



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

Processo nº 10508.720559/2014-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3302-000.542 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 28 de setembro de 2016
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente JOANES INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em converter o julgamento em diligência, vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que dava provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral: Dr. Victor Boverotti Lopes - OAB 247.161 - SP.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 3/126), em que formalizada a exigência do Imposto sobre a Importação (II), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, que acrescido da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e dos juros moratórios, resultou no valor total de R\$ 87.471.720,01.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 127/146), que integra o auto de infração, o motivo da autuação foi o não cumprimento do requisito da vinculação física entre os insumos importados pela autuada, com os benefícios do regime drawback suspensão, e

os produtos por ela manufaturados e exportados (manteiga, licor, torta e pó de cacau etc.). Segunda a fiscalização, com a realização da mistura de amêndoas importadas e nacionais, conforme verificado na visita no estabelecimento fabril e admitido pela fiscalizada, no momento que foi dado saída para exportação dos produtos manufaturados, a empresa substituíra indevidamente insumo importado com benefício do regime por insumo nacional, em consequência, quando deu saída para o mercado interno do produto manufaturado, ela também cometera infração, por ter destinado o insumo importado com o benefício, para o mercado interno sem o devido pagamento dos tributos suspensos.

Em apertada síntese, a autoridade fiscal assim resumiu a irregularidade motivadora da autuação no excerto que segue transcrito:

O contribuinte, por meio das Declarações de Importação abaixo citadas, registradas no período de fevereiro/2008 a março/2010, submeteu ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, AMÊNDOAS DE CACAU, mercadorias classificáveis no código NCM/TEC 1801.00.00, amparando-se, nos Atos Concessórios citados no Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos.

Não obstante o “aparente” cumprimento, pelo beneficiário, dos compromissos quantitativos de exportação estabelecidos nos Atos Concessórios em comento, dentro dos prazos acordados, constatou-se o descumprimento de um dos requisitos estabelecidos para a fruição do benefício, qual seja, aquele que determina a “utilização integral dos produtos importados ao amparo deste regime especial na industrialização de produtos destinados à exportação.

Em sede de impugnação, a autuada apresentou as seguintes razões de defesa:

1) em sede de prejudicial de mérito, com respaldo no art. 150, § 4º do CTN, alegou decadência do direito de lançar os créditos tributários referentes às operações de importação registradas antes de 4/12/2009, pois, quando a autuada fora cientificada da lavratura dos autos de infração, em 4/12/2014, já havia transcorrido o prazo de quinquenal de decadência, contado da data do registro das respectivas Declarações de Importação (DI), considerada a data do fato gerador dos tributos lançados. Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, somente nos casos de dolo, fraude ou simulação, aplicar-se-ia o prazo decadencial contado do “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, na forma estabelecida no art. 173, I, do CTN, o que não ocorrera na autuação em apreço.

2) No mérito, a autuada alegou que:

2.1) no regime drawback suspensão era o Decex quem autorizava que os insumos importados, aplicados na produção de produtos a serem exportados, fossem adquiridos com suspensão do pagamento dos tributos e fixava um prazo para a sua utilização na fabricação desses produtos, impondo à beneficiária o dever de provar a aquisição dos insumos e sua utilização na elaboração dos produtos exportados, que, uma vez comprovado, o Decex procedia a baixa do respectivo Ato Concessório (AC), convertendo a suspensão em isenção;

2.2) a Portaria Secex 25/2008, em seus arts. 129 a 136, que dispõem sobre os documentos que devem ser apresentados pela beneficiária do regime drawback suspensão, assim como os simétricos preceitos normativos das Portarias Secex 10/2010 e 23/2011, que

sucederam a primeira, não impunha a apresentação de qualquer prova de cumprimento da vinculação física entre as importações de insumos e exportações de produtos manufaturados;

2.3. Se a vinculação física fosse uma condição a ser preenchida ou um requisito a ser cumprido pela interessada, nos termos do art. 179 do CTN, tal comprovação deveria ser exigida quando da baixa do ato concessório, o que jamais ocorreria. Logo, revelava-se irrazoável exigir dos exportadores o controle da vinculação física, porque desprovido de qualquer sentido ou justificativa econômica;

2.4) se no prazo concedido no ato concessório a interessada comprovasse a realização da importação dos insumos e a exportação dos produtos finais nos valores e quantidades definidos no AC, bem como o ganho cambial exigido, estaria cumprido o regime de drawback suspensão;

2.5) a demonstração da vinculação física, conforme exigia o fisco, onerava em demasia a beneficiária, na medida em que implicava na obrigatoriedade de segregar seus estoques de insumos importados por cada ato concessório a fim de permitir individualizar em quais produtos manufaturados tais insumos foram utilizados e em quais Registros de Exportação (RE) foram exportados, o que não era razoável nos dias de hoje em que se busca sempre o aumento da produtividade e a redução de custos;

2.6) o fato de não constar no produto acabado, indicado no respectivo RE, a utilização do insumo importado sob o regime drawback suspensão, mas outro fungível, ou seja, idêntico no gênero, na qualidade e na quantidade, não era motivo suficiente para inviabilizar a baixa do respectivo ato concessório, especialmente, tendo em conta que esse fora expressamente ratificado pela Lei 12.350/2010, ao alterar o art. 17 da Lei 11.774/2008;

2.7) as amêndoas de cacau adquiridas por meio de operações não vinculadas ao drawback suspensão eram fungíveis com aquelas adquiridas sob o referido regime, porque: a) se tratava de uma *commodity* agrícola negociada em bolsa de valores; b) a IN 38/2008 do MAPA, que aprovou o “Regulamento Técnico da Amêndoa de Cacau”, classificava o produto em Tipos 1, 2 e 3 ou como Fora de Tipo, independentemente da origem ser nacional ou importada, de acordo com os percentuais de tolerância de defeitos admitidos para cada uma das referidas categorias; e c) aferia os lotes de amêndoas adquiridos, para conhecer o seu nível de acidez e dureza, a fim de atender às especificações de seus clientes, pois era inerente à amêndoa de cacau apresentar diferentes níveis de acidez e dureza, independentemente de sua origem, porém tal característica não impedia que fossem bens fungíveis;

2.8) possuía capacidade de rastrear os lotes de amêndoas de cacau utilizadas na fabricação de cada lote de produto final, mas não possuía um controle específico de vinculação física, o que a impossibilitava de informar o percentual de amêndoas de origem nacional e de origem importada utilizadas na fabricação dos produtos exportados sob cada um de seus atos concessórios;

2.9) na legislação não existia determinação à beneficiária do regime que a obrigasse de manter referido sistema de controle, o que redundaria na impossibilidade de a fiscalização simplesmente revogar o incentivo fiscal concedido à impugnante por meio do drawback suspensão;

2.10) caso se entendesse que a vinculação física era um requisito para a utilização do regime de drawback suspensão, o que aventava, mas não admitia, era necessária a

pretendida fungibilidade entre o insumo importado sob a égide deste regime suspensivo e o produto manufaturado destinado à exportação, é determinante, para além do cumprimento do ordenamento jurídico vigente à época, comprovar a similaridade/identidade em quantidade e qualidade entre estes, bem como a compatibilidade de sua utilização com o ciclo produtivo da mercadoria exportada, pois do contrário não há como considerar adimplido o compromisso assumido em ato concessório, sob pena de desnaturar a própria essência do regime suspensivo pleiteado.

*DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO
COMPROMISSO DE EXPORTAR.*

O descumprimento das condições estabelecidas em ato concessório e na legislação de regência do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão enseja a exigência dos tributos suspensos por ocasião da importação dos respectivos insumos estrangeiros, acrescidos dos demais.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A autuada foi cientificada da decisão de primeira instância em 9/6/2015 (fls. 1700/1701). Inconformada, em 8/7/2015, protocolou o recurso voluntário de fls. 1703/1744, em que reafirmou os argumentos aduzidos na peça impugnatória atinentes à decadência e às questões de mérito.

Em aditamento, a recorrente alegou, em preliminar, nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, sob argumento de que o indeferimento da perícia técnica solicitada na peça impugnatória havia impossibilitado a cabal comprovação de que ao menos uma expressiva parcela das amêndoas de cacau importadas, sob o regime de drawback suspensão, fora utilizada na fabricação dos produtos exportados, o que atestaria o atendimento do suposto requisito da vinculação física com relação a tal parcela das amêndoas importadas. Porém, caso não fosse esse o entendimento deste Colegiado, em observância ao princípio da economia processual, era imperioso que o julgamento do presente recurso voluntário fosse convertido em diligência, para a realização da perícia técnica requerida, pois, dessa forma, poder-se-ia sanear o vício do cerceamento do direito de defesa que maculou a presente discussão administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme delineado no relatório precedente, a lide envolve questões preliminares e de mérito, que serão a seguir analisadas.

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa e a decadência do direito de proceder ao lançamento do crédito tributário relativo às operações de importação, cujas DI foram registradas antes de 4/12/2009.

Da nulidade da decisão de recorrida.

A recorrente alegou nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, baseada no argumento de que o indeferimento da perícia técnica solicitada na peça impugnatória havia impossibilitado a cabal comprovação de que ao menos uma expressiva parcela das amêndoas de cacau importadas, sob o regime de drawback suspensão, fora utilizada na fabricação dos produtos exportados, o que atestaria o atendimento do suposto requisito da vinculação física com relação a tal parcela das amêndoas importadas.

O referido pedido de produção da prova pericial visava a apuração, com base nos controles de estoque da autuada, da quantidade de amêndoas de cacau, importadas com o benefício fiscal do drawback suspensão, foram utilizadas na elaboração dos produtos exportados no âmbito do citado regime aduaneiro especial.

Na motivação do indeferimento do pedido, o nobre Relator do voto condutor da decisão recorrida, com respaldo no art. 18 do Decreto 70.235/1972, alegou que a realização da prova pericial requerida era absolutamente prescindível para a solução do litígio, uma vez que os elementos trazidos aos autos pela fiscalização e pela contribuinte, na fase investigatória, permitiam o exame da matéria, notadamente, quanto à questão atinente à vinculação física e à fungibilidade do insumo utilizado na produção dos produtos exportados. Alegou ainda o nobre Relator, que o referido pedido de perícia era desprovido de qualquer elemento que ensejasse dúvida quanto à correção dos procedimentos realizados na fase investigatória e, conforme se depreendia dos autos, idênticas informações foram reiteradamente sonegadas pela beneficiária do regime, não obstante as exaustivas tentativas da fiscalização em obtê-las.

Em face desses consistentes fundamentos, a decisão do órgão julgador de primeiro grau não merece qualquer reparo, especialmente porque, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a decisão quanto ao deferimento ou não da realização de prova pericial constitui uma faculdade da autoridade julgadora, que, na atividade de apreciação da prova, tem toda liberdade para formar livremente a sua convicção acerca dos fatos controversos. E a justifica para atribuição dessa faculdade encontra respaldo na circunstância de ser a autoridade julgadora a destinatária, por excelência, da prova a ser produzida nos autos. Ademais, essa liberdade do julgador não se restringe a mera análise do pedido de produção de prova realizado pela parte, pois, ainda que não exista pedido de realização de diligência ou de produção de prova pericial nos autos, de ofício, a autoridade julgadora poderá determinar a sua produção. Esse é o entendimento que se extrai da interpretação combinada dos arts. 18, 28 e 29 do Decreto 70.235/1972, com as alterações posteriores, que seguem transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

[...]Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será ~~também~~ julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará

o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso.

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, por estar devidamente fundamentado o indeferimento da realização da produção da prova pericial requerida, fica demonstrada a improcedência do pedido de nulidade da decisão recorrido, por cerceamento do direito de defesa da recorrente.

Da decadência parcial do crédito lançado.

Em sede de preliminar, a recorrente alegou que, na data em que fora cientificada do lançamento (4/12/2014), o direito de constituir o crédito, relativo às operações de importação, cujas DI foram registradas antes 4/12/2009, encontrava-se extinto pela decadência, pois já tinha transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir do registro das respectivas DI, que ocorrera entre 14/2/2008 e 29/6/2009.

Para a recorrente, como se tratava de tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, o termo inicial do quinquídio do referido prazo decadencial seria contado da data do fato gerador dos tributos lançados (a data do registro das DI) e não partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme estabelecido no art. 173, I, do CTN, porque, este último critério de contagem representava a regra geral de contagem do prazo decadencial, que só seria aplicável “se não tivesse havido o fornecimento de informações capazes de possibilitar a homologação do lançamento por parte da fiscalização ou deliberada ausência de recolhimento mediante dolo, fraude ou simulação”.

Sabidamente, a contagem do prazo decadencial do lançamento por homologação, em regra, aplica-se aos tributos devidos na operação de importação que, por determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme estabelecido no *caput* do art. 150 do CTN.

Acontece que, no âmbito dos referidos tributos, esse procedimento geral de contagem tem aplicação restrita às operações de importação submetidas ao regime de importação comum, que se caracteriza pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

No caso de regime suspensivo de tributação ou regime aduaneiro especial suspensivo, a dita regra geral abre exceção para a aplicação dos critérios atinentes ao lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

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

a) mediante o adimplemento total do regime dentro do prazo do regime, com o cumprimento integral das condições e dos requisitos estabelecidos no ato concessório e na legislação. Neste caso, a suspensão converte-se em isenção, excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou b) com o vencimento do prazo do regime,

sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido. Nesta hipótese, a totalidade ou parte dos tributos suspensos passam ser exigíveis mediante lançamento, com os devidos acréscimos legais.

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

Esse entendimento foi pacificado 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 inoocorre, 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 imponible, 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-A¹ 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.

No caso, como não há controvérsia quanto a inexistência de pagamento, ao lançamento em questão aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN.

Além disso, no que tange ao regime drawback, modalidade suspensão, os tributos suspensos somente se tornam exigíveis e, portanto, sujeitos a lançamento de ofício, depois de esgotado o prazo de adoção das providências facultadas ao beneficiário do regime no sentido de regularizar eventual inadimplemento do regime. Em consequência, somente após esgotado o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório, fixado no inciso art. 390², I, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

Segundo o citado preceito regulamentar, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcial, o beneficiário do regime dispõe do prazo de trinta dias, contados data do vencimento do ato concessório, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o

¹ "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."

² "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).

estabelecido no ato concessório: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos; ou d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las.

Somente após o término do referido prazo de 30 (trinta) dias e se não comprovada a adoção de uma das providências relacionadas no referido preceito legal, estarão configurados tanto o vencimento quanto o inadimplemento, parcial ou total, do regime aduaneiro especial em apreço, podendo a autoridade fiscal, a partir de então, proceder ao lançamento do respectivo crédito tributário.

Da mesma forma, dispõe o art. 154, combinado com o disposto no art. 152, II, ambos da Portaria Secex 25/2008, que o inadimplemento do regime de drawback, modalidade suspensão, somente será declarado no caso de não adoção de uma das providências acima mencionadas, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data limite para exportação (data do vencimento do ato concessório).

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportação, sem que o beneficiário do regime tenha adotado uma das providências citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, a autoridade fiscal está autorizada a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN.

Cabe ainda ressaltar que, transcorrido o referido prazo, o lançamento de ofício do crédito tributário, em decorrência do inadimplemento, total ou parcial, do regime drawback, modalidade suspensão, pode ser formalizado pela autoridade fiscal competente, independentemente de comunicação formal por parte da Secex aos órgãos da Administração aduaneira vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

De todo modo, após a configuração do inadimplemento do regime em destaque, a partir do primeiro dia seguinte, a fiscalização poderá dar início ao procedimento fiscal e proceder ao lançamento do crédito tributário suspenso em face da aplicação do regime, com vista à cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Em razão dessa particularidade, resta demonstrado que a contagem do prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de drawback em referência, deve ser feita segundo a forma estatuída no art. 173, I, do CTN.

Aliás, esse entendimento está em 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)

Dessa forma, por se tratar regra de contagem de prazo decadencial, expressamente, positivada em decreto, fora das exceções previstas no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, é vedado aos órgãos de julgamento da esfera administrativa federal afastar a sua aplicação ou deixar de observá-la, ainda que, eventualmente, conflitante com disposições do CTN, o que, certamente, não ocorreu no caso em tela.

No seu recurso, a recorrente alegou ainda que, consoante entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), externado no julgamento do Recurso Especial (Resp) nº 1.259.346, mesmo diante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o Fisco estava autorizado a efetuar o lançamento com vistas a prevenir a decadência.

Sem razão à recorrente. O referido julgado trata da decadência do direito de constituir o crédito tributário em que houve pagamento antecipado de parte do crédito devido e parte remanescente compensada, com exigibilidade suspensa em razão do disposto no art. 151 do CTN. Portanto, situação distinta da aqui analisada.

Com essas considerações, resta demonstrado que, no âmbito do regime drawback suspensão, o prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário (i) tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o vencimento do prazo para exportação, fixado no ato concessório, e (ii) término no último dia do quinto ano seguinte. Como base nessa conclusão, passa-se analisar se houve ou não decadência nos lançamentos objeto das autuações em questão.

No caso, os atos concessórios com prazo de vencimento mais antigo foram os de nºs 2007-0154341 e 2007-0154350, cujo o prazo final estipulado para realização das exportações compromissadas expirou no dia 5/3/2010. Logo, somente trinta dias após essa data, ou seja, a partir de 3/4/2010, o lançamento dos tributos suspensos, em decorrência da aplicação do regime drawback suspensão, poderia ser realizado.

Assim, com base na regra de contagem retrodefinida, tem-se que termo inicial e final do prazo decadencial do direito de lançar os tributos suspensos, referentes às importações amparadas pelos Atos Concessórios nº 2007-0154341 e 2007-0154350, foram 1/1/2011 e 31/12/2015, respectivamente.

Como o auto de infração foi concluído no dia 4/12/2014, data da ciência do da recorrente, não havia sequer transcorrido o prazo decadencial dos tributos suspensos, em razão do processamento das importações mais antigas, ou seja, aquelas processadas pelas DI nº 08/0235847-5, 08/0235851-3, 08/0235858-0, 08/0235864-5, 08/0235867-0 e 08/0235872-6, registradas em 14/2/2008, cujas operações foram realizadas ao amparo dos Atos Concessórios nº 2007-0154341 e 2007-0154350.

Com base no exposto, resta demonstrada a improcedência da alegada decadência suscitada pela recorrente.

II Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se às seguintes questões: a) a vinculação física como requisito do regime drawback suspensão; b) a fungibilidade das amêndoas de cacau utilizadas como insumos de produção dos produtos industrializados e exportados pela recorrente; c) a existência de controle de estoque específico, para atender o requisito da vinculação física; e d) inclusão do valor do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

Da vinculação física como requisito do drawback suspensão.

A recorrente alegou que nas Portarias Secex, vigentes na data das baixas dos atos concessórios, não havia exigência de apresentação de qualquer prova de cumprimento da vinculação física entre as importações dos insumos e as exportações dos produtos industrializados e exportados sob o regime de drawback suspensão.

Além da previsão nas portarias da Secex, a vinculação física entre o insumo importado e o produto final exportado é um requisito do regime drawback suspensão, estabelecido no por expressa determinação legal, que se encontra 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)

Em consonância com o disposto no referido preceito legal, no período de período de vigência do regime drawback suspensão em apreço, o assunto estava regulamentado nos arts. 341 e 342 do Regulamento Aduaneiro de 2002³ (RA/2002) e 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, serão transcritos, a seguir, 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.

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

⁴ Veiculado pelo Decreto 6.759/2009, com as alterações posteriores. Autenticado digitalmente em 19/10/2016 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 21/10/2016 por RICARDO PAULO ROS

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).

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 foi utilizado integralmente no processo de industrialização do produto exportado, ou seja, 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 emitido pela Secex.

Assim, se a regra legal determina 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 deve ser 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)

Portanto, diferentemente do alegado pela recorrente, havia sim nas portarias da Secex vigentes na data da concessão do regime e do registro das operações de importação determinação expressa, 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, da mesma forma, o do regime também seria adimplido apenas parcialmente.

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.

Somente a partir de 28 de julho de 2010, data da vigência do art. 8º da Medida Provisória 467/2010, que deu nova redação ao art. 17 da Lei 11.774/2008, o critério da vinculação física do drawback suspensão foi flexibilizado, para, em caráter excepcional, permitir que os insumos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes pudessem “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”, desde que atendidas as condições e as formalidades estabelecidas em ato conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e a Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

A redação definitiva do art. 17 da Lei 11.774/2008 foi dada pelo art. 32 da Lei 12.350/2010, resultante da conversão da referida Medida Provisória, o qual 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.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada no art. 402-A do RA/2009, incluído pelo Decreto 8.010/2013, que tem a redação que segue transcrita:

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)

Portanto, a partir da referida data, para fins de adimplemento do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime do drawback suspensão, os preceitos legal e regulamentar referenciados, expressamente, permitem a substituição dos insumos importados ou adquiridos no mercado nacional, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes, por outros equivalentes, destinados à industrialização para exportação, desde que atendidos os termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

Porém, por ter eficácia limitada, a aplicação da referida norma 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 ocorreu por meio da edição da Portaria Conjunta RFB/Secex 1.618/2014, que inclui na Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010 o art. 5º-A⁵, em que fixadas as condições para o adimplemento do regime drawback suspensão, e o art. 6º-A⁶, em que estabelecidos os requisitos formais para a fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação 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)

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) pelo(a) 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) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

Assim, a partir da vigência e plena eficácia desse novo arcabouço normativo, inequivocamente, 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 na citada Portaria Conjunta RFB/Secex.

Ao flexibilizar a aplicação do requisito da vinculação para os insumos equivalentes, 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 incompatível com a regra ou princípio da fungibilidade ou equivalência.

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 que entrou em vigor o novo regramento legal em comento.

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.

No entanto, embora intimada pela fiscalização, no curso do procedimento fiscal, a comprovar o cumprimento do requisito da vinculação, a recorrente informou que: a) utilizara na produção dos produtos exportados amêndoas estrangeiras, importadas ao amparo do regime, e amêndoas nacionais, adquiridas no mercado interno; e b) não possuía controle específico, para fim de observância do requisito da vinculação física, porque não havia necessidade da segregação entre as amêndoas importadas e as adquiridas no mercado nacional, porque se tratava de insumo fungível, uma vez que possuía a mesma qualidade técnica.

No recurso em apreço, a recorrente alegou que não estava obrigada a cumprir o requisito da vinculação física, porque a comprovação das condições e requisitos do regime drawback suspensão somente poderia ser exigida pelo Decex (órgão pertencente à Secex), no momento da baixa do ato concessório. Porém, como não havia exigência da apresentação de qualquer prova do cumprimento do referido requisito perante o citado órgão, fosse nas Portarias Secex 25/2008, 10/2010 e 23/2011, vigentes no período de baixa dos atos concessórios, que ocorrera no período de 25/5/2010 a 18/7/2011, ou em qualquer outro ato normativo ou legal.

No âmbito do regime drawback suspensão, a atividade do Decex limita-se à concessão do regime e ao acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar (art. 51⁷ da Portaria Secex 25/2008), o que é feito com base nas informações eletrônicas prestadas pelo próprio beneficiário do regime no módulo específico de drawback no Siscomex (“Módulo Drawback Suspensão Web”). E ao assim proceder, o beneficiário do

⁷ Art. 51. Compete ao DECEX a concessão do regime de drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

regime fica dispensado da apresentação de documentos impressos, tanto na fase de habilitação, quanto na fase de comprovação das operações amparadas pelo regime. Porém, tais documentos deverão ser mantidos em poder do beneficiário do regime, para eventual verificação por parte do Docex (art. 125 da Portaria Secex 25/2008).

Logo, de acordo com o art. 131 da Portaria Secex 25/2008, a atividade de verificação do adimplemento do compromisso de exportação pelo Decex é feita com base apenas nas informações eletrônicas, prestadas pelo próprio beneficiário do regime, sobre as importações e as exportações realizadas. E se os valores e quantidades constantes do compromisso assumido forem idênticos aos valores das importações e exportações registrados no sistema, automaticamente, o sistema emite a comprovação.

Dessa forma, fica demonstrado que a atividade do Decex limita-se a concessão do regime e, posteriormente, a verificação do adimplemento do compromisso de exportar, com base nas informações eletrônicas prestadas pelo próprio beneficiário do regime no Siscomex. Em razão da precariedade desse controle, que se limita a mera confrontação de informações prestadas pelo próprio beneficiário do regime, há no parágrafo único do art. 152 da Portaria Secex 25/2008, expressa ressalva que, por estar sujeita a verificação posterior por RFB, o Decex não fornece atestado de adimplemento do regime. Nesse sentido, confira a redação do citado preceito normativo, que segue transcrito:

Art. 152. A liquidação do compromisso de exportação no regime de drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante:

[...]

Parágrafo único. O DECEX não fornecerá atestado comprovando o adimplemento do regime, uma vez que a situação do ato concessório de drawback ficará registrada no módulo específico drawback do SISCOMEX, e estará disponível à Secretaria da Receita Federal e aos demais órgãos ou entidades envolvidas no controle, por acesso eletrônico no SISCOMEX, para as providências cabíveis.

Portanto, ao contrário do alegado, os atos normativos editados pela Secex reconhecem a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento do regime. Tal competência também foi expressamente atribuída pelo art. 3º da Portaria MEFP 594/1992, a seguir transcrito:

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal – DpRF⁸ 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. (grifos não originais)

De acordo com o citado comando normativo, é da RFB a competência para fiscalizar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime drawback suspensão, com a finalidade de verificar o adimplemento das obrigações assumidas no ato de concessão do regime, bem como o cumprimento das condições e requisitos estabelecidos na legislação, especialmente, o requisito da vinculação física entre insumo importado e produto exportado.

Da leitura do inteiro teor da referida Portaria, que dispõe sobre o regime aduaneiro especial drawback, infere-se que a atuação dos dois órgãos ocorre em momentos distintos e de forma complementar. À Secex compete a concessão, acompanhamento e verificação do compromisso de exportação, logo, ela atua na fase anterior, durante e após a vigência do regime. À RFB compete a aplicação e a fiscalização do cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos no ato concessório e na legislação, portanto, ela atua durante o regime (na fase de despacho aduaneiro, ao reconhecer a suspensão dos tributos) e após o término do regime (normalmente, após a emissão o Decex pronunciar-se sobre o adimplemento total ou parcial do compromisso de exportação), quando procede a fiscalização das importações e exportações vinculadas ao regime, para verificação do cumprimento dos requisitos e condições do regime, o lançamento dos tributos devidos ou o reconhecimento definitivo do benefício fiscal etc.

No mesmo sentido, já se manifestou a Coordenação de Tributação (Cosit) da RFB, por meio do Parecer Cosit 53/1999, de onde se extrai os seguintes trechos relevantes:

6.5 De conformidade com o art. 2º da Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, “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”.

6.6 Acrescente-se que essa atribuição da Secretaria Nacional de Economia, exercida anteriormente pelo Departamento de Comércio Exterior (Decex), é da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC), que com a extinção da SNE pela Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, atualmente detém a competência para a concessão do regime de drawback.

6.7 O art. 3º da referida Portaria MEFP nº 594, de 1992, determina que “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 do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente”.

6.8 O art. 6º da citada Portaria MEFP nº 594, de 1992, estabelece que “a SNE (atual Secex) fará constar de documento específico, que instruirá o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, a concessão do benefício e sua modalidade”, ao passo que, de conformidade com o art. 8º, “a aplicação do regime de “drawback”, pela repartição aduaneira basear-se-á nas informações contidas no documento referido no art. 6º.”

6.9 O órgão detentor da competência para concessão do regime de drawback a Secex, compreendidos nessa competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização quanto o acompanhamento e a verificação do compromisso de exportar, ou seja, é o órgão responsável pelo controle administrativo, tais como: prazo de exportação e demais compromissos assumidos, análise dos

comprovantes de exportação e conclusão pela adimplência ou inadimplência do compromisso de exportar.

6.10 A Secex examina as questões relativas ao plano de exportação, vinculação dos insumos importados ao produto a ser exportado, processo produtivo, prazo para exportação, e emite um documento específico, com todos esses dados, especificando, ainda, a modalidade de drawback concedida. Portanto, a emissão do ato concessório é feita pela Secex e a aplicação do regime, baseada nas informações contidas no referido ato, é feita pela repartição aduaneira (SRF).

6.11 O ato concessório de drawback um documento obrigatório para instrução do despacho aduaneiro, juntamente com o requerimento do importador, por meio do qual é solicitada a isenção ou suspensão dos tributos, com base na concessão do regime pela Secex. Dessa forma, o ato concessório é um pressuposto para o requerimento de isenção e suspensão, e não um ato constitutivo de seu direito, que somente se efetiva após a aprovação do citado requerimento pela autoridade fiscal.

*6.12 Esclareça-se que, no despacho aduaneiro de mercadoria importada ao amparo de drawback, deverá ser requerida, conforme o caso: **a suspensão** do pagamento dos tributos exigíveis na importação, para a mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou que se destine à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; **a isenção** dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento do produto exportado. Já na modalidade **restituição**, o interessado requer o incentivo num prazo não superior a 90 dias contados da data da exportação e nesse momento deverá comprovar o desembaraço aduaneiro dos insumos ou matérias-primas utilizados no produto exportado.*

6.13 À SRF compete a aplicação do regime mediante reconhecimento do benefício, se verificada a compatibilidade da legislação às mercadorias objeto do ato concessório; a fiscalização das importações vinculadas ao regime; o lançamento dos tributos, que abrange o lançamento do crédito tributário e sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício fiscal.

6.14 O reconhecimento da isenção ou redução do imposto será, na forma do art. 134 do Regulamento Aduaneiro, efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (Lei nº 5.172, de 1966, art. 179 - CTN).

Além disso, não se pode olvidar que as prerrogativas da RFB e de seus Auditores Fiscais, em matéria de competência para fiscalizar o cumprimento da legislação relativa a tributos tem precedência sobre os demais órgãos e é de índole constitucional, uma vez que expressamente atribuída no art. 37, XVIII, da Constituição Federal de 1988. Com base nessa competência, uma vez constatada qualquer irregularidade, que implique exigência de crédito tributário, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar o lançamento do crédito

tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme expressamente dispõe o art. 142 do CTN.

E por ser o regime drawback suspensão uma espécie de isenção sob condição resolutória, portanto, sujeita a evento futuro e incerto (adimplemento dos requisitos e condições do regime), em conformidade com disposto no art. 179, § 2º, combinado com o artigo 155, ambos do CTN, o crédito tributário, obrigatoriamente, deverá ser lançado sempre que constatado que o contribuinte não cumpriu ou deixou de satisfazer os requisitos legais para concessão de tal benefício fiscal.

Enfim, cabe ressaltar ainda que o entendimento aqui esposado está em consonância com a jurisprudência deste Conselho, explicitada por meio da Súmula CARF nº 100, de obrigatória adoção pelo membros deste Órgão de julgamento, cujo enunciado segue transcrito:

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.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão de que, ao contrário do que alegou a recorrente, a RFB tem sim competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições da modalidade do regime drawback suspensão, incluindo o requisito da vinculação física.

De outra parte, por força do disposto no art. 179 do CTN, regulamentado pelo art. 121, *caput*, do RA/2009, a recorrente e beneficiária do regime estava obrigada a comprovar que os insumos importados foram integralmente exportados, sob a forma de produtos acabados.

Do pedido de produção de prova pericial.

Em caráter alternativo, a recorrente alegou que, caso este Colegiado não acatasse a alegação de nulidade da decisão recorrida e entendesse que a vinculação física era um requisito do regime drawback suspensão, era imperioso que o julgamento fosse convertido em diligência, para realização de perícia técnica, com vistas a determinar, com base nos seus controles, a quantidade de amêndoas de cacau importadas, sob o regime de drawback suspensão, que foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados no âmbito do referido regime.

Previamente, cabe informar que o presente pedido de perícia atende os requisitos formais do art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972, uma vez que formulado o quesito a ser respondido e indicado o nome, o endereço e qualificação do profissional do seu perito. E, nos tópicos precedentes, a alegação de nulidade da decisão recorrida foi rejeitada e a necessidade do cumprimento do requisito da vinculação física pelo beneficiário do regime devidamente demonstrada.

Entretanto, em face das características do objeto a ser analisado (sistema de controle de estoque), este Relator entende que, revela-se de todo dispensável a realização de prova pericial, porque, sabidamente, a produção desse tipo de prova somente se revela necessária quando a especificidade ou a complexidade da matéria a ser examinada demanda a

participação de pessoas especializadas no assunto. Dada essa peculiaridade, o deferimento da realização desse tipo de prova somente se justifica se presente a necessidade de conhecimento técnicos ou científicos sobre o objeto a ser examinado, o que, obviamente, não se vislumbra no caso em tela, posto que se trata da análise de um mero sistema de controle de estoque, que a recorrente alegou possuir e que a autoridade fiscal confirmou a sua existência, segundo exposto nos excertos extraídos do Termo de Verificação Fiscal, que seguem transcritos:

1. A referida empresa mantém controles e registros dos seus estoques de amêndoas de cacau (segregadas por origem) importadas sob o regime aduaneiro de drawback, bem como de todas as amêndoas de cacau adquiridas no mercado interno, que ficam armazenadas por origem e por lotes, cujas amostras foram previamente analisadas e classificadas, segundo suas diferentes propriedades.

2. Quanto aos produtos acabados, constatou-se que a empresa possui controles eficazes para identificar a alocação que foi feita de amêndoas importadas e nacionais, inclusive quanto à classificação por tipo, com exatidão, em cada produto produzido. Esta afirmação se baseia no controle existente no depósito das amêndoas (segregadas por origem, classificação e propriedades orgânicas) e no controle com base na "Planilha de Linha" que estabelece o percentual de cada lote de amêndoas que alimenta a fábrica com base nessas mesmas características, inclusive segregando por origem (se nacionais ou importadas). E, na outra ponta, os produtos acabados são identificados com um código que informa o dia do ano em que foi produzido, a unidade fabril e a linha de produção utilizada (conjunto de máquinas especializada naquele tipo de produto) e, ainda, o turno de trabalho (o horário em que foi produzido). Ou seja, há um número de série que individualiza os produtos acabados. Portanto, perfeitamente rastreáveis.

3. E há necessidade e interesse da fiscalizada em individualizar e identificar seus produtos acabados, pois precisam atender às características negociadas com seus clientes quando da formalização dos pedidos, conforme nos informou o Sr. Uildson, Supervisor de Produção da Fábrica. Também foi-nos informado que a razão da mistura das amêndoas de cacau no processo produzido também se deve a dosagens de níveis de acidez, unidade e teor de gordura, além de outras propriedades naturais diferenciadas por origens de colheita que são influenciadas por características de solo, clima, técnicas agronômicas e variedades de planta. De acordo com as características dos produtos acabados negociados com os clientes, é preciso fazer composições por características de amêndoas conjugadas com processos químicos adequados para obter-se o tipo negociado. Um dado obtido com o Sr. Uildson e que ilustra essa necessidade é que, quase sempre, as amêndoas produzidas na Bahia possuem nível de acidez menor do que as produzidas no resto do mundo, variando até 20% em média menor. E esta é uma característica da matéria-prima que impacta diretamente na qualidade do produto final.

4. Outro ponto que facilita a rastreabilidade da composição das amêndoas de cacau (em percentual de origens nacionais e importadas, inclusive propriedades orgânicas) é o fato de que cada receita de composição que alimenta as linhas de produção permanece sem alteração por dias, semanas ou, até meses, dependendo das

características e propriedades das amêndoas de cacau disponíveis serem compatíveis com as características dos produtos acabados que se deseja produzir, segundo nos foi informado durante esta visita.

5. Portanto, diante do conjunto de informações acima, esta fiscalização chegou à conclusão de que a fiscalizada tem controle eficiente com o objetivo de garantir aos seus clientes que os produtos acabados possuem determinadas características em função das seguintes variáveis: dos tipos de amêndoas de cacau utilizadas (tipos I, II, III ou não conforme, ou combinação de tipos), das propriedades orgânicas (níveis de acidez, unidade e teor de gordura, além de outras propriedades naturais diferenciadas por origens) e dos processos químicos utilizados. Esta garantia é dada em função do controle por código de rastreamento de determinado momento da produção, acima citado, que garante um número de série para cada produto, mediante o qual se consegue saber, com exatidão, a composição de todas essas variáveis em cada lote (composto por pacotes/caixas individualmente identificados e empilhados em palets) de cada produto. Este código de rastreamento (expresso em número e em código de barras) é o mecanismo de identificação que diferencia cada produto com diferentes padrões de composição e qualidade que, no plano negocial, justifica, perante seus clientes, as diferenças dos tipos de pó, torta, manteiga ou líquido produzidos. Conseqüentemente, a rastreabilidade das amêndoas de cacau por origem (nacionais ou importadas) é, sem sombra de dúvidas, inerente ao controle existente, proporcionando saber (há qualquer momento) qual a quantidade de amêndoas importadas (inclusive o país de origem) que foi utilizada para produzir determinado lote de pó de cacau, via número de série de cada lote de produto acabado (que informa o dia da produção) combinada com a “Planilha de Linha” (que informa os percentuais de amêndoas nacionais e importadas) que alimentaram a fábrica naquele momento. (grifos do original)

Cabe ainda esclarecer que as constatações resumidas nos excertos transcritos foram obtidas pela autoridade fiscal durante visita ao estabelecimento fabril da recorrente, para fim de conhecer o seu processo produtivo. O relato completo e pormenorizado da citada visita, além das fotos e cópias de documentos de controle da matéria-prima e da qualidade dos produtos acabados, encontra-se registrado no Termo de Visita e Constatação de fls. 182/193.

A autoridade fiscal ainda relatou que, durante a referida visita, constatou que a recorrente possuía um sistema de controle rígido de separação das matérias-primas por origem e por classificação de tipos (qualidade), inclusive quanto às características orgânicas (físicas) decorrentes de origem e de qualidade, o que provava que as amêndoas de cacau de diversas origens e classificação não eram equivalentes nem fungíveis.

De outra parte, embora intimada a apresentar os Livros Registro de Controle de Produção e Estoque do período fiscalizado, a recorrente limitou-se a apresentar “Relatório de Controle de Produção e Estoque”, que, segundo a fiscalização, não atendia (em nenhum aspecto formal ou de conteúdo) ao que fora por ela solicitado, principalmente, por não conter os lançamentos operação por operação, nem as totalizações diárias, e deste modo não refletia a realidade fabril da fiscalizada, o que o tornava imprestável para averiguar o cumprimento do requisito da vinculação física entre matéria-prima importada e produto exportado.

Com base nessas constatações, a autoridade fiscal chegou a conclusão de que a escrituração do controle de produção apresentado apenas servira para evidenciar que, a margem da escrituração fiscal regular, a fiscalizada possuía um sistema de controle e segregação de todos os insumos e produtos manufaturados, com rastreabilidade total do insumo utilizado, inclusive quanto à origem deste insumo, conforme dados apresentados no “Relatório de Resumo Mensal” e “Relatório de Posição Diária de Fábrica” colacionados aos autos (fls. 936/1479). E partir do confronto desses dois relatórios com o citado Termo de Visita e Constatação, concluiu que a fiscalizada detinha “registros confiáveis e com rastreabilidade capaz de afirmar a vinculação física das matérias-primas de diversas origens e características orgânicas com os produtos acabados exportados.” Porém, apesar de possuir tais controles, asseverou que a fiscalizada não se dignara apresentá-los, em cumprimento ao que determinava o art. 179 do CTN, nem eles estavam refletidos na contabilidade e na escrituração fiscal, principalmente, nos Livros Registro de Controle de Produção e Estoque.

De outra parte, no recurso em apreço, a autuada alegou que:

a) era capaz de rastrear os lotes de amêndoas de cacau utilizados na fabricação de cada lote de produto final, pois este controle era imprescindível na indústria alimentícia, especialmente para fins rastreamento, caso fosse identificado algum problema em determinada amostra do produto final;

b) não possuía um controle específico de vinculação física, porque tal controle não lhe era exigido pela legislação, conforme previa o art. 113, § 2º, do CTN, entretanto,

c) os controles que possuía não lhe permitia informar prontamente, tal como solicitado pela fiscalização, o percentual de amêndoas de origem nacional e o correspondente às amêndoas importadas utilizadas na fabricação dos produtos exportados sob cada um de seus atos concessórios de drawback;

d) no entanto, caso esse Colegiado entendesse que a vinculação física era um requisito do regime drawback suspensão, o que aventava, mas não admitia, asseverou que era necessária a elaboração de uma perícia técnica nos referidos controles de estoque, para fim de “determinar a quantidade de amêndoas de cacau por ela adquiridas sob o regime de drawback que foram efetivamente utilizadas na fabricação de produtos exportados sob o referido regime.”

Embora a legislação não tenha especificado um sistema controle específico de vinculação física, para fim de comprovação do requisito da vinculação física, certamente, a recorrente deveria dispor de um sistema de controle de estoque que possibilitasse a fiscalização confirmar o cumprimento do referido requisito.

E no caso em tela, a própria fiscalização informou que a recorrente dispunha de um sistema de controle de estoque que permitia a “rastreabilidade das amêndoas de cacau por origem (nacionais ou importadas)”, e que, no curso do procedimento fiscal, os dados do referido sistema lhe foram apresentados no “Relatório de Resumo Mensal” e “Relatório de Posição Diária de Fábrica” colacionados aos autos (fls. 936/1479).

Da conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pela **CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, para que a fiscalização da unidade da Receita Federal de origem, com base no

Processo nº 10508.720559/2014-14
Resolução nº **3302-000.542**

S3-C3T2
Fl. 1.812

“Relatório de Resumo Mensal” e “Relatório de Posição Diária de Fábrica” colacionados aos autos (fls. 936/1479), proceda a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados. Entretanto, se os dados contidos nos citados relatórios revelarem-se insuficientes para tal apuração, a recorrente deverá ser intimada a apresentar, em meio magnético e de acordo com as especificações da fiscalização, os elementos necessários para a realização da referida apuração, que deverá ser atendido dentro do prazo estabelecido.

De qualquer forma, se os dados obtidos revelarem-se suficientes para apuração dos insumos importados e incorporados aos produtos exportados, a fiscalização deverá refazer os demonstrativos de apuração do II (Anexo III - fls. 1481/1482) e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação (Anexo IV - fls. 1483/1484).

Após, com ou sem a realização da referida apuração, a fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo e cientificar a recorrente de todo o trabalho realizado para, se desejar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, manifestar-se a respeito. Enfim, com ou sem manifestação da recorrente, os autos deverão retornar a este Colegiado, para prosseguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento