



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

Processo nº 10494.001455/2005-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-005.992 – 3ª Turma
Sessão de 29 de novembro de 2017
Matéria REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCA INDÚSTRIA DE MÓVEIS LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 28/01/1998 a 09/08/2001

DRAWBACK. RETIFICAÇÃO. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. POSTERIOR AO EMBARQUE.

A prática rotineira adotada pelo contribuinte de retificar os dados do Registro de Exportação, após o embarque, com vistas a vinculá-lo ao ato concessório do Drawback Suspensão, tem o objetivo de dificultar o controle aduaneiro, não podendo ser visto como um mero erro formal no preenchimento do documento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência tempestivo interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, em face do Acórdão nº 3102-002.015, de 25/09/2013, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 28/01/1998 a 09/08/2001

DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS COMPROMISSOS ASSUMIDOS.

Constitui atribuição da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

PRAZO DECADENCIAL.

Enquanto não concluído o prazo outorgado para cumprimento do compromisso de exportar, inerente ao regime, não tem início a fluência do prazo decadencial do direito de o Fisco promover o lançamento decorrente do descumprimento daquele compromisso.

Findo tal prazo, inicia-se, no primeiro dia do exercício seguinte, o quinquênio em que tal lançamento deve ser levado a efeito.

REQUISITOS PARA BAIXA DO REGIME

O reconhecimento da baixa do regime e da consequente exclusão do crédito tributário que deixou de ser recolhido em razão da aplicação do regime de drawback pressupõem o cumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência.

O descumprimento de tais condições, inclusive da obrigação de promover a correta vinculação do registro de exportação ao ato concessório, implica a descaracterização do regime e a exigência de tributos suspensos.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA

A prática reiterada de infrações à legislação tributária revela evidente intuito de fraude. Jurisprudência.

JUROS DE MORA

Na hipótese de descumprimento do compromisso de exportar, incidirão juros de mora sobre os impostos que deixaram de ser recolhidos na data do registro da DI, contados a partir desta data.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Em apertada síntese, na decisão recorrida deu provimento ao Recurso Voluntário apenas para afastar exclusivamente a fração da exigência decorrente do fato da recorrente, após a averbação do embarque, vincular os registros de exportação ao regime.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial insurgindo-se contra o posicionamento adotado pela decisão recorrida, aduzindo, em síntese, que a exportação realizada não pode ser considerada para efeito de comprovação do cumprimento do regime aduaneiro especial de drawback, devendo ser desconsideradas as alterações/vinculações feitas posteriormente à averbação, ou seja, após o embarque das mercadorias.

O Recurso Especial foi admitido, conforme Despacho nº 3100-594, de 06/10/2014 (fls. 11835/ss).

A empresa SCA – Indústria de Móveis Ltda. apresentou Embargos de Declaração (fls. 11483/ss), os quais não foram admitidos (fls. 11860/ss).

Foi também apresentado Recurso Especial pelo contribuinte (e-fls. 11880/ss), contudo, o mesmo não foi admitido (e-fls. 11962/ss).

O contribuinte apresentou tempestivamente contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, (fls. 11895/ss).

Às fls. 11981/11984, consta decisão judicial concedendo antecipação de tutela ao contribuinte, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário discutido no presente processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Inicialmente, penso que a decisão judicial que concedeu a antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário, constante do presente processo, em nada altera o andamento deste julgamento, pois, ao que tudo indica, não está se discutindo lá o

mérito do lançamento, não havendo pois a concomitância de discussão entre as instâncias administrativa e judicial.

Em suas contrarrazões o contribuinte defende o não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional em face de sua suposta intempestividade e também por não ter demonstrado de forma objetiva a legislação que estaria sendo interpretada de forma divergente.

Quanto à intempestividade o contribuinte alega que a Fazenda Nacional não teria se prontificado a ratificar as razões de seu recurso após a rejeição dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte. No seu entendimento, havendo ele interposto embargos de declaração ao acórdão recorrido, o prazo para a Fazenda Nacional apresentar o recurso especial somente se iniciaria após a rejeição dos embargos.

Essa alegação do contribuinte não se sustenta diante da leitura do Regimento Interno do CARF, art. 68 do anexo II, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, *in verbis*:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

De fato o acórdão recorrido foi embargado após a interposição do recurso especial da Fazenda Nacional, porém os embargos foram rejeitados, não havendo nenhuma mudança no acórdão que justificasse a devolução de prazo para que a Fazenda Nacional apresentasse novo recurso especial. O recurso especial da Fazenda Nacional foi apresentado dentro do prazo legal e, portanto, improcedente as alegações de intempestividade apresentadas pelo sujeito passivo.

Também não procede a alegação do contribuinte de que o recurso especial da Fazenda Nacional não teria demonstrado de forma objetiva a legislação que estaria sendo interpretada de forma divergente. O recurso especial, após demonstrar de forma cristalina que a decisão recorrida adotou entendimentos divergentes em relação à mesma situação fática, cuidou de esclarecer e fundamentar as razões legais pelas quais deveriam ser mantidos os entendimentos adotados nos acórdãos paradigmas.

Portanto nego as preliminares apontadas nas contrarrazões apresentadas pelo contribuinte e voto pelo conhecimento do recurso voluntário.

Mérito

A matéria posta em debate pelo especial fazendário refere-se exclusivamente à parcela da exigência fiscal decorrente do fato da empresa, após a averbação do embarque, vincular os registros de exportação ao regime especial de drawback.

A Fazenda Nacional discorda desse entendimento, sob o argumento de que 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 obrigatórios **no momento** de seu registro. Tal prescrição, segundo alega, estaria contida nos itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado Decex nº 21, de 1997, abaixo transcritos:

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo I (10 tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SCE nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

Nessa mesma linha, dispõe a Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, em seu artigo 37, *verbis*:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

De fato, pela simples leitura dos dispositivos acima transcritos, vigentes à época em que os respectivos Registros de Exportação foram inseridos no Siscomex, verifica-se a necessidade de constar nesses documentos eletrônicos 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 o adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback.

Por sua vez o Acórdão recorrido entendeu que não havia norma impeditiva para a retificação de Registro de Exportação que não houvesse sido vinculado ao ato concessório posteriormente ao embarque. Segundo ele, tanto a Portaria Secex nº 4, de 1997, como o Comunicado Decex nº 21, de 1997 prescrevem a necessidade de vinculação do

Registro de Exportação ao ato concessório e seu correto enquadramento, mas não fixam ou especificam um momento fatal a partir do qual esses dados não poderiam mais ser retificados.

Até concordo com o entendimento do acórdão recorrido de que não existe obstáculo legal à retificação dos Registros de Exportação, mas há que se registrar que a possibilidade de retificação deve ser acompanhada de elementos inequívocos que comprovem o erro, elementos esses cujo ônus da prova pertence ao contribuinte. Porém a fiscalização, diante da total desorganização do contribuinte entendeu que este não comprovou o cumprimento das obrigações assumidas nos atos concessórios do Drawback Suspensão. Para que esta afirmação fique bem clara, transcrevo abaixo partes do relatório da fiscalização (fls. 906/ss):

(...)

30. Para que uma exportação seja aceita como comprovação de um compromisso constante de um ato concessório de drawback suspensão comum, o seu registro de exportação, RE, deve, no momento de seu despacho de exportação, obrigatoriamente, entre outros, mas principalmente, conter no campo 2-a, enquadramento legal, o código 81101, que é o código para o enquadramento de drawback suspensão e ainda conter no campo 24, dados do fabricante, o número do ato concessório do qual aquela exportação faz parte.

(...)

37. Desta forma, não havia como esta fiscalização aceitar um registro de exportação, para fins de comprovação do adimplemento de um ato concessório de drawback suspensão comum, se este registro de exportação, RE, no momento de seu despacho de exportação, não trazia, obrigatoriamente, as seguintes informações: no campo 2-a, enquadramento legal, o código 81101, que é o código para o enquadramento de drawback suspensão comum e ainda, no campo 24, dados do fabricante, o número do ato concessório do qual aquela exportação faz parte. Além disso, deve este RE estar averbado, ou em fase de averbação, e ser relativo a apenas um ato concessório por CNPJ, para que o mesmo possa ser aceito como comprovação de exportação de drawback suspensão comum.

(...)

39. Neste momento, faz-se necessário abrir um parêntesis: os REs utilizados para comprovação de atos de drawback suspensão comum do contribuinte deveriam conter o código 81101 no campo 2-a e o nº do ato concessório no campo 24, por ocasião do despacho de exportação.

40. É importante salientar que a exigência de constar o devido enquadramento de drawback não é meramente burocrática, pois sem esse código o controle fiscal durante o despacho de exportação fica prejudicado. Ou seja, o despacho será processado como uma exportação comum, sem que o AFRF (Auditor Fiscal da Receita Federal) possa verificar se os dados declarados, bem como a própria mercadoria, correspondem ao que foi comprometido no ato concessório.

41. **A solicitação de exportação no regime normal, em vez de no regime drawback, faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação seja conduzido com o tratamento fiscal de uma exportação normal, sem que sejam adotadas as cautelas próprias daquelas operações de drawback, como, por exemplo, a solicitação da apresentação do ato concessório de drawback e o confronto das mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo ato concessório.**

42. Deve ser lembrado ainda que há uma seleção das exportações a serem fiscalizadas, havendo em algumas a verificação física e documental, em outras, somente a verificação documental, e em outras nenhuma verificação. Como é a unidade de despacho da Receita Federal que estabelece os parâmetros para que uma exportação sofra um ou outro tipo de verificação, as exportações de drawback, que implicam (como resultado final) a isenção dos tributos incidentes na importação, preferencialmente são incluídas no grupo de verificação física e documental.

43. Pelos números dos despachos de exportação realizados desde janeiro de 1998 até dezembro de 2001, podemos avaliar o efeito desastroso, no que diz respeito às cautelas fiscais, de a sociedade SCA não utilizar o enquadramento correto de drawback suspensão comum, código 81101, em todas as suas exportações deste período, enquadramento este informado muito tempo depois, para uma parte destas exportações, por meio de retificações dos respectivos REs. Vamos aos números.

44. Nesse período, foram registradas 664 (seiscentos e sessenta e quatro) declarações de exportação, DDE. Destas, 608 (seiscentas e oito) DDEs foram parametrizadas em canal verde, ou seja, mais de 91,5% das exportações da SCA não tiveram qualquer tipo de fiscalização no momento de seus despachos aduaneiros de exportação. Apenas 35 (trinta e cinco) DDEs foram parametrizadas para o canal laranja, ou apenas 5,27% das exportações da SCA passaram por uma conferência documental, quando de seus despachos aduaneiros de exportação.

45. E o mais grave ainda, somente 21 (vinte e uma) DDEs, 3,16% de todas as exportações da SCA, naquele período, foram parametrizadas para o canal vermelho de conferência, onde, além da verificação documental da exportação, é realizada uma conferência física das mercadorias a serem exportadas. Após o despacho aduaneiro de exportação, como saber se as mercadorias constantes em um compromisso de exportação foram mesmo àquelas que se saíram do país?

46. **É claro que este baixo nível de fiscalização, no momento do despacho das exportações da SCA, tem como motivo principal o enquadramento de exportação normal, código 80000, utilizado pela mesma em suas exportações. Retificar REs muito tempo depois de seus respectivos despachos de exportação, para o enquadramento de drawback suspensão comum, é burlar todo o sistema fiscalizatório de benefícios fiscais. E o Regime Especial de Drawback Suspensão Comum é um dos mais importantes deste país.**

47. Além disso, se não houver a vinculação do RE a um ato, a sociedade empresária poderá comprovar dois ou mais atos concessórios com os mesmos documentos de exportação, sendo que, desta forma, os insumos importados com tributos suspensos por um ato podem se destinar ao mercado interno sem o pagamento dos tributos. Algumas sociedades possuem inúmeros atos concessórios, o que dificulta verificar a coincidência de registros de exportação em todos os atos.

48. Portanto, além da exigência normativa em si, é fundamental que o RE esteja devidamente enquadrado no momento da efetivação da exportação. **Assim, não pode o exportador, após terem sido concluídos todos os procedimentos do**

despacho de exportação, utilizar-se de uma exportação efetuada no regime normal para comprovar um ato concessório de drawback suspensão comum. A informação do enquadramento da operação deveria ter sido dada na ocasião do despacho de exportação, em nada adiantando, para fins de controle aduaneiro, ser informada posteriormente, por meio de retificação do RE.

(...)

56. Resumindo, os REs informados pela sociedade SCA, em seus Relatórios Unificados de Drawback, não foram aceitos para efeito da comprovação do adimplemento dos compromissos de exportação, contidos em seus respectivos atos concessórios de drawback suspensão comum, por se enquadrarem em pelo menos um desses casos: RE com enquadramento de exportação normal, código 80000; RE com enquadramento do PROEX, códigos 81501 ou 81502; RE retificado, para vinculação do mesmo a um ato concessório, com a adição do enquadramento 81101, drawback suspensão comum, após o despacho de exportação daquele RE; RE vencido; RE inexistente; RE repetido, RE vinculado a outro ato concessório; e REs informados em dois ou mais Relatórios Unificados de Drawback.

57. O fato de termos dito acima "por se enquadrarem em pelo menos um desses casos" pode causar certa estranheza, mas a explicação é simples. Existiram muitos REs, milhares deles, sim, milhares deles, que se inseriram em mais de um caso de não aceitação. Ao final dos próximos itens, que é a passagem por cada ato concessório fiscalizado, com a demonstração dos motivos da não aceitação de cada RE, isto ficará claro.

(...)

Pelo relato acima, na minha opinião, está demonstrado e comprovado que o contribuinte autuado não tomou as devidas cautelas para resguardar o compromisso legal assumido com a Fazenda Pública de, além de reexportar as mercadorias que foram importadas com o benefício fiscal do Drawback Suspensão, de permitir a verificação da regularidade de seus procedimentos.

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

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

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

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

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

(...)

O regime aduaneiro do Drawback Suspensão permite ao contribuinte importar insumos com suspensão dos tributos incidentes na importação, com o compromisso firmado de, em certo prazo, utilizá-los no beneficiamento ou industrialização de produtos e efetivamente reexportá-los. Cumprido esse compromisso aquela suspensão inicial dos tributos é convertida em uma isenção. Portanto, como bem concluiu o acórdão recorrido, o Drawback Suspensão é uma isenção sob condição resolutiva e, portanto, reclama a aplicação dos art. 111, 155 e 179 do CTN, *in verbis*:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

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

(...)

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

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

(...)

O acórdão recorrido concorda com tudo o que foi dito até aqui, inclusive a situação de que o ônus probatório é do contribuinte. Porém afastou a exigência de parte da exigência tributária que teria sido decorrente ou fundamentada exclusivamente no fato em que a autuada, após o embarque, teria retificado os dados do Registro de Exportação, a fim de vinculá-los aos atos concessórios. Concluiu basicamente o seu entendimento pela falta de norma que impedisse tal retificação e pelo fato de que a vinculação do produto exportado com o insumo importado poderia ser efetuado a *posteriori* por meio de verificações contábeis e de estoque.

Permito-me discordar desse entendimento. O despacho de exportação é a oportunidade que o 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. Depois de embarcados ao exterior (com a conseqüente 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.

Se a contribuinte não informa previamente à Aduana que são exportações decorrentes de regime drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a retificação dos registros de exportação após sua averbação não significa mero erro formal, como deseja crer a recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da obrigação tributária. Penso até que se estivéssemos nos referindo a uma retificação esporádica dos registros de exportação, a conclusão do acórdão recorrido seria perfeita. Porém, conforme está detalhado no relatório de fiscalização acima transcrito, ficou demonstrado que os procedimentos adotados pelo contribuinte eram rotineiros e evidentemente destinavam-se a dificultar o real controle por parte das autoridades alfandegárias, do fiel e exato cumprimento das exportações compromissadas por meio do benefício fiscal do Drawback Suspensão. Esses "erros de preenchimento" dos relatórios de exportação praticados em escala repetitiva, na verdade, mascararam as correspondentes operações de exportação, dissimulando-as.

Cabe ao contribuinte comprovar o integral cumprimento das exportações para se beneficiar do referido benefício fiscal e, na minha opinião, não obteve esse êxito, além de adotar procedimentos temerários para dificultar que o fisco pudesse fiscalizar as suas operações

Processo nº 10494.001455/2005-12
Acórdão n.º **9303-005.992**

CSRF-T3
Fl. 12

decorrentes da adoção do Drawback Suspensão, como ficou exaustivamente demonstrado no lançamento fiscal.

Diante do exposto, votos por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, mantendo a autuação fiscal em sua integralidade.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal