



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720558/2014-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.702 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 30/10/2009

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

1. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.

2. A não comprovação de que parte dos insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foi aplicada na produção do produto acabado exportado, caracteriza-se o inadimplemento parcial do referido regime e a consequente exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM. CIÊNCIA DO AUTUADO ANTES DE COMPLETADO O QUINQUIDIO. EXTINÇÃO DO DIREITO DE LANÇAR. INOCORRÊNCIA.

1. No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação fixada no ato concessório.

2. Nos presentes autos, não houve caducidade do direito de lançar, haja vista que o sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração antes de expirado o prazo quinquenal de decadência.

MULTA DE OFÍCIO, SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. SÚMULA CARF Nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos ao percentual de 43,13% das amêndoas importadas, nos termos do relatório fiscal de fls. 2.031/2.043.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Paulo Regis Venter (Suplente), Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

Ausente o Conselheiro Vinícius Guimarães.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 15.643.285,54 relativa a exigência de impostos e contribuições incidentes sobre a importação de insumos (II; PIS/COFINS-Importação), acrescida de juros de mora e multa de ofício, pelo fato da Recorrente ter descumprido o regime de Drawback - modalidade suspensão para os 07 (sete) Atos Concessórios de Drawback a seguir descritos:

Atos Concessórios		
Número	Registro	Validade
2007-0138125	31/10/2007	01/11/2012
2007-0170088	17/01/2008	18/01/2010
2008-0018017	20/05/2008	20/05/2010
2008-0018009	05/03/2008	05/03/2010
2007-0138052	31/10/2007	30/10/2009

Conforme se verifica na conclusão do Termo de Verificação Fiscal (fls.1.408-1.447), as irregularidades constatadas pela fiscalização foram as seguintes:

"63.CONCLUSÃO: Não é possível a verificação com exatidão da vinculação física entre o cacau importado e os produtos exportados, em cumprimento ao pactuado pelo Ato Concessório de Drawback, objetos desta fiscalização. Embora se saiba que a fiscalizada realiza mistura de cacau importado com nacional, pela falta de apresentação dos controles necessários, principalmente a escrituração do Livro de Produção de acordo com a legislação do IPI, com lançamentos diários para se permitir

a apuração do estoque Permanente - não é possível verificar a quantidade de insumo importado que foi destinado ao mercado interno, nem a quantidade que retornou para o exterior. Portanto, a fiscalizada inadimpliu o regime Drawback Suspensão, tanto por não lograr êxito em prova a vinculação física do produto importado contido no produto exportado, quanto por dar saída do insumo importado com benefício ao mercado interno sem o pagamento dos tributos na importação, e desta maneira não preenche as condições de usufruir de tal benefício.

64. A falta de apresentação dos controle e registros exigidos pela legislação fragiliza sobre maneira o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas nesse Regime especial, desvirtuando tal incentivo à exportação. Ademais, esses requisitos são essenciais para aplicação do benefício, que deverão observar os Princípios Constitucionais da Isonomia (art. 150, II), da Livre Concorrência (art.170, IV), além do efetivo Controle Aduaneiro (art. 237).

65.(...)

Constatado o inadimplemento do Benefício Drawback Suspensão, conforme demonstrado, a fiscalizada perde o direito a usufruir do benefício em questão, e toda importação beneficiada pelo regime será enquadrada em regime de importação comum, com incidência de todos os tributos suspensos no momento da importação, com os devidos acréscimos legais.

Intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação (fls.1.559-1.660), alegando, em síntese apartada: **preliminarmente** (i) Incompetência da RFB para imputar a inadimplência do compromisso de exportar; (ii) extinção do direito de lançar pela consumação da decadência; (iii) Impossibilidade de autuação com base em meros indícios e presunção; **meritoriamente** (iv) do cumprimento das condições do Regimento Aduaneiro Especial de Drawback para confirmação do incentivo concedido; (v) princípio da "vinculação física" e o princípio da fungibilidade ou equivalência; (vi) o cumprimento do fim objetivado na concessão do Regime Especial de Drawback; (vii) ausência de dano ao Erário e Regularidade dos Registros apresentados pela Impugnante; e (viii) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Em 28 de maio de 2015, foi proferido o acórdão nº 16-68-639 (fls.1.676-1.704) julgando, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação para manter o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo sintetizada:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 30/10/2009

DRAWBACK. O Beneficiário desembarçou mercadorias com suspensão de impostos. Findo o prazo estabelecido no regime, não tendo o beneficiário nenhuma das providências para adimplir o regime, resolveu-se a suspensão, exigindo os tributos devidos, nas importações.

A Fiscalização e controle de regimes especiais, como é o caso do "Drawback", é de competência da Receita Federal do Brasil por envolver renúncia fiscal.

O Princípio da Vinculação Física deve ser estritamente observado pelo beneficiário do Regime.

O adimplemento da obrigação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback modalidade suspensão implica em um controle a respeito dos insumos importados efetivamente utilizados nos produtos exportados, e não apenas do produto exportado.

Intimada de decisão de piso em 05.06.2015 (fls. 1.707), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 07.07.2015 (fls.1.714-1.762), requerendo, inicialmente, a nulidade da decisão de primeira instância por ausência de apreciação de argumentos apresentados em sede de impugnação e produzindo os demais argumentos já suscitados em sua defesa. Acrescentou argumento novo a respeito do princípio da razoabilidade.

Em 24 de setembro de 2018, o processo foi convertido em diligência para que, em síntese apertada, a fiscalização procedesse a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados.

Às folhas 2031-2043 consta o relatório fiscal de diligência, concluindo pelo atendimento parcial ao princípio da vinculação física. Ato contínuo, a Recorrente apresentou sua manifestação, arguindo (i) necessidade de aplicação do princípio da fungibilidade; (ii) necessidade de ajuste do valor autuado nos moldes e percentuais reconhecidos pela própria fiscalização; e (iii) necessidade de reconhecimento integral do Drawback-suspensão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

I - Tempestividade

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 05.06.2015 (fls. 1.707) e protocolou Recurso Voluntário em 07.07.2015 (fls.1.714-1.762), dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72¹.

Conforme exposto anteriormente, o processo envolve questões preliminares e de mérito, que serão a seguir analisadas.

II – Preclusão

Nos termos do artigo 17, do Decreto 70.235/72:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

No presente caso, não se conhece da matéria arguida no tópico “da ausência de caracterização de concorrência desleal ou prejuízo ao erário – necessidade de observância do princípio da razoabilidade pela Administração pública – proibição de excesso”, posto que os fundamentos tratados no referido tópico não foram arguidos em sede impugnatória.

Com efeito, na impugnação a Recorrente discutiu o dano ao erário à luz dos Decretos 1.455/76 e 37/66, ao passo que no recurso voluntário a Recorrente traz outras alegações que não se confundem com aquelas apresentados na impugnação.

Outrossim, constatasse que a DRJ afastou as alegações da Recorrente, nos seguintes termos:

A AUSÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Como abordado, o Regime Aduaneiro Especial de Drawback — modalidade Suspensão está afeto a uma Condição Resolutiva.

Descumprida essa condição, nasce à Receita Federal do Brasil o direito de exigir os tributos suspensos.

Portanto, se trata de uma relação jurídico tributária e não uma questão de dano ao Erário.

Isso porque, o que configura o “dano ao Erário” é um rol de situações tipificadas em Lei – artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 e artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, dentre outros - cuja sanção é a pena de perdimento.

Portanto, para o caso em análise, a argumentação apresentada na impugnação não fornece qualquer guarida.

Neste cenário, não se conhece das alegações arguidas pela Recorrente no tópico citado.

III - Preliminares - Prejudicial de mérito

III.1 - Nulidade da decisão recorrida - Das omissões da DRJ - Apresentação de afirmações genéricas a respeito do Regime de Drawback e ausência de sua aplicação ao caso concreto

Neste ponto, a Recorrente requer a decretação da nulidade da decisão de primeira instância, por entender que o relator "a quo" não analisou nenhuma das alegações e documentos apresentados pelo contribuinte atinente ao cumprimento do Regime de Drawback.

Contudo, entendo que o fato de inexistir menção expressa aos documentos e a todos os argumentos suscitadas pela Recorrente não é causa de nulidade, considerando que o julgador fundamentou sua decisão com base nos argumentos que ele entendeu necessário da solucionar a lide.

Com efeito, o lançamento fiscal foi mantido com base nos seguintes argumentos: (i) pela ausência de comprovação da vinculação física; e (ii) que o insumo objeto de análise não pode ser substituído por outro, por entender que insumo importado é infungível.

Portanto, entendo que a ausência de menção expressa quanto os argumentos e documentos trazidos pela Recorrente, não é causa de nulidade da decisão recorrida.

Assim, deve ser afastado o pedido de nulidade pleiteado pela Recorrente.

III.2 - Incompetência da RFB para imputar a inadimplência do compromisso de exportar

Nesse ponto, defende a autuada que a Receita Federal não teria competência para fiscalizar o regime aduaneiro de Drawback, pertencendo tal atribuição exclusivamente à Secex.

Tal alegação não merece prosperar.

Inicialmente, relembre-se que a concessão do drawback, na modalidade suspensão, nos termos do art. 314 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, encontrava-se inserida no rol das competências da Comissão de Política Aduaneira.

Posteriormente, com o advento da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, as atribuições da extinta Comissão de Política Aduaneira foram transferidas para a Secretaria Nacional de Economia, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, que, por meio da Portaria SNE nº. 427, de 25/08/92, disciplinou a concessão do regime, atribuindo ao antigo

Departamento de Comércio Exterior - Decex, competência para conceder o regime nas modalidades suspensão e isenção, bem como proceder ao acompanhamento e verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Nesse contexto, foi editada a portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, que disciplina:

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF 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, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

Com a publicação da Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF), posteriormente transformada na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Ora, se, até o presente momento, não consta revogação do ato administrativo em questão, é evidente que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, à época do lançamento Secretaria da Receita Federal, detinha competência para a realização das verificações realizadas.

Com efeito, indiscutivelmente, não cabe à RFB invadir a competência da Secex, que se limita, nos termos do sobredito ato governamental, à formalizar a concessão do regime, acompanhá-lo e verificar o adimplemento do compromisso de exportar, mas isso não deixa o Fisco a reboque das conclusões daquele órgão de controle administrativo.

Ou seja, como muito bem disse a Portaria suso transcrita, compete à RFB, a qualquer tempo, verificar o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados e, se for o caso, concluir que a recorrente descumpriu tais condicionantes para o reconhecimento da exclusão do crédito tributário.

Tal conclusão encontra-se pacificada no âmbito da Administração Tributária, como demonstra a Súmula CARF nº 100, a seguir transcrita:

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

Ante o exposto, afasta-se a preliminar suscitada.

III. 3 - Extinção do crédito tributário pela consumação da decadência

Os tributos incidentes nas importações estão inseridos na modalidade de lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do CTN. De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Neste caso, aplica-se o prazo decadencial previsto no § 1º do referido artigo 150.

Por outro lado, não havendo pagamento, não há o que se homologar e, nesse caso, aplica-se à regra prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, reproduzido no artigo 138 do Decreto-lei nº 37, de 1966 anteriormente citado.

No caso do drawback suspensão o prazo decadencial deverá ser estabelecido com base no artigo 173, I, do CTN, uma vez que, nesse caso, não ocorre o recolhimento prévio dos tributos, não havendo, pois, que se falar em homologação do lançamento prevista no § 4º do artigo 150 do CTN.

A questão da decadência no regime aduaneiro especial de Drawback já foi pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adota o prazo decadencial em conformidade com o artigo 173, inciso I, do CTN, conforme se verifica na ementa no acórdão 9303-001.411:

Ementa(s) NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 19/10/1994, 17/11/1994, 18/11/1994, 16/12/1994 DRAWBACK. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. Para a contagem do prazo decadencial, na hipótese de descumprimento do Drawback, deve-se aplicar o artigo 173, inciso I, do CTN, tendo em vista que o lançamento somente pode ocorrer após o término do prazo previsto no Ato Concessório, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício, independentemente de pagamento.

Esse entendimento, inclusive, já foi pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, realizado sob o regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras

jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). [...]7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.

Desse modo, em cumprimento ao disposto no art. 62-A2 do Regimento Interno deste Conselho, aplica-se o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado, no sentido de que, sem a realização do pagamento antecipado, o dies a quo do prazo quinquenal de decadência, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Vale lembrar que o entendimento explicitado por este Conselho e pelos Tribunais Superiores estão em total consonância com o disposto no art. 752 do RA/2009, a seguir transcrito:

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei no 5.172, de 1966, art. 173, caput):

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. [...]§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção. (grifos não originais)

Ressalta-se, por oportuno, que o termo de início deverá ser estabelecido a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário. Os 30 dias ulteriores ao encerramento do regime correspondem ao prazo que o beneficiário tem para, quanto ao produto importado eventualmente remanescente, reexportá-lo, destruí-lo sob controle

² "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

aduaneiro, ou nacionalizá-lo, conforme previsto no inciso art. 390, I, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (antiga redação do artigo 342, do Dec. 4.543/02), a seguir transcrito:

Art. 390. 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; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Encerrado o regime e transcorrido o período de 30 dias para a adoção de uma das providências contidas artigo 390, I, do Regulamento Aduaneiro, poderá a Fazenda Pública, no prazo de 5 anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, examinar se os requisitos inerentes ao incentivo em tela foram ou não cumpridos, e, sendo o caso, constituir os créditos tributários relativos aos tributos incidentes na importação.

Com base na regra de contagem anteriormente definida, verifica-se que não houve consumação do instituto da decadência ao presente caso, conforme se demonstra na planilha abaixo:

Atos Concessórios						
Número	Registro	Validade	Marco Inicial	Prazo Decadencial - Início	Prazo Decadencial - 173, I, CTN	Data da Ciência do Auto de Infração
2007-0138125	31/10/2007	01/11/2012	01/12/2012	01/01/2013	01/01/2018	04/12/2014
2007-0170088	17/01/2008	18/01/2010	18/02/2010	01/01/2011	01/01/2016	
2008-0018017	20/05/2008	20/05/2010	20/06/2010	01/01/2011	01/01/2016	
2008-0018009	05/03/2008	05/03/2010	05/04/2010	01/01/2011	01/01/2016	
2007-0138052	31/10/2007	30/10/2009	30/11/2009	01/01/2010	01/01/2015	

A Súmula CARF nº 156 sedimentou o assunto nos seguintes termos: “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”.

Portanto, resta afastada o pedido realizado pela Recorrente.

IV - Mérito

IV.1 – Impossibilidade de autuação com base em meros indícios e presunção

Neste ponto, entende a Recorrente que o Auto de Infração foi lavrado com base em mero indício e presunção, sem qualquer comprovação de que houve efetiva destinação de parte dos insumos importados ao mercado interno, ao invés do estrangeiro.

Por estes motivos, entende que o Auto de Infração deve ser totalmente cancelado.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que o Auto de Infração não foi lavrado com base em mero indício e presunção, mais com base em todo suporte documental e informações prestadas pela Recorrente que, segundo a fiscalização foram insuficientes para comprovar o cumprimento do benefício. Esse último fato ensejou a lavratura do Auto de Infração.

Assim, frente ao inadimplemento do compromisso de exportar, cujo ônus é do contribuinte, a fiscalização não tinha outro caminho, por dever de ofício, senão constituir crédito tributário dos tributos suspensos.

Ou seja, a autuação não foi pautada em meros indícios ou presunções.

Neste cenário, afastos a pretensão da Recorrente.

IV.2 - Da vinculação física como requisito do drawback suspensão (princípio da fungibilidade e equivalência).

Inicialmente é imperioso destacar que o Princípio da Vinculação Física é o princípio basilar que rege o funcionamento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback – modalidade Suspensão. O decreto nº 3.904, de 31 de agosto de 2001, ao tratar do Princípio da Vinculação Física, no art. 3º, o fez de forma direta, deixando-o explícito nos seguintes termos:

“Art. 3º- As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de drawback deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.”

O Decreto nº 4.543 de 26 de dezembro de 2002, antigo Regulamento Aduaneiro, ao se referir ao Princípio da Vinculação Física por sua vez, manteve a mesma redação do art. 3º do decreto 3.904/01 no seu art. 341:

“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.”

Do Parecer Normativo/CST/nº. 12/79 podemos extrair a seguinte orientação:

“...a vinculação no caso de Drawback, é sempre de natureza física ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários importados devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens a exportar...”

Com base nos preceitos anteriormente citados e, por entender que a vinculação física entre produto importado/exportado é requisito indispensável para o contribuinte usufruir dos benefícios do regime Drawback - Suspensão, afastos os argumentos explicitados pela Recorrente no sentido que o referido regime depende, unicamente, da exportação das mercadorias produzidas com a utilização dos insumos importados, sem a necessidade de observância do princípio da vinculação física.

Socorro-me dos ensinamentos do Conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no acórdão 3302.005.209, cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

Princípio da vinculação física x princípio da fungibilidade: qual deles é requisito necessário fim de comprovação do cumprimento do drawback suspensão

No recurso em apreço, a recorrente alegou que nos dispositivos das Portarias Secex 25/2008, 10/2010 e 23/2011, vigentes nas datas das baixas dos respectivos atos concessórios objeto das presentes autuações, não havia exigência de apresentação de qualquer prova de cumprimento do requisito da vinculação física entre insumos importados e produtos exportados com os benefícios do regime de drawback suspensão.

Sem razão a recorrente. consoante a seguir demonstrado, além da previsão expressa nas citadas portarias da Secex, a comprovação da vinculação física entre o insumo importado e o produto final exportado como condição necessária ao cumprimento do regime drawback suspensão, encontra-se estabelecida no art. 78, II, do Decreto-lei 37/1966, 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)

No período de período de fruição do regime em apreço, a matéria estava regulamentada, inicialmente, nos arts. 341 e 342 do Regulamento Aduaneiro de 2002³ (RA/2002) e, posteriormente, nos arts. 389 e 390 do Regulamento Aduaneiro de 2009⁴ (RA/2009), ainda vigentes. Como os referidos preceitos regulamentares apresentam a mesma redação, em benefício da objetividade e da concisão, para melhor compreensão do assunto, a seguir serão transcritos apenas os preceitos do ainda vigente RA/2009:

Art. 389. 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 tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 390. 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; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

³ Veiculado pelo Decreto 4.543/2002, com as alterações posteriores.

⁴ Veiculado pelo Decreto 6.759/2009, com as alterações posteriores.

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

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. (grifos não originais)

A simples leitura combinada dos referidos preceitos legal e regulamentar, deixa claro que o cumprimento do regime drawback suspensão depende da comprovação de que o insumo importado seja utilizado integralmente no processo de industrialização do produto exportado, isto é, após ser submetido a processo de beneficiamento ou utilizado diretamente na fabricação do produto exportado, integrando-o fisicamente, ou, no mínimo, sendo consumido no processo produtivo do produto exportado, conforme estabelecido no ato concessório do regime emitido pela Secex.

Assim, se os referidos preceitos legal e regulamentares exige a vinculação física entre insumo importado e produto exportado, não tem relevância o nome atribuído ao requisito da vinculação física (se princípio da vinculação física ou da identidade, ou regra ou critério da vinculação física etc), mas o fato de que o insumo importado seja integralmente aplicado no processo de fabricação do produto exportado, de acordo com o estabelecido no ato concessório do regime.

Em consonância com o requisito da vinculação física, no caso de inadimplemento total ou parcial do compromisso de exportar, ao beneficiário do regime é permitido regularizar a totalidade ou parte do insumo importado mediante as seguintes providências: a) devolução ao exterior; b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las.

Entretanto, se configurado o inadimplemento total ou parcial do regime, sem adoção das referidas providências, dentro do prazo de até 30 (trinta) dias contado a partir da data limite para a exportação fixada no ato concessório, os tributos suspensos em razão da aplicação do regime passam ser imediatamente exigíveis por meio de lançamento de ofício, com os acréscimos legais devidos, conforme anteriormente demonstrado.

Por força da referida exigência legal, as portarias editadas pela Secex também condicionam o adimplemento do regime drawback suspensão ao cumprimento do requisito da vinculação física. A título de exemplo, cita-se o art. 155 da Portaria Secex 25/2008, a seguir transcrito:

Art. 155. O inadimplemento do regime será considerado:

I - total: quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada ou adquirida no mercado interno, se no regime de drawback verde-amarelo ou integrado; (alterado pela Portaria SECEX nº 09, de 06 de maio de 2009, que entra em vigor no dia 18 de maio de 2009)

II - parcial: se existir exportação efetiva que comprove a utilização de parte da mercadoria importada ou adquirida no mercado interno, se no regime de drawback verde-amarelo ou integrado. (alterado pela Portaria SECEX nº 09, de 06 de maio de 2009, que entra em vigor no dia 18 de maio de 2009)

§ 1º O inadimplemento poderá ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no ato de concessão.

§ 2º O DECEX, por meio do SISCOMEX, poderá promover o inadimplemento automático, quando o AC contiver importação efetiva vinculada e não possuir registro de exportação averbado ou nota fiscal lançada pela empresa, exceto quando observado o art. 152. (grifos não originais)

A redação originária do correspondente art. 174 da Portaria Secex 23/2011 tinha redação semelhante, senão veja:

Art. 174. O inadimplemento do regime será considerado:

I - total: quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada ou adquirida no mercado interno, conforme o caso, e não tiver sido adotada nenhuma das providências descritas no § 1º do art. 171 desta Portaria; ou

I - total: quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada ou adquirida no mercado interno, conforme o caso; ou (Redação dada pela Portaria SECEX nº 44, de 2012)

§1º O inadimplemento poderá ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no AC.

§ 2º O DECEX, por meio do SISCOMEX, poderá promover o inadimplemento automático, quando o AC contiver importação efetiva vinculada e não possuir registro de exportação averbado ou nota fiscal lançada pela empresa, exceto quando observado o art. 171.

[...].

Portanto, diferentemente do alegado pela recorrente, havia sim, nas portarias da Secex vigentes na data da concessão do regime e do registro das pertinentes operações de importação, expressa determinação que condicionava o adimplemento do regime drawback suspensão (comum) à comprovação da utilização integral do insumo importado no produto exportado. E se a comprovação fosse parcial, o adimplemento do regime seria apenas parcial.

Assim, se os referidos preceitos normativos exige o integral cumprimento do requisito da vinculação física entre insumo importado e produto exportado, logo, não era permitida a substituição do insumo importado por outro insumo, idêntico ou equivalente, da mesma espécie, qualidade e quantidade, nacional ou estrangeiro, este importado ou adquirido no mercado interno.

No mesmo sentido, o entendimento manifestado nos julgados da 3ª Turma da CSRF. A título de exemplo, cita-se os acórdãos nº 9303003.465, 93030011.346 e 9303002.833, cujos enunciado das ementas tem o seguinte teor, in verbis:

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

Cabe ressaltar que, somente a partir de 28 de julho de 2010, data da vigência do art. 8º da Medida Provisória 497/2010, convertida na Lei 12.350/2010, que deu nova redação ao art. 17 da Lei 11.774/2008, o critério da vinculação física do drawback suspensão foi flexibilizado. De acordo com a novel redação, passou a ser permitido que os produtos importados ou adquiridos no mercado interno, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, fossem substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. Porém, o novel comando legal condicionou a substituição em comento ao atendimento dos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo.

A nova redação do art. 17 da Lei 11.774/2008, que institui essa nova alternativa de comprovação do adimplemento do drawback suspensão, atualmente em vigor, foi dada pelo art. 32 da Lei 12.350/2010, resultante da conversão da Medida Provisória 497/2010. O referido artigo passou a ter o seguinte teor, in verbis:

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 e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) - grifos não originais.

Assim, ao condicionar a nova alternativa de adimplemento do regime drawback modalidade suspensão à edição de ato do Poder Executivo, inequivocamente, a plena eficácia do novel preceito normativo dependia da regulamentação da matéria por decreto presidencial, o que somente ocorreu com a edição do Decreto 8.010/2013, que acrescentou o art. 402-A ao Regulamento Aduaneiro de 2009.

Acontece que, em vez de estabelecer “os termos, limites e condições”, conforme exigia o citado preceito legal, o § 2º do citado art. 402-A condicionou a aplicação da nova alternativa de comprovação de adimplemento do regime drawback suspensão à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Secretaria de Comércio Exterior (Secex). Para que reste dúvida respeito, segue transcrito o inteiro teor do citado art. 402-A:

Art. 402-A. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de drawback, na modalidade de suspensão, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras mercadorias equivalentes, conforme definição constante do § 1º do art. 383, importadas ou adquiridas sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes (Lei nº 11.774, de 2008, art. 17, caput, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 32). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime de drawback na modalidade de isenção (Lei nº 11.774, de 2008, art. 17, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 32). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º A aplicação do disposto neste artigo fica condicionada à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior (Lei nº 11.774, de 2008, art. 17, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 32). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Assim, a aplicação da referida norma, nitidamente de eficácia limitada, ficou na dependência do cumprimento das condições e dos requisitos formais estabelecidos em ato normativo específico a ser editado conjuntamente pela RFB e Secex, o que somente ocorreu com a edição da Portaria Conjunta RFB/Secex 1.618/2014, que, especificamente sobre a matéria, acrescentou à Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010 o art. 5º-A⁵, em que fixadas as condições para o adimplemento do regime

⁵ Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente: (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - realizem as mesmas funções; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 2º O disposto no caput: (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

III - poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6ºA. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

drawback suspensão, e o art. 6º-A⁶, em que estabelecidos os requisitos formais para a fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação do regime.

Entretanto, o novel art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010, atribuiu ao referido preceito normativo eficácia retroativa, isto é, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010. Dessa forma, o critério ou princípio da fungibilidade ou equivalência, antes restrito ao drawback isenção, também passou a ser admitido, em caráter excepcional, no âmbito do regime drawback suspensão, desde que atendidas as condições e os requisitos estabelecidos nos citados dispositivos da citada Portaria Conjunta RFB/Secex.

Ao flexibilizar a aplicação do requisito da vinculação física para os insumos idênticos ou equivalentes importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, a novel redação do art. 17 da Lei 11.774/2008, atribuída pelo art. 32 da Lei 12.350/2010, ratifica o entendimento aqui esposado, no sentido de que, antes de 28 de julho de 2010, data da vigência e plena eficácia da citada norma, por expressa determinação legal, o regime drawback suspensão era totalmente incompatível com a regra ou princípio da fungibilidade ou equivalência.

Em suma, se até 28 de julho de 2010, para efeito de adimplemento do regime drawback suspensão, não havia qualquer previsão de flexibilização ou relativização do critério ou princípio da vinculação física, a partir da referida data, o referido critério ou princípio, indubitavelmente, foi flexibilizado ou relativizado, nos termos, limites e condições estabelecidos nos arts. 5º-A e 6º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010, com a redação dada pela Lei 1618/2014.

No caso em tela, como as operações de importação foram registradas entre 14/2/2008 e 31/3/2010, a recorrente estava obrigada a cumprir o requisito da vinculação física, sem qualquer flexibilização, haja vista que os fatos geradores dos tributos objeto das presentes autuações ocorreram antes de 28 de julho de 2010, data em que entrou em vigor e teve plena eficácia (retroativa) o novo regramento normativo sobre comprovação do adimplemento do regime drawback suspensão.

Assim, por se tratar de incentivo fiscal efetivado por meio de isenção concedida de forma individualizada, conforme admitido pela própria recorrente, por força do art. 179 do CTN, regulamentado pelo art. 121, caput, do RA/2009, a autuada estava obrigada a provar, perante a autoridade fiscal, o cumprimento do requisito da vinculação física do regime drawback suspensão, que lhe fora concedido por meio dos atos concessórios de fls. 254/935.

Com base nessa conclusão, deixa-se analisar os argumentos apresentados pela recorrente sobre a aplicação do princípio da fungibilidade ao regime drawback suspensão em apreço, por ser totalmente incompatível com os entendimentos e conclusões aqui consignados.

Uma vez demonstrada que o atendimento do requisito da vinculação física entre insumo importado e produto exportado era imprescindível para efeito de comprovação do regime drawback suspensão em apreço, passa-se a analisar se a recorrente cumpriu ou não tal exigência.

⁶ Art. 6º-A Para fins de fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levará em consideração as operações cursadas ao amparo do regime segundo o critério contábil de ordem primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS). (Incluído(a) pela Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

Parágrafo único. O beneficiário do regime deverá prestar, na forma e nos prazos estabelecidos pela RFB, informações adicionais relativas às operações conduzidas ao amparo desta Portaria. (Incluído(a) pela Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

IV.3 – Do Resultado da Diligência

De proêmio, é imperioso destacar que a lavratura do Auto de Infração ocorreu pelo fato da Recorrente não ter conseguido demonstrar através de documentos hábeis a vinculação física entre o produto importado e o produto exportado, a saber:

63.CONCLUSÃO: Não é possível a verificação da vinculação física entre o cacau importado e os produtos exportados, em cumprimento ao pactuado pelo Ato Concessório de Drawback, objetos desta fiscalização. Embora se saiba que a fiscalizada realiza mistura de cacau importado com nacional, pela falta de apresentação dos controles necessários, principalmente a escrituração do Livro de Produção de acordo com a legislação do IPI, com lançamentos diários para se permitir a apuração do estoque Permanente - não é possível verificar a quantidade de insumo importado que foi destinado ao mercado interno, nem a quantidade que retornou para o exterior. Portanto, a fiscalizada inadimpliu o regime Drawback Suspensão, tanto por não lograr êxito em provar a vinculação física do produto importado contido no produto exportado, quanto por dar saída do insumo importado com benefício ao mercado interno sem o pagamento dos tributos suspensos na importação, e desta maneira não preenche as condições de usufruir de tal benefício.

64. A falta de apresentação dos controles e registros exigidos pela legislação fragiliza sobremaneira o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas nesse Regime especial, desvirtuando tal incentivo à exportação. Ademais, esses requisitos são essenciais para a aplicação do benefício, que deverão observar os Princípios Constitucionais da Isonomia (art. 150, II), da Livre Concorrência (art. 170,IV), além do efetivo Controle Aduaneiro (art.237).

A DRJ, por sua vez, manteve a autuação pelos motivos já apresentados no TVF, ou seja, total ausência de documentos hábeis a comprovar vinculação física entre o produto importado e o produto exportado.

Por outro lado, diante da evidência de que o sistema de controle de estoque da Recorrente possibilitava a fiscalização verificar e apurar a aplicação das amêndoas importadas na produção dos produtos exportados, acertadamente, por meio da referida Resolução, o julgamento foi convertido em diligência, para que a fiscalização da unidade de origem da Receita Federal, procedesse a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados.

Em cumprimento ao determinado na referida Resolução, com base nos documentos apresentados e esclarecimentos prestados pela Recorrente, a autoridade fiscal diligente apresentou os seguintes esclarecimentos e conclusões relevantes para o deslinde da controvérsia:

Da análise das planilhas apresentadas, verifica-se um relatório detalhado da produção e do volume das amêndoas importadas e das amêndoas nacionais, como também da composição dos produtos exportados e do **atendimento parcial** ao Princípio da Vinculação Física.

Na Aba “ Resultado Vinculação Física”, temos o total das amêndoas de cacau importada e nacional utilizadas no processo fabril durante o período analisado, dos diversos Atos Concessórios, e desta forma temos a quantidade e o percentual das amêndoas de cacau importado que atendeu o princípio da Vinculação Física, como demonstrado na **TABELA 1** abaixo:

TABELA 1

Ato concessório	Qtd Exportada	Cacau consumido	Cacau importado	% importado
20070138052	389.383,64	486.060,80	237.545,65	48,87%
20070138125	390.000,00	488.352,50	198.039,46	40,55%
20070170088	824.100,00	1.015.490,00	425.438,68	41,89%
20080018009	2.132.493,72	2.654.219,40	1.190.319,06	44,85%
20080018017	2.472.167,22	3.012.834,09	1.250.729,90	41,51%
TOTAL	6.208.144,58	7.656.956,79	3.302.072,75	43,13%

Da análise destas tabelas, temos a utilização das amêndoas de cacau importado, as quantidades dos produtos produzidos por Atos Concessórios, e a porcentagem de produto importado que retornou ao exterior (atendendo o Princípio da Vinculação Física), e por dedução lógica (a diferença entre o importado, e o que retornou ao exterior), a quantidade de amêndoas de cacau importada que foram destinadas ao mercado interno, descumprindo o regime de Drawback Suspensão.

Na **TABELA 2** a seguir, temos os Atos Concessórios incluídos nesta autuação, onde relaciona a quantidade de amêndoas de cacau importado, por Ato e origem.

TABELA 2

Importações ao Amparo do Benefício Drawback Suspensão					
ATO DRAWBACK	NUMERO DA DI	DIA REGIS	DESCRICAO PRODUTO IMPORTADO	QUANTIDADE (TON)	VALOR ADUANEIRO (R\$)
20070138052	0713683770	08/10/2007	CACAU EM AMENDOAS PROCEDENTE DE SULAWESI - INDONESIA.	486,06	1.724.710,15
20070138125	0713683753	08/10/2007	CACAU EM AMENDOAS PROCEDENTE DE SULAWESI - INDONESIA.	488,35	1.730.288,07
20070170088	0717426941	13/12/2007	CACAU EM AMENDOAS PROCEDENTE DA COSTA DO MARFIM	800,80	2.954.056,60
	0717426950	13/12/2007		200,20	738.514,16
	0815638072	03/10/2008		5,62	21.271,50
	0815638080	03/10/2008		1,63	6.150,58
20080018009	0802376570	15/02/2008	CACAU EM AMENDOAS PROCEDENTE DA INDONESIA	289,14	1.081.446,58
	0802376589	15/02/2008		77,38	288.494,26
	0802376597	15/02/2008		98,66	368.329,58
	0802376600	15/02/2008		489,67	1.828.571,61
	0802376619	15/02/2008		483,14	1.806.795,53
	0802376627	15/02/2008		484,00	1.809.634,21
	0802376635	15/02/2008		732,23	2.753.547,51
20080018017	0803359092	04/03/2008	CACAU EM AMENDOAS PROCEDENTE DA COSTA DO MARFIM	200,01	787.265,07
	0803359106	04/03/2008		249,80	983.249,75
	0803359122	04/03/2008		249,60	982.482,22
	0803566446	07/03/2008		801,00	3.127.986,47
	0803566454	07/03/2008		751,21	2.933.550,27
	0803566462	07/03/2008		751,40	2.934.311,74
	0820400402	24/12/2008		0,97	5.112,05
	0820400410	24/12/2008		0,18	967,60
	0820400429	24/12/2008		0,48	2.522,25
	0820400437	24/12/2008		1,18	6.192,98
	0820400445	24/12/2008		0,83	4.372,33
	0820400453	24/12/2008		1,26	6.631,43
Total Geral				7.644,80	28.886.454,50

Convém relatar, apesar de bastante enfatizado ao longo do Relatório Fiscal, que a Autuada cumpriu as quantidades e os prazos pactuados no Drawback Suspensão e, especificamente por efetuar mistura de amêndoas de cacau importado com amêndoas

nacionais, desviou grande parte das amêndoas importadas com benefício fiscal para o mercado interno.

Para ilustrar, a título de exemplo do caso em concreto, a Autuada importou 7.644,80 toneladas de amêndoas de cacau de diversos países, **TABELA 2** acima, e utilizou um teor de mistura médio de 43,13%, ou seja, para manufaturar a quantidade de produtos pactuados nos Atos Concessórios foram utilizados somente cerca de 3.300 toneladas de amêndoas importadas, juntamente com cerca de 4.300 toneladas de amêndoas nacionais. Desta forma, tendo em vista que só foram exportadas as quantidades pactuadas nos Atos Concessórios, o restante das amêndoas importadas, cerca de 4.300 toneladas, foram misturadas a outras amêndoas nacionais e destinadas ao mercado interno.

Nesse contexto, elaboramos a **TABELA 3** e **TABELA 4** abaixo, para demonstrar as quantidades e valores de insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados.

(...)

Cientificada do resultado da diligência, por meio da petição de fl. 2.049-2.057, a recorrente limitou-se em reafirmar que cumpriu todas as obrigações que foram impostas, importando a quantidade de matéria-prima a que havia se comprometido perante a SECEX, que ingressaram em solo nacional devidamente acobertadas pelas DI's, e exportando os produtos nos prazos e quantidades a que havia se comprometido (cita tabela de fls.1.312/1.316 utilizada pelo auditor fiscal para demonstrar o cumprimento dos atos em sua integralidade).

Contudo, na ausência de prova em contrário, adota-se integralmente o resultado da diligência, considerando, para tanto, que a Recorrente não conseguiu contrapor os números apresentados pela fiscalização no relatório de diligência, alegando, simplesmente, que cumpriu os atos concessórios. Sequer a tabela de fls.1.312/1.316 comprova as alegações da Recorrente.

Com efeito, referida tabela não comprova a vinculação física entre o produto importado e o produto exportado, tratando-se, apenas de um controle interno elaborado pela empresa, mas que depende de documentos para comprovar a origem dos registros, o que não foi feito, de forma integral, pela Recorrente.

Logo, considera-se não aplicadas nos produtos exportados as quantidades de amêndoas remanescentes informadas no relatório fiscal de diligência.

IV.4 – Da impossibilidade de se manter a imposição da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão.

Neste ponto, a Recorrente entende que as multas aplicadas devem ser totalmente afastadas, vez que, na qualidade de incorporadora empresa Delfi Cacau Ltda., não pode ser por elas responsabilizadas.

Nesse ponto, a Recorrente alega que não poderia ser responsabilizada pela multa porque o art. 132 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade da incorporadora abrange apenas os “tributos” devidos até a data do ato de incorporação, e não pelas “penalidades”. O mencionado artigo 132 do CTN, assim dispõe:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Impende, neste ponto, mencionar que, dentro do Código Tributário Nacional, o artigo 132 está inserido na Seção II Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V Responsabilidade Tributária, do Título II Obrigação Tributária, do Livro Segundo Normas Gerais de Direito Tributário. A referida Seção II inicia-se com o artigo 129 que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas à “Responsabilidade dos Sucessores” (art. 130 a 133) e assim prescreve:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Desta maneira, dentro de uma interpretação sistemática, a sucessora é responsável pelos créditos tributários constituídos posteriormente à data do evento da sucessão, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Consoante artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e a obrigação tributária, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

Ressalte-se que no artigo 132 não foi excluída expressamente a responsabilidade da sucessora pelas penalidades imputadas à pessoa jurídica sucedida. Assim, não há autorização legal para afastar a exigência da multa de ofício, nos casos de sucessão, como pretende a interessada.

Além disso, em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, insta tecer que a questão da exigência da multa de ofício na empresa sucessora encontra-se pacificada no âmbito do Carf, tendo sido objeto da súmula nº 113, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Assim, afasta-se as pretensões da Recorrente.

IV-5 – Ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Em relação a incidência de juros sobre multa, aplica-se a Súmula CARF nº 108:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

V – Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade, conhecer de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para excluir do

lançamento os valores relativos ao percentual de 43,13% das amêndoas importadas, nos termos do relatório fiscal de fls. 2031-2043.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo