



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

Processo nº 10508.720529/2012-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-003.717 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2017
Matéria DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO
Recorrente JOANES INDUSTRIAL DE PRODUTOS QUIMICOS E VEGETAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 09/01/2007 a 23/01/2007

DRAWBACK, MODALIDADE DE SUSPENSÃO. INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O princípio da vinculação é de observância obrigatória no âmbito do regime de drawback, modalidade suspensão, que exige que os insumos importados devem ser aplicados no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo de produtivo.

O descumprimento do princípio da vinculação física implica descumprimento do regime drawback suspensão e, em consequência, exigência dos tributos suspensos, em face da aplicação do regime, com os devidos acréscimos legais.

BASE DE CÁLCULO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. ICMS. EXCLUSÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O ICMS não compõe a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, incidentes na importação de bens e serviços, conforme decisão do STF sob repercussão geral, no Agravo Regimental no RE 559.607, cujo resultado deve ser reproduzido nos julgamentos deste Conselho.

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 rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo das Contribuições para o PIS/Cofins-Importação o valor do ICMS, parcialmente vencidos o Conselheiro Domingos de Sá, Relator, e a Conselheira Lenisa Prado, que davam integral provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

(assinado digitalmente)

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DOMINGOS DE SÁ FILHIO - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente), Jose Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho (relator), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Deroulede, Sarah Maria Linhares de Araujo e Walker Araujo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário visando modificar a decisão de piso que manteve na íntegra o lançamento de contribuição para o PIS e COFINS apurado no período de 09 de janeiro de 2007 a 23 de janeiro de 2007.

Extraí-se da descrição dos fatos e enquadramento legal que o crédito tributário apurado relativo às Contribuições Sociais para o PIS e a COFINS decorrentes das operações realizadas sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade suspensão.

Acusação se refere à inadimplência do cumprimento dos termos e compromissos dos Atos Concessionários de Drawback decorrente das importações registradas no ano calendário de 2007, especificamente, com relação aquisição no mercado externo de amêndoas de cacau com suspensão de tributos incidentes.

Apontam-se como inadimplência do regime especial as importações realizadas por meio das DIs registradas sob os números: 07/0035827-1, 07/00358280, 07/00358298, 07/0099190-0, 07/00358263 e 07/00991888, registradas no período de 09.01.2007 a 23.01.2007, respectivos, resultou na importação de 4.879,50 toneladas de amêndoas de cacau, classificadas na Tarifa Externa Comum no Código 1801.00.00, autorizadas pelos Atos Concessórios 2006/0189053, 2006/0189010 e 2007/0000018-2.

O ponto nodal da questão encontra na comprovação da utilização integral da matéria prima importada pelo regime especial na aplicação dos produtos destinados à exportação, no entendimento das Autoridades Aduaneiras no regime de drawback é

imprescindível a vinculação física, entre a mercadoria importada com o incentivo e o produto posteriormente exportado. Não há discussão em relação aos prazos de cumprimento dos Atos Concessórios.

O motivo do lançamento decorre exatamente da vinculação física, segundo os agentes fiscais, não lograram êxito, mesmo mediante detida análise dos fatos e dos documentos apresentados pelo contribuinte e, sobretudo, a partir da aplicação de um estudo lógico-sistemático sobre a capitulação legal e infralegal que rege a matéria.

Contrapondo a razão da lavratura do auto de infração, afirma a Recorrente que cumpriu à risca a obrigação estabelecidas nos Atos Concessionários, tanto é que o DECEX – Departamento de Operações de Comércio Exterior atestou e certificou o fiel cumprimento do quanto assumido pela Recorrente, tendo considerado os respectivos Atos plenamente adimplidos, uma vez que efetivamente promoveu as exportações nas quantidades e nos prazos pactuados.

Sustenta, também, a falta de liquidez e certeza das exigências apuradas por estimativas por configurar mera presunção, razão pela qual pede nulidade do auto de infração. Alegou, ainda, fase de impugnação, decadência do direito da Fazenda lançar, visto que, o auto de infração foi lavrado em 14.12.2012, posteriormente foi retificado pelo Termo Aditivo ao Termo de Verificação Fiscal do qual tomou conhecimento em 26/12/2012, sendo que todas as importações foram efetuadas antes de 14/12/2007, conforme se vê das “DIs”.

No mérito, em síntese, sustenta a inexistência de toda e qualquer norma que define como requisito básico a vinculação física entre insumos e produtos finais adquiridos e exportados, como condição de obtenção do benefício fiscal do drawback, repudia, ainda, o trabalho fiscal baseado em estimativas.

Sustenta, também, a fungibilidade dos insumos importados, desde que seja dentro do prazo do ato concessionário, que a substituição por idênticos do gênero, quantidade e qualidade, não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador no regime de drawback., traz à colação o Parecer Normativo CST nº 12/97 e Ato Declaratório nº 20/96 e jurisprudência da Câmara Superior.

Ciente do Acórdão em 06 de dezembro de 2013, foi o voluntário interposto em 19 de dezembro de 2013.

Em razões recursais, reprisa os argumentos tecidos na fase impugnatória.

É o que tinha a relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade motivo pelo qual deve ser conhecido.

A controvérsia se refere à vinculação física entre aplicação de insumo importado com os benefícios aduaneiro especial de “drawback”, na modalidade suspensão e os produtos exportados. A acusação é de que os atos concessórios deixaram de ser cumpridos.

Constatado alegação prejudicial ao mérito da questão colocadas a título de preliminar, antes de examinar a matéria de fundo, examinar.

Preliminar – DAFALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DAS EXIGÊNCIAS APURADAS POR ESTIMATIVA – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Alega a Recorrente que a determinação da quantidade de amêndoas de cacau nacionais supostamente utilizadas na fabricação de produtos exportados sob o regime de drawback e da quantidade de amêndoas e pó de cacau importados sob o regime drawback utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado interno foi feita com base em meras estimativas.

Não pode prevalecer o argumento de que o cálculo da quantidade insumos importados sob o regime de drawback utilizado na fabricação de produtos destinados ao mercado interno seja fruto de presunção e estimativas a levar ao afastamento da verdade material dos fatos.

Penso na mesma linha do julgador de piso, que a metodologia aplicada na apuração da utilização das amêndoas e pó de cacau importadas e empregadas nos produtos comercializados no mercado interno decorrem de método adotado no sentido de apurar a quantidade empregada.

Não vislumbro qualquer prejuízo quanto ao método adotado, diante da necessidade de quantificar e identificar os insumos empregados, o processo adotado serviu para apurar a produção, além do que permitiu ao contribuinte se defender da acusação na integralidade.

Constatada pela fiscalização deficiência da documentação apresentada, a fiscalização aplicou por estimativa os valores de insumos empregados com base no próprio método adotado pela Fiscalizada, por essa razão não pode prevalecer os argumentos traçados no recurso.

Motivo pelo qual rejeito a alegação.

PRELIMINAR - 2 – DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA REALIZAR O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Acentua a Interessada a perda do direito da fazenda exigir por meio de lançamento tributo relativa às importações antes de 22 de abril de 2008, devido lapso de tempo superior a cinco anos dos fatos geradores.

Como é de conhecimento geral, as importações albergadas pelo regime drawback suspensão, o prazo para contagem do interregno de cinco anos inicia a partir do esaurimento do tempo concedido no Ato Concessório, acrescido de 30 dias.

Considerando inexistência de qualquer pagamento de tributo, no caso de contribuição social, PIS e COFINS, quando do desembaraço dos insumos importados, o prazo de decadência desloca para o primeiro dia do exercício do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado em consonância com o disposto pelo art. 173 do CTN.

No caso examinado as importações ocorreram em janeiro de 2007, prazo para o cumprimento janeiro de 2008. O Auto de Infração foi lavrado em dezembro de 2012, portanto, dentro do quinquídio, sendo assim, não há como falar em perda de prazo por parte da Fazenda.

Sendo assim, cabe rejeitar a preliminar de decadência.

NO MÉRITO

Resistindo, alega a Recorrente inexistência de requisito na concessão do benefício atrelado a vinculação física, e, além da possibilidade de substituição de produtos estrangeiros por outros de idêntica espécie, qualidade e quantidade na fabricação dos produtos, em obediência ao critério da fungibilidade dos insumos.

Não discussão em relação aos prazos de cumprimentos dos Atos Concessionários.

Da leitura que se faz dos autos, o lançamento advém da intolerância de que os produtos exportados cujas “RE’s” vinculadas ao regime tenham sido produzidos por outras mercadorias ou insumos, que esteja no estoque mesmo sendo idêntica espécie, qualidade e quantidade, que não aquelas importadas com a suspensão de tributos.

O drawback na modalidade suspensão, é a operação pela qual o contribuinte se compromete a importar insumo (mercadoria), assume o compromisso de exportar após o beneficiamento. Na modalidade suspensão o interessado se compromete a realizar exportação de um ou mais produtos em determinadas quantidades e valores, obtendo o direito de adquirir com suspensão de tributos, determinadas quantidades de insumos necessários a produção de bens, complementação ou acondicionamento.

Tratando-se de incentivo fiscal, não há dúvida de que a fiscalização seja em qualquer das modalidades de competência de fiscalização é da Receita Federal do Brasil, em revisão ao cumprimento dos requisitos e do atendimento das condições para o aproveitamento do regime. Ao DECEX compete, na modalidade suspensão, proferir o despacho de baixa do ato concessório como devidamente cumprido pelo beneficiário.

Ao tempo dos fatos geradores a matéria era disciplinada pelo comando do art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966, que dispõe:

“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.

A leitura desses dispositivos pelo Fisco é restritiva (interpretação literal) a não permitir fungibilidade. É cediço que os bens móveis que podem substituir-se por outros da espécie, qualidade e quantidade, permite.

A política de exportação traçada para incrementar e agregar valor aos produtos brasileiros decore da necessidade do país produzir bens de qualidade internacionalmente reconhecida, daí instituição do regime de drawback. Essa ferramenta é essencial a possibilitar a competição no exterior por desonerar os produtos dos tributos incidentes sobre os insumos. Em razão disso que a competência de fomentar o crescimento da utilização desse incentivo fiscal e controlar é do DECEX, cabendo a ele proferir o despacho de baixa do ato concessório como devidamente cumprido pelo beneficiário.

Não há dúvida de que a exportação é a meta principal, requisito cogente a ser cumprido pelas empresas que obtém o benefício fiscal, portanto, a relevância a ser atribuída, sem prejuízo da revisão da RFB, ao regime drawback é o cumprimento das condições pré-estabelecidas.

A identificação física dos insumos (mercadorias) com os bens produzidos, a meu sentir é secundária, esse controle exercido pela RFB deve se ater se ao tempo da produção havia matéria prima da mesma espécie, qualidade e quantidade, em estoque ou que essas tenham sido adquiridas no mercado nacional no mesmo período. Portanto, o fato da fabricação dar-se com insumo constante do estoque ou adquiridos, sem que seja com os importados é compreensível e aceito em obediência no princípio de fungibilidade definida pelo art. 85 do Código Civil Brasileiro.

Se os insumos se equivalem, supera a exigência da identidade, pois o emprego de insumo da mesma característica, qualidade e quantidade, não desvirtuam o drawback, deve ser aceito em homenagem o esforço de incrementar as exportações com o objetivo de aumentar as divisas em moedas internacionais.

Sobre esse tema, princípio da identidade física versus o princípio da equivalência. Suficiência da equivalência, STJ em julgamento em sede de Recurso Especial, assim manifestou:

“DRAWBACK. SODA CAUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

1. é desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a

exportação.” (STJ. 1ª T. Resp. 413.564/RS, rel. p/Acórdão José Delgado, Primeira Turma, ago/2006).

Em outro julgado:

“DRAWBACK. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE. ADOÇÃO. EXCEPCIONALMENTE, DO PRINCÍPIO DA EQUIVALÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL.

Nos termos do Decreto-lei nº 37/66 e do Decreto nº 91.030/85, o regime aduaneiro especial denominado drawback constitui um incentivo à exportação, e ao mesmo tempo um benefício fiscal ao importador, consubstanciado na isenção, restituição ou suspensão dos tributos incidentes sobre a importação. 2. Caso em que a empresa executa, optante do regime de drawback suspensão, utilizou-se do insumo importado – soda cáustica – para outras finalidades e, quando da exportação, utilizou-se de similar nacional, também soda cáustica. O que, numa análise mas restritiva, configurou infração., porquanto o contribuinte não teria cumprido o regime a que se submeteu. 3. O drawback constitui um incentivo à exportação e a legislação de regência da matéria deve ser interpretada em consonância com a sua finalidade, que é a exportação e que foi efetivada. Assim, conquanto a modalidade de drawback suspensão adote o princípio da identidade, entendido como a obrigatoriedade da mercadoria a exportar conter insumo importado, o princípio se aplica quando possível a identificação física do insumo importado (é ou não importado), adotando-se, no mais, a equivalência. O fato de utilizar ou não o insumo importado, tratando-se de insumo que é transformado quando da utilização no produto final, não desvirtua o regime isencional, que prevê como regra básica, em todas as suas modalidades, a efetivação da exportação. 4. O ato declaratório nº 20/96, que consigna não haver necessidade do insumo estrangeiro nas mercadorias exportadas para os fins do gozo do regime de drawback isenção (que também adota o princípio da identidade), já sinaliza para a adoção do princípio da equivalência, sendo que, não se vislumbra – nem isso foi ressalvado pelo Fisco, embora referido pela embargante – qual o prejuízo fiscal que o procedimento acarretou.” (TRF4, 2ª T. AC 97.04.55958/RS. Tânia Escobar, fev/00).

No caso concreto, trata-se de insumo fungível, amêndoas de cacau. Insumo que se permite substituí-lo por outro. Tenho que a exigência da identificação física é inadequada e dispensável. O reconhecimento expresso dá-se com edição da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350, que dá nova redação ao art. 17, da Lei nº 11.774/2008, que dispõe:

“Art. 17 - Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade quantidade, importados ou adquiridos no mercado

interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.”

Esse assunto foi examinado pela 3ª Turma, da 4ª Câmara, da 3ª Seção, tema idêntico nos autos de 10831.005884/2008-25, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, pela maioria, reconheceu a inexigibilidade da identificação física, adotando o princípio da fungibilidade, cujo fundamento adoto como razão de decidir:

“O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Das preliminares A defesa alegou nas entrelinhas de seu recurso a nulidade da decisão de primeira instância porque a DRJ teria se desgarrado dos fundamentos da autuação e deixado de enfrentar objetivamente os argumentos de impugnação.

Não tem razão o contribuinte, pois conforme deflui do relatório, o acórdão da DRJ enfrentou o mérito da questão e refutou todas as alegações do contribuinte. A única matéria não enfrentada foi a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que não caracteriza nulidade porque na fase julgamento da impugnação tal exigência ainda não constava do processo.

No que tange à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento dos tributos devidos em relação aos atos concessórios 1560-01/000332-1 e 1560-01/000348-8, a defesa se escorou no art. 150, § 4º do CTN para sustentar a caducidade parcial do lançamento.

Entretanto, nas importações sob o regime de drawback não existe pagamento antecipado de tributo nem atos preparatórios do lançamento praticados pelo sujeito passivo, fatos que não permitem a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Além disso, nos casos de drawback, a inércia da administração tributária não decorre de sua desídia, mas sim da impossibilidade de fiscalizar o cumprimento do ato concessório antes do advento do termo final pactuado.

Sendo assim, inexistindo o pagamento antecipado do tributo a que alude o art. 150, § 1º do CTN, o prazo para o lançamento dos tributos suspensos no regime de drawback deve ser contado pela regra do art. 173, I do CTN e o termo de início da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o termo final para cumprimento do regime.

Esse entendimento é pacífico na CSRF, conforme Acórdão 9303-000150, in verbis:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II Período de apuração: 27/01/1997 a 27/08/1997 DRAWBACK ISENÇÃO. TERMO DE INÍCIO DA DECADÊNCIA.

Nos casos de importação realizada ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, não há lançamento,

pagamentos ou atos preparatórios praticados pelo sujeito passivo, o que, de per si, afasta qualquer tipo de homologação.

Conseqüentemente, o termo inicial da decadência é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado. (...)"

No caso dos autos é incontroverso que os termos finais para cumprimento dos atos concessórios impugnados pelo contribuinte foram 18 e 23 de julho de 2003. Sendo assim, segundo a regra do art. 173, I, do CTN, o fisco teria prazo até 31/12/2008 para efetuar o lançamento. Considerando que o contribuinte foi notificado dos lançamentos em 16/10/2008, os autos de infração devem ser considerados hígidos.

Foi alegada, ainda, nulidade por cerceamento de defesa e violação do art. 9º do PAF por ausência de motivação, uma vez que embora a fiscalização tenha dito que "as análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excel", a planilha que foi entregue ao contribuinte não possuiria demonstrativo algum indicando especificamente qual insumo foi utilizado na industrialização de produtos referentes a outro ato concessório (também não identificado) e muito menos aponta qual insumo foi empregado na industrialização de determinado produto comercializado no mercado interno.

A análise dessa preliminar se confunde com a questão de mérito e com ela será analisada.

Do mérito.

O cerne da autuação é a não comprovação, por parte do contribuinte, da observância do princípio da vinculação física, ou seja, segundo a fiscalização nem a contabilidade e nem os controles da produção e do estoque do contribuinte permitem identificar em quais produtos teriam sido aplicados os insumos importados com suspensão (ácido adípico, trietilenodiamina, trimetilolpropano, Silicone, monoetilenoglicol, MDI puro, MDI modificado, butanodiol, diácidos AGS e dietilenoglicol).

Segundo a fiscalização, essa falta de comprovação em relação às exportações dos anos de 2001 e 2002 decorreu do fato das fichas de estoque apresentarem movimento mensal e não diário. A partir de 2003, tais registros passaram a ser diários, mas, segundo o fisco, "as fichas de controle não possuem dados suficientes para possibilitar, em ordem cronológica, a apuração do estoque permanente bem como não discriminavam as entradas de acordo com os documentos fiscais hábeis e o acompanhamento da movimentação dos insumos importados/adquiridos e dos produtos exportados/vendidos, ao longo de toda a vida do Ato Concessório em apreciação, efetivando assim a vinculação física". (fls. 142/143)

No e-mail de fl. 205, o contribuinte confirma a constatação fiscal de que os controles de 2001 e 2002 foram preenchidos com os dados consolidados do movimento do mês, inviabilizando a

aferição do cumprimento da vinculação física do insumo importado com o produto exportado.

Quanto aos demais exercícios, verifica-se nas fls. 157 a 169 que o "Razão Analítico do Produto" menciona a data e o número da nota fiscal de aquisição, a destinação dos insumos para industrialização, mas não especifica qual o produto elaborado e nem apresenta dados relativos à saída dos produtos finais, como número de nota fiscal, adquirente, RE ou DDE, o que também inviabiliza a verificação de qual (ou quais) insumos adquiridos com suspensão foi (ou foram) aplicados em produtos exportados.

Portanto, os documentos anexados aos autos comprovam que na contabilidade do contribuinte não é possível estabelecer a vinculação física entre os produtos importados ao amparo do regime especial com os produtos exportados.

A fiscalização continuou a intimar o contribuinte para que ele comprovasse a vinculação física dos insumos importados com suspensão aos produtos exportados. O contribuinte apresentou então o programa de processamento de dados utilizado no controle da produção. Ao tentar fazer a validação dos dados do referido programa a fiscalização constatou inconsistência e narrou os seguintes fatos (fl. 144 a 145):

"(...) Verificou-se que as importações e aquisições dos insumos bem como as saídas sob qualquer título, incluindo as vinculadas aos atos concessórios, se misturavam no decorrer do tempo, não havendo segregação contábil por ato concessório da mesma forma do que ocorria quanto aos estoques físicos, conforme já relatado.

(...)

A análise também demonstrou que:

I- o contribuinte utilizava-se de saldos de produtos sem vinculação ao benefício fiscal do drawback para cumprir produções destinadas a atender dado ato concessório independentemente qual fosse.

II - o contribuinte também se utilizava de saldos de produtos importados sob a égide de atos concessórios e portanto com suspensão de impostos, para a industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Estas análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excel, por insumo / ato concessório e constam da mídia não regravável PHILIPS no CD-R CWLHT 0251 9308, que passa a ser parte integrante e indissociável deste auto.

Com isso fica demonstrado que não havia a preocupação por parte da fiscalizada do atendimento ao princípio da vinculação física.

(...) "Nos arquivos PDF anexados ao e-processo não é possível localizar a planilha Excell entregue ao contribuinte por meio do CD-R CWLHT 0251 9308.

Entretanto, compulsando os autos do processo físico, consta-se a existência de 11 CDs com inúmeras planilhas Excell contendo dados que foram extraídos do programa de controle da produção ("toolbox"). O contribuinte alegou que houve cerceamento de defesa e violação do art. 9º do PAF por ausência de motivação, pois embora a fiscalização tenha dito que "as análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excell", a planilha que lhe foi entregue não possui demonstrativo algum indicando especificamente qual insumo foi utilizado na industrialização de produtos referentes a outro ato concessório (também não identificado) e muito menos aponta qual insumo foi empregado na industrialização de determinado produto comercializado no mercado interno.

Relativamente ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72, não tem razão o contribuinte, pois as planilhas foram juntadas aos autos do processo físico. A exigência contida no art. 9º do PAF consiste em que a fiscalização junte as provas de suas alegações no momento em que notifica o contribuinte do auto de infração. E isso foi cumprido, pois as planilhas que demonstrariam a imprestabilidade do programa "toolbox" como meio de comprovação da vinculação física estão no processo.

Entretanto, o exame do conteúdo dessas planilhas revela que, ao contrário do alegado pela fiscalização, não existe nenhum detalhamento e nenhuma explicação acerca da interpretação dos dados nelas contidos. Os números foram apresentados de forma absoluta e vieram desacompanhados de explicações que justificassem as acusações contidas nos excertos do termo de verificação acima transcritos.

O mero exame das planilhas sem uma explicação acerca da interpretação dos dados não permite aferir se as compras com suspensão, as compras no mercado interno e as saídas se "misturavam no decorrer do tempo". Também não permitem aferir que "não havia segregação contábil por ato concessório". E nem identificam quais foram os insumos importados com suspensão que foram desviados para o mercado interno e quais foram os insumos adquiridos no mercado interno que foram desviados para cumprimento de atos concessórios. Tampouco existe indicação precisa de qual ato concessório foi cumprido com a aplicação de produtos adquiridos no mercado interno.

O mero exame das planilhas desacompanhado de uma explicação quanto à interpretação dos dados nelas contidos caracteriza falta de motivação quanto à imprestabilidade do programa "toolbox" como meio de comprovação da vinculação física.

De certo modo, nesta parte da desqualificação do programa como meio de prova da vinculação física, a acusação chega a ser contraditória porque o mesmo programa considerado

imprestável para fazer a comprovação da vinculação física, possibilita a constatação de que insumos foram desviados para o mercado interno e que insumos adquiridos no mercado interno foram aplicados no cumprimento de compromissos firmados em atos concessórios. Mas a fiscalização não indica quais foram os insumos e nem quais foram os atos concessórios.

É certo que ao contribuinte incumbia o ônus de provar o respeito ao princípio da vinculação física, mas também é certo que cabe ao fisco o ônus de provar os fatos alegados para desqualificar o meio de prova apresentado pelo contribuinte, no caso, o programa "infomining toolbox". O exame dos números apresentados pela fiscalização sem uma explicação quanto à sua interpretação, não permite aferir as acusações contidas nos excertos do relatório fiscal acima transcritos.

A defesa pediu a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, entretanto, o cerceamento de defesa, em razão do vício na motivação (uma vez que não se diz o porquê das acusações) atingiu o lançamento apenas em relação às exportações cuja comprovação da vinculação física está relacionada à desqualificação do programa "infomining toolbox" como meio de prova, uma vez que em relação às operações ocorridas nos anos de 2001 e 2002, o próprio contribuinte confirma que não tem como fazer a comprovação da vinculação física (fl. 205).

Sendo assim, para aqueles que consideram imprescindível a observância do princípio da vinculação física e entenderem que houve o vício na motivação alegado pelo contribuinte, os lançamentos deverão ser mantidos em relação às exportações ocorridas nos anos de 2001 e 2002 e cancelados em relação aos valores decorrentes de exportações ocorridas a partir do ano calendário de 2003, cujo suporte residuiu exclusivamente na desqualificação do programa "infomining toolbox".

Da exigência da vinculação física.

O art. 78 do Decreto-lei nº 37/66 estabelece implicitamente a necessidade de vinculação física entre os insumos importados sobre o regime de drawback com os produtos a serem futuramente exportados. O dispositivo legal não utiliza as expressões "vinculação física" ou "identidade física", mas tal exigência é intrínseca à natureza do regime de drawback. A lei exige que o insumo importado com o benefício integre a mercadoria que será futuramente exportada.

Portanto, existe amparo legal para que o fisco exija a observância do chamado princípio da vinculação física.

Entretanto, em certos casos, notadamente quando os insumos a serem empregados em produtos exportados se caracterizarem com bens fungíveis, a exigência da vinculação física torna-se um fim em si mesmo, pois a eventual substituição do insumo importado sob o regime especial pelo mesmo insumo adquirido

no mercado interno, ou importado sem a suspensão dos tributos, não acarreta prejuízo algum ao fisco e nem à livre concorrência.

O prejuízo ao fisco não ocorre porque embora haja substituição do produto importado com suspensão por outro adquirido com o pagamento de tributos, as quantidades, valores e prazos de cumprimento dos atos concessórios foram cumpridos pelo contribuinte.

E prejuízo à livre concorrência também não ocorre porque o custo da empresa não se altera com a substituição do insumo importado com suspensão pelo insumo adquirido com tributação.

A questão então é saber se nesse caso específico de fungibilidade dos insumos e de cumprimento dos demais requisitos do ato concessório, se é possível flexibilizar a exigência de identidade física.

A resposta se encontra no art. 2º da Lei nº 9.784/99. O referido dispositivo legal estabelece que a Administração Pública obedecerá ao princípio da razoabilidade. O verbo "obedecer" foi empregado na forma imperativa. Ou seja, não se trata de uma faculdade da Administração, mas sim de um dever.

Por outro lado, a questão de mérito versada neste processo é idêntica àquelas decididas pelo STJ nos RESP 341.285 e 413.564. Em ambos recursos aquele Tribunal, que tem a competência constitucional para ditar a interpretação do direito federal, aplicou o princípio da razoabilidade para flexibilizar o princípio da vinculação física nos casos em que os insumos importados sob o regime de drawback eram bens fungíveis e o beneficiário do regime não incorreu em fraude e nem acarretou prejuízo ao fisco.

No caso concreto, a fiscalização não questionou o cumprimento dos atos concessórios sob os aspectos das quantidades e valores exportados e nem quanto aos prazos de cumprimento.

Inexistindo questionamento da fiscalização quanto a esses aspectos, a conclusão só pode ser no sentido de que não existiu prejuízo ao fisco no caso concreto.

Assim como nos dois acórdãos do STJ, a empresa autuada importou produtos químicos, que se caracterizam com bens fungíveis, e não se cogitou de fraude ou dolo do contribuinte.

Desse modo, em cumprimento ao comando do art. 2º da Lei nº 9.784/99, e com base nos dois precedentes do STJ, considero que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado ao caso concreto para afastar a exigência de vinculação física entre os insumos importados com o benefício do drawback e os produtos exportados em cumprimento dos atos concessórios.

Como decorrência desse afastamento, devem ser integralmente cancelados todos os autos de infração albergados neste processo”.

Com esses fundamentos, conheço do recurso e dou provimento para cancelar o lançamento.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto ao afastamento do princípio da vinculação física.

A recorrente defende a inexistência de fundamento legal para a aplicação da necessidade de vinculação física entre insumo importado e produto exportado, bem como a indevida inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS/Pasep-Importação e Cofins- Importação.

Em relação à necessidade de vinculação física entre insumos importados, o artigo 341 do RA /2002 dispõe que *"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."*

Já o artigo 342 determina que *"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:*

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;*
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou*
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;*

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste."

A interpretação de tais dispositivos leva à conclusão da necessidade de aplicação dos insumos importados, integralmente, nos produtos a serem exportados, objeto do ato concessório.

Socorro-me dos ensinamentos do Conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no voto condutor do Acórdão nº 3102-002.127, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

"Da inobservância do princípio da vinculação física.

No âmbito do regime drawback, modalidade suspensão, a observância do princípio da vinculação é expressamente determinada no inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, a seguir transcrito:

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;

[...] (grifos não originais)

Da mesma forma, dispunha o inciso I do art. 335 do Regulamento Aduaneiro de 2002, vigente na época dos fatos geradores objeto das presentes autuações. No âmbito da legislação complementar, o assunto encontrava-se disciplinado no art. 21 na Portaria Secex nº 04, de 1997, e nos atos normativos que lhe seguiram¹, com o seguinte teor, in verbis:

Art. 21 – O Regime de Drawback, modalidade suspensão, condiciona a empresa beneficiária ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado no Ato Concessório de Drawback, produtos na quantidade e valor determinados, em cujo processo de industrialização serão utilizadas as mercadorias a importar ao amparo do Regime.

(grifos não originais)

Da leitura dos referidos preceitos normativos, fica evidente que a vinculação física entre insumo importado e produto exportado é requisito essencial do regime drawback suspensão, que exige que o insumo importado, após submetido a processo de produção (beneficiamento, fabricação, complementação e acondicionamento), seja exportado sob a forma de produto industrializado. Por força da vinculação entre insumo e produto, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo da mercadoria exportada.

¹ As seguintes Portarias sucederam a referida Portaria: Portaria Secex nº 11, de 2004; Portaria Secex nº 14, de 2004; Portaria Secex nº 35, de 2006; Portaria Secex nº 36, de 2007 e Portaria Secex nº 25, de 2008.

Trata-se, portanto, de condição imprescindível para a comprovação do drawback em comento.

A contrário senso, ao regime drawback suspensão não se aplica o princípio da fungibilidade, que se caracteriza pela permissão de substituição do insumo importado por outro de mesmo gênero, quantidade e qualidade equivalentes, conforme alegado pela recorrente.

Não é demais ressaltar que o princípio da fungibilidade tem aplicação restrita ao regime drawback isenção, conforme expressamente prevê o inciso III do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

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

[...]

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.

[...] (grifos não originais)

[...]

O entendimento acima também foi confirmado em recentes julgados da CSRF, como nos Acórdãos nº 9303-003.465, 9303-0011.346 e 9303-002.833, cuja ementa transcreve-se:

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR PROVIDO

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria.

De outro giro, a recorrente pugnou pela exclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/Pasep-Importação e Cofins- Importação. Nesta questão, destaca-se que a inclusão do ICMS foi considerada inconstitucional no julgamento do Agravo Regimental no RE 559.607, com repercussão geral reconhecida, com trânsito em julgado em 11/12/2015, cuja ementa transcreve-se:

PIS E COFINS – IMPORTAÇÃO – ARTIGO 149, § 2º, INCISO III, ALÍNEA “A”, DA CARTA FEDERAL – LEI Nº 10.865/04 – CONSTITUCIONALIDADE FORMAL – BASE DE CÁLCULO – VALOR ADUANEIRO – INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES – INCONSTITUCIONALIDADE – MODULAÇÃO DOS EFEITOS – REJEIÇÃO. O Supremo, no Recurso Extraordinário nº

559.937/RS, relatora ministra Ellen Gracie, acórdão redigido pelo ministro Dias Toffoli, concluiu pela inconstitucionalidade, por afronta ao artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, da inclusão dos valores da contribuição ao PIS e da Cofins e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços nas bases de cálculos dessas mesmas contribuições sociais quando incidentes na importação de bens e serviços.

Apreciando declaratórios, o Pleno assentou não se tratar de situação excepcional a autorizar a modulação dos efeitos da decisão.

Portanto, os valores lançados relativos a título de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação devem ser ajustados, excluindo-se as parcelas relativas ao ICMS da base de cálculo das referidas contribuições, por aplicação do artigo 62 do Anexo II do RICARF.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir as parcelas de ICMS da base de cálculo das referidas contribuições.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède