



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

Processo n° 10314.003768/2007-30
Recurso n° 270.958 Voluntário
Acórdão n° **3102-001.494 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de maio de 2012
Matéria Drawback suspensão
Recorrente TIMKEN DO BRASIL COM E IND LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

Ementa:

PRELIMINAR – Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa. Não caracteriza.

MÉRITO. A fiscalização apurou que parte das mercadorias importadas sob regime de drawback suspensão não foi utilizada nos produtos exportados.

Foi constatado, ainda, que não houve nacionalização dos mesmos. O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como "princípio da vinculação física" e está previsto tanto no Regulamento.

DRAWBACK. INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. Inaplicável por ausência de tipificação.

Recurso Voluntário provido em parte.

Crédito tributário mantido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur L. de Almeida Filho – Relator

EDITADO EM: 21/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Marcelo Guerra de Castro (Presidente da Turma), Nanci Gama, Ricardo Paulo Rosa, Leonardo Mussi, Winderley Moraes Pereira e Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário visando a reforma do acórdão nº 17-48.757 da 2ª Turma da DRJ/SP2, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário decorrente do auto de infração lavrado contra a recorrente, por essa não utilizar cumprir a regras do regime de drawback suspensão

De acordo com o relatório da decisão recorrida se pode observar que:

Trata o presente auto de infração de auditoria do regime aduaneiro especial de drawback relativo aos Atos Concessórios citados na fl. 231.

Analisando os referidos Atos Concessórios, a fiscalização identificou as seguintes irregularidades:

Exportações não vinculadas no SISCOMEX ao respectivo Ato Concessório.

Excesso de matéria prima importada não submetida tempestivamente à nacionalização.

Nacionalização de matéria prima após o prazo de 30 dias contados da data final do Ato Concessório.

Relatório de Nacionalização que não identifica corretamente a mercadoria ou item da adição que foi nacionalizado. Darf's relativos a essas nacionalizações sem autenticação bancária.

Exportação de produtos não previstos no Ato Concessório do regime.

Exportações realizadas após o prazo de vigência do regime aduaneiro.

Exportações descrevendo mercadorias distintas das previstas do compromisso do Ato Concessório.

Violação ao Princípio da Vinculação Física (exportações de produtos acabados antes da importação dos respectivos insumos).

Com base nessas irregularidades, lavrou a fiscalização o presente auto de infração para a cobrança de diferenças de II, IPI, PIS importação, COFINS importação, juros, multa de ofício e multa administrativa ao controle de importações.

Intimada do Auto de Infração em 04/05/2007 (fl. 01), a interessada apresentou impugnação e documentos em 04/06/2007, juntados às fls. 5169 e seguintes, alegando em síntese:

Tece considerações sobre a natureza jurídica do regime aduaneiro especial de drawback. Cita doutrina e jurisprudência.

Alega que Não há previsão que ampare o Princípio da Vinculação Física. Alega que a fiscalização se confundiu ao citar o art. 335, III do RA como fundamento do Princípio da Vinculação Física visto que este inciso é relativo ao drawback restituição. Cita o Princípio da Fungibilidade. Cita o Ato Declaratório COSIT nº 26/96 e o art. 44 da Portaria SECEX nº 04/97. Cita jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema.

Alega que a fiscalização prendeu-se ao rigor formal absoluto ao desconsiderar exportações cujas descrições das mercadorias eram incompatíveis com as previsões nos respectivos atos concessórios de drawback. Cita jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema.

Alega que deve prevalecer a verdade material e que as exportações foram realizadas de fato, independente da não vinculação ao concessório e da incorreta descrição. Cita doutrina jurisprudência sobre o tema.

Alega que algumas exportações glosadas pela fiscalização são de produtos previstos no ato concessório que possuem apenas erros formais de descrição, devendo ser considerados para fins de comprovação do regime.

Alega que com relação ao RE nº 06/0069326-001, glosado pela fiscalização, o produto U497 consta no respectivo ato concessório, ao contrario do firmado na autuação.

Alega que vinculando-se cada insumo importado a cada nota fiscal de entrada e, posteriormente, via sistema interno de controle "KARDEX", a cada produto final exportado, comprovaria a respeito ao Princípio da Vinculação Física.

Alega que a multa do art.633, III, "b" aplica é atípica pois trata de multa relativa ao controle de importações sendo o drawback um inciso à exportação. Alega que tal multa exige intenção dolosa do importador. Cita jurisprudência administrativa.

Alega que aplica-se o art. 112 CTN pois sua conduta não se encontra corretamente tipificada. Cita jurisprudência administrativa. Alega que a multa é sobremaneira onerosa.

Requer que sejam reconhecidos os pagamentos realizados para extinção do crédito tributário. Requer que seja julgado improcedente o auto de infração. Requer juntada posterior de laudo a ser elaborado.

Após analisar a impugnação, decidiu a DRJ pela sua improcedência, consoante se depreende da ementa abaixo:

Ementa:

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA

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.

REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS. DRAWBACK. INADIMPLEMTO. MULTA ADMINISTRATIVA.

As normas aduaneiras destinam-se a regular questões fiscais (tributárias) e administrativa relativas à circulação de mercadorias, pessoa e veículos no território nacional.

No âmbito do drawback suspensão, as regras em apreço cuidam de obrigações que visam a acompanhar a execução do regime e a situação das mercadorias sob controle aduaneiro. Portanto, são regras administrativas de controle das importações vinculadas ao drawback, cuja violação dá ensejo à multa capitulada no artigo 633, III, “b” do Regulamento Aduaneiro.

Impugnação Improcedente

Inconformada com a decisão acima, a contribuinte apresenta recurso voluntário reiterando a matéria de sua defesa, alegando em síntese que:

- a) houve cerceamento do direito de defesa com base na falta de elementos que comprovem a burla às condições ora estabelecidas ao regime drawback;
- b) o princípio da vinculação física é inaplicável ao drawback em análise, a saber, suspensão, de maneira que tal vinculação física dos insumos não é exigida pela legislação em vigor, assim como pela observância obrigatória do princípio da fungibilidade no caso em liça, sustentando que a jurisprudência é pacífica neste sentido;

- c) houve excesso de rigor formal por parte da autoridade fiscal, devendo haver a prevalência da finalidade do drawback para com eventuais equívocos de natureza formal;
- d) a verdade material tem de ser atendida, alegando que houve a exportação dos produtos objeto do regime, o que acarretaria a necessidade do cancelamento do Auto de Infração, ainda que alguns RE's não terem indicado os Atos Concessórios;
- e) há provas documentais cabais acerca da vinculação física entre os insumos importados erroneamente tributados pela fiscalização, sua fabricação e respectiva exportação;
- f) a autoridade fiscal ignorou erros de digitação justificáveis devido ao exagerado formalismo, razão pela qual teria ignorado a verdade material;
- g) ausência de tipicidade da multa constante do art. 633, III, "b" do Regulamento Aduaneiro, além de que referida multa seria excessivamente onerosa e de graduação totalmente incompatível com a conduta do Recorrente;
- h) a multa de 75% é confiscatória;

É o relatório.

Voto

Conselheiro Álvaro Almeida Filho

Conheço do presente recurso por ser tempestivo e tratar de matéria de competência da terceira sessão.

Nulidade – Cerceamento do direito de defesa

Defenda a recorrente que houve cerceamento do direito de defesa, ao explicitar que não há nos autos elementos que comprovem a violação as regras do regime drawback, sustentando assim que a autoridade autuante apenas apresentou a capitulação formal, não comprovando o que motivou o lançamento.

É oportuno esclarece que o art.59 do Decreto nº 70.235, de 1972 estabelece que hipóteses acarretam a nulidade do procedimento, são elas: 1) cerceamento do direito de defesa e 2) incompetência do agente, as quais não se identificam no presente caso.

Sobre o tema, a jurisprudência dos extintos Conselhos de Contribuintes e do próprio CARF vem entendendo que em casos análogos, que não há nulidade do lançamento quando não ocorra prejuízo a defesa, o que resta configurado, pois é possível identificar que houve a correta compreensão da acusação fiscal pelo autuado.

Compulsando os autos, identifica-se as fls. 228/340 o Relatório Fiscal que integra o auto de infração, no qual restou consignado todos os elementos que subsidiaram o

lançamento, como a relação dos atos concessórios fiscalizados, os quais foram analisados separadamente, discriminando as exportações apresentadas pelo contribuinte, apontando aquelas que não foram vinculadas aos atos concessórios e também as que não foram nacionalizadas, especificando assim cada produto glosado.

Percebe-se que não resta caracterizado o cerceamento do direito de defesa, razão pela qual é rejeitada a preliminar arguida.

Mérito.

Como já explicitado versa o presente sobre a exigência de tributos e multas face o inadimplemento do compromisso de exportar vinculado ao regime aduaneiro especial de drawback suspensão.

O drawback é uma forma de regime tributário com objetivo de estimular às exportações brasileiras, afastando de forma temporária ou condicionada a incidência das exações cobradas sobre as importações, com objetivo de incentivar a economia nacional ao permitir que insumos importados de forma desonerada, sejam incorporados às mercadorias destinadas à exportação, consoante estabelece o art. 335 do Regulamento Aduaneiro de 2002:

Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 78, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

No caso dos autos se está diante do regime “drawback suspensão”, o qual fica condicionado à operação de industrialização do insumo importado para posterior exportação do produto final, assim o pagamento dos tributos fica suspenso desde que seja preenchida a condição de exportação após o referido beneficiamento, consoante estabelece o inciso II art. 78¹ do decreto-lei nº 37/66, desta forma não ocorre a nacionalização da mercadoria importada.

O princípio da vinculação física da mercadoria, previsto no art. 341 parágrafo único do regulamento aduaneiro de 2002, assim estabelece:

¹ Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I - ...;

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

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 importados, com os acréscimos legais devidos.

Percebe-se na norma acima que a mercadoria excedente poderá ser consumida no mercado interno, entretanto apenas após os pagamentos dos tributos suspensos.

Observada a legislação pertinente ao caso é oportuno verificar o que foi identificado no relatório fiscal (fls.228/340), através do qual a autoridade aduaneira apresentou, de forma separada por ato concessório, os motivos que a levou a afastar a aplicação do regime, no tocante aos seguintes atos:

20020027141	20020158106	20030126134	20040143937	20050144073	20050231723
20020037384	20030195551	20040239926	20040239926	20050204025	20050233114
20020116497	20030087430	20040060926	20040322360	20050212559	

Segundo a fiscalização, como bem apontou a decisão recorrida, as irregularidades foram:

- a) Exportações não vinculadas no SISCOMEX ao respectivo Ato Concessório.
- b) Excesso de matéria prima importada não submetida tempestivamente à nacionalização.
- c) Nacionalização de matéria prima após o prazo de 30 dias contados da data final do Ato Concessório.
- d) Relatório de Nacionalização que não identifica corretamente a mercadoria ou item da adição que foi nacionalizado. Darf's relativos a essas nacionalizações sem autenticação bancária.
- e) Exportação de produtos não previstos no Ato Concessório do regime.
- f) Exportações realizadas após o prazo de vigência do regime aduaneiro.

- g) Violação ao Princípio da Vinculação Física (exportações de produtos acabados antes da importação dos respectivos insumos).

Observando as razões recursais da Contribuinte, percebe-se que a mesma não se desincumbiu de afastar as imputações apresentadas, o que seria possível através da comprovação das importações e exportações vinculadas ao regime ou da nacionalização da mercadoria.

Entretanto a recorrente tenta afastar o princípio da vinculação física, o qual como acima demonstrado é aplicado aos casos de drawback suspensão, devendo as mercadorias admitidas nesta modalidade, serem utilizadas no “*no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas*”, ou havendo sobras podem ser comercializadas no mercado interno, desde que sejam nacionalizadas, após o pagamento dos tributos.

Em relação ao argumento de excesso de formalismo quando da identificação e descrição dos produtos importados, vale mais uma vez ressaltar que é imprescindível para o fiel cumprimento do drawback suspensão, a correta descrição da mercadoria importada, identificando-a com o ato concessório e com o produto exportado. O art. 352 do Regulamento Aduaneiro estabelece tal obrigatoriedade, a qual foi disciplinada através da portaria nº 35/2006, nos seguintes termos:

RA art. 352. A utilização do regime previsto neste capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

Portaria SECEX nº 35/2006

3. É obrigatória a vinculação do RE ao Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante da Tabela de Enquadramento da Operação do SISCOMEX-Exportação, bem como as informações exigida no campo 24(dados do fabricante).

Percebe-se que ao não agir na forma acima descrita, concorreu a recorrente para o não atendimento das obrigações acessórias capazes de comprovar o fiel cumprimento do regime em tela, e atender assim suas condições.

Ora, o Código Tributário Nacional estabelece em seu art. 176, *caput*, e art. 178 as hipóteses de isenções condicionais, as quais nas palavras de Luiz Henrique Travassos Machado são duas:

Sob pena de condição suspensiva – antes que o ciclo de formação do fato gerador se complete, exista obrigação tributária, haja vista ainda não ter incidido a regra isentiva, não havendo concretização de sua hipótese de incidência. Existe obrigação tributária até o implemento da condição suspensiva, a partir da qual far-se-á jus ao gozo da isenção;

Sob condição resolutiva – faz-se jus ao gozo da isenção até o implemento da condição resolutiva, pela qual surgirá a obrigação tributária;

Por sua vez o decreto-lei nº. 37/66, especifica dentre as condições do *drawback* suspensão a ocorrência de uma operação de industrialização, cujo produto final seja exportado, após o beneficiamento com a mercadoria importada. Neste sentido, ao não se conseguir demonstrar que a mercadoria efetivamente foi exportada, é correto posicionamento da fiscalização ao afastar o regime de *drawback*, quando não restar comprovado o adimplemento das condições estabelecidas no regime aduaneiro.

Quanto ao argumento de que penalidade de 75% (setenta e cinco por cento) seria confiscatória, basta ratificar o posicionamento deste colegiado quanto a impossibilidade de discutir a inconstitucionalidade das normas, nos termos da súmula nº. 2² do CARF, cabendo apenas observar aplicabilidade da norma ao caso em concreto.

No tocante à penalidade por controle administrativo face o descumprimento do compromisso celebrado quando firmado o ato concessório, foi aplicada ao caso em tela, a multa regulamentar prevista no inciso III, alínea “b”, do art. 633 do Decreto nº 4.543/2002, que assim estabelece:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - ...;

II -;

III - de vinte por cento sobre o valor aduaneiro:

a)....; e

b) pelo descumprimento de outros requisitos de controle da importação, constantes ou não de licença de importação ou documento de efeito equivalente, não compreendidos na alínea "a" deste inciso, na alínea "b" do inciso II, e no inciso IV (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169, inciso III, alínea "d" e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º); e

A norma acima é genérica, pois estabelece um multa de 20%(vinte por cento) ao não serem cumpridos “*outros requisitos*”, os quais da forma que está posta, ficarão a critério da própria administração. Vindo então a Secretária de Comércio Exterior editar a

Portaria nº. 14/2004, com o finalidade de estabelecer “*as disposições regulamentares das operações de importação e do regime aduaneiro especial de drawback.*”

Assim, a aludida portaria definiu em seu art. 139³ que as empresas submetidas ao regime de Drawback suspensão, devem comprovar as importações e exportações no prazo de 60(sessenta) dias, com base nesse prazo foi lançada a multa ora questionada, já que restou demonstrado que as mercadorias não foram exportadas. Assim questiona-se se a conduta da recorrente se coaduna como um fato típico.

A Constituição define no inciso XXXIX do art. 5º que “Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, no mesmo passo estabelece o CTN no art. 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

É oportuno apresentar a definição de fato típico do professor Luiz Flávio Gomes⁴, que assim define:

Com a teoria constitucionalista do delito (TCD) que estamos subscrevendo, o fato formal e materialmente típico é composto de um aspecto formal-objetivo (quatro primeiros requisitos), outro normativo (quinto requisito) e um subjetivo (sexto requisito). Para que haja fato típico se requer: 1º conduta humana voluntária (realização formal ou literal da conduta descrita na lei; concretização da tipicidade formal); 2º resultado naturalístico (nos crimes materiais – exemplo: homicídio); 3º nexa de causalidade (entre a conduta e o resultado naturalístico); 4º relação de tipicidade (adequação do fato à letra da lei); 5º Resultado jurídico desvalioso, que implica uma ofensa: a) objetivamente imputável à conduta (leia-se: criação ou incremento de um risco proibido penalmente relevante e objetivamente imputável à conduta); b) concreta ou real (lesão ou perigo concreto ao bem jurídico); c) transcendental (afetação de terceiros); d) grave (significativa); e) intolerável e f) objetivamente imputável ao risco criado pelo agente (imputação objetiva do resultado jurídico, que significa duas coisas: 1) conexão direta do resultado jurídico com o risco proibido criado ou incrementado; 2) que esse resultado esteja no âmbito de proteção da norma); 6º Nos crimes dolosos, ainda se faz necessária a imputação subjetiva.

³ Art. 139. Na modalidade suspensão, as empresas deverão comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime, por intermédio do módulo específico Drawback do Siscomex, no prazo de até 60(sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação.

⁴ GOMES, Luiz Flávio. Requisitos da tipicidade penal consoante a teoria constitucionalista do delito. Jus Navigandi

Ora, percebe-se que a conduta do recorrente não está prevista em lei, pois o decreto em nenhum momento estabelece quais são os requisitos não cumpridos, e sequer define especificamente o prazo de 60(sessenta) dias para ser realizada a exportação.

Em relação a esse tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais da Terceira Turma do Conselho de Contribuintes, já se posicionou no mesmo sentido, ao analisar a situação análoga quando pena foi aplicada com fulcro no art. 526, IV do Decreto nº 91.030/85 que aprovou o Regulamento Aduaneiro vigor a época, norma essa que possui a mesma redação do RA de 2002, consoante se depreende da ementa abaixo:

DRAWBACK. INFRAÇÃO AO CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES. A utilização no mercado interno de insumo importado sob regime de Drawback dever ser procedida na forma do art. 319 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91030, de 1985.

O art. 526, IX não é aplicável por absoluta falta de tipificação.

Recurso especial negado.

Por todo exposto dou parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a penalidade imposta por controle administrativo das importações.

Sala de sessões 22 de maio de 2012.

(assinado digitalmente)

Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho