



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

Processo nº 10508.720559/2014-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-005.209 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de fevereiro de 2018
Matéria II/PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente JOANES INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM. CIÊNCIA DO AUTUADO ANTES DE COMPLETADO O QUINQUÍDIO. 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.

BASE DE CÁLCULO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. DECISÃO DO STF SOB REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE.

O valor do ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro de produto importado não compõe a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, conforme decisão proferida pelo o pleno do STF no julgamento do RE 559.607, sob regime de repercussão geral, que declarou inconstitucional a parte do texto do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, que determinava a inclusão do referido valor na base de cálculo das citadas contribuições. E por força do art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015, o resultado da referida decisão deve ser reproduzido nos julgamentos deste Conselho.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. No âmbito do processo administrativo fiscal, a prova pericial é produzida com a finalidade de suprir a deficiência de conhecimento técnico especializado da autoridade julgadora.

2. O indeferimento da produção da prova pericial não configura vício de nulidade da decisão, por cerceamento ao direito de defesa, se a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que tal prova era prescindível para a formação de sua convicção sobre os fatos controversos.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência arguidas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter os lançamentos relativos ao Imposto de Importação, Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação, respectivamente, discriminados nos ANEXO VII (Doc. “g” do Índice) e ANEXO VIII (Doc. h do Índice) e excluir as parcelas dos valores do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições incidentes na importação.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Diego Weis Júnior, Jorge Lima Abud, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e José Renato Pereira de Deus.

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 dada saída para exportação dos produtos manufaturados, a empresa substituíra indevidamente insumo importado com o 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, 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 ocorrera. 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 o 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 essa 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 realização de perícia técnica, com base nos controles da impugnante, para fim de determinar a quantidade de amêndoas de cacau por ela adquiridas sob o regime de drawback suspensão que foram efetivamente utilizadas na fabricação dos produtos exportados sob o referido regime, para o que indicou perito, conforme exigia o art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972;

2.11) não podia subsistir a cobrança dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, calculada sobre o valor do ICMS, porque a inclusão do valor desse imposto na base de cálculo das referidas contribuições fora declarada inconstitucional pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, cuja de repercussão geral foi reconhecida pelo referido tribunal.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1669/1699), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário lançado mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA TÉCNICA. COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a produção de provas, por meio de perícia, quando os fatos e os elementos que compõem os autos do processo revelam-se suficientes para formação da convicção e conseqüente julgamento do feito.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

**DECADÊNCIA. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL
DRAWBACK SUSPENSÃO. INOCORRÊNCIA.**

Somente opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário depois do transcurso de cinco anos, sendo o dies a quo do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário decorrente do inadimplemento do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão torna-se passível de ser exigido.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 14/02/2008, 16/04/2008, 17/04/2008, 17/07/2008, 07/11/2008, 19/12/2008, 21/01/2009, 26/02/2009, 06/08/2009, 29/09/2009, 18/01/2010, 08/02/2010, 31/03/2010

**REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK SUSPENSÃO.
VINCULAÇÃO FÍSICA. FUNGIBILIDADE. NÃO
COMPROVAÇÃO.**

Para que se configure o aperfeiçoamento do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão se faz necessária efetiva comprovação da estrita vinculação física entre o insumo importado com suspensão dos tributos incidentes e o produto exportado, para que se concretize o benefício da isenção tributária. Para que se possa atribuir eficácia à 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.

Na Sessão de 28 de setembro de 2016, por meio da Resolução nº 3302-000.542, este Colegiado converteu o julgamento em diligência, para que a fiscalização da unidade da Receita Federal de origem, com base no “Relatório de Resumo Mensal” e “Relatório de Posição Diária de Fábrica”, colacionados aos autos (fls. 936/1479), procedesse a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados (amêndoas) que entraram na composição dos produtos exportados. Entretanto, se os dados contidos nos citados relatórios revelarem-se insuficientes para tal apuração, a recorrente deveria 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 deveria ser atendido dentro do prazo estabelecido.

De qualquer forma, determinou ainda este Colegiado que, se os dados obtidos revelarem-se suficientes para apuração dos insumos importados e incorporados aos produtos exportados, a fiscalização deveria 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).

Em cumprimento ao determinado na referida Resolução, com base nos documentos apresentados e esclarecimentos prestados pela recorrente ((fls. 1820/5475) e nas planilhas e demonstrativos elaborados no curso do procedimento de diligência (fls. 5476/5532), por meio do Termo de Diligência Fiscal de fls. 5533/5545, a autoridade fiscal diligente apresentou os seguintes esclarecimentos e conclusões relevantes para o deslinde da controvérsia:

a) os controles apresentados refletiam a rotina do processo fabril da autuada, razão pela qual aceitara como válidos para o rastreamento das matérias primas importadas na composição dos produtos exportados e informados na prestação de contas do compromisso dos Atos Concessórios de drawback correspondentes, ressalvado “os totais informados de amêndoas de cacau importadas (para as quais a autuada reivindicou isenção de tributos via drawback) e alegou tê-las utilizado na fabricação dos produtos acabados exportados”;

b) em todos os meses (dez/2007 a jun/2011), o consumo de amêndoas (e nas proporções descritas, diariamente, em percentuais na última coluna) do RELATÓRIO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS estava “em conformidade com as totalizações mensais da movimentação dos estoques de amêndoas (Doc 20 do Índice), tanto pela existência dos estoques das diversas origens (Bahia, Indonésia, Costa do Marfim e Gana), em cada mês, quanto pelas quantidades expressas na rubrica ‘consumo’ (no processo fabril)”;

c) por amostragem, verificara em cada documento “os dados de parte dos embarques para exportação de cada Ato Concessório, conforme planilha “ANEXO II ao Termo de Verificação Fiscal de Diligência” (Doc 24b do Índice)”;

d) sanados os poucos erros encontrados, o padrão de verificações necessárias para testar a confiabilidade dos “dados da planilha ‘Ato Concessório’, foi descrito nos 20 (vinte) passos acima e que resultou na elaboração do ANEXO II a este Termo de Verificação. [...] Não obstante, foi o suficiente para dar segurança de que são confiáveis os dados da planilha ‘Ato Concessório’ (Doc 23a do Índice)”. Até esse ponto, ressaltou, que não fora encontrada divergência entre os dados apurados e apresentados pela recorrente;

e) o passo seguinte, analisou as totalizações de amêndoas de cacau (importadas em cada Ato Concessório) por produto acabado (liquor, manteiga, torta e pó de cacau). Em relação a esse ponto, divergiu da forma como a autuada somara os quantitativos de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga, torta e pó de cacau pelas seguintes razões, *in verbis*:

a) Da mesma amêndoa que se extrai a manteiga, também (e obrigatoriamente) se extrai a torta (que pode ser vendida como torta ou transformada em pó);

b) Conforme Termo de Visita e Constatação nº RGR 001/2014 (Doc 8 do Índice deste PAF), após o processo de torrefação, as amêndoas de cacau passam por uma sequência de moagens e são processadas numa sequência de tanques para produção do liquor. A partir deste ponto, se o produto acabado pretendido for o liquor, este segue para o resfriamento, embalagem e armazenagem. Caso se pretenda fabricar torta, pó e manteiga de cacau, o liquor segue para uma prensa, da qual se extrai (do liquor) a torta e a manteiga de cacau. A partir da torta, fabrica-se o pó de cacau;

c) Também confirma este raciocínio a Memória de Cálculo apresentada pela autuada (vide fl. 5326, Doc 23a do Índice) que informa: 1 ton de massa gera 0,450 ton de manteiga e 0,550 de torta/cacau em pó. A referida massa é o liquor. Portanto, de 1 (uma) mesma tonelada de liquor se extrai parte em manteiga e parte em torta (desta, origina-se o pó passando por mais um processo fabril). Se considerarmos que a referida Memória de Cálculo também informa que, para produzir 1 (uma) tonelada de liquor de cacau, utiliza-se 1,21 tonelada de amêndoas, significa que a 1,21 tonelada de amêndoas também pode resultar em 0,450 ton de manteiga e 0,550 de torta/cacau em pó. Ou seja, da mesma amêndoa, extrai-se manteiga e torta/pó, não somente manteiga nem somente torta/pó;

d) Na referida Memória de Cálculo (quando a autuada informa que, para produzir uma tonelada de torta ou pó, ela usa 2,20 toneladas de amêndoa), ela não considerou que, dessas mesmas amêndoas, ao se extrair uma tonelada de torta, extrai-se também 0,8178 toneladas de manteiga. Isto porque 0,550 ton de torta é produzido com 1,21 ton de amêndoa. Fazendo-se uma regra de três simples ($x = 1 \times 1,21 : 0,550$), chega-se aos 2,20 considerado pela autuada. Porém, esse cálculo despreza o fato de que, das mesmas amêndoas consideradas, também se extrai manteiga à razão de 0,450 toneladas em cada porção de 1,21 toneladas de amêndoa. (grifos do original)

f) em razão dessa divergência, a autoridade fiscal informou que elaborara o ANEXO III a este Termo de Verificação (Doc 24c do Índice) para auxiliar na compreensão do erro cometido pela autuada quando da soma a quantidade de amêndoas utilizada na fabricação

de manteiga com a quantidade de amêndoas utilizada na fabricação de torta/pó, obtidas com base na Memória de Cálculo acima contestada e chegou as seguintes conclusões explicitadas nos excertos que seguem transcritos:

1 – Os atos concessórios nºs 2007-0154.350, 2009-0005856, 2009-0006607 e 2009-0076664 não foram descritos nesta planilha porque o compromisso só envolve a exportação de liquor. E, neste caso, não há divergência na quantificação das amêndoas importadas na sua produção feita pela autuada;

*2 – Na planilha Ato Concessório **2007-0154.341** (fls. 5327, 5331/32, e 5335 do Doc 23a do Índice), encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um dos tipos de produtos exportados (manteiga = 799,199 ton; pó = 621,79425 ton; torta = 620,84 ton). Extraíndo-se a manteiga das amêndoas, a massa resultante será torta ou pó. Assim sendo, somam-se as quantidades de torta e pó, resultando em 1.242,63425 ton (coluna B). Na coluna C, informa-se a quantidade 799,199 ton de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga. Como as unidades de medida são de mesma espécie (amêndoas) e delas se extraem manteiga e torta/pó, então, na coluna D, encontra-se a diferença resultante da operação “coluna B menos coluna C”, cuja quantidade de 443,43525 toneladas representa as amêndoas das quais se extraiu torta/pó e que produziu manteiga **não exportada** no montante de 164,84582 toneladas, informada na coluna F;*

*3 – Consultando a planilha Ato Concessório **2007-0154.341** (fl. 5327 do Doc 23a do Índice), encontra-se o total de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação dos três tipos de produtos exportados na quantidade de 2041,83 toneladas (resultado da soma de 799,199 ton; 621,79425 ton e 620,84 ton). Pela metodologia de cálculo da autuada, as amêndoas que produziram manteiga não produziram torta/pó e vice-versa;*

4 – Na coluna E, informa-se a quantidade de amêndoas necessárias para produzir manteiga (2,69) ou torta/pó (2,2) em toneladas. Nas colunas D, E e F, os valores “em vermelho” referem-se à situação em que as quantidades de amêndoas da produção de manteiga (coluna C) são superiores às quantidades de amêndoas da produção de torta/pó, resultando em valores negativos na coluna D e na coluna F. Como isso acontece devido à ordem dos valores subtraídos (torta/pó menos manteiga) e para o excedente de um será sempre calculado a produção do outro, o sinal negativo deve ser desconsiderado, ou seja, seus valores devem ser lidos como valores positivos;

*5 – Na planilha Ato Concessório **2008-0135.439** (fls. 5415 e 5416, Doc 23a do Índice), encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um dos tipos de produtos exportados (manteiga = 347,198 ton; torta = 138,612 ton). Extraíndo-se a manteiga das amêndoas, a massa resultante será torta ou pó. Na coluna C, informa-se a*

*quantidade 347,198 ton de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga. Como as unidades de medida são de mesma espécie (amêndoas) e delas se extraem manteiga e torta, então, na coluna D, encontra-se a diferença resultante da operação “coluna B menos coluna C”, cuja quantidade de -208,586 (considera-se este valor positivo pelas razões expostas no item anterior) toneladas representa as amêndoas das quais se extraiu manteiga e que produziu torta **não exportada** no montante de 94,81182 (considera-se este valor positivo pelas razões expostas no item anterior) toneladas, informada na coluna F;*

6 – Diante do aqui exposto, a pretensão da autuada é incompatível com o mínimo de razoabilidade fundamentada em um cálculo matemático justo e aceitável. (grifos do original)

g) a aceitação de prova de cumprimento parcial da vinculação física entre as matérias primas importadas, via drawback, e os produtos acabados exportados para o cumprimento do compromisso perante ao Decex (a beneficiária do regime deveria ter segregado também toda a produção decorrente) implica em algum grau de flexibilização da relação amêndoas-produtos acabados, e em aceitar que manteiga e torta/pó de cacau (subprodutos distintos das mesmas amêndoas de cacau) fossem “considerados como parte do cumprimento da exportação mesmo quando extraídos de momentos distintos do processamento, em razão da mistura de amêndoas de diversas origens, exigindo-se apenas que tanto a manteiga quanto torta/pó sejam resultantes de amêndoas importadas pelo mesmo Ato Concessório.”;

h) em razão dessa flexibilização, considerou “justo e aceitável o critério da média ponderada dos percentuais de produto acabado resultante de amêndoas importadas via drawback (independentemente da data de produção) que fez parte dos totais de manteiga e de torta/pó e que foram informados ao DECEX como exportados na prestação de contas do respectivo compromisso, adotando-se como pesos os rendimentos de 45% para manteiga e de 55% para torta/pó (partindo-se da massa de cacau/liquor e desconsiderando a perda desse processo fabril) informados pela autuada.”

i) a divergência encontrada restringia-se à quantificação de amêndoas importadas, via drawback, exclusivamente utilizadas na fabricação de manteiga, torta e pó de cacau. Em relação ao liquor não apurara divergência;

j) com base nas novas quantidades de amêndoas de cacau comprovadas, elaborara o ANEXO VI (vide Doc 24f do Índice), com a finalidade de subtraí-las das Declarações de Importação (DI) correspondentes a cada Ato Concessório, obedecendo a ordem cronológica de registro e partindo da data mais antiga. Para as quantidades de amêndoas remanescentes (não comprovada a utilização nos produtos exportados), manteve a autuação; e

l) enfim, em cumprimento ao determinado na citada Resolução, refez 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). Em decorrência, esses anexos foram renomeados, respectivamente, para ANEXO VII com os dados do demonstrativo de apuração do II (vide Doc g do Índice) e ANEXO VIII com os dados do demonstrativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação (vide Doc h do Índice).

Cientificada do resultado da diligência, por meio da petição de fl. 5548, a recorrente limitou-se em reafirmar que estavam corretos os cálculos apresentados à

fiscalização, visto que a proporção entre a quantidade de amêndoas e de produtos finais refletia o quanto constava no laudo técnico que deferira os atos concessórios em questão.

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 justificação 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”.

Sem razão a recorrente.

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 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 incorre, 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-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.

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."

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 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.

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).

[...]"

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.

I Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se à cobrança dos tributos devidos na operação de importação, em decorrência da descaracterização do regime drawback suspensão, por descumprimento do princípio da vinculação física, ou seja, em razão da não comprovação da aplicação integral dos insumos importados na fabricação dos produtos exportados.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), não obstante a exportação de produtos manufaturados em quantidades equivalentes às estabelecidas nos Atos Concessórios, dentro dos prazos acordados, fora descumprido o princípio da vinculação física, ou seja, aquele que determina a “utilização integral dos produtos importados ao amparo deste regime especial na industrialização de produtos destinados à exportação”.

Segundo a autoridade fiscal, com a realização da mistura de amêndoas importadas e nacionais, no momento que dera saída para exportação dos produtos manufaturados, a empresa substituíra indevidamente insumo importado com benefício por insumo nacional. De outra forma, quando a empresa dera saída para o mercado interno do produto manufaturado, ela também cometeria infração por ter destinado o insumo importado com o benefício para o mercado interno sem o devido pagamento dos tributos suspensos.

Para a fiscalização, como autuada realizara a mistura de amêndoas importadas com as nacionais, pela falta de apresentação dos controles necessários, principalmente a escrituração do Livro de Produção de acordo com a legislação do IPI, com lançamentos por operação e diários para se permitir a apuração do estoque permanente, não fora possível verificar a quantidade de insumos importados que fora destinado ao mercado interno, nem a quantidade que retornou para o exterior, agregada aos produtos exportados.

Dessa forma, entendeu a autoridade fiscal que a fiscalizada inadimplira o regime drawback suspensão que lhe fora concedido, tanto por não lograr êxito em provar a vinculação física do produto importado contido no produto exportado, quanto por ter dado saída para o mercado interno do insumo importado com o benefício regime, sem o pagamento dos tributos suspensos na importação. E ao assim proceder, a fiscalizada perdeu o direito de usufruir o benefício do regime aduaneiro em questão, em decorrência, todas importações beneficiadas pelo regime foram enquadrada em regime de importação comum, com a consequente cobrança de todos os tributos suspensos no momento da importação, com os devidos acréscimos legais.

De outra parte, a recorrente alegou que, para fim de comprovação do adimplemento do regime drawback suspensão não existia o requisito da vinculação física entre insumo importado e produto exportado. Para a recorrente, os insumos efetivamente utilizados na fabricação dos produtos exportados sob o regime de drawback suspensão podiam ser tanto aqueles importados com base no ato concessório em questão, quanto os insumos adquiridos de outras operações não vinculadas ao ato concessório em questão, desde que sejam da mesma espécie e da mesma qualidade (ou seja, desde que sejam fungíveis).

O cotejo entre os dois argumentos revela que, no mérito, o ponto fulcral da controvérsia consiste em saber se o adimplemento do regime drawback concedido à recorrente estava sujeita ao cumprimento do requisito ou princípio da vinculação física, ou se poderia aplicar ao regime em apreço o princípio da fungibilidade.

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 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).

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)

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

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

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 9303-003.465, 9303-011.346 e 9303-002.833, 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

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)

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.

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 Portaria Conjunta RFB/Secex.

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.

§ 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)

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 entendimento e conclusão aqui consignados.

Da falta de comprovação da vinculação física perante à fiscalização da RFB

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 analisar se a recorrente cumpriu ou não tal exigência.

No caso, de acordo com TVF, embora intimada pela fiscalização, no curso do procedimento fiscal, a comprovar o cumprimento do requisito da vinculação física, 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 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.

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.

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)

E todos esses atos normativo estão em consonância com disposto no art. 403 do RA/2009, que assegura aos dois órgãos plena competência para dirimir eventuais dissensos sobre atos concessórios do regime drawback, nos termos a seguir transcritos:

Art. 403. As controvérsias relativas aos atos concessórios do regime de drawback serão dirimidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Secretaria de Comércio Exterior, no âmbito de suas competências.

Em conformidade com o disposto nos citados comandos normativos, inequivocamente, é da RFB a competência para fiscalizar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime drawback suspensão, especificamente, para 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 das referidas Portarias, que dispõem sobre o regime aduaneiro especial drawback, infere-se que a atuação dos dois órgãos ocorre em momentos distintos e de forma complementar. Em determinadas fases, compete à Secex a concessão,

⁸ Secretaria da Receita Federal do Brasil, atualmente.

acompanhamento e verificação do compromisso de exportação, logo, ela atua na fase anterior, durante e após a vigência do regime. Em outras fases, compete à RFB 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, apósissão 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 cumprimento do requisito da vinculação física entre insumo importado e produto fabricado exportado.

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. Ao não comprovar integral ou parcialmente tal exigência, consequentemente, resta caracterizado o descumprimento total ou parcial do regime.

Do pedido de produção de prova pericial

Em caráter alternativo, no recurso em apelo, 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 sistemas de controle, 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.

No voto condutor da Resolução nº 3302-000.542, ficou demonstrado que, embora o pedido de perícia atendesse os requisitos formais do art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972, no em tela, a produção da prova pericial revelava-se dispensável, porque fim de análise dos dados contidos nos sistemas de controle de estoque da recorrente, certamente, não era imprescindível o concurso de conhecimento especializado. No entanto, pelas razões a seguir expostas, revelou-se oportuna e pertinente a realização de diligência.

Da conversão do julgamento em diligência e o respectivo resultado

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, com base no “Relatório de Resumo Mensal” e “Relatório de Posição Diária de Fábrica”, colacionados aos autos (fls. 936/1479), procedesse a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados, inclusive, caso os dados contidos nos citados relatórios fossem insuficientes para tal apuração, a recorrente deveria ser intimada a fornecer, em meio magnético e de acordo com as especificações da fiscalização, os elementos necessários para a realização da referida apuração.

Em cumprimento ao determinado na referida Resolução, com base nos documentos apresentados e esclarecimentos prestados pela recorrente ((fls. 1820/5475) e nas planilhas e demonstrativos elaborados no curso do procedimento de diligência (fls. 5476/5532), por meio do Termo de Diligência Fiscal de fls. 5533/5545, a autoridade fiscal diligente apresentou os seguintes esclarecimentos e conclusões relevantes para o deslinde da controvérsia:

a) os controles apresentados pela recorrente refletiam a rotina do seu processo fabril;

b) em todos os meses analisados (dez/2007 a jun/2011), o consumo de amêndoas informados do RELATÓRIO DE PRODUÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS estava em conformidade com as totalizações mensais da movimentação dos estoques de amêndoas. Sanados os poucos erros encontrados, o resultado obtido foi o suficiente para dar segurança de que eram confiáveis os dados da planilha “Ato Concessório” (Doc 23a do Índice) e que não fora encontrada divergência entre os dados apurados e os apresentados pela recorrente;

c) analisara as totalizações de amêndoas de cacau (importadas em cada Ato Concessório) por produto acabado (liquor, manteiga, torta e pó de cacau). Em relação a essas totalizações, divergiu da forma como a autuada somara os quantitativos de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga, torta e pó de cacau, pelas seguintes razões:

c.1) da mesma amêndoa que se extraía a manteiga, obrigatoriamente também era extraída a torta, que era vendida como torta ou transformada e vendida como pó;

c.2) se o produto acabado pretendido for o liquor, este segue para o resfriamento, embalagem e armazenagem. Caso se pretenda fabricar torta, pó e manteiga de cacau, o liquor segue para uma prensa, da qual se extrai (do liquor) a torta e a manteiga de cacau. A partir da torta, fabrica-se o pó de cacau;

c.3) para produzir 1 (uma) tonelada de liquor de cacau, utiliza-se 1,21 tonelada de amêndoas. E dessa mesma 1,21 tonelada de amêndoas também é obtido 0,450 ton de manteiga e 0,550 de torta/cacau em pó. Ou seja, da mesma amêndoa, extrai-se manteiga e torta/pó, não somente manteiga nem somente torta/pó;

c.4) Na referida Memória de Cálculo, a autuada informou que, para produzir uma tonelada de torta ou pó, usava 2,20 toneladas de amêndoa, mas não que dessas mesmas amêndoas, ao se extrair uma tonelada de torta, extrai-se também 0,8178 toneladas de manteiga. Isto porque 0,550 ton de torta é produzido com 1,21 ton de amêndoa. Fazendo-se uma regra de três simples ($x = 1 \times 1,21 : 0,550$), chega-se aos 2,20 considerado pela autuada. Porém, esse

cálculo despreza o fato de que, das mesmas amêndoas consideradas, também se extrai manteiga à razão de 0,450 toneladas em cada porção de 1,21 toneladas de amêndoa.

d) apurada essa divergência, a autoridade fiscal elaborou o ANEXO III a este Termo de Verificação (Doc 24c do Índice) para auxiliar na compreensão do erro cometido pela autuada quando soma a quantidade de amêndoas utilizada na fabricação de manteiga com a quantidade de amêndoas utilizada na fabricação de torta/pó, obtidas com base na Memória de Cálculo apresentada pela recorrente e chegou as seguintes conclusões explicitadas nos excertos que seguem transcritos:

1 – Os atos concessórios nºs 2007-0154.350, 2009-0005856, 2009-0006607 e 2009-0076664 não foram descritos nesta planilha porque o compromisso só envolve a exportação de liquor. E, neste caso, não há divergência na quantificação das amêndoas importadas na sua produção feita pela autuada;

*2 – Na planilha Ato Concessório 2007-0154.341 (fls. 5327, 5331/32, e 5335 do Doc 23a do Índice), encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um dos tipos de produtos exportados (manteiga = 799,199 ton; pó = 621,79425 ton; torta = 620,84 ton). Extraíndo-se a manteiga das amêndoas, a massa resultante será torta ou pó. Assim sendo, somam-se as quantidades de torta e pó, resultando em 1.242,63425 ton (coluna B). Na coluna C, informa-se a quantidade 799,199 ton de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga. Como as unidades de medida são de mesma espécie (amêndoas) e delas se extraem manteiga e torta/pó, então, na coluna D, encontra-se a diferença resultante da operação “coluna B menos coluna C”, cuja quantidade de 443,43525 toneladas representa as amêndoas das quais se extraiu torta/pó e que produziu manteiga **não exportada** no montante de 164,84582 toneladas, informada na coluna F;*

3 – Consultando a planilha Ato Concessório 2007-0154.341 (fl. 5327 do Doc 23a do Índice), encontra-se o total de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação dos três tipos de produtos exportados na quantidade de 2041,83 toneladas (resultado da soma de 799,199 ton; 621,79425 ton e 620,84 ton). Pela metodologia de cálculo da autuada, as amêndoas que produziram manteiga não produziram torta/pó e vice-versa;

4 – Na coluna E, informa-se a quantidade de amêndoas necessárias para produzir manteiga (2,69) ou torta/pó (2,2) em toneladas. Nas colunas D, E e F, os valores “em vermelho” referem-se à situação em que as quantidades de amêndoas da produção de manteiga (coluna C) são superiores às quantidades de amêndoas da produção de torta/pó, resultando em valores negativos na coluna D e na coluna F. Como isso acontece devido à ordem dos valores subtraídos (torta/pó menos manteiga) e para o excedente de um será sempre calculado a produção do outro, o sinal negativo deve ser desconsiderado, ou seja, seus valores devem ser lidos como valores positivos;

5 – Na planilha Ato Concessório 2008-0135.439 (fls. 5415 e 5416, Doc 23a do Índice), encontram-se os totais de amêndoas importadas pelo AC e utilizadas na fabricação de cada um dos tipos de produtos exportados (manteiga = 347,198 ton; torta = 138,612 ton). Extraíndo-se a manteiga das amêndoas, a massa resultante será torta ou pó. Na coluna C, informa-se a quantidade 347,198 ton de amêndoas utilizadas na fabricação de manteiga. Como as unidades de medida são de mesma espécie (amêndoas) e delas se extraem manteiga e torta, então, na coluna D, encontra-se a diferença resultante da operação “coluna B menos coluna C”, cuja quantidade de -208,586 (considera-se este valor positivo pelas razões expostas no item anterior) toneladas representa as amêndoas das quais se extraiu manteiga e que produziu torta **não exportada** no montante de 94,81182 (considera-se este valor positivo pelas razões expostas no item anterior) toneladas, informada na coluna F;

e) no referido cálculo, foi adotado “**o critério da média ponderada** dos percentuais de produto acabado resultante de amêndoas importadas via drawback (independentemente da data de produção) que fez parte dos totais de manteiga e de torta/pó e que foram informados ao DECEX como exportados na prestação de contas do respectivo compromisso, adotando-se como pesos os rendimentos de 45% para manteiga e de 55% para torta/pó (partindo-se da massa de cacau/liquor e desconsiderando a perda desse processo fabril) informados pela autuada.”

f) a divergência encontrada restringiu-se à quantificação de amêndoas importadas, via drawback, exclusivamente utilizadas na fabricação de manteiga, torta e pó de cacau. Em relação ao liquor não foi apurada divergência;

g) com base nas novas quantidades de amêndoas de cacau comprovadas, elaborou o ANEXO VI (vide Doc 24f do Índice), com a finalidade de subtraí-las das Declarações de Importação (DI) correspondentes a cada Ato Concessório, obedecendo a ordem cronológica de registro e partindo da data mais antiga. Para as quantidades de amêndoas remanescentes (não comprovada a utilização nos produtos exportados), manteve a autuação; e

l) enfim, em cumprimento ao determinado na citada Resolução, refez 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). Em decorrência, esses anexos foram renomeados, respectivamente, para ANEXO VII com os dados do demonstrativo de apuração do II (vide Doc g do Índice) e ANEXO VIII com os dados do demonstrativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação (vide Doc h do Índice).

Cientificada do resultado da diligência, por meio da petição de fl. 5548, a recorrente limitou-se em reafirmar que estavam corretos os cálculos por ela feitos, visto que a proporção entre a quantidade de amêndoas e de produtos finais refletia o quanto constava no laudo técnico que dera ensejo ao deferimento dos atos concessórios em questão.

A explicação apresentada pela recorrente contradiz os dados apresentados na Memória de Cálculo por ela própria elaborada e entregue a fiscalização. Assim, na ausência de prova em contrário, adota-se integralmente o resultado da diligência. Logo, considera-se (i) não aplicadas nos produtos exportados as quantidades de amêndoas remanescentes informadas no ANEXO VI (Doc. 24f do Índice) e (ii) devidos os valores do II, discriminados no ANEXO VII

(Doc. “g” do Índice), e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, discriminados ANEXO VIII (Doc. h do Índice).

Da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep/Cofins-Importação

No recurso em apreço, a recorrente alegou que era indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições, por dois motivos: a) o fisco do Estado da Bahia isentou-a da cobrança do referido tributo; e b) o STF julgou inconstitucional a inclusão do valor do referido tributo na base de cálculo das referidas contribuições, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, sob regime de repercussão geral.

Assiste razão a recorrente. Com efeito, a parte do texto do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, que previa acréscimo do ICMS na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação foi declarada inconstitucional pelo pleno do STF, no julgamento do RE nº 559.937, sob regime de repercussão geral, cujo enunciado da ementa ficou assim redigido:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresse, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a , da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico

inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.⁹

Assim, em razão da obrigatoriedade dos membros deste Conselho de reproduzir nos julgamentos o teor das decisões proferidas pelo STF em regime de repercussão geral, determinada no art. 62, § 2º, do Anexo II do RICARF/2015, adota-se os fundamentos da referida decisão como razão de decidir no presente julgado, para determinar que dos valores dos débitos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação mantidos no presente julgado sejam ajustados, mediante a exclusão da parcela do valor do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições.

III - Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição da preliminar de nulidade da decisão recorrida e da prejudicial de decadência do direito de lançar e, no mérito, pelo provimento parcial do recurso, para (i) manter a cobrança do II e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Confins-Importação, respectivamente, discriminados nos ANEXO VII (Doc. “g”

⁹ BRASIL. STF. RE 559937, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Rel. p/ Acórdão Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011.

Processo nº 10508.720559/2014-14
Acórdão n.º **3402-005.209**

S3-C4T2
Fl. 5.569

do Índice) e ANEXO VIII (Doc. h do Índice) e (ii) excluir as parcelas dos valores do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento