e passo a decidir.

Com efeito, a decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário por entender que houve o efetivo cumprimento dos requisitos do regime especial pela Contribuinte, valendo-se de ampla instrução probatória, após duas resoluções convertendo o julgamento diligência, restou comprovado o adimplemento das exportações compromissadas nos atos concessórios.

Por sua vez, a Fazenda Nacional alega que não se pode perder de vista que a falta de vinculação entre o Registro de Exportação (RE) e o Ato Concessório (AC) abre espaço para que a empresa comprove dois ou mais atos com os mesmos documentos de exportação e, conseqüentemente, utilize de forma ilegal os insumos importados com tributos suspensos na fabricação de produtos destinados ao mercado interno. Resta claro, portanto, que reconhecer cumprido o regime sem a vinculação entre o RE e o AC é uma maneira de estimular essa prática ilegal.

Entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional, ao sustentar que houve descumprimento do regime de *drawback* pelo fato de que as exportações não foram devidamente vinculadas ao Ato Concessório, pelo contrário houve prova nesse sentido. Todos os materiais importados com o benefício do regime foram empregados na fabricação de produtos exportados.

Compulsando aos autos, verifico que, embora a fiscalização alegue que a Contribuinte não teria comprovado a exportação dos produtos que constam nos AC n.ºs 20040099474, 20050010654, 20050045814, 20060045140, 20060153288, 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 Contribuinte optou por não vincular as exportações subseqüentes a quaisquer atos concessórios até a correção dos erros.

A época 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 Contribuinte não conseguiu realizar todos, restando pendentes algumas divergências que levaram a fiscalização concluir que não houve o cumprimento do regime.

Como visto, a decisão recorrida teve o cuidado de esgotar toda e qualquer questão relacionada as provas. Para melhor elucidar, transcrevo parte que interessa do Voto condutor da decisão recorrida, o qual se comprova que não houve descumprimento do regime:

"A questão, como bem delimitou o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que nos antecedeu na presente relatoria, cingese 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.

*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.

*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 matériaprima em estoque. Instruiu, ainda, a planilha em referência com cópia das notas fiscais de **entrada** e de **saída** com destino ao exterior. 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.*

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.

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

Conclusão:

1) Esta auditoria relembra que a atuada 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 consignava 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.

*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 desígnio almejado, qual seja, comprovar-se 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.

*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.*

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.

*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.*

*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".*

Dessa forma, não se pode desvirtuar o vasto trabalho fiscal de auditoria elaborado pela Autoridade Fiscal, sob a instrução do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, que propiciou o exercício da ampla defesa e contraditório a Contribuinte, restando comprovado que não houve descumprimento do regime especial de draw-back.

Embora, 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 não se pode lançar crédito tributário com fito de punir o bom Contribuinte que agiu no estrito cumprimento de suas obrigações.

Irretocável a decisão recorrida.

Dispositivo

Ex positis, em razão das dessemelhanças fáticas e normativas que impedem o estabelecimento de base de comparação para fins de dedução de divergência jurisprudencial, não tomo conhecimento do Recurso interposto pela Fazenda Nacional referente á aplicação da multa prevista no art 107, VII, "e", do Decreto- Lei nº 37, de 1966, e na parte conhecida nego provimento ao Recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Em que pese o bem elaborado voto do Relator, peço vênia para dele divergir quanto à vinculação entre dos REs e os Atos Concessórios no regime drawback-suspensão.

Nesse sentido, valho-me das razões do i. conselheiro Rodrigo Costa Pôssas em seu voto no acórdão nº 9303-003.850, exarado em 17/05/2016, que enfrentou situação semelhante. Naquela situação, assim como na que ora se enfrenta, houve a concessão do regime, surgindo um vínculo entre o Fisco e o beneficiário do regime, pelo qual o primeiro desembarçou mercadorias com suspensão da exigibilidade dos tributos, sob condição de que o segundo promovesse a sua aplicação em produtos destinados à exportação, no prazo e condições estipulados no ato concessório emitido pelo órgão competente.

De acordo com o referido acórdão, quando a importadora descumpre o acordado, desrespeitando quaisquer condições previstas na legislação, perde a característica essencial que lhe confere o benefício previsto no Ato Concessório, devendo sujeitar-se ao regime de importação comum, pois, para se comprovar a efetiva exportação dos produtos industrializados com o efetivo emprego das mercadoria importadas com a suspensão do imposto, a legislação traz um rol de exigências, com as quais o contribuinte aquiesceu quando assinou o termo de compromisso.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido excerto do referido voto, cujas razões de decidir acompanho:

O regime aduaneiro especial de drawback, previsto no art. 78 do DL 37/66 e restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402/1992 foi, inicialmente, regulamentado pelo Decreto nº 68.904, de 12/07/1971, sendo que, atualmente, sua regulamentação consta dos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro. É um estímulo à exportação e consiste na suspensão, isenção ou restituição de tributo incidente no ingresso da

mercadoria (matéria-prima ou produtos intermediários) utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto destinado à exportação.

Na modalidade drawback suspensão, o importador se compromete a proceder à exportação dentro do prazo que lhe é concedido pelo Ato Concessório (condição resolutória futura). Se ao final deste prazo, a condição é satisfeita a contento, a suspensão da exigência do crédito tributário se transforma em isenção. Contudo, decorrido esse prazo sem que a referida exportação se efetive, o contribuinte deverá liquidar o débito em trinta dias, sendo que este débito corresponde à obrigação tributária nascida por ocasião do fato gerador e constituída através do termo de responsabilidade.

O regime de drawback tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre a União e a empresa beneficiária, com direitos e obrigações de ambas as partes, no qual a União concede os benefícios de suspensão, restituição ou isenção de impostos e a beneficiária se compromete a cumprir sua obrigação de exportar, dentro dos limites, condições e termos pactuados.

A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando-o dos encargos financeiros que caracterizam as importações comuns, sob a condição de que os produtos importados sejam empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados. É neste aspecto que o princípio da vinculação física entre produtos importados e produtos a serem exportados reveste-se de fundamental relevância.

No caso do drawback modalidade suspensão, como já destacado, os tributos que incidiriam na importação ficam com sua exigibilidade suspensa, sob condição resolutiva do regime, que é a exportação do produto final. Com o adimplemento desta, a suspensão dos tributos se transforma em isenção concreta. Ou seja, na modalidade Suspensão, o benefício é concedido anteriormente à ocorrência de um evento futuro, no caso, a futura exportação, estando intimamente ligado aos compromissos assumidos pela empresa, em conformidade com o projeto elaborado pelo próprio interessado e nos termos do Ato Concessório emitido pela SECEX.

A sistemática do Drawback Suspensão é bem diferente daquela que ocorre na modalidade Isenção, em relação à qual o importador utilizou produtos de importação comum, com o pagamento dos tributos devidos, na fabricação de produtos já exportados. Nesta hipótese, o benefício fiscal visa “compensar” os encargos financeiros anteriormente despendidos, possibilitando ao interessado importar com isenção de tributos a mesma mercadoria (qualidade, quantidade, etc.) para repor seus estoques.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos deve ser mais cuidadoso e abrangente, sem, contudo, tornar

impraticável ou impossibilitar o alcance do objetivo maior pretendido.

Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime Drawback, fossem “desviados” para o mercado interno.

No presente caso, houve a concessão do regime, surgindo um vínculo entre o Fisco e o beneficiário do regime, pelo qual o primeiro desembarçou mercadorias com suspensão da exigibilidade dos tributos, sob condição de que o segundo promovesse a sua aplicação em produtos destinados à exportação, no prazo e condições estipulados no ato concessório emitido pelo órgão competente.

A condição básica para a obtenção do benefício é que a importadora se comprometa a atingir certas metas de exportação, utilizando-se, para tanto, dos insumos importados sob o regime de Drawback, conforme visto.

Não bastasse isso, o atual regulamento aduaneiro, contrariamente ao que assevera a interessada, também prevê a total vinculação entre as mercadorias importadas e aquelas a exportar, conforme transcrição do artigo 341 do Decreto nº 4.543/2002:

“Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importadas, com os acréscimos legais devidos.”

Se, no entanto, a importadora descumpre o acordado, desrespeitando quaisquer condições previstas na legislação, perde a característica essencial que lhe confere o benefício previsto no Ato Concessório, devendo sujeitar-se ao regime de importação comum.

No regime de Drawback Suspensão, é pressuposto essencial que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Para se comprovar a efetiva exportação dos produtos industrializados com o efetivo emprego das mercadorias importadas com a suspensão do imposto, a legislação traz um rol de exigências, com as quais o contribuinte aquiesceu

Processo nº 10074.001789/2010-96
Acórdão n.º 9303-007.378

CSRF-T3
Fl. 10.964

quando assinou o termo de compromisso. Assim, não é possível que o exportador faça a exportação sem a devida vinculação documental, que é o meio de prova exigido pela legislação do efetivo cumprimento do regime. Assim, somente poderão ser aceitos para a comprovação do cumprimento do regime de "drawback", na modalidade suspensão, os registros de exportação devidamente vinculados ao ato concessório.

(Negritei.)

No caso, em que pese haver documentação indicando a utilização dos insumos importados na produção, entendo que faltou comprovação de sua vinculação aos produtos exportados. Dessa forma, descumprida a condição, resta descumprido o regime de drawback .

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional, para reformar o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos