



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

Processo nº 10611.001042/2009-70
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3201-001.816 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de novembro de 2014
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SMS SIEMAG EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 09/08/2002 a 02/03/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO DOS REQUISITOS DO REGIME. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. POSSIBILIDADE.

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 (Súmula CARF nº 100).

DRAWBACK FORNECIMENTO NO MERCADO INTERNO. CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE SECRETARIA DE COMÉRCIO EXTERIOR (SECEX) E SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). INEXISTÊNCIA.

No âmbito do regime aduaneiro drawback, incluindo a modalidade fornecimento no mercado interno, inexistente conflito de competência na atuação da Secex e da RFB, porque a primeira atua na concessão do regime enquanto que a segunda fiscaliza a correta aplicação do regime, inclusive a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições fixados ato concessório e na legislação de regência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 09/08/2002 a 02/03/2006

PREJUDICIAL DE MÉRITO. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO DA RFB. QUESTÃO SUPERADA NO JULGAMENTO DE SEGUNDO GRAU. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS AO ÓRGÃO DE JULGAMENTO DE PRIMEIRO GRAU PARA APRECIÇÃO DAS QUESTÕES DE MÉRITO. POSSIBILIDADE.

Uma vez superada a prejudicial de mérito, para que não se configure a supressão de instância, os autos devem retornar ao órgão de julgamento de primeira instância, para que novo julgamento seja realizado, com vistas à apreciação das questões de mérito suscitadas na peça impugnatória, que não foram analisadas no julgado recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (presidente), Winderley Moraes Pereira, Daniel Mariz Gudino, Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Adriene Maria de Miranda Veras.

Relatório

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que compõe a Decisão Recorrida.

*Trata-se de autos de infração referentes a Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação, lavrados em decorrência de a fiscalização ter considerado descumprido o regime aduaneiro especial **Drawback Suspensão – Fornecimento no Mercado Interno**, em relação aos Atos Concessórios (AC) a seguir identificados. O lançamento abrangeu as Declarações de Importação (DI's) relacionadas a fls. 1060/1620 e 1853/1918, e totalizou R\$ 49.969.134,34 à época de sua formalização, sendo que a razão social da autuada foi posteriormente alterada para SMS SIEMAG EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA.*

AC Nº BEM A SER PRODUZIDO DESTINATÁRIO

2002.0025831 Laminador a Frio e Linha de Decapagem
CSNIMSA Aços Revestidos S/A (*)

2004.0258718 Convertedor Companhia Siderúrgica
TubarãoCST (**)

(*) Incorporada pela CISA, que por sua vez foi incorporada à
Companhia Siderúrgica Nacional CSN

(**) Hoje, Arcelormittal Tubarão Comercial S/A

Em relação ao AC nº 2002.0025831, consta nos autos o pedido de baixa, junto com o Relatório Unificado de Drawback (fls.

864892) ; a tradução da Proposta Comercial Consolidada, elaborada pela SMS DEMAG AG (fls. 821836), e dos contratos de financiamento externo firmados (KfW: fls. 893988; EDC: fls. 11081159; e BNDES: fls. 11601179) ; o extrato das DI's vinculadas (fls. 11802186) ; e cópia das Notas Fiscais referentes ao fornecimento dos equipamentos à CSN (fls. 2187/2188).

Quanto ao AC nº 2004.0258718, consta a tradução da Proposta Comercial Consolidada, formulada pelo SMS GROUP (fls. 22332261), e dos contratos de financiamento externo aplicados (KfW – fls. 22652336 e EIB – 23382390) ; o pedido de baixa e o Relatório Unificado de Drawback (fls. 23952419) ; extrato das DI's vinculadas (fls. 24202511) ; e cópia da Nota Fiscal referente ao fornecimento do equipamento à CST (fls. 2512).

DA AUTUAÇÃO

A fiscalização registrou os exames realizados, os fatos apurados e a legislação aplicável em detalhado Relatório de Auditoria Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração (fls. 576669).

O Relatório foi dividido em itens, dentre os quais serão comentados os que interessam diretamente à solução da lide. Observa-se que os termos e expressões destacados reproduzem a forma como os fatos foram apresentados pela autoridade fiscal.

3. ASPECTO LEGAL

Nesse item a autoridade lançadora discorre sobre a competência dos órgãos envolvidos na concessão e na fiscalização do regime em foco, esclarecendo que a atuação de cada um deles é definida na legislação específica que regula o Drawback Suspensão, inclusive no Regulamento Aduaneiro. A fiscalização concluiu que não há nenhuma dúvida quanto às atribuições de cada órgão, considerando que:

É complementar o trabalho da SECEX e da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, uma cuida da concessão e a outra da fiscalização, constituição e cobrança dos impostos e contribuições e a aplicação de penalidade.

Em seguida consta longa explanação sobre o conceito e a finalidade dos regimes aduaneiros especiais, bem como da legislação a eles aplicável. Foi ressaltado que nesses regimes são aplicáveis as disposições do art. 111, I, do Código Tributário Nacional (CTN), no tocante à interpretação restrita da legislação aplicável, e arremata:

[...] a concessão e utilização do benefício do **REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK** – modalidade **SUSPENSÃO** – sub-modalidade **FORNECIMENTO MERCADO INTERNO** somente poderá ser efetivada com plena observância do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 5º da Lei nº 8.032/90 com redação dada pela Lei nº 10.184/2001 e com regulamentação expressa nos arts. 335 e 336 do Decreto nº

4.543/2002 (antigo Regulamento Aduaneiro – RA e nos arts. 383 e 384 do atual RA aprovado pelo Decreto 6.759/09).

Em relação à legislação editada pela SECEX/DECEX (Departamento de Comércio Exterior), a autoridade lançadora informou que, devido aos Atos Concessórios analisados terem sido emitidos em momentos distintos (AC nº 2002.0025831: 21/2/2002 e AC nº 2004.0258718: 3/1/2005), submetem-se a regras específicas. O primeiro foi emitido sob a vigência do Comunicado DECEX nº 21, de 11/7/1997 (DOU de 23/7/1997), e o segundo da Portaria SECEX nº 14, de 17/11/2004 (DOU de 23/11/2004).

4. DAS AÇÕES DA FISCALIZAÇÃO

Nessa parte do Relatório é feita exposição sobre as intimações realizadas e o atendimento delas, por meio do qual foram esclarecidos aspectos como a sistemática de licitação e contratação das obras, os financiamentos externos utilizados, as importações realizadas ao amparo do regime, inclusive a modalidade de desembolso dos recursos para pagamento delas, o fornecimento dos bens finais no mercado interno, entre outros.

4.3 CONSTATAÇÕES

Com base nas informações obtidas junto às empresas diretamente envolvidas na operacionalização do regime (DEMAG, CSN e CST), a fiscalização elaborou tópico específico para registrar suas conclusões (fls. 625650), no qual demonstra que as licitações internacionais referentes a ambos os Atos Concessórios em tela foram realizadas por meio de cartaconvite, e que não foi apresentado nenhum outro documento de divulgação dos certames, consoante trecho do Relatório a seguir reproduzido:

A DEMAG não apresentou nenhum documento de divulgação da Licitação e apenas informou, para os dois Atos Concessórios:

“ACs 2002.0025831 (projeto CISA) e 2004.0258718 (projeto CST/Convertedor #3):

Ambas as licitações foram divulgadas aos respectivos participantes por meio das cartas-convite acima referida.”
(negritamos)

No tocante às importações vinculadas ao regime, a fiscalização efetuou o levantamento do total de tributos suspensos, que atingiu R\$ 19.108.438,51, e informou que todas foram realizadas dentro do período de validade dos Atos Concessórios, os quais foram registrados no campo “Dados Complementares” das respectivas Declarações de Importação (DI's) vinculadas. Quanto ao pagamento das importações foi afirmado que:

Atendendo a nossa intimação – fls. nºs 671/673; 690 e 692/694, no tocante aos pagamentos das importações, a DEMAG em 13/03/09, fls. nºs 704/709, assim se manifestou:

“O pagamento de 85% das importações, cujo percentual segue as políticas de crédito definidas pelos bancos governamentais, com recursos liberados pelo KfW e EDC **deu-se diretamente no exterior, sem o trânsito físico de recursos pelo país**, em conformidade com os procedimentos de desembolsos estabelecidos nos respectivos contratos. Esta situação, note-se, é autorizada pela legislação cambial brasileira, e não prejudica a natureza de operação de ‘crédito externo’ atribuída aos contratos firmados com o KfW e EDC.” (negritamos)

Em relação ao fornecimento dos bens finais no mercado interno, a fiscalização informou que foi apresentada cópia da documentação referente à entrega deles e que a beneficiária do regime apresentou cópias das primeiras vias das notas fiscais referentes ao fornecimento, que foram emitidas nos períodos a seguir indicados:

AC nº 2002.0025831 – entre 16/9/2002 a 14/12/2004

AC nº 2004.0258718 – entre 12/7/2005 a 30/8/2006

Sobre o exame quanto a esse aspecto foi dito ainda que:

A este, com fins de melhor informar, juntamos apenas, às fls. nº 1621/1622, cópias das notas fiscais-faturas nºs 000389 e 000498, relativamente às remessas parciais da Linha de Decapagem e do Laminador, respectivamente.

[...]

Da mesma forma, juntamos apenas, à fl. 1919, cópia da nota fiscal-fatura nº xxxx, relativa à remessa parcial do Convertedor.

Ainda em relação ao fornecimento no mercado interno, no Relatório de Auditoria tem um tópico específico para registrar a vistoria física dos equipamentos, em que consta, inclusive, fotos deles nas instalações da CSN e da CST.

Em seguida, a fiscalização abre um tópico denominado “O REAL BENEFICIÁRIO DOS ATOS CONCESSÓRIOS”, no qual demonstra que a empresa SMS DEMAG AG, controladora alemã da beneficiária do regime, foi quem mais se beneficiou dos Atos Concessórios em comento, pois forneceu a quase totalidade dos bens importados ao amparo do regime. A fiscalização aduz que, embora os Atos Concessórios sob exame tenham sido concedidos à SMS DEMAG LTDA, na Proposta Comercial Consolidada constam as seguintes disposições:

1. DEFINIÇÕES

[...]

CONSÓRCIO: Significa o grupo de empresas, não organizadas de forma corporativa ou como pessoa jurídica, que trabalharão juntas, **sob a liderança da SMS DEMAG AG**, com o intuito de fornecer a OBRA à CISA de acordo com os termos do CONTRATO.

MEMBROS DO CONSÓRCIO: O CONSÓRCIO é constituído das seguintes empresas:

SMS DEMAG AG, com sede em EduardSchloemann Str. 4, Dusseldorf, Alemanha, denominada doravante, 'SMS'.

MANNESMANN DEMAG LTDA, com sua sede e unidade industrial na Av. das Nações, 999 – Distrito Industrial, Vespasiano (MG), Brasil, denominada doravante, no presente, 'MDL'.

PROECO

LIMITED ...

SIEMENS AG ...

SIEMENS LTDA ...

ROSS AIR SYSTEMS INS

COMPANHIA BRASILEIRA DE TECNOLOGIA INDUSTRIAL

[...]

5. TERMOS DE PAGAMENTO

[...]

5.2.1. A PARTE IMPORTADA será paga de acordos de crédito a serem celebrados entre a CISA e as respectivas instituições financeiras. Os desembolsos desses créditos **deverão ser efetuados diretamente aos MEMBROS DO CONSÓRCIO estrangeiros** por entregas feitas/serviços prestados, segundo cronograma de pagamento contratual e de acordo com os procedimentos a serem estipulados nos respectivos acordos de crédito.

A autoridade lançadora informou que, em atendimento ao item 9 do Termo de Intimação Fiscal nº 3600 (fls. 671/673), que diz respeito à declaração da empresa licitante certificando que a beneficiária do drawback foi a vencedora da licitação, a autuada informou e apresentou:

AC 2002.0025831 (projeto CISA)

Carta de intenção, de 21.12.99, emitida pela CSNIMSA Aços Revestidos S/A, declarando a intenção de adjudicar o contrato de fornecimento ao **consórcio vencedor** da licitação internacional [...].

Em relação ao AC 2004.0258718, consta no Relatório de Auditoria que também houve a formação de um consórcio de empresas, mas a Proposta Comercial Consolidada foi elaborada pelo "SMS GROUP" (e não apenas pela SMS DEMAG AG), e consta nesse documento que a liderança será exercida pela autuada.

De acordo com a autoridade fiscal, do total de importações realizadas pela SMS DEMAG LTDA, 75,29% das importações

referentes ao AC nº 2002.0025831, e 100% das relativas ao AC nº 2004.0258718 foram adquiridas junto à SMS DEMAG AG. Trata-se de empresa alemã que liderou o consórcio para fornecimento da obra à CISA, é detentora de 99,99% do capital da autuada, e recebeu no exterior, diretamente dos agentes financiadores, o pagamento pelo fornecimento das mercadorias importadas.

Fechando esse tópico a fiscalização apresentou a seguinte conclusão:

Diante do exposto, esta Fiscalização entende que a DEMAG foi apenas intermediária na negociação privada realizada entre a SMS DEMAG AG e os clientes CST e CSN. Sua participação teve, senão como único, o maior objetivo ser a beneficiária dos Atos Concessórios, por meio dos quais, foi possível realizar importações com a **suspensão** do pagamento **de impostos e contribuições**.

5. DAS IRREGULARIDADES APURADAS

Na sequência, o Relatório de Auditoria traz item específico para descrever as irregularidades apuradas (fls. 650662), no qual consta que:

Inquestionavelmente, cabe à empresa beneficiária do Regime o ônus da prova, ou seja, deve demonstrar e comprovar de forma inequívoca ao Fisco que cumpriu todas as condições e requisitos pré-estabelecidos no Ato Concessório, e ainda, que zelou pelo cumprimento de toda a legislação que disciplina o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, já citados no item 3.2.3 – fls. 581/593 – para que possa usufruir dos incentivos.

Após a análise de toda a documentação apresentada pela DEMAG, bem como pela CSN e pela CST [...] **concluimos** que a beneficiária descumpriu algumas exigências legais.

Assim, todas as importações realizadas ao amparo do **Regime Aduaneiro Especial de Drawback** – modalidade **Suspensão** – submodalidade **Fornecimento no Mercado Interno** devem ser tratadas à luz do Regime Aduaneiro de Importação Comum, onde a regra é o pagamento dos tributos.

As irregularidades apuradas são apresentadas destacadamente, consoante síntese a seguir.

5.1. LICITAÇÃO INTERNACIONAL

A fiscalização aduz que, tratando-se da concessão de benefício público, um dos requisitos principais a ser observado é a isonomia, no sentido de não ser instituído tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Para esse fim, faz-se necessário que a benesse fiscal esteja ao alcance de todos os interessados que atendam aos requisitos estabelecidos, o que só é possível por meio da adequada publicidade. **A legislação que regula o benefício em foco exige**

*edital e prova de sua publicação relativamente à licitação ser promovida pela empresa que pretende adquirir o produto final. O Comunicado DECEX nº 21/1997 estipulava, inclusive, a **concorrência internacional** como modalidade a ser empregada (Anexo VIII da CND).*

*Conforme consta no Relatório de Auditoria, a própria beneficiária do regime informou que a comunicação das licitações internacionais referentes aos atos concessórios sob exame foi feita por meio de **carta-convite**, contrariando assim o disposto na legislação aplicável. Como a carta-convite é divulgada apenas aos convidados escolhidos pela entidade promotora do certame, outras empresas que poderiam se interessar, e até vir a ganhar a licitação, não tiveram a devida oportunidade. Assim, a fiscalização considerou que a DEMAG, ao participar e ganhar uma licitação restrita a um grupo seletivo de convidados, não provou a publicidade do evento, e nem poderia, pois ela não existiu.*

A autoridade lançadora entendeu prejudicado um dos objetivos do regime especial em tela, que é justamente o de possibilitar às empresas nacionais disputarem em condições de igualdade com suas concorrentes estrangeiras. Argumentou que, ao procurar dar interpretação extensiva à exigência de edital, a SMS DEMAG LTDA vai de encontro ao disposto no artigo 111 do CTN, que impõe interpretação restrita às normas que disponham sobre suspensão do crédito tributário.

5.2 PAGAMENTO DAS IMPORTAÇÕES

Em relação aos recursos utilizados para pagamento das operações no âmbito do regime, a DEMAG informou que, para cumprir a exigência de financiamento proveniente de instituição financeira governamental, como estabelece o artigo 5º da Lei nº 8.032/90:

[...] a CSNIMSA firmou três financiamentos, a saber:

- 1) Kreditanstalt für Wiederaufbau – KfW, de 13.07.01, Contrato nº 9198, no valor de EUR 28.934.172,00 mais USD 900.000,00;
- 2) Export Development Corporation (EDC), de 24.04.01, Contrato nº 880BRA2201, no valor de USD 5.809.377,00;
- 3) BNDES – de 14.08.01, Contrato nº 01.2.309.1.1, contendo dois subcréditos (“A” e “B”) no valor total de R\$ 57.204.600,00, com recursos captados no exterior em moeda estrangeira.

[...] a CST firmou dois contratos de financiamentos externos, a saber:

- 1) Kreditanstalt für Wiederaufbau – KfW, de 21.07.04, Acordo Estrutural nº 1.153, no valor de US\$ 140.000.000,00;
- 2) European Investment Bank (EIB), de 21.07.01, s/nº, no valor de USD 70.000.000,00.

De acordo com o Relatório Fiscal, ao ser questionada sobre os contratos de financiamento e a forma de pagamento das

operações vinculadas ao regime, a autuada informou (fl. 658) que:

O pagamento de 85% das importações, cujo percentual segue as políticas de crédito definidas pelos bancos governamentais, com recursos liberados pelo KfW e EDC, **deu-se diretamente no exterior, sem o trânsito físico de recursos pelo país**, em conformidade com os procedimentos de desembolsos estabelecidos nos respectivos contratos. Essa situação, note-se, é autorizada pela legislação cambial brasileira, e não prejudica a natureza de operação de “crédito externo” atribuída aos contratos firmados com o KfW e EDC. (Destaquei)

Em relação aos 15% restantes consta nos autos que, para o Ato Concessório nº 2002.0025831:

No que tange ao pagamento dos restantes 15% do preço dos bens e insumos importados, este deu-se mediante o emprego de recursos captados pela CSNIMSA junto ao BNDES, por meio do contrato de 14.08.01, acima mencionado.

Tal pagamento, que corresponde a antecipação ao fornecedor, foi efetuado pela SMS Demag, conforme informado nas Declarações de Importação – DIs, por intermédio de uma transferência internacional de recursos, do Brasil para o exterior, como comprova o anexo contrato de câmbio, com os recursos recebidos da CSNIMSA provenientes do contrato com o BNDES, que também serviram para cobrir a parcela nacional dos equipamentos fornecidos pela SMS Demag à CSNCISA.

Para o Ato Concessório nº 2004.0258718 foi dito que:

O pagamento dos restantes 15% do preço dos bens e insumos importados, bem como a parcela nacional do equipamento, está relacionado ao contrato do EIB acima mencionado.

Em relação a essa sistemática de pagamento a fiscalização considerou que:

A alegação da beneficiária que "Esta situação, note-se, é autorizada pela legislação cambial brasileira, e não prejudica a natureza de operação de crédito externo atribuída aos contratos firmados com o KfW e EDC" pode atender à legislação cambial e aos contratos de financiamento, porém prejudica, ou melhor, descaracteriza todo o processo da submodalidade de **Drawback Fornecimento no Mercado Interno**, que tem previsão legal e normas específicas já citadas e transcritas neste Relatório.

*A autoridade lançadora concluiu que ficou prejudicado um dos objetivos fundamentais do regime, que é o de propiciar o ingresso líquido de divisas em decorrência do **resultado cambial das operações vinculadas**, de forma a refletir positivamente no Balanço de Pagamentos do País. Mesmo na submodalidade em tela, como é exigido que o pagamento ao fornecedor nacional vencedor da licitação internacional seja feita em moeda conversível, proveniente de financiamento externo, é esperado*

resultado cambial positivo. Para reforçar esse entendimento foi citada a doutrina de Araújo e Sartori (2004).

De acordo com o Relatório de Auditoria, era esperado que a beneficiária do regime efetuasse diretamente os pagamentos dos itens importados aos fornecedores estrangeiros, e que os adquirentes dos produtos finais lhe pagassem pela totalidade do fornecimento no mercado interno com recursos oriundos dos financiamentos captados no exterior junto a KfW e EDC. A fiscalização aduz que a atuada recebeu apenas 15% do valor antecipado para quitação das importações, pagos com o empréstimo concedido pelo BNDES.

Os outros 85% foram pagos diretamente aos fornecedores estrangeiros pelos referidos agentes financeiros que concederam os empréstimos à CSN e à CST, e não ingressaram no mercado nacional.

A autoridade lançadora concluiu que atuada utilizou o regime moldando-o aos seus interesses e conveniências, para se beneficiar da suspensão dos tributos quando da importação das mercadorias, **sem a observância de todos os requisitos legais exigidos**, o que tornou exigível a totalidade dos tributos suspensos.

7. DECADÊNCIA DOS TRIBUTOS NO REGIME DE DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO

Após discorrer sobre as irregularidades apuradas e penalidades aplicáveis (item 6), a fiscalização expõe seu entendimento no tocante à decadência. Alerta que a contagem do prazo decadencial relativo aos tributos suspensos deve se basear na regra geral prescrita no artigo 173, I, do CTN. A autoridade lançadora entende que o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a beneficiária do regime apresenta a documentação para baixa do Ato Concessório ou, na falta desses elementos, quando o SECEX/DECEX assim o faz, de forma a possibilitar à Secretaria da Receita Federal do Brasil o exercício de seu dever de verificar a regularidade fiscal das operações.

Em relação ao Ato Concessório (AC) nº 2002.0025831, apesar de ter prazo de validade até 19/11/2005, a beneficiária encerrou o fornecimento no mercado interno em 14/12/2004 e, em 30/09/2005 enviou ofício à SECEX, objetivando demonstrar o cumprimento das obrigações assumidas. Quanto ao AC nº 2004.0258718, sua data de validade era até 22/02/2007, o fornecimento no mercado interno foi encerrado em 24/04/2006 e, em 12/03/2007, a beneficiária enviou a documentação necessária para atestar o adimplemento das obrigações pactuadas. Assim, a fiscalização considerou que o prazo de decadência começou a ser contado a partir de 2006, para as importações vinculadas ao primeiro AC, e de 2008 para as do segundo.

8. CONCLUSÃO

Finalizando seu Relatório, a fiscalização concluiu que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO, Assinado digitalmente em 18/09/2015 por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 17/12/2014 por CARLOS ALBERTO NASCIMENTO E SILVA PINTO

Impresso em 12/01/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No item 5, fls. nºs 647/660, relatamos de forma detalhada as irregularidades praticadas pela DEMAG, ao descumprir parte da legislação que disciplina o **Regime Aduaneiro Especial de Drawback**, modalidade **Suspensão**, submodalidade **Fornecimento no Mercado Interno**.

As irregularidades são relativas à **LICITAÇÃO INTERNACIONAL** e aos **PAGAMENTOS DAS IMPORTAÇÕES**, que uma vez realizados, não obedeceram à forma preconizada na legislação citada e descrita às fls. nºs 576/593.

[...]

As infrações praticadas pela DEMAG macularam todo o processo de forma irremediável, não restando a esta Fiscalização, por dever de ofício, encerrar esta ação fiscal, concluindo pelo **INADIMPLEMENTO dos Atos Concessórios de Drawback**, modalidade **Suspensão**, submodalidade **Fornecimento no Mercado Interno nºs 2002.0025831 e 2004.0258718**.

Dos exames levados a efeito, a autoridade lançadora apurou que a beneficiária não cumpriu todas as exigências estabelecidas na legislação que regula o Drawback Suspensão – Fornecimento no Mercado Interno, contaminando assim todo o procedimento. Portanto, considerou que todas as importações realizadas sob amparo dos Atos Concessórios em tela devem ser tratadas à luz do regime de importação comum, ou seja, com pagamento dos tributos incidentes. Dessa forma, lavrou os Autos de Infração em debate para exigência dos tributos que estavam suspensos.

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada com o lançamento, do qual tomou ciência pessoal em 11/5/2009, a autuada apresentou impugnação (fls. 25602634), em 10/6/2009, na qual aduz os argumentos a seguir sintetizados. Alega preliminarmente a:

- a) ocorrência da decadência, que se verifica ao se aplicar a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN); e*
- b) incompetência da RFB quanto ao exame dos requisitos para concessão do drawback;*

No tocante ao mérito, a impugnante sustenta a:

- a) improcedência da acusação velada de simulação;*
- b) regularidade da sistemática de pagamento das importações realizadas; e*
- c) cumprimento da meta cambial pactuada.*

Simulação

Em relação ao trecho do Relatório Fiscal que fala sobre simulação, a impugnante aduziu que se trata de uma “acusação velada”, pois:

O trecho acima transcrito é o último parágrafo desenvolvido pela Autoridade fiscal antes de esta iniciar a descrição das supostas irregularidades verificadas com relação aos Atos Concessórios (p. 75 do RAF). Curiosamente a descrição dessas supostas irregularidades não faz qualquer menção à afirmação que a precedeu, de forma que não parece ser possível a manutenção do Auto de Infração com base nela. Mesmo assim, por ela constar dos autos do presente processo administrativo, a Impugnante não se quedará silente a seu respeito, demonstrando a inexistência de qualquer base fática ou jurídica também a esse respeito.

[...]

Descabe a alegação de simulação com relação às operações praticadas com base nos Atos Concessórios, pois:

(i) **ausência de prova cabal de simulação:** a simulação só é caracterizada quando se evidencia aquilo que BETTII denomina "divergência consciente entre a causa típica do negócio e a determinação causal, ou seja, a intenção prática concretamente procurada". Esse elemento nuclear da simulação, por seu turno, não se afigura devidamente comprovado enquanto ser demonstrado, cabalmente, que, além do negócio dito simulado não ter existido, o reverso, o negócio dissimulado, realmente se concretizara. Trazendo esse conceito para o caso presente, não se vislumbra, nos autos, qualquer prova conclusiva de que CST, CSN, e SMS AG, tenham estabelecido relações comerciais, e, sobretudo, relações jurídicas capazes de evidenciar a ocorrência de transações comerciais diretas entre elas (importações por CST e CSN);

(ii) **a Impugnante importou, industrializou, e forneceu:** é fato incontroverso que a Impugnante importou insumos (matérias primas, materiais secundários, etc.), destinados à fabricação de máquinas que foram encomendadas por CST e CSN. É também fato incontroverso que a Impugnante produziu esses equipamentos no Brasil, fabricou-os, industrializou-os; o que, aliás, é um dos requisitos do drawback "mercado interno". Esse requisito, por sua vez, sequer foi questionado pela Autoridade fiscal. Logo, deve-se reconhecer que CST e CSN somente conseguiram adquirir aquilo que queriam (os equipamentos prontos e acabados) em razão da relevante atuação da Impugnante. Se o papel da Impugnante tivesse se restringido, a figurar como um “Veículo” para obtenção de benefícios fiscais, até hoje CST e CSN teriam em suas plantas um amontoado de peças e insumos desprovidos de qualquer funcionalidade. As fotografias anexadas ao RAF (pp. 6171) mostram que os equipamentos encomendados foram fabricados e fornecidos a CST e CSN, com plenas condições de operação. Isso, permita-se dizer, não decorreu de intervenção divina; e

(iii) **os pagamentos ocorreram como dita a praxe de mercado e de acordo com o Direito Privado:** a questão dos pagamentos relativos às importações realizadas sob o amparo dos Atos

Côpia

Concessórios será analisada de maneira pormenorizada mais adiante (item 5 desta Impugnação). Por ora, cumpre assinalar que a realização de pagamentos no exterior, diretamente aos fornecedores estrangeiros, não comprova a prática de simulação. Em primeiro lugar, porque o fluxo de pagamentos adotado foi aquele comumente utilizado pelo mercado, em transações desse tipo. Em segundo lugar, porque o pagamento não se confunde com a entrega do dinheiro (traditio). O que ocorreu no exterior não foi a efetivação de pagamentos por CST e CSN, de obrigações de sua titularidade. Diversamente, verificou-se tão somente a tradição de recursos devidos à Impugnante, diretamente aos fornecedores estrangeiros, de quem a Impugnante, por seu turno, era devedora. O fato de alguém realizar pagamento de dívida de terceiro, por conta própria, ou por conta e ordem do terceiro, é absolutamente admitido no Direito Privado (ver, nesse sentido, os artigos 304, 346 e ss. do Código Civil).

Ainda no tocante a essa acusação, a impugnante requer que, subsidiariamente, caso se entenda que ela atuou de maneira simulada em operações de importação que teriam sido realizadas pela CSN e pela CST, que a cobrança dos tributos devidos seja direcionada para essas empresas, já que nesse cenário o fato gerador teria sido praticado por elas.

Licitação Internacional

A impugnante alegou que todos os documentos relativos às licitações internacionais promovidas pela CSNCISA e CST foram devidamente analisados e aprovados pela SECEX. Em relação aos questionamentos da fiscalização a defesa informou que:

Em vista dessa solicitação, a Impugnante esclareceu que, quanto às licitações promovidas por CST e CSN, a convocação dos concorrentes dera-se por meio do envio de cartas-convite.

Asseverou ainda que esse procedimento era extremamente comum no mercado internacional, e que, ademais, não contrariava a legislação de regência do drawback "mercado interno", que, embora mencionasse a apresentação de cópia de edital para fins de emissão de ato concessório, de fato, estar-se-ia referindo ao documento de instalação da licitação internacional, o qual nem sempre seria um edital.

A Autoridade fiscal não atentou para os recentes desenvolvimentos da legislação ordinária atinente ao drawback "mercado interno". Fundamental, no caso, a interpretação autêntica contida no artigo 3º da Lei nº 11.732/08. [...] A Impugnante faz questão de transcrevê-lo:

“Art. 3º **Para efeito de interpretação** do art. 5º da Lei no 8.032, de 12 de abril de 1990, licitação internacional é aquela promovida tanto por pessoas jurídicas de direito público como por pessoas jurídicas de direito privado do setor público e do setor privado”

§ 1º Na licitação internacional de que trata o caput deste artigo, as pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado do setor público deverão observar as normas e procedimentos previstos na legislação específica, e **as pessoas jurídicas de direito privado do setor privado, as normas e procedimentos das entidades financiadoras.**

§ 2º (VETADO)

§ 3º **Na ausência de normas e procedimentos específicos das entidades financiadoras, as pessoas jurídicas de direito privado do setor privado observarão aqueles previstos na legislação brasileira, no que couber."**

[...] (original sem grifos e negrito).

Quando foram editados o item 2, inciso I, do Anexo E da Portaria SECEX nº 14/04, e o item 2, alínea "a", do anexo VII da CND, ainda não existia o artigo 3º da Lei nº 11.732/08. Nessa época, o Fisco defendia o entendimento de que apenas as licitações internacionais promovidas por pessoas jurídicas integrantes da Administração Pública, sob os auspícios da Lei nº 8.666/93, seriam aptas a se beneficiarem do drawback "mercado interno". Tal entendimento, inclusive, veio a ser exprimido, posteriormente, por intermédio do Ato Declaratório Interpretativo nº 12/07.

Quando tais atos infralegais exigiam a apresentação de edital, partiam da premissa de que a licitação internacional deveria ser pública. Como a Lei nº 8.666/93 impunha, como regra, que licitações de grande porte fossem processadas sob a modalidade de concorrência, então DECEX e SECEX creram ser razoável e necessário, para o exercício de suas funções administrativas, requerer a apresentação do edital, o qual necessariamente estaria presente.

Nada obstante, aquele entendimento do Fisco veio a se mostrar incorreto. E quem evidenciou tal equívoco hermenêutico não foi a Doutrina, ou a Jurisprudência, mas o próprio legislador ordinário.

Mas as normas do DECEX e da SECEX aqui comentadas, quando exigiam a apresentação de edital, **com certeza** não levaram em consideração a interpretação mais correta do artigo 5º da Lei nº 8.032/90, posteriormente externada por via autêntica.

Essa certeza vem de um só fato: se DECEX e SECEX tivessem considerado a hipótese de ser privada a licitação internacional, não teriam feito menção apenas ao edital, **porquanto nem toda licitação internacional privada possui edital.**

Aliás, repare-se que o próprio DECEX evidenciou não ser tão rígida a interpretação das normas em comento, pois emitiu os Atos Concessórios, a despeito da inexistência de editais.

Aqui é válido, a título ilustrativo, demonstrar que a maioria absoluta das instituições financeiras internacionais que possuem **normas relativas a licitações prevêm modalidades em que**

inexiste edital. Como exemplo, merecem menção as seguintes instituições financeiras:

*Para demonstrar que determinadas modalidades de licitação internacional podem ser feitas por meio de carta-convite, a impugnante cita e transcreve trechos das regras que anexa aos autos do **Banco Mundial** ("Diretrizes para Aquisições no Âmbito dos Empréstimos do BIRD e Créditos da AID" – licitação internacional limitada – Doc. 3) e do **Banco Interamericano de Desenvolvimento** ("Políticas Básicas de Aquisições" – licitação privada – Doc. 4); do **European Bank for Reconstruction and Development** ("Procurement Policies and Rules" – licitação seletiva – Doc. 6), entre outros. Cita também Tratado Internacional celebrado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC), denominado de "Agreement on Government Procurement" ou Acordo sobre Licitações Governamentais, que também prevê a licitação seletiva, nos termos de seu art. XV (Doc. 8).*

Diante desses elementos a defesa aduziu:

Vê-se que, **CONCEITUALMENTE, não há qualquer incompatibilidade entre uma licitação e a sua instauração por intermédio de cartas-convite.**

Ou seja, ao contrário do que supôs a Autoridade fiscal, repita-se, não necessariamente uma licitação internacional possui um edital correlato.

Trazendo essa constatação conceitual para o caso em tela, é necessário ter-se em mente que as entidades financiadoras dos projetos acobertados pelos Atos Concessórios previam a realização de licitação por intermédio de cartas-convite.

Frise-se: o mero fato de os financiamentos terem sido APROVADOS e CONCEDIDOS pelas agências financiadoras é prova suficiente de que as licitações internacionais privadas atenderam às exigências daquelas instituições financeiras. Acaso houvesse algum requisito para a licitação internacional não cumprido naqueles casos, não teriam sequer sido concedidos os financiamentos e, muito menos, teriam sido liberados os recursos. Se o edital fosse uma exigência daquelas entidades financiadoras, então não seriam concedidos os financiamentos sem sua existência.

Por último, é sabido que apenas quando inexistem normas e procedimentos impostos pelas entidades financiadoras é que se aplicam as normas e procedimentos previstos na legislação brasileira. Nesse caso é bom que se diga tais normas são aplicáveis no que couber. No caso concreto em exame, existiam tais normas, e, segundo elas, como visto, a exigência de edital era descabida.

Acréscenda, ainda, que foram enviadas cartasconvite não apenas para a ela, como também a outras empresas vistas pelas promotoras das licitações como hábeis a atenderem

adequadamente ao escopo do certame. Tal fato demonstra a publicidade do procedimento com relação aos potenciais adjudicatários.

Fluxo de Pagamentos

Em relação ao fluxo de pagamento das importações realizadas, a impugnante sustenta que não há nenhuma irregularidade, pois:

[...] deu-se com estrita observância ao disposto nos contratos de financiamento celebrados com as entidades financiadoras externas, KfW, EIB e EDC, os quais já constam dos autos (fls.) e consistia, sinteticamente, do seguinte:

(i) 15% do valor relativo aos insumos importados foram pagos anteriormente aos respectivos embarques, com o emprego de valores disponibilizados à Impugnante, por CST e CSN. Tais montantes foram remetidos aos fornecedores estrangeiros; e

(ii) 85% do valor relativo aos insumos importados foram pagos diretamente aos fornecedores estrangeiros, pelas entidades financiadoras externas, ante a realização de desembolsos parciais, à medida em que os embarques eram realizados.

Inexiste dispositivo legal, constante de lei em sentido formal, que subsidie o entendimento da Autoridade fiscal a respeito do tema. Nem mesmo as normas infralegais, de lavra da SECEX ou do DECEX, estabelecem obrigatoriedade de trânsito físico do produto dos financiamentos captados no exterior pelo Brasil.

O pagamento não se confunde com a tradição. Esta corresponde ao ato de entrega de uma coisa.

Essa distinção mostrase relevante na medida em que a Autoridade fiscal instaurou uma discussão a respeito do fluxo de pagamentos adotado por CST e CSN. Devese esclarecer que este não possui relação com a figura do pagamento, em sentido técnico, mas com a da tradição. É dizer, o fluxo de pagamentos nada mais é do que o modo, lugar e tempo em que o objeto do pagamento (moeda conversível) é entregue, e, portanto, não possui influência direta sobre a caracterização do pagamento.

Frisese, ademais, que a tradição não é objeto do artigo 5º da Lei nº 8.032/90.

A Autoridade fiscal afirmou, num primeiro momento, que "esperava" que a Impugnante efetuasse o pagamento diretamente aos fornecedores estrangeiros.

Juridicamente, é seguro dizer que isso ocorreu.

Isto, pois a Impugnante, na condição de devedora quanto às importações, ajustou com as entidades financiadoras, por intermédio de CST e CSN, que aquelas efetuariam, por sua conta e ordem, a entrega (tradição) do montante correspondente a 85% do valor dos insumos importados diretamente aos fornecedores estrangeiros. Desse modo, dois fatos jurídicos distintos restaram configurados:

(i) **tradição**: as entidades financiadoras entregaram os recursos aos fornecedores estrangeiros, **na condição de mandatárias da Impugnante**; e

(ii) **pagamento**: ao fazer com que as entidades financiadoras entregassem recursos aos seus credores, com o intuito específico de liberar-se do vínculo obrigacional que a vinculava àqueles, a Impugnante proporcionou o pagamento.

O elemento sensível a ser percebido nesse ponto é que as entidades financiadoras não agiram por sua livre e espontânea vontade. Diversamente, agiram em nome da Impugnante, no interesse desta, representando-a.

O interesse representado por este ato foi exatamente a manifestação de vontade de liberar-se da dívida decorrente das importações. Isso não é nada senão pagamento.

Num segundo momento, a Autoridade fiscal afirmou que "esperava" que CST e CSN efetuassem um pagamento diretamente à Impugnante, como contraprestação pelo fornecimento no mercado interno. Isso também ocorreu.

Incitadas pela Impugnante, CST e CSN fizeram com que as entidades financiadoras, em vez de lhes entregar integralmente o produto dos empréstimos contraídos, separassem um montante, correspondente a 85% das importações realizadas pela Impugnante, e entregasse diretamente aos fornecedores estrangeiros. As entidades financiadoras, então, aturam também como mandatárias de CST e CSN, no interesse destas, representando-as.

Assim, dois fatos jurídicos também se caracterizaram:

(i) **tradição**: as entidades financiadoras entregaram os recursos aos fornecedores estrangeiros, **também na condição de mandatárias de CST e CSN**; e

(ü) **pagamento**: ao fazer com que as entidades financiadoras entregassem recursos aos seus credores, com o intuito específico de liberar-se do vínculo obrigacional que a vinculava àqueles, a Impugnante proporcionou o pagamento.

Tal situação, aliás, encontrase plenamente refletida pela escrituração contábil da Impugnante (Doc. 14).

Para explicar a escrituração contábil dos adiantamentos recebidos, a Impugnante apresentou exemplo numérico resumindo os principais lançamentos envolvidos (fls. 26102612).

Em seguida prosseguiu com suas explicações:

Ou seja, não se mostra cabível qualquer questionamento acerca do fato de que, juridicamente, a Impugnante pagou aos seus credores estrangeiros, e CST e CSN pagaram à Impugnante. E é esse pagamento que importa à Lei nº 8.032/08. (sic)

Não deve causar estranheza o fato de, no caso vertente, os empréstimos terem sido contratados diretamente por CST e CSN. Além de essa prática ser comum no mercado em que atua a Impugnante, ela se encontra em consonância com a estrutura jurídica acima descrita (em que CST e CSN fizeram as entidades financiadoras efetuarem pagamentos em nome da Impugnante), e foi aceita e aprovada pelo Banco Central do Brasil, que dela tomou conhecimento por intermédio das Declarações de Importação, registradas no SISCOMEX, e dos ROF's relativos a cada operação de crédito.

Por fim, a Impugnante chama a atenção para dois fatos de ordem prática, que devem ser levados em conta quando do exame dessa matéria:

(i) em primeiro lugar, todo o fluxo de pagamentos acima descrito fora analisado e cuidadosamente apreciado pelo DECEX. Assim, além do Banco Central do Brasil, o DECEX também acolhera a sistemática de entrega de valores adotada por CST e CSN. Tal circunstância ganha relevo quando esse questionamento da Autoridade fiscal é contraposto ao princípio da segurança jurídica, o qual não pode ser ignorado quando do julgamento desta Impugnação.

(ii) o fluxo de pagamentos ora debatido é adotado pela quase totalidade das empresas envolvidas em operações de drawback "mercado interno". Mas não apenas por elas. O BNDES, por exemplo, quando fornece empréstimos a empresas estrangeiras, que estão importando bens ou serviços provenientes do Brasil, não envia o dinheiro ao país de origem do mutuário. Pelo contrário, efetua o pagamento diretamente ao fornecedor brasileiro. Isso reforça o que está sendo destacado pela Impugnante, de que a prática, nacional e internacional, consagra o procedimento adotado no presente caso.

Resultado Cambial

A defesa aduz que a sistemática de pagamento das importações não acarretou prejuízo ao resultado cambial do regime, que deve ser apurado levando-se em conta o valor líquido do fornecimento interno em relação ao valor bruto das importações. De acordo com a impugnante:

Percebe-se que o resultado cambial exigido pela CND, bem como pela Portaria SECEX nº 14/04, é aquele decorrente da divisão do valor bruto das importações pelo montante líquido das exportações. Note-se: o objeto da norma invocada pela Autoridade fiscal não possui qualquer relação com o fluxo de pagamentos adotado. O parâmetro "básico" a ser atendido é de 40% entre as importações e as exportações, pouco importando o caminho seguido pelo dinheiro.

Como as normas acima transcritas deixam claro, esse percentual é uma referência básica. Desse modo, não se excluía a possibilidade de o DECEX, no âmbito da sua competência, aprovar operações envolvendo percentuais diferentes, desde que fosse obtido "ganho cambial" na operação. Isso fica bem claro em vista do disposto no § 2º do artigo 76 da Portaria SECEX nº 14/04, que tornou explícita tal possibilidade.

Cabe questionar, nesse passo, como se verifica a questão do resultado cambial no caso do drawback "mercado interno", em que inexistem exportações.

Não há segredo nisso. Linhas acima se demonstrou que o drawback "mercado interno" nada mais é que o fruto de uma ficção, por meio da qual o fornecimento no mercado interno, decorrente de licitação internacional e mediante pagamento com recursos em moeda conversível, provenientes de financiamentos contraídos junto a instituições financeiras determinadas, foi equiparado a exportação.

Com relação ao Ato Concessório CSN, o resultado cambial concretamente obtido, considerandose a taxa de câmbio da data da sua emissão, foi o seguinte, consoante evidencia seu pedido de baixa e relatório unificado (fls. 849 e ss.):

(i) Valor Líquido de "Exportação" (Fornecimento no Mercado Interno): US\$ 37,010,175.04;

(ii) Valor Bruto de Importação: US\$ 13,936,358.66;

(iii) Razão Cambial ("ii"/"i"): 37,66%

Esclareçase que, a depender da taxa de cambio que se considere, a razão cambial acima indicada pode variar. Nada obstante, qualquer que seja a cotação adotada, constatase que o resultado cambial da operação realizada entre a Impugnante e a CSN mostrase sempre melhor do que aquele aprovado pelo DECEX, e sempre representando **ganho cambial**.

Com relação ao Ato Concessório CST, os números são os seguintes, consoante se pode extrair do próprio Ato Concessório:

(i) Valor Líquido de "Exportação". (Fornecimento no Mercado Interno): US\$ 28,047,705.00;

(ii) Valor Bruto de Importação: US\$ 10,300,033.00; e

(iii) Razão Cambial (= "ii"/"i"): 36,72%

Também se verifica, acerca do Ato Concessório CST, que o ganho cambial se concretizou. Nesse sentido também versam as informações constantes do respectivo pedido de baixa e relatório unificado (Doc. 18).

De modo que, em vista de todo o exposto, não resta alternativa senão reconhecer que as operações realizadas com amparo nos Atos Concessórios atenderam plenamente as especificações definidas pelo DECEX e pela SECEX, uma vez que proporcionaram o ganho cambial esperado.

Fica evidente, portanto, que para demonstrar que foi atingido o resultado cambial objetivado pelo drawback "mercado interno", basta mostrar que a parcela nacional fornecida foi maior que a parcela importada, de acordo com o compromisso aprovado pelo

DECEX. Como foi esse o caso da presente operação, não restam dúvidas acerca do atendimento do resultado cambial almejado.

Ao final da peça defensiva, a impugnante requer a insubsistência do lançamento, cancelandose o respectivo crédito tributário, bem como que todas as intimações e notificações a serem produzidas no âmbito do presente processo sejam encaminhadas ao endereço de seus procuradores, com cópias para ela. Subsidiariamente, é requerido que:

[...] caso o Auto de Infração não seja inteiramente cancelado com base nas razões acima aduzidas, deve-se, ao menos, proceder à imputação dos tributos pagos pela Impugnante, com relação ao fornecimento efetuado no mercado interno, com o fito de reduzir o montante cobrado em virtude do presente processo administrativo.

De fato, prevalecendo o entendimento de que a Impugnante atuou de maneira simulada nas operações realizadas por CST e CSN, então restariam configuradas unicamente operações de importação, entre aquelas e os fornecedores estrangeiros, sobre as quais não incidiriam os tributos pagos nas saídas efetuadas pela Impugnante (IPI, PIS e COFINS).

Ainda subsidiariamente, caso não seja integralmente cancelado o Auto de Infração com base no direito acima argüido, o que se admite apenas para argumentar, deve-se, ao menos, ser determinada a exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

DA CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

A fim de serem esclarecidos aspectos necessários para formar a convicção dos julgadores, foi determinada a realização de diligência, para que a autoridade preparadora adotasse as seguintes medidas:

a) oficiar à SECEX para se manifestar quanto aos aspectos a seguir indicados, relativamente às irregularidades apontadas pela fiscalização quando do exame dos Atos Concessórios de Drawback Suspensão – Fornecedor no Mercado Interno nº 2002.0025831 e 2004.0258718, tendo em vista envolverem questões atinentes aos requisitos para a concessão do regime:

1. ausência dos editais de convocação e de prova da publicidade das respectivas licitações internacionais;

2. sistemática de pagamento das importações da atuada diretamente no exterior, com recursos dos empréstimos externos concedidos à CSN e à CST, sem o trânsito desses recursos nas contas da beneficiária dos atos concessórios, e com controle do fornecimento das mercadorias importadas realizado pela empresa alemã SMS DEMAG AG, que recebeu a quase totalidade dos valores aplicados nessas operações; e

3. definição do beneficiário do regime, uma vez que apesar de os atos concessórios terem sido deferidos à SMS DEMAG LTDA, verifica-se que nas propostas comerciais consolidadas consta que

o fornecimento dos bens será realizado por um consórcio de empresas, sendo que na referente à obra da CSN, a liderança é formalmente atribuída à SMS DEMAG AG;

b) apurar de que forma os pagamentos da CST e da CSN, referentes aos equipamentos finais fornecidos no mercado interno, foram repassados para a SMS DEMAG LTDA, informar o total de repasse relativo a cada Ato Concessório, e anexar documentação comprobatória;

c) informar se a industrialização e o fornecimento dos referidos equipamentos foram efetivamente realizados pela SMS DEMAG LTDA;

d) trazer ao processo outros documentos ou esclarecimentos que a autoridade preparadora entenda necessários ou relevantes à instrução destes autos e ao consequente julgamento da presente lide; e

e) cientificar o sujeito passivo da presente Resolução e de seu resultado, e do prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar.

Em atendimento à diligência determinada por este Órgão Julgador, a autoridade preparadora apresentou os seguintes esclarecimentos (fls. 20.543/20544):

Os quesitos constantes às fls. 3.623/24 exarados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) foram respondidos pela Secretaria do Comércio Exterior SECEX (quesito "a" itens 1, 2 e 3) e pela SMS DEMAG (quesitos "b" e "c"), como segue:

Quesito "a" itens 1, 2 e 3 Ofícios nºs 799/2011/IRFBHE/Gabin, 1015/2011/IRFBHE/Gabin e ofício 10/2012/SECEX, fls nºs 3.646/47, 3.665/66 e 3.667, respectivamente.

Quesitos "b" e "c" Termo de Intimação Fiscal nº 002311 e resposta da interessada SMS DEMAG LTDA correspondência s/nº de 24/10/11, fls nºs 3.649/50 e 3.651/63, nesta ordem.

Atendendo nosso Termo de Intimação fiscal nº 000177, fls nºs 3.675/77, a interessada apresentou, por meio de sua correspondência s/nº, de 21/03/12, fls nºs 3.678 os arquivos em formato PDF, tamanho máximo de 10Mb armazenados em 2 CD não regraváveis em substituição aos anteriores contidos no pendrive.

Esses arquivos foram integrados às fls. nºs 3.729 a 20.493 ao eprocesso **sem ateste**.

Quanto ao quesito "d" " trazer ao processo outros documentos ou esclarecimentos que a autoridade preparadora entenda necessários ou relevantes à instrução destes autos e ao consequente, julgamento da presente lide:" **anexei** às fls nºs 20.494/542, o inteiro teor do Julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF Terceira Seção de Julgamento tendo como recorrente a própria SMS DEMAG

LTDA e tratando da mesma submodalidade do Regime de Drawback ou seja Fornecimento Mercado Interno quanto ao Ato concessório 1616.00/0000639, de 17 de maio de 2000 **Processo** nº 10611.003414/200650 Recurso ° 341.902 Voluntário Acórdão nº **310100.289 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de** 16 de novembro de 2009 **Matéria** DRAWBACK Suspensão **Recorrente** SMS DEMAG LTDA **Recorrida** DRJFortaleza/ CE.

Em síntese, os resultados dessa diligência foram:

1) A SECEX, oficiada a se manifestar sobre as irregularidades apontadas pela fiscalização relativamente a requisitos para concessão do regime (ausência de edital de convocação e de prova da publicidade das licitações internacionais; sistemática de pagamento das importações e adjudicação da obra a um consórcio de empresas – e não à beneficiária do regime), respondeu:

3. Esclareço que os Atos Concessórios (AC) em questão foram concedidos ao beneficiário SMS SIEMAG EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA, de inscrição no CNPJ nº 60.843.404/000130.

A concessão de ambos os atos cumpriu todos os requisitos legais vigentes. Posteriormente, seguindo recomendação do Ministério Público, em 2006, os AC foram revistos e anulados.

4. Ademais, a edição da Medida Provisória nº 418/2008, convertida na Lei nº 11.732/2008, gerou fato novo e, em 2008, a empresa solicitou nova revisão, a partir da qual os ACs foram restabelecidos, respeitados todos os aspectos legais pertinentes, e, atualmente encontram-se em processo de análise de baixa pelo DECEX.

2) A SMS DEMAG LTDA, em relação aos pagamentos recebidos de CST e CSN, após esclarecer a sistemática de antecipação para quitação das importações, informou que:

1.2 Ato Concessório nº 2002.0025831 – CSN

Conforme informado durante a auditoria fiscal conduzida por V. Sas. no âmbito do presente processo administrativo (**fls. 704 e seguintes**), para cumprir com as exigências constantes do artigo 5º da Lei nº 8.032/90 acerca do financiamento do fornecimento que se efetuaria no mercado interno, a CSN celebrou três contratos de financiamento (todos já anexados ao presente feito), a saber:

[...]

Este último contrato (**fls. 1038 e seguintes**) serviu de lastro para o pagamento dos dois montantes aqui abordados (15% das importações e parcela local).

Conforme se extrai dos documentos contábeis acostados **às fls. 718, 719, 724 e 726** dos autos, a parcela paga pela CSN a título de **adiantamento de 15% das importações** totaliza R\$ 4.590.483,58.

Extraise, ademais, do pedido de baixa do ato concessório ora comentado (**fls. 849 e seguintes**), que os pagamentos repassados

à Requerente, correspondentes à **parcela local** (em atenção às notas fiscais emitidas), remontam a R\$ 46.171.636,39 (= total – importações).

1.3. Ato Concessório nº 2004.0258718 – CST

Conforme informado durante a auditoria fiscal conduzida por V. Sas. no âmbito do presente processo administrativo (**fls. 704 e seguintes**), a CST celebrou dois contratos de financiamento (ambos já anexados ao presente feito), a saber:

[...]

Este último contrato (**fls. 1771 e seguintes**) serviu de lastro para o pagamento dos dois montantes aqui abordados (15% das importações e parcela local).

Destacase que as informações financeiras e esquema de pagamento desse contrato foram devidamente registrados perante o Banco Central do Brasil, como evidencia o ROF anexado à impugnação (**fls. 2305 e seguintes**).

Conforme se extrai dos documentos contábeis acostados às **fls. 711** dos autos, a parcela paga pela CST a título de **adiantamento de 15% das importações** perfaz R\$ 4.261.665,84.

Extrai-se, ademais, do pedido de baixa do ato concessório ora comentado (**fls. 1.828 e seguintes**), que os pagamentos repassados à Requerente, correspondentes à **parcela local** (em atenção às notas fiscais emitidas), remontam a R\$ 78.054.726,48 (= total – importações).

3) No tocante à comprovação da industrialização, a impugnante, após comentar os elementos já disponibilizados à fiscalização relativos ao fornecimento dos bens no mercado interno, assim respondeu ao TIF nº 002311 (fls. 36513659):

Como se vê, o fornecimento no mercado interno foi amplamente verificado durante a auditoria fiscal da qual decorreu a lavratura do auto de infração. Toda as provas pertinentes foram adequadamente produzidas, pela Requerente, e também por V. Sas. [...]

A fabricação, pela Requerente, dos equipamentos fornecidos a CSN e CST, jamais foi questionada nos presentes autos. Tornouse assim questão incontroversa. Nada obstante, com vistas a cooperar com a adequada formação da convicção dos I. Julgadores, a Requerente, enfatizando sua disposição em colaborar com o trabalho de V. Sas. apresenta os seguintes elementos [...]

Devido à conversão do processo para o formato digital, a impugnante foi intimada a apresentar os referidos elementos no formato adequado (TIF nº 000177, de 29/2/2012), tendo informado que:

[...] apresentamos os documentos que comprovam a fabricação dos equipamentos pela "SMS", os quais já foram entregues a essa Fiscalização, em 24/10/2011, nos formatos eletrônicos PDF, dwg e jpg [...] agora apresentados somente no formato PDF contidos em CD não regravável como solicitado para adequação de documentos na conversão do processo para o meio eletrônico (eprocesso), a saber:

- a) Ordens de Produção: total 10.710 páginas, em três arquivos;
- b) Desenhos/Projetos: aprox. 5.500 desenhos;
- c) Fotografias: aprox. 1.500 fotos;
- d) Norma de Fabricação SMS nº SN200:

total de 131 páginas em único arquivo.

DA MANIFESTAÇÃO SOBRE A DILIGÊNCIA

A impugnante tomou ciência da diligência e de seu resultado em 17/5/2012 e apresentou manifestação sobre esses elementos em 18/6/2012 fls. 2054720566), da qual são reproduzidos os seguintes trechos:

Como informa a Autoridade fiscal no Termo de Anexação e Despacho de Encaminhamento de 23/04/2012 (fls. 20543), o quesito "a", itens 1, 2 e 3, foi respondido pela Secretaria de Comércio Exterior SECEX, mediante o Ofício 10/2012/SECEX (fls. 3667). Já os quesitos "b" e "c" foram atendidos pela Requerente.

Após coletar as respostas acima referidas, a Autoridade fiscal não realizou qualquer análise adicional, ou formulou qualquer juízo acerca das informações obtidas. Considerandose tal cenário, a Requerente utilizase da oportunidade que lhe foi concedida para, assim como a Autoridade fiscal pretendeu fazer, destacar alguns aspectos que certamente haverão de influenciar a formação da convicção dos Senhores Julgadores, tornando ainda mais evidente a necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

A resposta da SECEX, constante do Ofício 10/2012/SECEX (fls. 3667), foi categórica:

"Esclareço que os Atos Concessórios (AC) em questão foram concedidos ao beneficiário SMS SIEMAG EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS LTDA., de inscrição no CNPJ nº 60.863.404/000130.

A concessão de ambos os atos cumpriu todos os requisitos legais vigentes (...)".

Ao assim se pronunciar, a SECEX não deixa dúvidas sobre o real estado de coisas a ser considerado pela DRJ para o julgamento do presente caso: todos os requisitos de concessão foram cumpridos pela Requerente, quanto aos dois atos concessórios questionados por meio do Auto de Infração. A SECEX, portanto, ratificou o quanto exposto e demonstrado na Impugnação apresentada neste processo administrativo, ou seja:

Convocação por meio de CartasConvite à Legal Nada a Questionar**Identificação do Beneficiário (Adjudicação ao Consórcio) à Legal Nada a Questionar****Fluxo de Pagamentosà Legal Nada a Questionar**

[...]

Tivesse a SECEX indeferido o pedido de Ato Concessório de Drawback feito pela Requerente, por entender que as informações e documentos apresentados pela mesma estavam em desacordo com as normas sobre a matéria, a Requerente ainda teria tempo e oportunidade de rescindir os respectivos contratos de fornecimento com CSN e CST, que previam a utilização dos benefícios do regime de drawback, e cujos contratos não mais fariam sentido sem a aprovação do regime pela SECEX, pois que as condições básicas dos negócios se assentavam nos benefícios trazidos pelo regime de drawback.

A Requerente, absolutamente, não daria prosseguimento aos contratos de fornecimento, caso tivesse a menor suspeita de que as operações de drawback aprovadas pela SECEX seriam colocadas em dúvida pela RFB, ou melhor, canceladas pela RFB, pois o que para a SECEX tudo foi aprovado de acordo com a legislação de regência, para a RFB não está.

O fato é que a Requerente agiu de boa-fé, tendo apresentado ao SECEX todas as informações e documentos solicitados pelo órgão, os quais foram considerados corretos e suficientes para a emissão dos atos concessórios de drawback, o que lhe trouxe a necessária segurança jurídica para seguir com os contratos assinados com a CSN e CST.

IV APÓS**O VEREDITO DA SECEX, NADA RESTOU... O AUTO DE INFRAÇÃO DEVE SER CANCELADO**

Nesse estado de coisas, **todos** os fundamentos do Auto de Infração foram reputados insubsistentes por quem de direito. Por conseguinte, inexistindo qualquer outra razão a amparar a pretensão fiscal aqui criticada sendo certo que, a essa altura dos fatos não se admite a revisão de lançamento, **ex vi** do que dispõe o artigo 149, § único do Código Tributário Nacional CTN (a seguir examinado em maiores detalhes), há uma coisa só a fazer: julgar-se procedente a Impugnação, cancelandose o Auto de Infração.

V QUESTÕES ADICIONAIS: DESCABIMENTO DE REVISÃO DO LANÇAMENTO E MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

A indagação que, naturalmente, invade a mente do leitor, nesse momento, é a seguinte: se o quesito "a" da diligência abrangia a totalidade dos fundamentos do Auto de Infração, a que se

referem os quesitos "b" e "c"? Devem eles ser considerados de algum modo relevantes para o julgamento do presente caso?

Para se responder às indagações acima propostas, é necessário lembrar que diligências têm por objetivo esclarecer fatos que integram o rol de discussões de um processo administrativo. **Não são espaços para a proposição de inovações ou aprimoramentos ao lançamento tributário.**

Os quesitos "b" e "c" da diligência não podem ser incluídos na presente lide porque isso implicaria, a um só tempo, mudança de critério jurídico, e ilegal revisão de lançamento. Esse catastrófico efeito decorre de uma simples situação: **em momento algum, na história do presente processo, foi apontada qualquer irregularidade** envolvendo qualquer dos aspectos objeto dos citados quesitos.

Muito pelo contrário.

No que tange ao tema do quesito "b", a Autoridade fiscal intimou a CSN (fls. 1920) a apresentar comprovante dos pagamentos efetuados, por aquela, em favor da Requerente. Consta do relatório de auditoria fiscal que tais documentos foram entregues (fls. 1628/1629). O mesmo ocorreu com a CST: a Autoridade fiscal a intimou (fls. 1920) a apresentar comprovante dos pagamentos efetuados em favor da Requerente. A CST atendeu à requisição que lhe foi formulada, apresentando os documentos e informações solicitados, como se apreende da carta de fls. 1927.

Ocorre que a Autoridade fiscal, de posse de todos esses documentos, entendeu não haver qualquer irregularidade, tanto que não fez constar, dentre o rol de infrações do Termo de Verificação Fiscal, qualquer menção ao repasse de valores à Requerente. Ou seja, a Autoridade fiscal **auditou os repasses de pagamentos à Requerente, concluindo não haver qualquer aspecto a ser criticado.**

Em relação ao acórdão do CARF (nº 310100.289) anexado pela autoridade preparadora quando da diligência determinada por este Órgão Julgador, a impugnante alegou que:

Em primeiro lugar, o acórdão trazido à colação pela Autoridade fiscal confirma a competência da SECEX para verificar os requisitos de concessão do regime de drawback ...

Em segundo lugar, o crédito tributário foi mantido, naquele caso, sob uma acusação que não encontra par no presente processo administrativo, qual seja, a de **simulação**. Embora exista uma insinuação nesse sentido no Auto de Infração (tanto que, para afastar eventuais dúvidas, a Requerente dedicou parte de sua Impugnação a demonstrar a inexistência de qualquer simulação), não há, no caso presente, uma acusação formalizada, verbalizada, de que teria havido simulação. Consequência natural dessa circunstância é a inexistência de qualquer prova sobre uma simulação que se pudesse supor existente.

[...]

Conclui-se, pois, que o acórdão em questão, diversamente de reforçar a pretensão fiscal, reforça a necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

Isto, pois, como aqui se discutem apenas aspectos técnicos relativos aos requisitos de concessão do regime de drawback, sendo estes de competência da SECEX (como reconheceu a DRJ, aqui; e como reconhece o acórdão nº 310100.289), deve o Auto de Infração ser cancelado, em vista da manifestação da SECEX acima já examinada.

Retornados os autos para apreciação desta Turma de Julgamento, decidiu-se pela necessidade de nova diligência (fls. 2056820578), pois algumas informações solicitadas não foram apresentadas de forma a esclarecer satisfatoriamente os fatos correspondentes. Assim, foi solicitado que a Unidade de Origem adotasse as seguintes medidas:

a) esclarecer se foram examinados os pagamentos efetuados pela CSN e pela CST à SMS Demag Ltda. referentes à parcela nacional (valor total de cada bem deduzido dos adiantamentos já realizados – valor total das importações dos respectivos insumos e componentes) dos bens finais fornecidos no mercado interno, e qual foi o resultado desse exame, ou seja, o que foi apurado como pago para cada Ato Concessório, de que forma esses pagamentos foram feitos à SMS Demag Ltda. (depósito, transferência, cheque, conta utilizada), qual a origem dos recursos utilizados para realização desses pagamentos, e quais os documentos que comprovam essas informações;

b) informar se, com base nos livros e documentos fiscais solicitados à SMS Demag Ltda. no item 17 do Termo de Intimação Fiscal nº 003600, e nos demais elementos constantes nos autos, pode-se definir se foi ou não a própria beneficiária do regime quem industrializou os equipamentos finais fornecidos à CSN e à CST;

Como é de praxe, foi facultado à autoridade preparadora apresentar outros elementos que entendesse relevantes para elucidação dos fatos, e requerida a ciência ao sujeito passivo da diligência e de seus resultados.

Visando obter os dados necessários para prestar as informações solicitadas, a Unidade de Origem intimou o sujeito passivo a apresentar demonstrativos dos recebimentos da CSN e da CST, referentes à parcela nacional, discriminando cada operação, inclusive quanto à forma de pagamento, acompanhado de documentação comprobatória (fls. 2058220584).

Com base nos elementos fornecidos pela autuada, inclusive na auditoria fiscal e nas fases anteriores da instrução processual, a autoridade preparadora produziu a Informação Fiscal a fls. 2107521.130, da qual se destacam os seguintes esclarecimentos e conclusões, em síntese:

A intermediação na negociação privada citada por esta Fiscalização refere-se somente às importações, cujos fornecimentos – em sua maior parte – foi realizado pela SMS DEMAG AG, conforme se constata às fls. 648 a 650, tendo a mesma sido paga, diretamente no exterior, pelos agentes financiadores dos empréstimos contraídos pela CSN e CST.

[...]

Não afirmamos que a **SMS DEMAG LTDA** não tenha realizado a industrialização. Nada foi apurado na auditoria realizada que pudesse nos possibilitar tal afirmação!

[...]

A **SMS DEMAG LTDA** [...] apresentou comprovantes de recebimentos (**extratos bancários**), os demonstrativos devidamente preenchidos, conforme intimação [...] e algumas informações que foram devidamente transcritas na parte 1, linha acima.

[...]

Assim, fruto do trabalho agora realizado, no demonstrativo abaixo apresentamos o “.. **o resultado desse exame, ou seja, o que foi apurado como pago para cada Ato Concessório ...**”, parte do que se determina na Resolução 8.002.474 da 7ª Turma da DRJ/FOR – fls. 20.577, último § e 20.578.

O resultado decorre das informações/documentos no presente apresentados pela **SMS DEMAG LTDA**, por meio de sua correspondência, s/nº de 02/10/13 – fls. Nºs 20.600 a 20.691 – como valores recebidos da CSN e CST e também as informações/documentos apresentados, à época, por essas empresas como valores pagos.

Ato Concessório nº 2002.0025831

[...]

Conforme se constata, os valores informados pela CSN e CST como pagos à **SMS DEMAG LTDA** são inferiores aos informados pela **SMS DEMAG LTDA** como recebidos das mesmas.

Entretanto, não podemos negar a efetividade de pagamentos efetuados pela CSN e CST, de conformidade com as “exportações fictas” compromissadas nos Atos Concessórios de Drawback – modalidade Suspensão – submodalidade Fornecimento no Mercado Interno nº 2002.0025831 e 2004.0258718, entretanto, repetimos, foram **insuficientes**. Esperavase mais!

Esperavase que as divisas – representativas dos financiamentos contraídos no exterior que efetivamente ocorreram, conforme se comprova pelos contratos apresentados pela beneficiária – fls. nºs 893 a 988, 1.108 A 1.159, 1.161 A 1.179, 2.265 A 2.322, 2.326 A 2.337 e 2.338 a 2.390 – entrassem no território nacional em quantidade suficiente para o **pagamento de 100% das importações + parcela nacional (mercadorias + serviços)**, e não

apenas **para o pagamento de 15% das importações + parcela nacional** (mercadorias + serviços).

Em relação à origem e comprovação dos pagamentos recebidos pela beneficiária do regime relativos à “parcela nacional” a autoridade lançadora assim se pronunciou, em relação a cada Ato Concessório em foco:

Para o Ato Concessório nº 2002.0025831

Temos pois que o valor recebido no total de **R\$ 46.171.636,39** declarado e comprovado pela SMS DEMAG LTDA – é inferior ao valor do financiamento obtido junto ao BNDES (Contrato nº 01.2.309.1.1 – subcréditos “a” e “b”, R\$ 41.890.800,00 e R\$ 15.313.800,00 respectivamente, que totalizou R\$ 57.204.600,00 – fls. nºs. 1.16 e 1.179 – o que respalda a operação.

Para o Ato Concessório nº 2004.0258718

Temos pois que o valor recebido no total de **R\$ 78.054.726,48**, declarado e comprovado pela SMS DEMAG LTDA – é inferior ao valor do financiamento obtido junto ao European Investment Bank – EIB (contrato F1 Nº BR, de 21/07/04), que totalizou US\$ 70.000.000,00 – fls. nºs. 2.338 a 2.390 o que respalda a operação.

No tocante à confirmação quanto à efetiva industrialização e fornecimento dos equipamentos no mercado interno, foi informado que:

Assim, tendo como elementos de prova os documentos apresentados tanto pela **SMS DEMAG LTDA** quanto pela CSN e CST – acima relacionados – e, ainda pela constatação de que os equipamentos/máquinas objeto das exportações fictas encontravam-se nos parques industriais da CSN e CST, em 19/02/09 e 02/03/09, respectivamente, datas das nossas visitas técnicas, conforme fotos – fls. 6356 a 645 – concluímos que foi a **SMS DEMAG LTDA**, beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, quem industrializou e forneceu os equipamentos/máquinas à CSN e à CST.

A impugnante foi cientificada da segunda diligência e de seu resultado em 21/11/2013, e apresentou manifestação tempestivamente, em 6/12/2013 (fls. 21.13521160), na qual inicialmente alerta sobre o risco de inovação no julgamento, no caso de alteração do critério jurídico do lançamento, e em seguida conclui que:

[...] **todas** as respostas apresentadas pelas Autoridades Fiscais objetivamente aos quesitos “a” e “b” da Resolução foram amplamente favoráveis à Manifestante na medida que demonstraram, de forma cabal, que houve a efetiva industrialização e o subsequente fornecimento dos equipamentos no mercado interno, bem como a realização de pagamentos à Manifestante para tanto.

Na sequência, volta a discorrer sobre a incompetência da RFB para analisar os requisitos para concessão do Drawback e a regularidade do fluxo de pagamento das importações. Trata-se da reiteração e complementação de argumentos já apresentados na inicial, diante da Informação Fiscal produzida pela fiscalização, que renovou seu entendimento quanto às irregularidades apuradas na auditoria fiscal no tocante ao processo licitatório e à sistemática de pagamento das importações.

A manifestante aduziu que a delimitação de atribuições entre a SECEX e a RFB, no caso sob exame, está em plena sintonia com a mais abalizada doutrina administrativa atual, conforme demonstram os acórdãos do CARF cujas ementas reproduz, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo julgamento foi unânime (Acórdãos 310100.328, de 4/12/2009 e 9303001.932, de 11/4/2012). Destaca que ambas as decisões são claras ao dispor sobre a ausência de competência da RFB para revisar os requisitos necessários à concessão do regime pela Secex, como salientaram os conselheiros Tarásio Campelo Borges e Susy Gomes Hoffmann, relatores dos acórdãos supracitados.

Com base nesse entendimento e na manifestação da SECEX, a impugnante considerou que não há dúvidas quanto à regularidade dos Atos Concessórios em tela.

Em seguida a defendente torna a discorrer sobre a regularidade do fluxo de pagamento, inclusive para demonstrar que a sistemática utilizada, com desembolso de 85% do valor das importações diretamente no exterior, não comprometeu o ganho cambial das operações. Destaca que inexistente norma que disponha sobre a necessidade das divisas externas captadas transitarem fisicamente no País, e diferencia pagamento de tradição, para concluir que:

*Neste estado de coisas, **juridicamente é seguro dizer que os ‘pagamentos’ de fato ocorreram no Brasil.** O que ocorreu no exterior foi apenas a ‘tradição’ das divisas, ou seja, a sua efetiva **entrega física**. A tradição das divisas, por sua vez, através das entidades financiadoras na condição de **mandatárias** da Manifestante.*

*A manifestante sustenta que essa prática é comum em operações de financiamento internacional, sendo conhecida como **buyer’s credit**, e que contou com a anuência não apenas da Secex, como também do Banco Central do Brasil (Bacen), onde os empréstimos contratados pela CSN e CST foram registrados no módulo ROF do SISBACEN.*

Foi salientado que, assim que houve a tradição das divisas no exterior, os pagamentos foram devidamente refletidos na contabilidade da requerente.

*A impugnante alegou que o resultado cambial previsto para o regime independe da forma de pagamento das importações, pois o que deve ser comparado é a relação entre o valor total das importações e o valor líquido das exportações, no caso o **fornecimento no mercado interno, consoante dispõe a legislação regente.** A defendente informou que o cálculo do ganho cambial*

foi demonstrado nos pedidos de baixa dos Atos Concessórios em foco, com base nos dados contidos no Relatório Unificado de Drawback (RUD), bem como na impugnação apresentada.

Ao final da manifestação sobre a segunda diligência foi reiterado o pedido para cancelamento integral do crédito tributário.

Sobreveio decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE, que julgou, por unanimidade de votos, procedente a impugnação, cancelando o crédito tributário exigido. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 09/08/2002 a 02/03/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial para lançamento referente a operação vinculada ao regime aduaneiro especial Drawback Suspensão obedece à regra do art. 173, I, do CTN, pois durante a vigência do ato concessório os tributos incidentes na importação ficam suspensos, e o Fisco só poderá exigí-los se, e quando, ficar caracterizado o descumprimento do regime.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 09/08/2002 a 02/03/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. REVISÃO DE REQUISITO PARA CONCESSÃO DO REGIME. ILEGITIMIDADE DA RFB.

No âmbito do regime aduaneiro especial Drawback Suspensão, cabe à Secretaria do Comércio Exterior o exame quanto aos requisitos para sua concessão, os quais não são suscetíveis de revisão pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a quem compete fiscalizar a regularidade das operações vinculadas, inclusive quanto ao cumprimento dos termos e condições pactuados no ato concessório.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 09/08/2002 a 02/03/2006

LANÇAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE PROVA. VÍCIO MATERIAL.

É nulo, por vício material, o lançamento baseado em irregularidades cujos indícios trazidos aos autos sejam insuficientes para comprová-las.

Como o valor do crédito tributário exonerado ficou acima do limite alçada, o Presidente da Turma recorreu de ofício a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto

O recurso de ofício atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O auto de infração foi lavrado devido a fiscalização ter verificado o descumprimento pela contribuinte do ter considerado descumprido o regime aduaneiro especial Drawback Suspensão – Fornecimento no Mercado Interno, em relação a dois Atos Concessórios.

A contribuinte não teria atendido aos requisitos concernentes à licitação internacional e ao pagamento das importações em moeda conversível, proveniente de financiamento com recursos financeiros captados no exterior.

Impugnado o lançamento, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE declarou a nulidade do auto de infração, devido a entender que a RFB não possuiria competência para verificar os citados requisitos, que seriam de competência da Secex.

Em sendo esta a questão em julgamento neste recurso de ofício, esclarece-se que o CARF já possui entendimento sumulado de que o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão:

Súmula CARF nº 100: 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.

Observe ainda que, em se tratando de regime aduaneiro especial Drawback Suspensão – Fornecimento no Mercado Interno, encontra-se na área de competência da RFB a verificação dos requisitos de aos requisitos concernentes à licitação internacional e ao pagamento das importações em moeda conversível.

Neste sentido, dada a clareza e a propriedade na explanação da matéria, transcrevo excerto do voto proferido no acórdão nº 3102-002.225 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção, de lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, ao qual adoto como razões de decidir:

[...]Portanto, a questão principal que precisa ser dirimida nesta assentada cinge-se, novamente, a análise da competência da RFB para apreciar os requisitos concernentes à licitação internacional e ao financiamento externo das importações. Em seguida, se superada essa questão, precisa ser decidido se este Colegiado pode analisar as questões de fundo, atinentes à licitação internacional e ao financiamento externo das importações, que não foram apreciadas no julgado recorrido.

Nos autos, inexistiu controvérsia no sentido de que a Secex é o órgão competente para a concessão do regime drawback suspensão, modalidade fornecimento no mercado interno. Nesse sentido, expressamente asseverou a autoridade fiscal no excerto da Descrição dos Fatos (fl. 3603), a seguir transcrito:

1) A SECEX detém competência exclusiva para conceder o regime suspensivo de drawback quando efetivamente cumpridas a formalização, o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar, ou (no caso vertente) o compromisso de fornecer no mercado interno equipamentos fabricados no País com peças importadas. Ao atestar o adimplemento do regime (que no caso vertente nunca se deu), **a Secex confirma tão somente a condição suspensiva do regime**, que até o momento se encontrava sob condição resolutória. (grifos do original)

Aliás, esse entendimento está em consonância com disposto no art. 338 do Decreto nº 4.543, de 2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002 – RA/2002), e o estatuído no art. 2º da Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992. Aliás, em consonância com o disposto no referido preceito regulamentar, no âmbito da Secex, na época dos fatos, vigia o Comunicado Decex nº 21, de 11 de novembro de 1997, com as alterações posteriores, que tratava da concessão do regime drawback, modalidade fornecimento no mercado interno, no Título 14 do Capítulo III, com os seguintes dizeres, in verbis:

TÍTULO 14 - Drawback para Fornecimento no Mercado Interno

14.1 Operação especial concedida, exclusivamente na modalidade suspensão, para importação de matéria-prima, produto intermediário e componente destinados a processo de industrialização, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 8.032, de 12/04/90.

14.2 Deverá ser observado o disposto no Título 8 e no Anexo VII desta CND.

Do Título 8, que trata das considerações gerais sobre os requisitos e condições para concessão de todas as modalidades do regime drawback suspensão, extrai-se os seguintes excertos relevantes para o deslinde da controvérsia, a seguir transcritos:

TÍTULO 8 Considerações Gerais

8.1 Para pleitear o Regime de Drawback, modalidade suspensão, **a empresa deverá apresentar o formulário Pedido de Drawback consignando a classificação na Nomenclatura**

¹ "Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia SNE, nos termos do art. 2o, da Lei no 8.085,

de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar."

Comum do MERCOSUL (NCM), a descrição, a quantidade e o valor da mercadoria a importar e do produto a exportar, em moeda de livre conversibilidade, dispensada a referência a preços unitários.

1. Deverá ser observado, obrigatoriamente, o disposto no Anexo III desta CND.

[...]

8.6 No **exame do Pedido de Drawback**, será levado em conta o resultado cambial da operação.

1. **A relação básica a ser observada é de 40% (quarenta por cento), estabelecida pela comparação do valor total das importações**, aí incluídos o preço da mercadoria no local de embarque no exterior e as parcelas estimadas de seguro, frete e demais despesas incidentes, **com o valor líquido das exportações**, assim entendido o valor no local de embarque deduzido das parcelas de comissão de agente, eventuais descontos e outras deduções.

2. Quando da apresentação do pleito, a interessada deverá fornecer os valores estimados para seguro, frete, comissão de agente, eventuais descontos e outras despesas.

8.7 A concessão do Regime dar-se-á com a emissão de Ato Concessório de Drawback.

8.8 O prazo de validade do Ato Concessório de Drawback é determinado pela data-limite estabelecida para a efetivação das exportações vinculadas e será compatibilizado ao ciclo produtivo do produto a exportar, com o objetivo de permitir a exportação no menor prazo possível.

[...]

8.10 Poderá ser solicitada, por meio do formulário Aditivo ao Pedido de Drawback, a inclusão de mercadoria não prevista quando da concessão do Regime, desde que fique caracterizada sua utilização na industrialização do produto a exportar.

1. Na análise do pleito serão observadas as normas em vigor para o Regime, inclusive no tocante ao resultado cambial.

[...](grifos não originais)

Especificamente em relação o regime drawback suspensão, modalidade fornecimento no mercado interno, os trechos do Anexo VII representativos para apreciação do caso em apreço, seguem reproduzidos:

ANEXO VII FORNECIMENTO NO MERCADO INTERNO (LICITAÇÃO INTERNACIONAL)

1. Poderá ser concedido o Regime de Drawback, modalidade suspensão, para os casos que **envolverem a importação de matéria-prima, produto intermediário e componente destinados a processo de industrialização, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado**

interno, em decorrência de licitação internacional, na forma do art. 5º da Lei nº 8.032, de 12/04/90.

2. O formulário Pedido de Drawback deverá ser acompanhado da seguinte documentação:

a) cópia do edital da concorrência internacional;

b) cópia da proposta do fornecimento;

c) catálogos técnicos e/ou especificações e detalhes do material a ser importado;

d) declaração da empresa licitante certificando que a empresa foi vencedora da licitação e que o Regime de Drawback foi considerado na formação do preço apresentado na proposta;

e) correspondência do órgão financiador aprovando a adjudicação;

[...](grifos não originais)

Com base na relação de documentos exigidos para concessão do regime em apreço, verifica-se que o controle exercido pela Secex limita-se apenas a verificação do cumprimento de formalidades meramente formais e burocráticas, atinentes à documentação apresentada.

No que tange à licitação internacional e ao financiamento externo (alíneas “a”, “d” e “e”), requisitos indispensáveis para concessão do regime, a Secex limita-se a exigir, no primeiro caso, cópia do edital da licitação internacional e declaração da empresa licitante informando a empresa vencedora do certame e que o regime drawback foi considerado na formação do preço na proposta de financiamento. No segundo caso, mera correspondência do órgão financiador.

É indubitável que, em relação aos requisitos para a concessão do regime, a apreciação e a decisão de mérito cabiam às autoridades competentes da Secex. No entanto, há que se diferenciar a verificação do cumprimento dos requisitos para a concessão do regime da verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato de concessão do regime, bem como os as condições e requisitos estabelecidos na legislação de regência.

Feita esta diferença básica, tem-se ainda que as consequências decorrentes do descumprimento dos requisitos para concessão do regime e do descumprimento dos requisitos e condições do regime também são distintos. No primeiro caso, implicará no indeferimento do regime, se constatado previamente à emissão do ato concessório, ou na anulação do referido ato, se detectado posteriormente. Neste caso, inequivocamente, a matéria é da competência exclusiva da Secex. Essa segunda hipótese, nulidade do ato, foi o que ocorreu no caso em tela.

Nessa situação, obviamente, o regime deixa de existir e os tributos suspensos passam a ser imediatamente exigíveis. Quanto a essa questão, inexistente controvérsia, uma vez que há anuência da própria Relatora do voto que serviu de fundamento da decisão recorrida.

A controvérsia emerge quanto à apreciação dos requisitos e condições do regime. Neste ponto, entendeu a Turma de Julgamento a quo que o simples restabelecimento do ato concessório era suficiente para espantar todas as irregularidades apontadas pela fiscalização, que, no que tange ao financiamento externo, relacionam às irregularidades ocorridas após a concessão do regime e que, certamente, não foram analisadas pelo Decex.

Por força dessa circunstância, com a devida vênia, discorda-se do entendimento da i. Relatora, haja vista que o restabelecimento do ato concessório representa a confirmação de que os requisitos para a concessão do regime foram atendidos, segundo o entendimento do Decex. No caso, específico, o requisito relativo à licitação internacional.

Porém, essa condição, embora necessária, não era suficiente para assegurar a manutenção da suspensão do crédito tributário contemplada na concessão do regime, que exige ainda que sejam cumpridas as condições estabelecidas no ato de concessão e na legislação de regência, o que só pode ser verificado em momento posterior, durante ou após a conclusão do regime.

E a competência para verificar o cumprimento das referidas condições, posteriormente a concessão do regime, indubitavelmente, desde que haja exclusão de crédito tributário, indubitavelmente, é da RFB, conforme expressamente previsto no art. 3º da Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, a seguir transcrito:

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal – DpRF² a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente. (grifos não originais)

De acordo com o referido artigo, infere-se que, diferentemente do que entendeu a Turma de Julgamento de primeiro grau, enquanto não transcorrido o prazo de decadência do direito de lançar o crédito tributário suspenso, a RFB tem sim competência para verificar, o regular cumprimento dos requisitos e condições fixados no ato de concessão e na legislação e, se apurado irregularidades que importem no descumprimento de tais requisitos e condições, tem o poder-dever de lançar os tributos devidos, com os consectários legais cabíveis, em consonância com disposto no art. 142 do CTN e do art. 10 do PAF, o que foi feito no caso em comento.

Por todas essas razões, não se pode concordar com o entendimento da i. Relatora, explicitado no voto que serviu de fundamento do julgado recorrido (fl. 5103), no sentido de que a fiscalização da RFB não tinha competência para verificar o cumprimento dos requisitos atinentes à licitação internacional e ao financiamento externo das importações, sob argumento de que a verificação e a fiscalização de tais requisitos eram da alçada exclusiva do Decex.

Admitir tal entendimento, a meu ver, resultaria na vinculação da atividade de lançamento do tributo não à lei, conforme determina o art. 142 do CTN, mas ao que fosse decidido por outro órgão administrativo, que, sabidamente não tem competência para se pronunciar, em caráter definitivo, sobre matéria de natureza tributária, em especial, sobre a legitimidade de concessão de incentivo fiscal.

Por essa razão, entende-se que, em face das competências distintas, o ato concessório emitido pelo Decex, indubitavelmente, não vincula a atividade de lançamento da autoridade fiscal da RFB, a quem compete, inclusive, verificar o atendimento das condições estabelecidas no referido ato. É de sabença que, na emissão do referido ato, são fixadas algumas condições, que, se descumpridas, inevitavelmente, acarreta a perda do incentivo fiscal previsto para o respectivo regime de drawback.

Não é demais ressaltar, mais uma vez, que não se podem confundir os requisitos fixados para concessão do regime ou emissão do ato concessório, que se encontram estabelecidos em atos normativos editados pela própria Secex (no caso, o Comunicado Decex nº 21, de 1997), com os requisitos e condições fixados na legislação para fruição do incentivo fiscal do regime. Na primeira hipótese, é óbvio que não cabe a RFB invadir a seara de competência da Secex e adentrar no mérito ou alterar decisão proferida pelo referido Órgão, sob pena de ingerência indevida nas atribuições de outro órgão administrativo. Nesse ponto, nenhuma divergência há com o entendimento do i. Relatora.

Enquanto que, na segunda hipótese, é inquestionável a competência assegurada a RFB, para fiscalizar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime, fixados na legislação de regência, com a finalidade, inclusive, de verificar o adimplemento das obrigações assumidas no ato de concessão do regime pelo Decex.

Nesse sentido, é evidente que a atuação dos dois órgãos ocorre em momentos e de forma distintos e complementares. Com efeito, cabe à Secex, previamente, a concessão do regime e a RFB, posteriormente, fiscalizar os requisitos e condições legais estabelecidos para fruição do regime.

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.

Além disso, por ser o regime drawback suspensão uma espécie de isenção sob condição resolutória, 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.

Assim, fica demonstrado que, no caso em tela, a fiscalização tinha sim competência para verificar o cumprimento dos requisitos relativos (i) à existência regular da licitação internacional e (ii) ao efetivo pagamento das importações em moeda conversível, proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social BNDES, com recursos captados no exterior, pois se trata de requisito fixado no art. 5º da Lei nº 8.032, de 1990, com a redação da Lei nº 10.184, de 2001, a seguir transcrito:

Art. 5º O regime aduaneiro especial de que trata o inciso II do art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, poderá ser aplicado à importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes **destinados à fabricação, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível** proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social BNDES, com recursos captados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.184, de 2001) (grifos não originais)

Com base no referido preceito legal, infere-se que a comprovação do pagamento das máquinas e equipamentos, produzidos e fornecidos no mercado interno, em moeda conversível originária de financiamento externo concedido por instituição financeira pública estrangeira ou o pelo BNDES, com recursos captados no exterior, trata-se de requisito imprescindível para aplicação e fruição do incentivo fiscal do regime drawback, modalidade fornecimento no mercado interno.

No caso, se o pagamento dos equipamentos fornecidos no mercado interno ocorreu após a concessão do regime e emissão do ato concessório, é óbvio que a verificação do cumprimento deste requisito pode e deve ser feita pela fiscalização da RFB. **Essa verificação, certamente, não implicará qualquer ingerência**

nas prerrogativas de concessão do regime, que, conforme anteriormente exposto, limita-se a exigência de apresentação de uma mera correspondência emitida pelo órgão financiador.

Dessa forma, fica demonstrado que a mera apresentação da documentação relacionada no item 2 do Anexo VII do Comunicado Decex nº 21, de 1997, embora seja requisito necessário para concessão do regime pelo Decex, certamente, não tem o condão de excluir a competência da RFB de verificar, posteriormente, enquanto não decaído do direito de lançar o tributo, se os equipamentos foram pagos em moeda conversível, proveniente de financiamento ou de recursos financeiros captados no exterior pelo BNDES. Não admitir que a RFB não detém tal competência, na prática, significaria a impossibilidade material de verificação do cumprimento de requisito essencial, instituído em lei, para fruição dos benefícios fiscais decorrentes da aplicação do regime em tela.

No caso, certamente, a mera apresentação da cópia do edital da licitação internacional, acompanhada de declaração da empresa licitante, certificando que a empresa beneficiária do regime foi a vencedora do certame e que o regime de drawback foi considerado na formação do preço apresentado na proposta, não impede que a fiscalização da RFB verifique os requisitos estabelecidos para a referida licitação fora cumprido.

Por fim, no mesmo sentido do entendimento aqui esposado, consolidou-se a jurisprudência deste Conselho, 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.

Por todas essas razões, chega-se a conclusão de que, ao contrário do que entendeu a Turma de Julgamento de primeira instância, a RFB tem sim competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições da modalidade do regime drawback suspensão em destaque, incluindo os requisitos concernentes à licitação internacional e ao pagamento das importações em moeda conversível, proveniente de financiamento com recursos financeiros captados no exterior.

Neste passo, uma vez superada a questão prejudicial suscitada pela Turma de Julgamento a quo, uma questão de índole eminentemente processual remanesce e deve ser dirimida: este Colegiado prossegue na análise e conhece das questões de mérito ou deve devolver os autos ao órgão de julgamento a quo, para julgamento das questões de méritos não apreciadas no

julgado recorrido?

A segunda alternativa, a meu ver, transparece ser a mais adequada com o princípio do devido processo legal, rege o processo administrativo fiscal, sob pena de supressão de instância e de restar configurado o cerceamento do direito de defesa da autuada.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício, para afastar a prejudicial de incompetência da RFB, anulando a decisão a quo, devendo o presente processo retornar a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE para fim de apreciação das questões de mérito suscitadas na peça impugnatória.

Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto - Relator