MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10314.720899/2017-57

Processo nº	10314.720899/2017-57
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3401-012.925 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	18 de abril de 2024
Recorrente	ZARAPLAST S.A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2008, 2009

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 156.

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback, modalidade suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

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

O tempestivo e regular enquadramento dos Registros de Exportação ao Regime Aduaneiro 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 Aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e decadência e, no mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento

ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n° 16-85.081**, proferido pela 12ª Turma da DRJ/SPO, na sessão de 13 de dezembro de 2022, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

Cuida o presente processo administrativo fiscal sobre **autos de infração oriundos de auditoria de regime aduaneiro especial de drawback relativo aos atos concessórios n°s 20080068227, 20080083145 e 20090032810.**

A Fiscalização aduaneira identificou irregularidades, formalizadas em Relatório Fiscal (fls. 18 a 55), demonstrando que dois atos concessórios encontram-se totalmente inadimplentes pelo descumprimento do compromisso de exportar os produtos desenvolvidos com a matéria prima importada, e um, do tipo intermediário, encontra-se em processamento de baixa.

Reproduzo excertos retirados do r. Relatório Fiscal, que considero relevantes para o entendimento da lide:

> *No dia 18 de maio de 2016 foi aberto o Mandado de Procedimento Fiscal – Diligência nº 0816500-2016-00207-1 (MPF-D), com vistas a coletar informações a respeito do Regime de Drawback e seu devido adimplemento. A ciência pelo contribuinte se deu por ciência eletrônica em 07 de junho de 2016, por meio do Termo de Início de Diligência Fiscal e Intimação nº 1034/2016.*
>
> *Na referida Intimação, foram solicitados alguns documentos referentes a quatro Atos Concessórios específicos: 20070108609, **20080068227**, **20080083145** e **20090032810**. (...)*
>
> *Antes de entrar na análise dos Atos Concessórios em questão, faz-se oportuna uma descrição sucinta do raciocínio elaborado pelo contribuinte a fim de justificar o seu inadimplemento com o compromisso de exportar. Juntamente com suas razões, apresentar-se- á a desconstrução deste raciocínio, pautando-se na legislação pertinente ao Regime de Drawback Suspensão em vigor no momento de sua utilização.*

Original

O contribuinte alega que não conseguiu cumprir com sua parte do acordo, qual seja, a exportação dos produtos desenvolvidos com as matérias primas importadas com suspensão dos tributos, devido à crise econômica sofrida pelo Estados Unidos nos anos de 2008 e 2009.

Tal crise afetou seus clientes no exterior, inviabilizando suas exportações.

Ao perceber que não conseguiria exportar seus sacos de ráfia produzidos com matéria prima importada com benefício fiscal, tenta alterar na Secex o tipo do Ato Concessório, trocando de "comum" para "intermediário".

Segundo o artigo 109 da Portaria Secex n° 23/2011, competente para regular o assunto, o Drawback Intermediário é uma " operação especial concedida a empresas denominadas fabricantes-intermediários, que importam e/ou adquirem no mercado interno mercadorias destinadas à industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação. "

Em suma, tenta o contribuinte vender seus sacos de ráfia a uma empresa industrial exportadora, que no caso é uma empresa exportadora de açúcar, a fim de que esta utilize tais sacos nas suas exportações.

(...)

Voltando ao caso da ZARAPLAST, esta consegue alterar apenas o Ato Concessório de n° 20090032810 para Intermediário. As outras duas solicitações de alteração foram indeferidas pelo DECEX, mantendo-os como Suspensão.

Entretanto, independentemente do tipo de Drawback solicitado, seja ele Suspensão ou Intermediário, sempre haverá a necessidade de se comprovar que os produtos desenvolvidos com as matérias primas importadas com suspensão de tributos foram exportados em conformidade com o acordado no compromisso.

Tal comprovação se dá, conforme preceitua a Portaria SECEX 23/2011, vinculando o número do Ato Concessório ao Registro de Exportação. Há um campo específico no registro de Exportação, o campo 24, em que é informado o número do Ato Concessório ao qual ele se refere. Assim, fica registrado nos sistemas da DECEX e da Receita Federal o cumprimento do compromisso de exportar da empresa.

Aqui reside o cerne da argumentação da empresa. Com o advento da crise econômica por que passou a empresa e seus clientes no exterior, alega que não conseguiu exportar os sacos de ráfia, mas que os vendeu a uma empresa açucareira que conseguiu exportá-los, utilizando-os como embalagem dos seus produtos enviados ao exterior Infelizmente, alega que, ainda em decorrência da crise, não conseguiu realizar o devido controle de suas atividades e verificou que não houve a correta vinculação do número do Ato Concessório no Registro de Exportações dos sacos de ráfia vendidos a empresa açucareira. Afirma também que esse foi meramente um erro formal já que, apesar de não conseguir comprovar com a vinculação do Ato Concessório ao Registro de Exportação, os produtos foram exportados e, assim, não há que se falar em descumprimento do regime.

Primeiramente, essa vinculação do AC com o RE é absolutamente necessária para aferir o adimplemento do beneficiário com suas obrigações e para a prevenção de fraudes. Essa é a forma de comprovação do adimplemento do regime estabelecida desde o momento de sua concessão e não um mero capricho do legislador. A não vinculação implica, necessariamente, na impossibilidade de comprovar que o compromisso de exportar foi adimplido a contento.

Original

A situação proposta pelo contribuinte, de que tal vinculação do RE com o AC é dispensável, é absurda. Disso decorreria que uma exportação de um determinado produto poderia servir para comprovar o adimplemento do compromisso de exportar de diversos outros Atos Concessórios, tornando inviável o controle do regime.

Em outras palavras, haveria como a empresa apresentar à fiscalização e a Decex um mesmo RE para comprovar o adimplemento de diversos Atos Concessórios distintos, que demandariam, em conjunto, um volume de exportação muito maior do que o apresentado, obtendo assim, ganhos indevidos por não pagar os tributos devidos como suas concorrentes no mercado nacional.

(...)

*Quando a DECEX indeferiu a alteração da modalidade dos Atos Concessórios **20080083145** e **200800068227** de Suspensão para Intermediário, caberia apenas ao contribuinte exportar as mercadorias no prazo determinado. Na impossibilidade de tal exportação, ele deveria seguir o que preceitua as normas legais e infra legais que regem o assunto.*

*No caso do Ato Concessório **20090032810**, que foi convertido de Suspensão para Intermediário a pedido da própria empresa, o controle deveria ser ainda mais rigoroso, conforme preceitua o artigo 144 da Portaria SECEX 23/2011, já que há a necessidade de ações de outras empresas na comprovação do adimplemento do regime.*

O contribuinte, no caso específico do Ato Concessório 20090032810, não apresentou as empresas para as quais vendeu suas mercadorias. Apenas apresentou, quando intimado a apresentar a comprovação do adimplemento do compromisso, uma defesa do escritório Dantas Advogados Associados em que consta a declaração de que "o problema é que até o fim da vigência do Ato não houve vinculações das exportações da forma correta no sistema da ré que rege o drawback, sendo o compromisso finalizado em 04.06.2012".

(...)

3.4. DAS INFRAÇÕES ENCONTRADAS

(...)

3.4.2. AC 20080068227

Trata-se de AC comum, cuja análise dos sistemas DRAWBACK-WEB e CONTÁGIL demonstra, a priori, não haver nenhuma exportação vinculada ao cumprimento do compromisso de exportar. Tal AC consta como inadimplente total nestes sistemas.

Segue, abaixo, informações da DI utilizada para importar as mercadorias com suspensão vinculadas ao Ato Concessório:

(...)

A tabela abaixo apresenta uma comparação entre a quantidade autorizada a importar com suspensão de tributos e da quantidade importada de fato pelo contribuinte.

(...)

Neste caso nota-se que a empresa importou 100% do que foi autorizado, donde se depreende que a mesma deve exportar 100% do que foi compromissado.

Original

Segue abaixo um demonstrativo dos valores que deveriam ter sido exportados pelo contribuinte, levando em conta o montante importado com suspensão de tributos, com o que foi de fato exportado por ele de acordo com os sistemas da RFB:

(...)

Dessa forma, considera-se completamente inadimplido o compromisso de exportar referente a este Ato Concessório.

3.4.3. AC 20080083145

Este também é um AC comum, cuja análise dos sistemas DRAWBACK-WEB e CONTÁGIL mais uma vez demonstra não haver nenhuma exportação vinculada ao cumprimento do compromisso de exportar. Tal AC consta como inadimplente total nestes sistemas.

(...)

3.4.4. AC 20090032810

Por fim, este é um AC intermediário, cuja análise dos sistemas DRAWBACKWEB e CONTÁGIL mais uma vez demonstra não haver nenhuma exportação vinculada ao cumprimento do compromisso de exportar. Tal AC consta como inadimplente total nestes sistemas.

Segue, abaixo, informações das DIs utilizadas para importar as mercadorias com suspensão vinculadas ao Ato Concessório:

(...)

Dessa forma, assim como decorreu da análise dos dois Atos Concessórios acima, considera-se completamente inadimplido o compromisso de exportar referente a este Ato Concessório.

A Recorrente propõe sua defesa com os argumentos acostados na Manifestação de Inconformidade de folhas 332 a 376, na qual alega:

Que, no curso do processo fiscalizatório, fora intimada a se manifestar quanto ao cumprimento dos atos concessórios em análise, ocasião na qual informou que, devido à severa crise econômica que atingiu a economia mundial no ano de 2008, não logrou exportar diretamente os produtos que havia se comprometido.

Que demonstrou, de forma indubitável, que a totalidade dos produtos importados foi, de fato, exportada dentro do prazo estabelecido nos atos concessórios, por meio das indústrias de usina de açúcar.

Que trouxe ao conhecimento das autoridades tributárias, a existência de duas ações declaratórias de inexistência de relação jurídica tributárias (Doc. 2) ajuizadas na subseção judiciária de Belo Horizonte/MG, as quais visam demonstrar o cumprimento integral dos atos concessório objeto da presente autuação.

Original

Que no âmbito das ações judiciais, foram produzidos laudos periciais, os quais tinham como finalidade comprovar que a integralidade das mercadorias foram vendidas às indústrias de açúcar exportadoras, as quais, por seu turno, venderam as mercadorias ao mercado externo.

Que as ações judiciais, no entanto, ainda pendem de julgamento pelo Juízo de primeira instância.

Que ante à absoluta impossibilidade de venda direta ao mercado externo dos sacos de ráfia (nome dado às fibras têxteis de palmeiras, usadas para a fabricação de sacos para transporte de açúcar, frutas, entre outros produtos), e visando dar efetivo cumprimento aos atos concessórios firmados com SECEX, providenciou a venda dos produtos às usinas açucareiras as quais, por sua vez, exportariam, em sua totalidade, as mercadorias.

Que ao vender as embalagens para as usinas de açúcar, cumpriu com a finalidade precípua do regime aduaneiro do drawback-suspensão, que consiste justamente na exportação efetiva dos insumos/mercadorias que ingressaram no país com a suspensão dos tributos, tornando, desta forma, a indústria nacional competitiva no mercado internacional.

Que as notas fiscais de venda das mercadorias às usinas de açúcar e os registros de exportação (RE) destas indústrias comprovam que as mercadorias foram exportadas tempestivamente.

Que corroborando tal assertiva, a impugnante colaciona as cartas (Doc. 3) enviadas pelas usinas de açúcar informando que compraram os sacos de ráfia da impugnante com o exclusivo propósito de exportação, indicando em tais documentos a quantidade do produto adquirido, os Registros de Exportação e demais informações pertinentes.

Que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmaram há muito o entendimento no sentido da não necessidade da vinculação física do produto importado ao produto exportado, em prestígio aos princípios da equivalência, da razoabilidade e proporcionalidade.

Que eventuais erros materiais, mormente em relação ao Ato Concessório Intermediário nº 20090032810, cometidos nos procedimentos formais de vinculação física das mercadorias vendidas às usinas de açúcar não tem o condão de desvirtuar a finalidade do regime especial em questão.

Que os créditos tributários lançados nos autos de infração ora impugnados são inexigíveis, eis que fulminados pelo instituto da prescrição.

Que o lançamento do crédito tributário está eivado de vício insanável, o que, por conseguinte, deverá acarretar na extinção deste processo

Original

administrativo; - a autoridade autuante apurou o PIS e COFINS, incluindo o ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, assim como utilizou o artigo 253 do RA/2009 para fundamentar a autuação.

Que, ante a evidente inconstitucionalidade do citado artigo, o Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS: pacificada a questão, foi promulgada a Lei n. 12.865/2013, a qual alterou o inciso I do art. 7º.

Que ante a alteração do ato para intermediário, a impugnante vendeu a totalidade das mercadorias para empresas nacionais exportadoras, as quais por seu turno, efetuou a venda das mercadorias para o mercado externo, dando pleno cumprimento ao ato concessório nº 2009/0032810;

Que, todavia, por um erro no sistema da Decex, não foi possível vincular fisicamente as mercadorias vendidas às usinas com aquelas que, posteriormente, foram exportadas.

Que vale destacar a existência de laudo pericial (Doc. 4) produzido no âmbito da ação declaratória nº 0018175-98.2015.4.01.3800 em trâmite na 14ª Vara Federal na Subseção Judicial de Belo Horizonte, a qual visa reconhecer o cumprimento do ato concessório nº 20090032810 por parte da impugnante.

Que referido laudo pericial concluiu que restou comprovado que as indústrias exportadoras realizaram "indubitavelmente" a exportação do açúcar, sendo certo que o fizerem utilizando os sacos de ráfia adquiridos da impugnante.

Que tais empresas relacionam as exportações realizaram com os produtos da impugnante, informando o tipo de produto adquirido, sua quantidade, e o correspondente Registro de Exportação.

Que, quanto às notas fiscais de venda, estas encontram-se, em sua totalidade, acostadas aos autos da ação declaratória n. 0018175-98.2015.4.01.3800. A impugnante já requereu a cópia das notas fiscais, para que seja possível acostá-las à presente defesa.

Que restou amplamente demonstrado que a totalidade da matéria prima importada abrangida pelo ato concessório n. 2009/0032810 foi efetivamente exportada, por meio das usinas exportadoras.

Que, quanto aos Atos Concessórios n. 2008/0083145 e 2008/0068227 o laudo pericial (Doc.5) produzido no âmbito da ação declaratória nº 24031-43.2015.4.01.3800 (a qual visa obter o reconhecimento judicial de cumprimento das obrigações firmadas por meio dos atos concessórios em epígrafe), também comprova de forma cabal que as embalagens

Original

> adquiridas da impugnante foram utilizadas na venda de produtos destinados ao mercado externo.
>
> Que a dispensa da vinculação física entre o insumo e o produto final exportado é harmônica aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade desde que cumpridos os compromissos da exportação.
>
> Que a alegação por parte das autoridades fiscais de que a venda interna dos sacos de rafia aos usineiros que os utilizarão para exportação implica a concorrência interna desleal não se sustenta. Isto porque não haverá qualquer prejuízo ao fisco ou às indústrias nacionais, visto que a quantidade compromissada para exportação nos atos concessórios foram de fato exportadas.
>
> Que em razão da natureza jurídica do crédito tributário, o direito à ampla defesa é diretamente concernente à busca da verdade material. Neste desiderato, torna-se elemento indispensável para sua constituição.
>
> Que no caso em análise, eventuais erros materiais cometidos no cumprimento de obrigações acessórios (ato concessório nº 20090032810) não tem o condão de afastar os benefícios vinculados pelo drawback-suspensão. Da mesma forma, uma vez demonstrado que as mercadorias foram efetivamente exportadas, ainda que indiretamente, pela impugnante, não há que se afastar os benefícios do drawback-suspensão, na medida em que a finalidade precípua do instituto foi cumprida.

Assim, em 31 de julho de 2017 foi solicitada a diligência, Resolução nº 764, da então 20ª Turma desta DRJ/SPO (fls 530 a 531) por meio da qual foi solicitado à autoridade fiscal que *AD CAUTELAM para que não se alegue o cerceamento do direito de defesa, a interessada deverá ser intimada a apresentar as peças judiciais não apresentadas durante a auditoria e também na impugnação*. Contudo, nenhum documento foi entregue nem houve qualquer manifestação da Recorrente.

Seguindo a marcha processual administrativa, sobreveio decisão de primeira instância, na qual o julgador *a quo* decidiu considerar procedente em parte a impugnação, para exonerar em parte as exigências (diferenças) das contribuições ao PIS e a COFINS na importação, as multas de ofício e demais acréscimos legais a elas correspondentes, mantendo as exigências de imposto de importação, de imposto sobre produtos industrializados, das multas de ofício a eles relativas, além dos correspondentes juros de mora.

A r. decisão teve como base o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal em face das disposições do art. 19, §§ 4º, 5º e 7º, da Lei nº 10.522, de 2002, combinado com a Nota PGFN/CAST/Nº 1.254, de 2014, que incluiu a matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

O Acórdão recorrido foi exarado com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Original

Data do fato gerador: 25/06/2008, 23/06/2008, 02/06/2009, 19/06/2009, 31/07/2009, 18/08/2009, 11/09/2009, 23/10/2009, 27/10/2009

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Para fins de comprovação do adimplemento do compromisso assumido no regime aduaneiro especial de Drawback, a empresa deve respeitar todas as obrigações legais e regulamentares atinentes, sob pena de lançamento dos créditos tributários suspensos na importação.

DECADÊNCIA.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, artigo 173, I).

PRESCRIÇÃO.

Inocorrendo a figura da decadência, e estando ainda em fase de reexame do lançamento, descabe a arguição de prescrição.

PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. INCONSTITUCIONALIDADE. ADEQUAÇÃO.

Em face do efeito vinculante da declaração de inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS-Importação e da Cofins-Importação, devem as exigências correspondentes serem adequadas, mediante expurgo das parcelas consideradas indevidas.

Irresignada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário, alegando praticamente as mesmas razões contidas na Manifestação de Inconformidade. No entanto, acrescenta, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida pela não apreciação das questões apresentadas e a necessidade de novo lançamento pelo reconhecimento da nulidade do lançamento pela incorreta apuração do Pis/Pasep – Importação e da COFINS – Importação.

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento**.**

Das preliminares

Da nulidade da decisão recorrida pela não apreciação das questões apresentadas

Original

A Recorrente afirma que a decisão recorrida não apreciou questão de mérito, em especial, quando alegou que as mercadorias importadas sob o amparo do drawback foram vendidas às usinas de açúcar para que estas realizassem a exportação desses produtos. E que tal venda, em sua essência, a um terceiro, como foi extensivamente arguido na defesa apresentada, não desnatura a finalidade que se busca neste regime especial, que é a utilização dos insumos importados na produção de determinado produto destinado à exportação.

Argumenta que julgador de primeira instância apenas abordou a questão relativa à identidade física dos produtos importados sob o amparo do drawback em relação aos produtos exportados, que tenham se utilizados destes insumos trazidos no exterior, deixando de analisar a proporcionalidade e a razoabilidade desta medida, face o atendimento da finalidade.

Além disso, argui que sequer foram objeto de apreciação questões subsidiárias, relativas à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa imposta pela autoridade fazendária e a relevação desta referida sanção, em decorrência de seu caráter eminentemente confiscatório.

Por fim, defende que a decisão recorrida está preterindo o direito de defesa da Recorrente a ter suas questões, essenciais à solução da lide, apreciadas pelo Julgador, sob pena de cerceamento de defesa.

Não assiste razão à Recorrente.

É cediço que ao julgador é facultado fundamentar suas decisões conforme entender suficiente, não sendo necessário manifestar-se à minúcia acerca de cada um dos argumentos esgrimidos pela parte.

Se olharmos o voto condutor do Acórdão combatido, o julgador *a quo* expressamente analisa o argumento da Recorrente no tocante às mercadorias importadas sob o amparo do drawback e vendidas às usinas de açúcar para que estas realizassem a exportação desses produtos. Senão, vejamos:

> *A alegação de que ante a alteração do ato para intermediário, a impugnante **vendeu a totalidade das mercadorias para empresas nacionais exportadoras**, as quais por seu turno, **efetuou a venda das mercadorias para o mercado externo**, dando pleno cumprimento ao ato concessório nº 2009/0032810, **não pode prosperar**.*
>
> ***Sendo a vinculação física condição obrigatória à comprovação do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, não basta que o beneficiário exporte seus produtos na quantidade e prazo acordados, é imperativo comprovar que os insumos importados sob suspensão de pagamento de tributos foram totalmente utilizados nesse processo de produção.***

Assim como outras alegações suscitadas aqui pela Recorrente foram devidamente analisadas:

> *Irrelevante qualquer alegação sobre erros materiais ou **violação ao Princípio da Proporcionalidade** pois a administração e seus servidores fiscais estão adstritos ao cumprimento das determinações legais e regulamentares não havendo qualquer margem para discricionariedade e subjetivismo.*

Verifico que a autoridade julgadora demonstrou de forma clara e precisa os fatos e fundamentos que suportaram a decisão em questão, oportunizando ao contribuinte o direito de

Original

defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, em especial, o artigo 31 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se falar em nulidade do atos praticados pela DRJ.

Da prescrição

A Recorrente defende que os créditos tributários lançados nos autos de infração são inexigíveis, eis que fulminados pelo instituto da prescrição.

Narra que, nos termos do artigo 72, § 2º do Decreto-Lei nº 37/66, o termo de responsabilidade firmado é título representativo que constitui a crédito tributário. Deste modo, no regime aduaneiro do drawback suspensão, o crédito tributário é constituído com a assinatura do termo de responsabilidade e permanece com a exigibilidade suspensa desde que ocorra a ulterior exportação da mercadoria já submetida a qualquer processo de industrialização ou beneficiamento.

Assim, entende que, caso a mercadoria seja exportada dentro do prazo estabelecido no ato concessório, o crédito tributário é extinto. Porém, vencido o prazo e não efetivada a exportação, o crédito constituído torna-se exigível, iniciando-se o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança dos tributos.

Argui que as importações ocorreram em 25/06/2008 (ato concessório n. 20080068227) e 23/07/2008 (ato concessório n. 20080083145), e, desde tais datas, o crédito tributário, referente aos tributos incidentes nas importações, já estava constituído, permanecendo suspenso até o fim do prazo de vigência do regime, o qual, segundo o artigo 388 do Regulamento Aduaneiro de 2009 é de um ano, admitida uma única prorrogação por igual período.

Conclui, por último, ainda que se considere que o prazo final do drawback concedido pelo Fisco Federal tenha sido em junho e julho de 2010, mesmo assim os créditos tributários estariam prescritos, uma vez que os autos de infração foram lavrados em abril de 2017, ou seja, após cinco anos da data em que os tributos poderiam ser cobrados.

Pois bem!

O instituto da prescrição, no brilhante ensinamento do professor Hugo de Brito Machado, é *a morte da ação que tutela o direito, pelo curso do tempo previsto em lei para esse fim*. No campo da ciência do Direito Tributário, significa dizer que *a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a execução do crédito tributário.* Por óbvio, **tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito** na seara administrativa.

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com a ação de cobrança (ação de execução).

Assim, evidentemente não estamos tratando aqui, nesse momento processual, do instituto da prescrição, mas sim do da decadência.

E fica ainda mais perceptível tal situação, quando percebemos que a Fazenda Pública comunicou o contribuinte sobre o descumprimento do regime aduaneiro, oportunizou lhe o pagamento, mas que não o fazendo, ensejou ao Fisco o direito de promover o lançamento de

Original

ofício (por meio de auto de infração) dos créditos tributários descritos no termo de responsabilidade firmado. A Recorrente, por sua vez, preferiu se defender, apresentando a impugnação e dando início ao litígio fiscal.

Desse modo, como bem relatado pelo julgador *a quo*, *com a impugnação do contribuinte ocorreu uma paralisação legal de exigência desse crédito pela Fazenda Pública, até decisão final do litígio administrativo. E, enquanto não ocorrer essa definitividade da decisão administrativa, favorável à Fazenda, não existe a possibilidade legal da exigência do referido crédito tornando-se descabida a alegação de prescrição do direito de cobrança*.

Destarte, descabe a preliminar de prescrição arguida pela Recorrente.

No tocante à apuração dos tributos relacionados ao regime aduaneiro especial suspensivo, a regra para a aplicação dos critérios atinentes ao lançamento de ofício é aquela prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

Esse critério de contagem do prazo decadencial, inequivocamente, aplica-se à operação de importação realizada sob o regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, haja vista que os tributos incidentes na operação de importação ficam com a exigibilidade suspensa até o prazo final do regime, que se dará de duas formas distintas:

> a) mediante o adimplemento total do regime dentro do prazo do regime, com o cumprimento integral das condições e dos requisitos estabelecidos no ato concessório e na legislação. Neste caso, a suspensão se converte em isenção, excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou
>
> b) com o vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido. Nesta hipótese, a totalidade ou parte dos tributos suspensos passam ser exigíveis mediante lançamento, com os devidos acréscimos legais.

Dessa forma, ainda que os tributos incidentes na operação de importação estejam sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência da antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra de contagem do prazo de caducidade estabelecida para o lançamento de ofício, fixada no art. 173, I, do CTN, que determina que o prazo quinquenal de decadência deve ser contado *a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*.

Endossam o exposto a Súmula CARF n° 156:

> *No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.*

Compulsando os autos, verifico que não ocorreu a decadência.

Original

Temos, às fls. 549 a 562, tela SISCOMEX juntadas quando da diligência na DRJ:

> ***ATO CONCESSÓRIO 20080068227 (fls. 549 a 551)***
>
> *1) Data de emissão: 26/06/2008*
>
> *2) Validade: 27/06/2012*
>
> *3) Situação: Inadimplente Total*
>
> ***ATO CONCESSÓRIO 20080083145 (fls. 552 a 554)***
>
> *1) Data de emissão: 23/07/2008*
>
> *2) Validade: 25/07/2012*
>
> *3) Situação: Inadimplente Total*
>
> ***ATO CONCESSÓRIO 20090032810 (fls. 555 a 562)***
>
> *1) Data de emissão: 03/06/2009*
>
> *2) Validade: 04/06/2012*
>
> *3) Situação: Em Processamento de Baixa*

Assim, para os atos concessórios, todos com validade expirada em 2012, inicia-se a contagem do prazo em 01/01/2013, terminando em 01/01/2018.

A autuação foi lavrada 05/04/2017 (fl.03), tendo a interessada tomado ciência em 07/04/2017 (fl. 325). Assim, não se vislumbra que tenha ocorrida a decadência.

Da necessidade de novo lançamento por conta do reconhecimento da nulidade do lançamento pela incorreta apuração do PIS/COFINS-Importação

Pontua a Recorrente que, como a instância de piso reconheceu a ilegalidade da inclusão dos valores de ICMS-Importação nas bases de cálculo do PIS/PASEP – Importação e da COFINS – Importação, foi determinada tão somente a nova apuração dos valores dessas contribuições sociais, ao invés de ser realizado novo lançamento desses créditos tributários.

Outrossim, não procedem os argumentos da Recorrente.

Como preceitua o Decreto n° 70.235/1972, a obrigação de lavrar novo auto de infração ocorre em decorrência de incorreções, omissões ou inexatidões que culminarem no agravamento, na inovação ou na alteração da fundamentação legal da exigência inicial:

> *Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*
>
> *(...)*

Original

> *§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que* ***resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência,*** *será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

In casu, não há que falar em agravamento, na inovação ou na alteração da fundamentação legal da exigência inicial, até porque a fundamentação legal continua a mesma, ante o inadimplemento do compromisso de exportar no regime de drawback.

Também não existiu, por parte da primeira instância administrativa, reconhecimento de nulidade do lançamento em comento.

Verificamos apenas a procedência em parte da impugnação da Recorrente, para recalcular o valor devido a título de PIS/Pasep e COFINS na importação, em acordo com a determinação superveniente e vinculante do Fisco para se adequar a jurisprudência do STF que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesses termos procedeu o Acórdão recorrido:

> *Por todo o exposto, voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, exonerar em parte as exigências (diferenças) das contribuições ao PIS e a COFINS na importação de acordo com a tabela acima, as multas de ofício e demais acréscimos legais a elas correspondentes, do que excederam as diferenças apuradas na tabela acima, mantendo as exigências de imposto de importação, de imposto sobre produtos industrializados, das multas de ofício a eles relativas, além dos correspondentes juros de mora, conforme demonstrativo abaixo*

Dito tudo isso, desnecessário efetuar novo lançamento fiscal e, consequentemente, não há nulidade na decisão recorrida.

Do mérito

O processo tem origem em auto de infração lavrado para exigência de débitos de II, de IPI, da contribuição do PIS/Pasep e da COFINS, acrescidos de multa e juros, relacionados a operações de importação de mercadorias nos períodos de 2008 a 2009, em razão de, no entender da Fiscalização, ter sido descumprido o Regime de Drawback Suspensão obtido no período.

Do regime especial de drawback suspensão

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, modalidade objeto do litígio, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado, nas condições e prazos firmados pelo contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

O regime está previsto no inciso II do art. 78 do Decreto-Lei n° 37/1966, c/c o art. 1º, inciso I, da Lei n° 8.402/1992:

Original

> ***Decreto-Lei n° 37/1966:***
>
> *Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*
>
> *(...)*
>
> *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;*
>
> ***Lei n° 8.402/1992:***
>
> *Art. 1° São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:*
>
> *I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, incisos I a III, do Decreto-Lei n° 37, de 18 de novembro de 1966;*

Dessa forma, por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis. Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

À época dos fatos, a concessão do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, conforme o disposto nos artigos 335 a 355 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, era disposta pela Portaria SECEX n° 25/2008.

Da necessidade da vinculação física

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

Em suma, portanto, um dos fundamentos para negativa de provimento ao recurso, em síntese, é de que as normas regulamentares do incentivo fiscal do drawback suspensão impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado no regime, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produtivos à exportação.

Acrescentou, ainda, o Ilustre Relator do acórdão recorrido que a vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, mediante a devida vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios emitidos pela Secex, bem como pela identificação das exportações beneficiadas pelo regime aduaneiro especial mediante a indicação do código de operação respectivo.

Enquanto isso, alega a Recorrente que inexiste o requisito da vinculação física no regime de drawback, por entender que a norma que rege o regime, ao estabelecer as comprovações e documentos necessários para a concessão, em nenhum momento era exigida a

Original

apresentação de qualquer prova de cumprimento da vinculação física entre as importações de insumos e exportações de produtos já realizadas.

Ao meu ver, nesse particular, não devem prosperar as razões da Recorrente.

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

> ***Regulamento Aduaneiro de 1985:***
>
> *Art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei nº 37/66, art. 78, I a III): (Vide Decreto nº 1.495, de 1995)*
>
> *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**;*
>
> *Art. 319 - **As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este**, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:*
>
> *1) no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:*
>
> *a) devolução ao exterior ou reexportação;*
>
> *b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;*
>
> *c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes;*
>
> *II) **no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório**, deverá ser requerida a regularização junto ao órgão concedente;*
>
> ***Regulamento Aduaneiro de 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 importados, com os acréscimos legais devidos**.*

Original

> *Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:*
>
> *III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste*

E, com a devida vênia, alinho-me ao entendimento do i. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, em caso semelhante, no Acórdão nº 3401-007.889, no sentido da pertinência entre a vinculação física entre o bem importado e exportado:

> *2.1.4.* ***Em assim sendo, a vinculação física entre o bem importado e exportado era regra (e não princípio), condição da conversão da suspensão em isenção do DRAWBACK. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário (no caso a Recorrente) nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.***

Retornando ao caso concreto, a Recorrente demonstra que aparentemente vendeu a totalidade das mercadorias para empresas nacionais exportadoras, as quais, por seu turno, efetuaram a venda das mercadorias para o mercado externo, dando pleno cumprimento ao ato concessório. Todavia, alega que, por um erro no sistema da Decex, não foi possível vincular fisicamente as mercadorias vendidas às usinas com aquelas que, posteriormente, foram exportadas.

As normas complementares editadas pela Secex e pela Receita Federal, conforme prerrogativa dada pelo do Regulamento Aduaneiro, não estabelecem meras formalidades desprovidas de fundamento, mas providências necessárias para que esses Órgãos tenham o controle adequado sob o regime de Drawback Suspensão. Ao contrário do que sustenta a recorrente, não basta que esteja provado que efetivamente ocorreram as exportações relacionadas pela contribuinte, mas também que elas estejam declaradas em consonância com as normas complementares da Secex e da RFB.

Destarte, ausente prova de satisfação das condições legais à isenção de rigor a manutenção da autuação.

Da necessidade de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório

Como relatoriado, a Fiscalização também considerou descumprido o compromisso assumido no referido Ato Concessório (AC), por entender que não houve a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório.

Pois bem, o Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de regime quanto a sua vinculação ao Ato Concessório são obrigações acessórias inerentes ao cumprimento do regime. Não havendo vinculação entre os Registros de Exportação apresentados e o citado Ato Concessório, resta evidenciado que a contribuinte infringiu ao disposto no artigo 352 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 4543/2002, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores:

Original

> *Art. 352 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação*.

À época dos fatos, todo o arcabouço normativo que regulamentava a concessão do regime não deixa dúvida acerca da obrigatoriedade de informação do código de enquadramento correto da operação no RE para que a exportação seja aceita para fins de comprovação do adimplemento do drawback suspensão:

> *Portaria Secex n° 25, de 27 de novembro de 2008:*
>
> *Subseção III*
>
> *Modalidade Suspensão*
>
> *Art. 131. Na modalidade suspensão, as empresas deverão solicitar a comprovação das importações e exportações vinculadas ao regime, por intermédio do módulo específico de drawback do SISCOMEX, na opção "enviar para baixa", no prazo de até 60 (sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação.*
>
> *§ 1º O* ***Sistema providenciará a transferência automática dos RE averbados e devidamente vinculados no campo 24 ao ato concessório no momento da efetivação dos aludidos RE****, e das DI vinculadas ao regime,* ***para efeito de comprovação do AC.***
>
> *§ 2º Em se tratando de comprovação envolvendo nota fiscal, a empresa deverá incluir a aludida NF no campo apropriado do novo módulo do SISCOMEX, e somente nos casos de venda para empresa de fins comerciais e de drawback intermediário, acessar a opção correspondente para associar o registro de exportação à NF.*
>
> *§ 3º O Sistema realizará a comprovação automaticamente se os valores e quantidades constantes do compromisso assumido forem idênticos ao realizado pela empresa na forma regulamentar.*
>
> *§ 4º Não será permitida a inclusão de AC no campo 24, bem como no campo 2-a de código de enquadramento de drawback, após a averbação do registro de exportação, exceto nas operações cursadas em consignação.*
>
> *§ 5º Poderão ser admitidas alterações, solicitadas no SISCOMEX e por meio de processo administrativo, para modificar dados constantes do campo 24, desde que mantido o código de enquadramento do drawback.*
>
> *Art. 132. No caso de a empresa não ter providenciado o envio para baixa nos termos do art. 131, o SISCOMEX providenciará o envio automático para análise da comprovação de que se trata, levando-se em consideração as DI e os RE vinculados e transferidos na forma do § 1º do art. anterior.*
>
> *Art. 133. Em se tratando de devolução, sinistro, nacionalização ou destruição da mercadoria importada ao amparo do regime, a empresa deverá selecionar a opção compatível constante da tela de baixa, observando-se as subseções V e VI desta Seção, e em seguida, enviar o AC para baixa no prazo do artigo 131.*
>
> *Art. 134. As empresas beneficiárias de drawback verde-amarelo deverão incluir a nota fiscal de compra no mercado interno na nova opção correspondente do SISCOMEX drawback verde-amarelo.*

Original

> *Parágrafo único. Não será admitida inclusão de nota fiscal – NF - no SISCOMEX com data superior a 60 (sessenta) dias em relação à data da emissão da aludida NF, observado o prazo de validade do ato concessório.*
>
> ***Art. 135. Não serão aceitos para comprovação do regime, RE que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.***

Em simples leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se a necessidade de constar nesses documentos eletrônicos (Registros de Exportação) o correto enquadramento da operação e também a sua vinculação ao Ato Concessório. Sem a devida averbação de tais dados no Registro de Exportação não há como o Fisco controlar a adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback. O ônus probatório é da contribuinte.

Cabe a ele comprovar que o Registro de Exportação está corretamente preenchido e devidamente vinculado aos respectivos Atos Concessórios. Ademais, o despacho de exportação é a oportunidade que a contribuinte tem de **apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback** e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. E nesse momento, com base nas informações prestadas pela contribuinte no Registro de Exportação é que a Aduana vai inspecionar os produtos e, a partir dessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui em discussão.

Se olharmos novamente o que aconteceu no caso concreto, a Recorrente vendeu a totalidade das mercadorias para empresas nacionais exportadoras, as quais, por seu turno, efetuaram a venda das mercadorias para o mercado externo. Ora, se o beneficiário do regime vende os produtos importados para outra empresa no mercado interno, e esta outra empresa oportunamente também não informa que estão ocorrendo exportações decorrentes de regime drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação.

Depois de embarcados ao exterior (com a consequente averbação), **não há mais a oportunidade da Aduana inspecionar os produtos** e, a partir dessa inspeção**, manifestar sua anuência** sobre a comprovação aqui em discussão.

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

E, com a devida vênia, alinho-me ao entendimento do i. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, em caso semelhante, no Acórdão nº 3401-009.150, desta Turma, no sentido de que a irregularidade na vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório não se trata *de mera obrigação acessória, e sim de questão probatória*, no sentido de que não permite que se comprove a liquidação do compromisso de exportação e, por sua vez, do integral adimplemento do regime especial. Principalmente porque a inexistência de vinculação ao ato concessório, como aqui ocorre, inviabiliza o controle aduaneiro, permitindo, inclusive, que a mesma exportação venha a ser utilizada para o cumprimento de diferentes atos concessórios, causando, de fato, prejuízo ao Erário. Apresento relevantes trechos do voto:

Original

*2.1.1.2. **É claro que não basta meramente importar, produzir e exportar; cada uma das etapas (requisitos) do DRAWBACK exige prova da efetiva importação, industrialização e exportação e o Regulamento transferia (artigo 317 alínea 'e' e artigo 331 inciso I) à SECEX a competência para elencar as formas de comprovar o regime. Assim, à SECEX compete descrever quais os documentos são suficientes para comprovar importação, exportação e industrialização**; e essa Secretaria o fazia por meio dos Títulos 19 e 21 do Comunicado DECEX 02/2000:*

CAPÍTULO V

COMPROVAÇÕES

TÍTULO 19

Modalidade Suspensão

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

19.1.1. A empresa deverá preencher o Relatório Unificado de Drawback conforme modelo constante do Anexo IX desta Consolidação das Normas de Drawback.

19.2. Para eventual verificação pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), as empresas deverão manter registrados, em seus sistemas eletrônicos, as Declarações de Importação (DI), os Registros de Exportação (RE) e os Registros de Exportação Simplificados (RES), averbados, bem como manter em seu poder as Notas Fiscais de venda no mercado interno, nos casos previstos neste Comunicado, pelo prazo de 5 (cinco) anos.

19.3. Para fins de comprovação do Regime, os Registros de Exportação Simplificados (RES) deverão estar emitidos em nome da própria empresa beneficiária do Ato Concessório.

19.3.1. A utilização desse documento poderá ser efetuada por empresa beneficiária de Atos Concessórios cuja soma dos compromissos de exportação não ultrapasse o montante de US$ 120,000.00 (cento e vinte mil dólares norte-americanos) no ano civil.

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

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

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

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

19.8. Na comprovação do Regime, será levado em conta o resultado cambial da operação.

Original

19.9. O produto exportado em consignação somente poderá ser utilizado para comprovar o Regime após sua venda efetiva no exterior, devendo a empresa beneficiária apresentar a documentação da respectiva contratação de câmbio.

19.10. Não serão aceitas para comprovação de Ato Concessório de Drawback exportações realizadas contra pagamento em moeda nacional. (...)

TÍTULO 21

Documentos Comprobatórios

21.1. Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes:

I - Declaração de Importação (DI);

II - Registro de Exportação (RE) averbado;

III - Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado;

IV - Nota Fiscal de venda no mercado interno.

2.1.1.3. Se bem que o item 21.1 da norma acima indique como suficiente para comprovar a importação e a exportação, respectivamente, a Declaração de Importação o Registro de Exportação Averbado, antes o item 19.4 excepciona o RE e a DI vinculados a mais de um Ato Concessório, ou seja, o RE e a DI vinculados a mais de um Ato Concessório não são prova da exportação ou da importação. Desta feita, ao vincular Registro de Exportação e Declaração de Importação a dois Atos Concessórios, aqueles (DI e RE) perderam sua força probante e, em assim sendo, restou saldo de exportação, o compromisso de exportação do regime de DRAWBACK não foi liquidado nos termos do item 26.1 e 27.1 do Comunicado citado:

26. A liquidação do compromisso de exportação no Regime de Drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante:

I - exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório de Drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados; (...)

27.1. Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, no caso de não cumprimento do disposto no item 26.1.

2.1.1.4. Em suma, o regime especial é inadimplido se não há liquidação do compromisso de exportação; não há liquidação do compromisso de exportação se não há exportação efetiva do montante descrito no Ato Concessório; ***não há exportação efetiva se não há apresentação do Registro de Exportação Averbado, vinculado a um único Ato Concessório. Destarte, não tratamos de mera obrigação acessória, e sim de questão probatória, de prova de cumprimento dos requisitos do Regime****: registro de exportação vinculado a mais de um ato concessório não é prova de exportação, como já se pronunciou em casos semelhantes a Câmara Superior desta Casa:*

ADIMPLEMENTO. INEXISTÊNCIA. Somente serão aceitos Declaração de Importação e Registro de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback. (Inteligência do Comunicado DECEX nº 21/97, item 19.1). Na falta de vinculação dos Atos Concessórios de Regime de Drawback aos Registros de Exportação deverão ser exigidos os tributos suspensos na importação, acrescidos de multa de ofício e dos juros de mora. Comporta juros e multa de mora quando da nacionalização de mercadorias sobre tributos suspensos, antes do início de

Original

procedimento fiscal. Iniciado o procedimento cabe multa de ofício. (Acórdão 301-31373 – Rel: Cons. Otacílio Dantas Cartaxo – Vencido: Cons. José Lence Carlucci)

2.1.1.5. Raciocínio semelhante pode ser aplicado às Declarações de Importação. Regra Geral a Declaração de Importação é prova da importação beneficiada pelo regime de DRAWBACK, salvo quando esta é vinculada no momento de seu registro a mais de um ato concessório (eis que nada impede a transferência de declaração de importação registrada a outro Ato Concessório). Ao vincular uma declaração de importação a mais de um ato concessório, aquela deixa de comprovar o regime aduaneiro especial, deixa de ser beneficiada por este regime e em assim sendo o tributo é exigível.

Neste sentido, devidamente constatada a violação à legislação pertinente ao caso, depreende-se que o Auto de Infração ora guerreado deve prosperar.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego

Original