



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10660.000994/2004-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3401-008.693 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de janeiro de 2021
Recorrente SÃO MARCOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/09/1997, 18/11/1997, 22/03/2001

DRAWBACK. NULIDADE PARCIAL DO LANÇAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA E INSUFICIENTE PARA ALCANÇAR AS CONDUTAS INDICADAS COMO INFRAÇÕES.

Conforme dispõem os arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72, para que um lançamento seja válido, deverá conter, obrigatoriamente, todas disposições legais infringidas de modo a demonstrar o fundamento do Auto de Infração, sob pena de restar configurado cerceamento do direito de defesa do contribuinte. No caso em apreço, a fiscalização indicou fundamentação genérica e insuficiente para suportar parte das alegações e penalidades trazidas no lançamento, motivo pelo qual deve ser parcialmente anulada.

DRAWBACK. NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. INOVAÇÃO. ART. 146 DO CTN.

A DRJ, ao buscar suprir as lacunas do lançamento, invocando normas não indicadas no Auto de Infração para suportar suas conclusões, acabou por incorrer em inovação da fundamentação legal, o que implica em cerceamento do direito de defesa e é taxativamente vedado pelo art. 146 do CTN.

DRAWBACK. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO MESMO RE PARA COMPROVAÇÃO DE MAIS DE UM REGIME ADUANEIRO. DESCONSIDERAÇÃO.

A para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a autuação: (i) sobre os Atos Concessórios n° 0018-97/000122-6 e 01616-01/000041-0; e (ii) sobre o Ato Concessório n° 0018-97/000291-5, unicamente em relação aos Registros de Exportação que estiverem vinculados apenas ao regime de drawback suspensão, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares (Relator), Luís Felipe de Barros Reche e

Marcos Antônio Borges, que negavam provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente em exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente em exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente o conselheiro Ronaldo Souza Dias, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

O presente processo é referente a **autos de infração de Imposto de Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), no valor total de R\$ 193.386,95**, lavrados em decorrência de irregularidades verificadas na fiscalização do **Regime Aduaneiro Especial DRAWBACK SUSPENSÃO**, relativamente aos Atos Concessórios (AC) a seguir identificados:

AC n.º	Deferimento	Validade	(Fls.)
0018-97/000122-6	15/05/1997	28/02/1999	(44/65)
0018-97/000291-5	20/10/1997	13/04/1999	(66/90)
01616-01/000041-0	19/03/2001	15/09/2001	(91/105)

Da Fiscalização

Dos exames realizados, a autoridade autuante apurou as infrações descritas a seguir.

1. Documentação comprobatória em desacordo com a legislação do Regime de Drawback Suspensão.

Os Registros de Exportação (RE's) vinculados ao **AC n.º 0018-97/000291-5** foram emitidos pela empresa Tecumseh do Brasil Ltda — CNPJ n.º 45.361.425/0005-98 e, apesar da fiscalizada ter sido intimada a esclarecer a participação dessa empresa, não se manifestou. **Foi constatado que todas as notas fiscais apresentadas relativamente a esses RE's referem-se a vendas para a Tecumseh do Brasil Ltda, que é uma empresa industrial (e não uma comercial exportadora)**. Como o benefício a que tem direito a fiscalizada é o drawback suspensão na modalidade comum (e não o drawback suspensão intermediário) as regras aplicáveis não admitem essas vendas para efeito de

comprovação do adimplemento do regime. Na realidade, essas operações são caracterizadas como vendas no mercado interno.

2. Utilização de documentos vinculados a outros regimes aduaneiros ou incentivos à exportação.

Todos os RE's vinculados ao AC n.º 0018-97/000291-5 e o RE n.º 01/0592509 (fls. 98) estão vinculados a, no mínimo, três outros benefícios fiscais, contrariando disposição expressa do item 19.1 do Título 19 do Capítulo V da Consolidação das Normas do Regime de Drawback a seguir reproduzida:

"CAPÍTULO V— COMPROVAÇÕES TÍTULO 19 — Modalidade Suspensão 19.1 Para comprovação do Regime Drawback , modalidade suspensão, os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback, bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação". (Grifei)

Portanto, além da irregularidade mencionada anteriormente, **a existência de múltiplas vinculações também invalida esses RE's para efeito de comprovação do regime.** Observa-se, apenas a título de esclarecimento, que nenhum deles está vinculado ao Drawback Intermediário (código 81103).

3. Inexistência de controle da produção e dos estoques para os insumos importados e respectivos produtos finais.

As fichas de Controle de Produção e do Estoque apresentadas pela fiscalizada não distinguem os insumos adquiridos no âmbito do drawback, nem os produtos fabricados com esses insumos. A escrituração das entradas de matérias-primas abrange todas as aquisições, sem nenhuma diferenciação quanto à origem. **Dessa forma, não há como a empresa comprovar que atendeu ao Princípio da Vinculação Física,** que rege o referido regime na modalidade suspensão.

4. Não enquadramento de operações de exportação no código próprio do drawback.

A Portaria SCE n.º 02/92 assim definiu o Registro de Exportação, em seu art. 10:

"(...) é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem seu enquadramento."

Definiu também os códigos a serem utilizados nas exportações envolvendo drawback: 81101 — Suspensão Comum; 81102 — Suspensão Genérico; 81103 — Suspensão Intermediário; e 81104 — Suspensão Solidário. **Nesse caso, além de informar o código de enquadramento da operação, o exportador deve indicar o número do ato concessório o qual a exportação está comprovando.**

A averbação do número do AC no documento comprobatório da exportação objetiva proporcionar condições para o controle fiscal do benefício concedido. Sem esse procedimento, o beneficiário do regime poderia utilizar um mesmo RE para comprovar atos concessórios distintos, cuja fiscalização estivesse a cargo de diferentes unidades do Fisco federal, e dificilmente esse ardil seria descoberto. Dessa forma, sem maiores dificuldades os contribuintes poderiam internalizar mercadorias sem o pagamento dos tributos devidos, usufruindo indevidamente benefícios fiscais.

Em relação ao enquadramento da operação, **ao não indicar que se trata de drawback suspensão, o exportador faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro seja conduzido sem a adoção das cautelas e procedimentos estabelecidos para esse tipo de exportação,** especialmente o confronto das mercadorias exportadas

com as autorizadas no AC. Por esse motivo, depois de averbado o RE não adianta mais o exportador retificá-lo para corrigir o código da operação e informar o número do AC. As mercadorias já deixaram o País, logo não há mais como submetê-las à conferência física.

Nos Registros de Exportação destacados (fis. 98/100), a inclusão do código do drawback suspensão — 81101 e do número do Ato Concessório **foi efetuada após a averbação deles**. Portanto, essas operações não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas nos AC por não atenderem ao requisito previsto na norma regente, em conformidade com o disposto no art. 179 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172/66). Não pode o exportador, depois de concluídos todos os procedimentos de despacho de exportação, utilizar-se de uma exportação qualquer para comprovar um AC de drawback. Somente operações devidamente identificadas anteriormente à averbação é que são hábeis para a comprovação.

Em razão das irregularidades constatadas, a autoridade autuante concluiu pelo inadimplemento parcial dos Atos Concessórios n.º 0018-97/000122-6 e 01616-01/00041-0; e total do AC n.º0018-97/000291-5. Por conseguinte, lavrou auto de infração para cobrança dos tributos exigíveis e encargos legais, cuja ciência à autuada foi dada em 24/06/2004.

Da Impugnação

Inconformada com o lançamento, a autuada apresentou impugnação, em 21/07/2004, na qual aduz os argumentos a seguir expostos:

a) a competência para auditar o cumprimento do drawback é do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), e não do Departamento da Receita Federal. Portanto, os Relatórios de Comprovação de Drawback, emitidos há anos pelo Banco do Brasil S/A, por delegação do DECEX, comprovam o adimplemento do compromisso de exportar as matérias-primas adquiridas;

b) o direito de constituir o crédito tributário já decaiu. As importações sob amparo dos AC sob exame foram registradas em 1997 e, em conformidade com o disposto no art. 150, § 4º do CTN, os lançamentos foram homologados (tacitamente) cinco anos após (2002), uma vez que não foi provada a ocorrência de fraude à lei, dolo ou simulação;

c) o AC n.º 0018-97/000291-5 foi considerado como totalmente descumprido pelo fato do benefício fiscal ter sido concedido na modalidade Drawback "Suspensão Comum", e ter sido cumprido como Drawback "Intermediário". Todavia, esse mero desencontro formal não tem o condão de desqualificar o Ato Concessório em questão, já que a finalidade do drawback (beneficiamento / exportação) foi efetivamente cumprida, sem qualquer prejuízo ao Erário. Devido ao caráter contratual da operação, onde as partes — beneficiária e Estado — se compõem para a efetivação de um negócio, a informalidade constitui característica inerente ao regime, em prol da execução das obrigações mútuas de cada um.

d) o fato de os RE's terem sido preenchidos com mais de um enquadramento da operação e número de AC não invalida aqueles documentos. Segundo o Título 12 do Comunicado DECEX n.º 21/97, **uma mesma exportação poderá ser utilizada para comprovar Ato Concessório de drawback de diferentes empresas, na proporção da participação de cada uma delas**, desde que expressamente indicado no RE, conforme se pode constatar da leitura dos itens 12.2 e 12.3:

"12.2 Uma mesma exportação poderá ser utilizada para comprovar Ato Concessório de Drawback do fabricante-intermediário e da industrial-exportadora, proporcionalmente à participação de cada um no produto final exportado.

12.3 *É obrigatória a menção expressa da participação do fabricante-intermediário no Registro de Exportação (RE)."*

f) o fato de os RE's vinculados aos AC n.º 0018-97/000122-6 e 01616-01/000041-0 terem sido retificados após a averbação deles não invalida a operação. O art. 40 da IN 28/94 dispõe que: "*Concluída a averbação, na forma dos arts. 46 a 49, as alterações dos dados de embarque relativos à quantidade de volumes, peso e identificação de mercadoria embarcada somente poderão ser efetuadas com autorização da fiscalização aduaneira.*" No presente caso, os RE's foram alterados para fazer constar que a operação era de Drawback Comum (código 81101), o que dispensava a prévia manifestação da autoridade aduaneira, que manteve a averbação de todos os RE's, mesmo após a retificação do código equivocadamente indicado;

g) em relação aos controles de estoque, a impugnante adquire apenas as matérias-primas cobre e esmalte poliamida - imida, por importação ou no mercado interno, para a fabricação de seus produtos (fios), a serem exportados ou para a venda no mercado interno. Possui um sistema completo de controle, com rastreamento da entrada dos insumos até a saída do produto final, com total domínio da movimentação de seus estoques, seja de matéria-prima, seja de produto acabado. Para esse fim, utiliza o sistema integrado Magnus, de autoria da empresa Datasul, devidamente reconhecido pela Receita Federal;

h) ainda sobre o AC n.º 01616-01/000041-0, houve a cobrança indevida de tributos sobre mercadoria corretamente nacionalizada. **Em razão do roubo de parte da carga importada com suspensão de tributos, a impugnante foi obrigada a nacionalizar essa parte,** sobre a qual recolheu II, IPI e ICMS, conforme comprovam as guias anexas; e

i) as falhas de Procedimento verificadas pela fiscalização são de caráter formal sem a ocorrência de prejuízo ao Erário. São elas: 1) falta de preenchimento do campo 22 do pedido de drawback, com a indicação do produto final a ser exportado (Drawback Intermediário); **2)** remessa de produtos para empresa industrial no mercado nacional, para posterior exportação; **3)** retificação dos RE's do código 80000 para o código 81101; **4)** falta de controle individualizado dos estoques. Essas falhas não têm o condão de descaracterizar o regime, que foi devidamente cumprido pela impugnante e reconhecido pelo DECEX, nem provocaram qualquer prejuízo à Fazenda, porque o compromisso de exportação foi devidamente cumprido.

Finalizando, a impugnante requer que, caso seja mantido o lançamento, os juros sejam contados a partir da data de vencimento dos AC's, e não do desembaraço das mercadorias, eis que o descumprimento só teria ocorrido após o prazo concedido pelo DECEX; **e que seja aplicada a taxa de 1% (um por cento) ao mês, na forma simples,** nos termos do art. 57 do Decreto 612/92, e não a SELIC, que seria mais um meio de remuneração do que um parâmetro indenizatório.

Em síntese, foram esses os fatos que configuraram a lide, trazidos ao presente processo.

A 7ª Turma da DRJ-FOR, em sessão datada de 27/01/2011, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Impugnação.** Foi exarado o Acórdão n.º 08-19.911, às fls. 118/133, com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ementa: COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL. DRAWBACK SUSPENSÃO.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização das operações no âmbito do drawback suspensão, compreendendo a verificação do regular cumprimento

das normas aplicáveis e dos requisitos e condições pactuadas no ato concessório, bem como o lançamento do crédito tributário apurado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. REGRA APLICÁVEL. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

No drawback suspensão, em face das peculiaridades do regime, deve ser aplicada a regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN para contagem do prazo decadencial, que só começa a fluir a partir do exercício seguinte ao que ficar caracterizada a inadimplência do beneficiário, quando então o lançamento poderia ser efetuado.

Ementa: VENCIMENTO DOS TRIBUTOS DEVIDOS. DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO.

A dita de vencimento dos tributos incidentes nas importações sob amparo do drawback suspensão não é alterada pelo regime, que suspende apenas a obrigação de realizar o pagamento deles. Não sendo cumpridas as condições para o gozo do benefício, as operações ficam sujeitas ao tratamento tributário comum, e os valores não recolhidos são devidos desde os respectivos vencimentos.

Ementa: JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

Os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos até a data de vencimento, estão sujeitos à incidência de juros de mora calculados com base - na taxa SELIC, seja qual for o motivo determinante da falta. Trata-se de expressa determinação legal, em pleno vigor.

Assunto: Regimes Aduaneiros.

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. COMPROVANTES DE EXPORTAÇÕES INAPTOS.

Somente serão aceitos para comprovação do adimplemento do drawback Registros de Exportação que atendam às determinações estabelecidas na legislação aplicável e às condições e termos pactuados no ato concessório. Não é admissível a vinculação do ato concessório ou a mudança do código da operação de exportação comum para exportação drawback após a averbação do RE, sob pena de grave prejuízo ao controle das operações, exceto nos casos em que ficar cabalmente comprovada a procedência desse ajuste, e desde que não haja pendência de algum outro órgão interveniente.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 23/02/2011** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 141), **apresentou Recurso Voluntário em 24/03/2011**, às fls. 142/159, basicamente repisando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento em parte.

I – DOS CONTROLES DA PRODUÇÃO E DE ESTOQUES PARA OS INSUMOS IMPORTADOS E PRODUTOS EXPORTADOS

O Recorrente alega que, independentemente da decisão da DRJ ressaltar que “*apesar da fiscalização ter apontado esse fato, **o mesmo não repercutiu em termos de lançamento.** Ou seja, a autoridade autuante concluiu que a beneficiária não tem como comprovar que atendeu ao referido princípio — que é ônus dela, mas não considerou descumprido nenhum Ato Concessório por conta dessa deficiência...*”, apenas para não deixar de se manifestar sobre o assunto, ressalta que tem total controle da movimentação de seus estoques, seja de matéria-prima "cobre", seja de produto acabado "fio", tudo controlado pelo sistema integrado Magnus, de autoria da empresa Datasul, devidamente reconhecido pela Receita Federal.

Vejamos a decisão de piso neste tópico específico:

A falta de controles que possam demonstrar especificamente o ingresso, a movimentação e os saldos dos insumos importados e dos produtos com eles fabricados – fato que foi implicitamente reconhecido na impugnação — inviabiliza que a beneficiária demonstre adequadamente o atendimento da vinculação física. **Apesar da fiscalização ter apontado esse fato, o mesmo não repercutiu em termos de lançamento. Ou seja, a autoridade autuante concluiu que a beneficiária não tem como comprovar que atendeu ao referido princípio — que é ônus dela, mas não considerou descumprido nenhum Ato Concessório por conta dessa deficiência, nem justificou tal procedimento.**

Dessa forma, considerando-se a inviabilidade de lançamento complementar, por conta da decadência (o Ato Concessório que se encerrou por último foi o 01616-000041-0, em 15/09/2001), um (sic) vez que não é o caso de vício formal apto a ensejar a anulação dos autos de infração e abrir nova contagem do prazo decadencial (art. 173, II, do CTN) **torna-se inócua a apreciação quanto ao mérito dessa possível infração.**

Ao contrário do quanto decidido pela DRJ, a suposta inexistência dos controles da produção e de estoques foi, sim, um dos fundamentos da autuação, como se pode concluir a partir dos seguintes excertos do Relatório de Ação Fiscal:

2.3 - Inexistência de Controle da Produção e de Estoques para os Insumos Importados e Produtos Exportados (Infração apurada para todos os Atos Concessórios aqui analisados)

A empresa beneficiária do regime de Drawback para atender ao Princípio da Vinculação Física (vide subitem 2.3.1 do Capítulo I deste Relatório) deve, necessariamente, manter controles e registros:

- dos estoques e consumo dos insumos estrangeiros importados sob a égide do regime de Drawback;
- dos estoques e saídas de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime.

Com intuito de verificar o atendimento do Princípio da Vinculação Física, solicitamos no subitem 5 do item 5 do Termo de Início de Ação Fiscal n.º 001 (fl. 34), os Livros de Registro de Controle de Produção e de Estoque — modelo 3 ou controles equivalentes.

Em resposta ao já citado Termo (fls. 33 e 34), a empresa entregou folhas impressas de Controle de Produção e de Estoque, relativamente a toda a produção. De sua

análise, conclui-se que a empresa não mantém controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de Drawback, bem como, não mantém controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime. Sua escrituração engloba toda a matéria prima adquirida, seja no mercado interno ou externo, incluindo a importada para utilização específica ao abrigo do Drawback.

Concluindo, se a empresa não faz a escrituração individualizada do Livro de Registro de Controle de Produção e de Estoque — modelo 3, não há como a empresa demonstrar o efetivo cumprimento das condições onerosas decorrentes da concessão dos Atos Concessórios analisados (quantidades, discriminação dos insumos e produtos, preços e prazos de validade). Logo, não tem como comprovar que atendeu ao Princípio da Vinculação Física!

Da mesma forma, nos demonstrativos de apuração, às fls. 31/32:

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO - AC 0018-97/000122-6, de 15-05-1997

No Laudo Técnico apresentado pela empresa São Marcos consta que "cada 1,000 Kg do produto a ser exportado contém, em média, 0,027 Kg de esmalte seco e perda média de 62%" (fls. 55 e 56).

(...)

Não foram apresentados os Controles de Estoque e Produção relativos aos insumos importados pela empresa a essa fiscalização. Mesmo assim, mostra-se abaixo traz a apuração relativa aos RE não acolhidos pela fiscalização, devido às irregularidades apontadas no Relatório de Ação Fiscal:

(...)

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO — AC 01616-01/000041-0

No Laudo Técnico apresentado pela empresa São Marcos consta que "para fabricação de cada 1,000 Kg do produto a ser exportado, é utilizado 0,984 Kg do produto importado" (fls. 75 e 76).

(...)

Não foram apresentados os Controles de Estoque e Produção relativos aos insumos importados pela empresa a essa fiscalização. Mesmo assim, mostra-se abaixo traz a apuração relativa aos RE não acolhidos pela fiscalização, devido às irregularidades apontadas no Relatório de Ação Fiscal:

Entretanto, caberia a Autoridade Fiscal comprovar que as exportações realizadas foram de produtos nos quais não foi utilizado o insumo importado, e sim insumos adquiridos no mercado interno. A simples afirmação de que a empresa não efetua controles de estoques distintos para insumos nacionais e estrangeiros não é suficiente para recusar os RE's apresentados como prova de cumprimento do compromisso de exportar, podendo, no máximo, se constituir em um indício para conduzir o Auditor-Fiscal a aprofundar sua investigação nessa direção, buscando provas mais robustas para subsidiar suas suspeitas.

Verifico que o Auditor-Fiscal se limitou a intimar o contribuinte a apresentar os registros de controle de estoque e, a partir dos documentos apresentados, conclui pela inexistência dos citados controles distintos, sem ao menos realizar uma diligência ao local para verificar a linha de produção e se certificar de que os RE's apresentados se referiam a

mercadorias exportados sem a utilização dos insumos importados sob o regime de Drawback Suspensão.

Ocorre que a instância *a quo* já afastou esta matéria, ao concluir que esse fato não repercutiu em termos de lançamento. **Como não houve Recurso de Ofício**, por não ter sido superado o limite de alçada, **a decisão sobre esta questão se tornou definitiva em âmbito administrativo**, não tendo este Conselho competência para se manifestar sobre a mesma.

A admissibilidade deste Recurso Voluntário depende do preenchimento de outros requisitos, além da tempestividade, para que dele seja possível tomar conhecimento. Dentre estes, devo destacar o requisito intrínseco denominado “interesse recursal”. Para que o recurso seja admissível, é preciso que haja “utilidade” – o recorrente deve esperar, em tese, do julgamento do recurso, situação mais vantajosa do que aquela em que se encontrava logo após a decisão questionada. Além disso, é preciso que seja constatada a “necessidade” do recurso, ou seja, que precise se valer da via recursal para alcançar essa situação mais vantajosa.

Nesse sentido, verifico que, em relação a esta matéria, não há interesse recursal e, portanto, NÃO CONHEÇO deste pedido.

II – DO CUMPRIMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO

O Recorrente sustenta que o Fisco não pode se apegar estritamente às formalidades e considerar inadimplidos atos concessórios de drawback por erros de fato no preenchimento de declarações fiscais nos casos em que a efetivação da exportação foi devidamente comprovada. Alega que o princípio da primazia da verdade material deve prevalecer no processo administrativo e, em seguida, apresenta argumentos de defesa específicos.

II.1 - DA POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO DA EXPORTAÇÃO NO RE APÓS AVERBAÇÃO - ATOS CONCESSÓRIOS N.º 0018.97/000122-6 e 01616.01/000041-0.

Alega o Recorrente que alguns registros de exportação foram desconsiderados porque a Fiscalização entendeu não ser possível a retificação do enquadramento da exportação, de exportação comum (80000) para drawback suspensão comum (81101), após a averbação, porém sem haver previsão legal que autorizasse a autoridade fiscal a agir dessa forma.

Afirma que a autoridade fiscal se limitou a embasar seu procedimento no art. 40 da Instrução Normativa n.º 28/94, que veda a alteração de identificação de mercadoria embarcada após concluída a averbação. Segundo seu entendimento, claramente essa vedação não se enquadra ao presente caso, pois não se trata de retificação da identificação da mercadoria e sim do enquadramento da exportação. Consequentemente, se não há vedação, aplica-se a regra geral que permite a retificação dos registros de exportação:

Art. 40. Concluída a averbação, na forma dos artigos 46 a 49, as alterações nos dados de registro de embarque relativos à quantidade de volumes, peso e identificação da

mercadoria embarcada, somente poderão ser efetuadas com autorização da fiscalização aduaneira.

A DRJ já decidiu a matéria, nos seguintes termos:

Não Enquadramento de Exportações no Código Próprio de Drawback

Essa irregularidade foi constatada para os RE's listados nas fls. 30 e 31, referentes aos AC riº 0018-97/000122-6 e 01616-01/000041-0, respectivamente. O código da operação é fundamental para a definição do tratamento fiscal a ser dado a ela, especialmente quando do despacho aduaneiro. Para agilizar as transações comerciais com o exterior, o Fisco tem adotado práticas internacionais como o exame pontual e por amostragem, ou direcionado para casos em que o risco é previamente identificado. Naturalmente que a transação que vai consolidar determinado benefício fiscal requer exames mais rigorosos do que uma exportação comum, que na grande maioria dos casos sequer é tributada.

Tratando-se de operação envolvendo drawback, a praxe no despacho aduaneiro é a parametrização para exame documental e conferência física da carga (canal vermelho). Nesse caso, além das verificações aplicáveis à demais exportações, deve ser solicitado o ato concessório do regime e confirmado se as mercadorias exportadas correspondem às que foram compromissadas. Se for identificada com o código de exportação comum, há grande probabilidade dela não ser parametrizada para exame (canal verde) e, mesmo que seja, os procedimentos e cautelas adotados para fins de desembaraço aduaneiro seriam diferentes.

Nesse contexto, **a retificação do tipo de operação após a averbação do registro de exportação não tem o condão de sanar a falha inicial, uma vez que o principal procedimento fiscal que seria realizado** — conferir fisicamente se as mercadorias exportadas correspondem às autorizadas no ato concessório — **não tem mais como ser feito**. A averbação do RE "é o ato final do despacho de exportação e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira da mercadoria" (IN SRF 28/94, art. 46). Percebe-se assim que não se trata de mero erro formal, passível de ser corrigido a qualquer tempo.

Por esse motivo é que somente devem ser aceitos para comprovar o adimplemento das obrigações assumidas, os registros de exportação que atendam aos termos e condições estabelecidos na legislação regente. No caso sob exame, **a exigência de constar o código relativo à operação drawback está expressamente disposta no item 4 do Anexo 5 da CND**, da qual transcreve-se os seguintes dispositivos, úteis também para sedimentar o entendimento sobre toda a Matéria controversa:

Comunicado Decex n.º 21, de 11/07/1997 (redação original)

ANEXO V

EXPORTAÇÃO VINCULADA AO REGIME DE DRAWBACK

1. As exportações vinculadas ao Regime de Drawback estão sujeitas às normas gerais em vigor para o produto, inclusive no tocante ao tratamento administrativo aplicável.

2. Um mesmo Registro de Exportação (RE) não poderá ser utilizado para comprovação de Atos Concessórios de Drawback distintos de uma mesma beneficiária.

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I - Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX n.º 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

Comunicado Decex n.º 02, de 31/01/2000 (Altera o Comunicado DECEX 21, de 11/07/97).

Art. 1º (...)

CAPÍTULO V— COMPROVAÇÕES

TÍTULO 19 - Modalidade Suspensão

19.4 Os documentos utilizados nas importações e exportações amparadas pelo Regime de Drawback deverão estar vinculados a apenas um Ato Concessório.

19.5 As Declarações de Importação (DI) e os Registros de Exportação (RE) indicados no Relatório Unificado de Drawback deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.

19.6 Não serão aceitos para comprovação do Regime, Registros de Exportação (RE) que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.

A necessidade de vinculação do Ato Concessório no Registro de Exportação também está expressa no art. 325 do Decreto n.º 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos):

Art. 325. A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

Não obstante as alterações posteriores, continua vigente até hoje a obrigatoriedade da vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório, e da identificação da operação de Drawback Suspensão no respectivo documento comprobatório de exportação, para fins de comprovação do regime. Tais procedimentos são necessários para viabilizar o controle da operação pelo Fisco, evitando-se que o beneficiário possa comprovar dois ou mais Atos Concessórios utilizando um mesmo documento de exportação, ou aproveitando exportações estranhas ao regime.

Cumpra ainda mencionar que, embora a troca do código da operação de drawback suspensão (81101) para exportação comum (80000) não possa ser considerada mero erro formal, não implica dizer que em nenhuma hipótese poderia haver a correção. Caso a beneficiária tivesse apresentado provas hábeis a comprovar, inequivocamente, o efetivo emprego dos insumos importados nos produtos exportados por meio dos RE's retificados, a mudança de código poderia ser aceita, em homenagem ao princípio da verdade material.

Ocorre que, conforme apontado pela fiscalização, a atuada não mantém controles individualizados dos insumos importados e dos produtos com ele fabricados, indispensáveis para a produção da prova supra mencionada. Na impugnação, a atuada afirma que tem controle de todo o ciclo de produção, mas não com registros específicos para diferenciar a aquisição e a aplicação dos insumos adquiridos no mercado interno, dos importados sob amparo do drawback.

(...)

Observa-se que, ao contrário do que alega a impugnante, os tributos recolhidos em razão do furto de parte dos insumos adquiridos sob amparo do AC n.º 01616-01/000041-

0 foram devidamente deduzidos dos valores lançados, conforme afirmado pela fiscalização no Demonstrativo de Apuração à fl. 31.

Como se observa, ao contrário do que alega o Recorrente, existe base legal para o procedimento fiscal. A exigência de constar o código relativo à operação drawback está expressamente disposta no item 4 do Anexo 5 do Comunicado Decex n.º 21, de 11/07/1997 (Consolidação das Normas de Drawback – CND). No item 3, por sua vez, consta a obrigatoriedade de vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback que se deseja comprovar as exportações. Por fim, também consta tal exigência no art. 325 do Decreto n.º 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos).

Quanto à possibilidade de aceitar RE's com retificação do código de operação, para vincular a Ato Concessório de Drawback, entendo que a referida vinculação deveria existir já no momento do despacho aduaneiro de exportação, não sendo mais possível efetuar-la após a averbação da exportação, pelo menos no que se refere a possibilitar sua utilização para comprovar compromisso de drawback.

Neste sentido, os seguintes precedentes deste Conselho:

a) Acórdão n.º 9303-005.992, Sessão de 29 de novembro de 2017:

DRAWBACK. RETIFICAÇÃO. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. POSTERIOR AO EMBARQUE.

A prática rotineira adotada pelo contribuinte de retificar os dados do Registro de Exportação, após o embarque, com vistas a vinculá-lo ao ato concessório do Drawback Suspensão, tem o objetivo de dificultar o controle aduaneiro, não podendo ser visto como um mero erro formal no preenchimento do documento.

(...)

VOTO

(...)

Mérito

A matéria posta em debate pelo especial fazendário refere-se exclusivamente à parcela da exigência fiscal decorrente do fato da empresa, após a averbação do embarque, vincular os registros de exportação ao regime especial de drawback.

A Fazenda Nacional discorda desse entendimento, sob o argumento de que o Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de regime quanto a sua vinculação ao ato concessório são obrigatórios no momento de seu registro. Tal prescrição, segundo alega, estaria contida nos itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado Decex n.º 21, de 1997, abaixo transcritos:

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo I (10 tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SCE n.º 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

Nessa mesma linha, dispõe a Portaria Secex n.º 4, de 11 de junho de 1997, em seu artigo 37, *verbis*:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

De fato, pela simples leitura dos dispositivos acima transcritos, vigentes à época em que os respectivos Registros de Exportação foram inseridos no Siscomex, verifica-se a necessidade de constar nesses documentos eletrônicos o correto enquadramento da operação e também a sua vinculação ao ato concessório.

Sem a devida averbação de tais dados no Registro de Exportação não há como o Fisco controlar a adimplimento do regime aduaneiro especial de drawback.

Por sua vez o Acórdão recorrido entendeu que não havia norma impeditiva para a retificação de Registro de Exportação que não houvesse sido vinculado ao ato concessório posteriormente ao embarque. Segundo ele, tanto a Portaria Secex n.º 4, de 1997, como o Comunicado Decex n.º 21, de 1997 prescrevem a necessidade de vinculação do Registro de Exportação ao ato concessório e seu correto enquadramento, mas não fixam ou especificam um momento fatal a partir do qual esses dados não poderiam mais ser retificados.

Até concordo com o entendimento do acórdão recorrido de que não existe obstáculo legal à retificação dos Registros de Exportação, mas há que se registrar que a possibilidade de retificação deve ser acompanhada de elementos inequívocos que comprovem o erro, elementos esses cujo ônus da prova pertence ao contribuinte. Porém a fiscalização, diante da total desorganização do contribuinte entendeu que este não comprovou o cumprimento das obrigações assumidas nos atos concessórios do Drawback Suspensão. Para que esta afirmação fique bem clara, transcrevo abaixo partes do relatório da fiscalização (fls. 906/ss):

(...)

40. É importante salientar que a exigência de constar o devido enquadramento de drawback não é meramente burocrática, pois sem esse código o controle fiscal durante o despacho de exportação fica prejudicado. Ou seja, o despacho será processado como uma exportação comum, sem que o AFRF (Auditor Fiscal da Receita Federal) possa verificar se os dados declarados, bem como a própria mercadoria, correspondem ao que foi comprometido no ato concessório.

41. A solicitação de exportação no regime normal, em vez de no regime drawback, faz com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação seja conduzido com o tratamento fiscal de uma exportação normal, sem que sejam adotadas as cautelas próprias daquelas operações de drawback, como, por exemplo, a solicitação da apresentação do ato concessório de drawback e o confronto das mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo ato concessório.

42. Deve ser lembrado ainda que há uma seleção das exportações a serem fiscalizadas, havendo em algumas a verificação física e documental, em outras, somente a verificação documental, e em outras nenhuma verificação. Como é a unidade de despacho da Receita Federal que estabelece os parâmetros para que uma exportação sofra um ou outro tipo de verificação, as exportações de drawback, que implicam (como resultado final) a isenção dos tributos incidentes na importação, preferencialmente são incluídas no grupo de verificação física e documental.

(...)

46. *É claro que este baixo nível de fiscalização, no momento do despacho das exportações da SCA, tem como motivo principal o enquadramento de exportação normal, código 80000, utilizado pela mesma em suas exportações. Retificar REs muito tempo depois de seus respectivos despachos de exportação, para o enquadramento de drawback suspensão comum, é burlar todo o sistema fiscalizatório de benefícios fiscais. E o Regime Especial de Drawback Suspensão Comum é um dos mais importantes deste país.*

(...)

Pelo relato acima, na minha opinião, está demonstrado e comprovado que o contribuinte autuado não tomou as devidas cautelas para resguardar o compromisso legal assumido com a Fazenda Pública de, além de reexportar as mercadorias que foram importadas com o benefício fiscal do Drawback Suspensão, de permitir a verificação da regularidade de seus procedimentos.

(...)

O acórdão recorrido concorda com tudo o que foi dito até aqui, inclusive a situação de que o ônus probatório é do contribuinte. Porém afastou a exigência de parte da exigência tributária que teria sido decorrente ou fundamentada exclusivamente no fato em que a autuada, após o embarque, teria retificado os dados do Registro de Exportação, a fim de vinculá-los aos atos concessórios. Concluiu basicamente o seu entendimento pela falta de norma que impedisse tal retificação e pelo fato de que a vinculação do produto exportado com o insumo importado poderia ser efetuado a posteriori por meio de verificações contábeis e de estoque.

Permito-me discordar desse entendimento. O despacho de exportação é a oportunidade que o contribuinte tem de apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. Depois de embarcados ao exterior (com a conseqüente averbação), não há mais a oportunidade da Aduana inspecionar os produtos e, a partir dessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui em discussão.

Se a contribuinte não informa previamente à Aduana que são exportações decorrentes de regime drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a retificação dos registros de exportação após sua averbação não significa mero erro formal, como deseja crer a recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da obrigação tributária. Penso até que se estivéssemos nos referindo a uma retificação esporádica dos registros de exportação, a conclusão do acórdão recorrido seria perfeita. Porém, conforme está detalhado no relatório de fiscalização acima transcrito, ficou demonstrado que os procedimentos adotados pelo contribuinte eram rotineiros e evidentemente destinavam-se a dificultar o real controle por parte das autoridades alfandegárias, do fiel e exato cumprimento das exportações compromissadas por meio do benefício fiscal do Drawback Suspensão. Esses "erros de preenchimento" dos relatórios de exportação praticados em escala repetitiva, na verdade, mascararam as correspondentes operações de exportação, dissimulando-as.

b) Acórdão n.º 3401-003.018, Sessão de 09 de dezembro de 2015:

DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA VINCULAÇÃO FÍSICA E INTEGRAÇÃO AO BEM EXPORTADO. ÔNUS DO BENEFICIÁRIO. VERDADE MATERIAL VERSUS VERDADE FORMAL DOCUMENTAL.

Exportação desembarcada sem a prévia informação à Aduana de se tratar de operação vinculada ao regime drawback, subtrai da autoridade condição de realizar a concernede e específica inspeção. A simples retificação das declarações de exportação e dos registros de exportação não são suficientes para comprovar o cumprimento da condição e termos do drawback. Cabe ao beneficiário do regime suspensivo, e não ao fisco, o ônus de provar o cumprimento das condições e requisitos legais para que se tenha isenção onde havia suspensão de tributos. O recorrente não trouxe aos autos demonstrações nesse sentido.

(...)

VOTO

(...)

Mérito

Sobre o adimplemento do regime drawback:

(...)

Em meu entendimento, o regime drawback não confere suspensão e isenção genéricas, mas decididas caso a caso. O regime drawback de bens estrangeiros conforme autorizado pelo ato concessório se aperfeiçoa pelo desembaraço aduaneiro. Até então, o pactuado não adquiriu existência em uma situação concreta. A suspensão tributária passa a existir com a decisão proferida no despacho aduaneiro, face a ocorrência da hipótese de incidência dos tributos e do ato jurídico consubstanciado no ato concessório. E a extinção da obrigação tributária pela isenção passa a existir com a decisão que acolheu ter a contribuinte comprovado o cumprimento dos termos e das condições pactuadas. No caso em debate, que os bens beneficiados no regime drawback foram efetivamente exportados consoante o que dispunha o ato concessório.

O despacho de exportação é a oportunidade da contribuinte apresentar á autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. Depois de embarcados ao exterior (com a conseqüente averbação), não há mais a oportunidade da Aduana inspecionar os produtos e, a partir dessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui em discussão.

Se a contribuinte não informa previamente à Aduana que são exportações decorrentes de regime drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a retificação dos registros de exportação após sua averbação não significa mero erro formal, como deseja crer a recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da obrigação tributária.

Com essas considerações não estou afirmando que somente se comprova a exportação de bens importados sob regime drawback através da inspeção direta da autoridade alfandegária em despacho de exportação. Creio plausível que a contribuinte encontre outros meios para demonstrar o cumprimento das condições e dos termos para merecer o pleno benefício tributário do regime drawback. A autoridade administrativa analisará o apresentado pela contribuinte e deverá chegar à conclusão se houve ou não o cumprimento alegado. É, a meu ver, o que ocorreu nos julgados indicados pela recorrente como referencias jurisprudenciais: o Colegiado decidiu que a verdade material afastou o erro cometido pela contribuinte, ou seja, o Colegiado decidiu que ela logrou provar que havia realmente exportado os bens beneficiados pelo regime drawback.

Mas não é o caso nestes autos. A contribuinte se satisfaz em apenas alegar que cometeu mero de erro formal no RE, ao informar código da natureza da exportação comum. E que o que consta dos RE e notas fiscais seriam provas das exportações dos bens submetidos ao drawback. Esses argumentos me parecem insuficientes, face a obrigação da contribuinte no caso.

Consoante artigo 179 do CTN e artigo 12 do Decreto Lei n. 37, de 1966, cabe ao beneficiário do regime suspensivo, e não ao fisco, o ônus de provar o cumprimento das condições e requisitos legais para que se tenha isenção onde havia suspensão de tributos. O recorrente não traz aos autos demonstrações nesse sentido.

Naturalmente que os erros de preenchimento dos registros de exportação (RE) e da declaração de exportação (DDE) devem ser saneados, para que reflitam a verdade das operações realizadas. E essas alterações para corrigir os erros devem ser apreciadas pelas autoridades administrativas para decidirem naquilo que elas afetem os direitos e obrigações envolvidos. Para isso, a administração emite atos que estabelecem, orientam e organizam os procedimentos de alteração das declarações prestadas pela contribuinte. É o caso da Notícia SISCOMEX apontada pela recorrente. Mas não procede a sua argumentação de que essa notícia SISCOMEX lhe autorizaria não submeter à Aduana as exportações para comprovar o cumprimento do drawback, ou que ela afastaria a sua obrigação de comprovar o cumprimento dos termos e das condições do regime drawback.

Com base no que a Lei prescreve e o Regulamento disciplina, o descumprimento dos termos e das condições implica que os bens importados perdem o regime suspensivo e passam a estar submetidos ao regime de importação comum.

Por essas considerações que concluo que a decisão recorrida não merece reparos e não se deve dar provimento ao recurso nesta matéria.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

**II.2 - DO CUMPRIMENTO DO ATO CONCESSÓRIO N.º 0018-97/000291-5
— DRAWBACK SUSPENSÃO INTERMEDIÁRIO**

A Autoridade Fiscal afirma que todas as Notas Fiscais apresentadas para efeito de comprovação das exportações vinculadas ao AC n.º 0018-97/000291-5 referem-se a vendas realizadas à Tecumseh do Brasil Ltda. Em consultas ao sistema CNPJ, constatou-se que se trata de empresa industrial e, assim, tais Notas Fiscais não podem ser aceitas para comprovação dos Atos Concessórios da empresa São Marcos, pois as operações por elas acobertadas não observaram o disposto na legislação específica do benefício concedido (Drawback Suspensão Comum).

Afirma também que “*mesmo que, posteriormente, tais produtos tenham sido utilizados na fabricação de produtos exportados pelas adquirentes, o que ora se analisa são as relações de venda São Marcos/Tecumseh e não a operação posterior de exportação. Concluindo, se venda a empresas industriais é hipótese prevista apenas para os casos de Drawback Intermediário, as operações realizadas caracterizam venda para o mercado interno, estando assim descumprido o compromisso de exportação pactuado pela empresa São Marcos*”.

Além disso, o Fisco alega que todos os RE apresentados estão vinculados a, no mínimo, 03 (três) outros benefícios fiscais, havendo alguns que estão vinculados a 05 (cinco)

benefícios fiscais. Portanto, além de terem sido emitidos em nome da empresa Tecumseh do Brasil, a existência dessas múltiplas vinculações, mais uma vez, invalidaria tais Registros de Exportação para efeito de comprovação de Drawback. Registra, por fim, que nenhum dos RE estão vinculados a Drawback Intermediário (código 81103).

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário, reafirma que cometeu um equívoco pois, apesar de pretender pleitear o drawback intermediário para acobertar a DI n.º 97/10737490, ao apresentar o Pedido Drawback deixou de indicar no campo 22 o produto final que seria fabricado pela empresa industrial-exportadora. Com isso, a recorrente, sem perceber o equívoco, continuou tratando as mercadorias importadas como se tivesse obtido concessão de drawback intermediário.

Sustenta, ainda, que beneficiou os fios de cobre importados, transformando-os em fios de cobre esmaltados, e os vendeu para a Tecumseh, empresa com sede no Brasil, também industrial, sob a condição de que esses produtos seriam beneficiados e o produtos finais seriam exportados. Alega que, em cada registro de exportação, a Tecumseh vinculou todos os atos concessórios de todas as empresas fabricantes-intermediárias que lhe forneceram insumos para fabricação dos moto-compressores exportados, prática perfeitamente aceita no drawback intermediário.

Por fim, reconhece que deixou de informar a quantidade da mercadoria final a ser exportada no campo 22 do Pedido de Drawback; porém, alega que esse erro formal de preenchimento deve ser sanado frente à comprovação dos fatos, em respeito ao princípio da primazia da verdade material.

A DRJ já havia analisado todas estas questões, **com base nos fundamentos abaixo transcritos**, os quais não foram rebatidos pelo Recorrente, como preconiza o princípio processual da dialeticidade, que se limitou a repetir as alegações da Impugnação:

Do Emprego de Insumos Importados em Operações Diversas das Pactuadas

Em relação ao AC n.º 0018-97/000291-5 — que a fiscalização reputou como inteiramente descumprido em razão da venda dos produtos a ele vinculados no mercado interno, e a impugnante alega que na realidade ela cumpriu suas obrigações, só que em vez de ser na modalidade "drawback suspensão comum", foi na "drawback suspensão intermediário" — , **duas questões são fundamentais para definir a quem assiste razão**: se seria admissível ao beneficiário de um regime aduaneiro especial cumprir suas obrigações em sistemática diversa da pactuada; e quais seriam os procedimentos necessários para regularizar esse procedimento.

Para responder essas questões adequadamente, deve-se examinar as seguintes disposições legais, contidas no **Comunicado Decex n.º 21, de 11 de junho de 1997**, que veicula a Consolidação das Normas do Regime de Drawback (CND):

(...)

TÍTULO 8 - Considerações Gerais

(...)

8.2 O Pedido de Drawback poderá abranger produto destinado à exportação diretamente pela beneficiária (empresa industrial ou equiparada a industrial), bem como ao fornecimento no mercado interno a firmas industriais-exportadoras (Drawback Intermediário), quando cabível.

1. Deverão ser definidos os montantes do produto destinado à exportação e do produto intermediário a ser fornecido, observados os demais procedimentos relativos ao Drawback Intermediário.

(...)

8.9 Qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitada, dentro do prazo de sua validade por meio do formulário Aditivo ao Pedido de Drawback.

(...)

TITULO 12 - Drawback Intermediário

12.1 Operação especial concedida a empresas denominadas fabricantes-intermediários, que importam mercadoria destinada à industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação.

12.2 Uma mesma exportação poderá ser utilizada para comprovar Ato Concessório de Drawback do fabricante-intermediário e da industrial-exportadora, proporcionalmente à participação de cada um no produto final exportado.

12.3 É obrigatória a menção expressa da participação do fabricante-intermediário no Registro de Exportação (RE).

12.4 Deverá ser observado, ainda, o disposto no Título 8 desta CND.

(...)

ANEXOIII

ROTEIRO PARA PREENCHIMENTO DO PEDIDO DE DRAWBACK

(...)

9. No Drawback Intermediário, deverá ser consignado, no campo 22 do Pedido de Drawback, além da discriminação do produto intermediário, a indicação do produto final em que será utilizado.

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos, **o drawback intermediário corresponde a uma operação especial**, que pode ser concedida nas modalidades suspensão ou isenção, **para a qual são exigidos documentos específicos, tanto para a concessão como para a liquidação, diferentes dos requeridos na modalidade suspensão "comum"**. **A conversão de uma espécie na outra não encontra amparo na legislação regente e, ainda que pudesse vir a ser admitida em caráter excepcional, teria que ser solicitada antes de encerrado o prazo de validade do ato concessório inclusive por conta da competência para deferir tal pedido, que é da SECEX, e não da RFB em sede de fiscalização ou de julgamento de auto de infração.**

(...)

No caso sob análise, **não é razoável o importador pleitear uma espécie de benefício** — que lhe foi concedida, **proceder como se tivesse obtido outra, e apenas se manifestar sobre esse fato quando ele é identificado pela fiscalização**, e ainda assim somente quando da impugnação ao auto de infração lavrado. Com esse comportamento a autuada demonstra aparente descaso com as normas e com a autoridade autuante, uma vez que **não foram prestados os esclarecimentos solicitados sobre a participação da empresa Tecumseh do Brasil Ltda, por ocasião dos exames fiscais.**

Ressalta-se que não se trata de mera infração formal, mas de espécies diferentes de drawback suspensão que, **além de exigirem documentação diferenciada para análise da concessão e do cumprimento das obrigações, têm sistemática operacional bastante diferenciada** e códigos de operação específicos no Sistema do Comércio Exterior - SISCOMEX. Ou seja, está longe do que poderia ser considerado como erro escusável.

Em face do exposto, considera-se que não merece prosperar o argumento aduzido pela impugnante, mantendo-se o crédito tributário decorrente dessa infração.

Da Multiplicidade de Vinculação de Benefícios Fiscais num mesmo RE

De acordo com o Relatório de Ação Fiscal, **essa infração foi identificada em todos os RE's utilizados para comprovar as exportações compromissadas no AC n.º 0018/97-000291-5, e no RE n.º 01/0592509-001** (fls. 98). Trata-se de vedação expressamente disposta no item 19.1 da CND, em sua redação original, in fine:

*19.1 Para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, **os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação.** (Grifei)*

Essa regra é excepcionalizada no caso do drawback intermediário, em que os itens 12.2 e 12.3 da CND admitem a possibilidade de uma mesma exportação para comprovar Ato Concessório de Drawback do fabricante-intermediário e da industrial-exportadora, proporcionalmente à participação de cada um no produto final, **sendo obrigatória a menção expressa da participação do primeiro no Registro de Exportação.** Ou seja, em se tratando desse benefício, um mesmo RE poderia estar vinculado a 2 (dois) AC, cada um concedido a uma empresa diferente, para importação de insumos complementares.

Porém, conforme comentado anteriormente, nenhum dos atos concessórios objeto da autuação foi solicitado, ou deferido, na modalidade retro citada. Além desse aspecto, **os RE's sob análise estão vinculados a no mínimo três outros benefícios fiscais, mas nenhum deles é o drawback intermediário** (código: 81103).

Observa-se que os itens 19.3 e 19.4 da CND (redação original), a seguir reproduzidos, trazem importantes regras referentes à comprovação das operações no regime de drawback, para as quais não há previsão de exceção:

19.3 Somente serão aceitos Declaração de Importação e Registro de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback.

19.4 Não serão aceitos para comprovação do Regime, Registros de Exportação (RE) que possuam um único CGC vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback. (Grifei)

Do exame dos documentos de n.º 228 a 330, anexado pela impugnante para demonstrar o cumprimento do AC n.º 0018-97/000291-5, verifica-se que **além de os RE's estarem vinculados a mais de um benefício fiscal, há vinculação de um mesmo CNPJ (antigo CGC) a mais de um benefício fiscal,** sendo que o CNPJ da impugnante e o número do referido AC foram incluídos após a averbação do RE, mediante retificação do registro original. Ou seja, são mais infrações que re-ratificam a imprestabilidade dessas exportações para fins de comprovação do referido A/C.

Sendo assim, considera-se procedente o lançamento decorrente da infração retro analisada.

A existência de uma norma estabelecendo procedimentos para a alteração do regime de drawback suspensão “comum” para o “intermediário”, com a definição de um prazo e de um órgão competente para tanto, deixa evidente que o beneficiário do drawback suspensão “comum” não pode simplesmente proceder como se estivesse no regime do drawback “intermediário”.

E mesmo que pudesse ser feita dessas normas acima transcritas letra morta, admitindo esta alteração de qualquer modo e a qualquer tempo, ainda assim seria necessário que o beneficiário cumprisse com as normas próprias do drawback “intermediário”, o que não aconteceu, como bem demonstrou a Autoridade Fazendária autuante, sob o posterior crivo da DRJ.

Basta verificar que o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, afirma que “*é improcedente a alegação de que no campo 22 do Pedido de Drawback deveria ter sido informada, também, a empresa que efetuará a exportação, pois, na época, não havia essa obrigação*”, sendo que os itens 12.2 e 12.3 da CND expressamente determinam a indicação de ambos.

Da mesma forma, afirma que “*multiplicidade de vinculação de benefícios fiscais num mesmo RE somente foi considerada infração pelo fisco por conta desse equívoco, uma vez que tal prática é vedada no drawback comum*”, quando, na verdade, tal prática também é vedada na modalidade de drawback “intermediário”, que nada mais é que uma espécie do gênero “drawback suspensão”. Veja que o próprio item 12.4 da CND determina que deverá ser observado o disposto no seu Título 8: “*Considerações Gerais - REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO*”.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Redatora designada.

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares, ousou dele discordar.

Avaliando o auto de infração que efetivou o lançamento em comento, verifiquei que ele padece de vícios insanáveis e que ensejam sua nulidade parcial. Além disso, entendo que, mesmo que tais nulidades fossem superadas, existem outras questões processuais e matérias do processo que implicam em desfecho diferente do que o proposto no voto do relator. Assim, passo a discutir esses pontos individualmente.

1) Da nulidade do AI por carência de fundamentação

Conforme determina o Decreto n. 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, a validade do lançamento é pautada pelas seguintes regras:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifo nosso)

Isto porque, são considerados nulos os atos que não forem realizados nestes termos, conforme dispõe o art. 59 do mesmo diploma:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (grifo nosso)

No caso análise, verifica-se que a base legal do lançamento informada no AI, em respeito ao disposto no art. 10, IV do Decreto n. 70.235/72, restringe-se ao Decreto-Lei n. 37/66 e ao Decreto n. 4.543/2002, senão vejamos (fl.4):

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 1º, 69, 72, "caput" e parágrafo 1º, 75, inciso I, 90, 94, 97, 103, inciso I, 106, 107, 248, 335, inciso I, 336 a 344, 602, 603, inciso I, 613, 659, 684, do Decreto nº 4.543/2002.

A legislação completa do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão consta do Relatório de Ação Fiscal, que integra o presente.

Primeiramente, deve-se destacar que os decretos citados tratam apenas das normas gerais do regime de drawback, dispondo taxativamente apenas sobre a obrigação de comprovação da efetiva exportação das mercadorias industrializadas a partir dos insumos importados com suspensão, não adentrando nas obrigações acessórias e referentes a demais critérios de validação do cumprimento do regime.

Inclusive, isso ocorre em razão da delegação de competência para a RFB e para a SECEX, conforme se verifica pela redação dos arts. 343 e 344 do Decreto n. 4.543/2002:

Art. 343. A Secretaria de Comércio Exterior poderá estabelecer condições e requisitos específicos para a concessão do regime, inclusive a apresentação de cronograma de exportações.

Parágrafo único. Na hipótese de descumprimento das condições e dos requisitos estabelecidos, o regime poderá deixar de ser concedido nas importações subseqüentes, até o atendimento das exigências.

Art. 344. A Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Comércio Exterior poderão editar normas complementares às dispostas nesta Seção, em suas respectivas áreas de competência.(grifo nosso)

Assim, para apuração de infração e penalização da recorrente por qualquer obrigação diversa da provação de exportação, como é o caso, seria necessário que a autoridade tivesse pautado o lançamento fiscal em normas e dispositivos infralegais emanados pela SECEX e/ou RFB e indicado **expressamente** no AI quais deles foram infringidos, o que não ocorreu. Ao não fazê-lo tornou o lançamento genérico e sem fundamentação legal, o que fere frontalmente o disposto nos arts. 10 e 59 do Decreto n. 70.235/72 e implica em cerceamento de defesa, o que torna nulo.

Apenas para fins de esclarecimento, ressalto que a simples menção de que “o Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão” consta do Relatório de Ação Fiscal” não é suficiente para inclui-lo na base legal. E ainda que fosse, os únicos itens citados, sem sequer mencionar a norma em que estão inseridos, foram: (i) item 21.2, do Título 21 – trata da confirmação das exportações efetivas como obrigação para comprovação de cumprimento do regime; e (ii) item 19.1 do Título 19 – dispõe sobre a impossibilidade de vinculação do documentos comprobatórios a outros regimes ou incentivos.

Assim, principalmente quanto às alegações de impossibilidade de retificação dos REs vinculados à comprovação dos compromissos de exportação posteriormente à averbação e da impossibilidade de utilização de REs e exportações registradas em nome de empresa diversa daquela autorizada no AC, verifica-se que inexistente base legal indicada, seja no AI, seja no relatório fiscal.

Por fim, deve-se ainda salientar a questão dos cálculos de apuração dos supostos tributos devidos, os quais sequer são feitos por meio de planilha, sendo apresentados números soltos e parciais em documento de fls. 31 e 32, sem indicar sequer o valor final apurado. Chama atenção ainda que na última linha do documento a fiscalização faz observação informando que deduzirá os valores já recolhidos, o que reforça a inexistência de apresentação do cálculo final nos autos:

Obs.: Na apuração dos tributos devidos, serão deduzidos os valores já recolhidos. (fls. 104)

Diante disso, verifica-se que as nulidades apontadas atingem todas as alegações e infrações indicadas no lançamento, salvo a questão da utilização de documentos de exportação para comprovação de mais de um regime, motivo pelo qual entendo que o recurso voluntário deve ser parcialmente provido.

2) Da nulidade do acórdão da DRJ

O acórdão da DRJ/FOR, ao defender a higidez do AI por meio de argumentos e normas não trazidas pela fiscalização no ato do lançamento, não só ratifica a carência de fundamentação daquele, quanto acaba incorrendo em nulidade por inovação.

Avaliando os termos do acórdão (fls. 118-133), verifica-se que, além dos itens do Comunicado DECEX n. 21/97, que chama de “Consolidação das Normas do Regime de *Drawback* (CND)” mencionados pela fiscalização apenas em seu relatório, são utilizados como razão de decidir pela DRJ/FOR os seguintes dispositivos – nenhum deles mencionados no AI/relatório fiscal: (i) art. 325 do Decreto n. 91.030/85 (RA vigente à época); (ii) item 4 do Anexo V do CND; (iii) itens 12.2, 12.3, 19.3, 19.4 do CND; e (iv) art. 46 da IN SRF n. 28/94.

A estes respeito, cabe frisar a existência de o entendimento já pacificado neste Conselho sobre a impossibilidade da DRJ corrigir falhas e lacunas da fiscalização no intuito de manter lançamento que não preenche os requisitos necessários de validade, em consonância com as regras impostas pelo art. 146 do do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Assim, entendo que, mesmo no caso de manutenção da validade do lançamento, deve-se declarar a nulidade da decisão de piso em razão de inovação na motivação do lançamento.

3) Do Mérito

Caso as preliminares de nulidade sejam superadas pela Turma, entendo que, ainda assim, existem questões de mérito, não avaliadas no voto do relator, que igualmente impedem a validação do lançamento em sua totalidade.

No que concerne ao mérito, verifica-se que parte do lançamento pauta-se na constatação de impossibilidade de retificação dos REs vinculados à comprovação dos compromissos de exportação posteriormente à averbação.

Neste ponto, entendo que assiste razão à recorrente quando afirma não existir base legal para o impedimento à retificação dos REs após sua averbação.

De fato, além de não existir vedação expressa a esse tipo de vedação na legislação, seja para o caso de drawback, seja na regra geral, verifica-se que esta é prática recorrente e que conta com instruções de utilização fornecidas tanto pela RFB quanto pela SECEX em seus respectivos sítios eletrônicos.

No caso da RFB, essa possibilidade é indicada na parte relativa aos manuais de exportação:

Receita Federal
MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Perguntas Frequentes | Contato | Serviços | Dados Abertos e Estudos | Área de Imprensa

VOCÊ ESTÁ AQUI: [PÁGINA INICIAL](#) > [ORIENTAÇÃO](#) > [ADUANEIRA](#) > [MANUAIS ADUANEIROS](#) > [DESPACHO DE EXPORTAÇÃO](#) > [TÓPICOS](#)

ADUANA E COMÉRCIO EXTERIOR

Portal Aduana e Comércio Exterior

Exportação

Retificação RE

- Retificação de RE Antes do Envio da Declaração para Despacho
- Retificação de RE Após Averbação de Embarque**

Já a SECEX indica tal possibilidade na página do DECEX no documento intitulado “**Dicas de Drawback**”, no qual a autoridade traz perguntas e respostas de ordem prática para guiar a atuação das empresas usuárias do regime, a saber:

“2.2. Alteração / Autorreprocessamento

DICA 2.2. *Fiz alteração no Documento de Exportação averbado que está vinculado a um Ato Concessório de Drawback (AC). Entretanto, ao consultar este AC no Drawback Web esta alteração ainda não foi transmitida ao AC. Como devo proceder? A empresa deverá verificar previamente as seguintes questões:*
[...]

No caso de DU-E

Caso todos esses itens tenham sido atendidos, a empresa deverá encaminhar e-mail para decex.cgex@mdic.gov.br relatando a ocorrência.

No caso de RE

Caso todos esses itens tenham sido atendidos a empresa deverá proceder ao autorreprocessamento. **O procedimento é o seguinte: acessar o RE e promover alteração no campo "Observação" do RE (somente neste campo), informando, por exemplo, que a alteração se faz necessária para fins de "autorreprocessamento".**

[...]

Caso os dados não sejam alterados no AC, a empresa deverá acionar o SERPRO por meio do e-mail css.serpro@serpro.gov.br.

No caso de atos que se encontrem em processamento de baixa, a empresa deverá solicitar a retirada de baixa via e-mail (decex.cgex@mdic.gov.br) de modo a possibilitar que seja feita a alteração do RE no sistema.

O autorreprocessamento também poderá ser realizado para os RE que NÃO migraram para o AC, desde que estejam corretamente preenchidos." (grifo nosso)

Cabe destacar ainda que, nos casos de RE após averbação, o manual da RFB deixa claro que a retificação deve ser requerida por escrito com a devida justificativa e ficará sujeita a análise da RFB, SECEX e órgãos anuentes, a depender dos campos a serem alterados.

Assim, deve-se concluir que, além da retificação após averbação ser possível, o fato de sua aprovação depender de análise e autorização expressa da autoridade (RFB/SECEX), não faz sentido a fiscalização, em momento posterior a tal análise e aprovação, alegar sua impossibilidade/ilegalidade.

Diante disso, entendo que, diante de todas as questões processuais e materiais analisadas, a única possibilidade de manutenção do AI seria no tocante à conclusão de que a recorrente teria utilizado documentos de exportação para comprovar o regime de drawback e, simultaneamente, outros regimes ou incentivos.

Se avaliado o AI separadamente, existem dúvidas sobre a procedência da alegação visto que não são trazidos todos os elementos de prova que demonstrariam o ocorrido, tampouco, são informados quais seriam os regimes simultaneamente comprovados. Todavia, a própria recorrente, ao juntar todos os REs e documentos que amparam a comprovação das exportações acaba por preencher tal lacuna, evidenciando que as alegações da fiscalização estavam corretas.

Assim, considerando que o julgador deve avaliar todo o conteúdo dos autos para formar seu convencimento e que resta demonstrado que múltiplos regimes foram informados em um único RE, entendo que o lançamento merece ser mantido em relação a este único ponto.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – Redatora designada