



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10831.005884/2008-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.178 – 3ª Turma
Sessão de 12 de julho de 2018
Matéria 51.847.4362 - II - DRAWBACK - SUSPENSÃO: VINCULAÇÃO FÍSICA X EQUIVALÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COIM BRASIL LTDA.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

DRAWBACK-SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de *drawback*-suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Para conhecimento do Recurso Especial, basta que seja comprovada divergência na interpretação e aplicação do ordenamento jurídico pelo colegiado recorrido em relação a um acórdão paradigma e que o eventual provimento ao Recurso Especial tenha o condão de alterar a decisão recorrida, ainda que haja diferenças fáticas acidentais entre as questões discutidas nos acórdãos paradigma e recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários (compostos por tributo, multa e juros moratórios) referentes a tributos vinculados à importação, conforme quadro a seguir:

TRIBUTO	CRÉDITO	E-FLS.
II	11.390.161,32	02 a 78
IPI	178.855,45	79 a 90
COFINS	1.015.263,44	91 a 99
PIS	220.418,52	100 a 108

Os lançamentos decorreram de descumprimento do Regime Aduaneiro Especial Drawback, com suspensão dos tributo, para importações cujas DI foram registradas entre 23/08/2001 e 02/02/2005. A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 16/10/2008, estando o relatório com descrição dos fatos e enquadramentos legais disposto às e-fls. 109 a 156.

Os lançamentos decorreram do inadimplemento do Regime Aduaneiro Especial Drawback, com suspensão dos tributo, para quatro Atos Concessórios, para os quais a empresa não conseguiu comprovar a vinculação física dos produtos importados para com aqueles que exportava. O sujeito passivo não possuía adequado controles ou mesmo segregação no armazenamento dos produtos químicos que importava.

Irresignada, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 563 a 589. Em 16/06/2010, a 1ª Turma da DRJ/SP2, apreciou a impugnação e, no acórdão nº 17-41.741, às e-fls. 783 a 799, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado.

Ciente do resultado do julgamento em 07/07/2010, ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 815 a 854, em 05/08/2010.

A 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 23/05/2012, resultando no acórdão de nº 3102-01.499, às e-fls. 876 a 884, o qual teve a seguinte ementa:

MATÉRIA IMPUGNADA E NÃO APRECIADA NO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ANULAÇÃO DA DECISÃO. NECESSIDADE DE NOVO JULGAMENTO.

Comprovado que existiu matéria impugnada que não foi objeto de manifestação no julgamento de primeira instância, deve-se anular o julgamento para que a autoridade a quo realize novo julgamento, apreciando todas as matérias que foram objeto da impugnação.

O acórdão teve a redação abaixo:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive

Em face da nulidade decretada, agora a 23ª Turma da DRJ/SP1, na sessão de 25/10/2012, prolatou novo acórdão, de nº 16-41.643, cuja cópia está às e-fls. 907 a 946. Este acórdão, chegou às mesmas conclusões do anterior e por isso considerou improcedente a impugnação, mantendo novamente o crédito tributário lançado.

Intimado (e-fl. 947) do novo acórdão em 13/11/2012 (e-fl. 958), a contribuinte interpôs novo recurso voluntário, às e-fls. 961 a 996, em 12/12/2012. Em sucinta resenha, as matérias esgrimidas no recurso foram:

a) a fiscalização não logrou comprovar a prática de irregularidades, carecendo de motivação a autuação que não indicou qual insumo teria sido utilizado de forma indevida ou mesmo comercializado no mercado interno;

b) há alegação de que existe falta de controle de produção e estoques que chegam a demonstrar a existência de produção sem insumos correspondentes, sugerindo aquisição de insumos sem notas fiscais, sendo inverídica tal conclusão;

c) houve desconsideração do programa de controle de produção de forma arbitrária e precipitadas;

d) ao realizar o levantamento quantitativo a fiscalização deixou de considerar a existência de saldo de produtos já elaborados em estoque ;

e) alegadas irregularidades em relação a determinados insumos ao testar o programa de controle da contribuinte foi estendida indevidamente a todos os insumos, desconsiderando que haviam saldos iniciais de insumos em estabelecimentos da contribuinte e de terceiros suficientes para viabilizar o processo produtivo;

f) o fisco, sem fazer adequada conferência adequada da aplicação dos insumos importados sob regime de *drawback*, optou pela acusação de desvio desses produtos para o mercado interno;

g) o compromisso de exportar o produto final em determinado prazo era cumprido pela contribuinte, contudo, o fisco exigiu prova de vinculação física com "controle por lote", método não factível para o sistema produtivo da recorrente;

h) considerando-se que o prazo decadencial para a autuação era o do art. 150, § 4º do CTN, e tendo os Atos Concessórios prazos finais de cumprimento em 18/07/2003 e 28/07/2003, os lançamentos notificados ao contribuinte em 16/09/2008 já haviam decaído;

i) não seria aplicável juros de mora sobre a multa de ofício.

Em face do novo recurso voluntário, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento exarou nova decisão, na sessão de 19/08/2014, resultando no acórdão nº 3403-003.146, às e-fls. 1014 a 1043, com a seguinte ementa:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. FLEXIBILIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE DOS INSUMOS.

Tratando-se de insumos caracterizados como bens fungíveis e inexistindo prejuízo ao fisco e fraude por parte do contribuinte, aplica-se o princípio da razoabilidade com base no art. 2º da Lei nº 9.784/99 e em precedentes do STJ para o fim de afastar a exigência da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de drawback e os produtos exportados.

O acórdão foi assim redigido:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, que apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Gustavo Froner Minatel, OAB/SP 210.198.

O voto condutor afastou as preliminares que levariam à nulidade e à decadência, para, no mérito, primeiramente, afirmar que apesar de o contribuinte ter o ônus de comprovar a existência de vinculação física, incumbiria ao fisco demonstrar os fatos que desqualificariam os controles informatizados por ela utilizados e isso a fiscalização não teria feito, ainda que a própria contribuinte admitisse a falta dos controles para os anos de 2001 e 2002, sendo assim, haveria que se cancelar o lançamentos para os períodos a partir do ano-calendário de 2003; em segundo, o relator contesta a exigência de vinculação física por entender ser exigência além da determinada por lei, descolada do princípio da razoabilidade ao qual deveria a administração pública obedecer e, nos casos de bens fungíveis, inexistiria prejuízos, seja ao fisco seja livre concorrência.

Importante salientar que, por uma questão lógica, o primeiro fundamento, que abriria a discussão de eventual provimento parcial ao recurso voluntário, resta prejudicado pelo segundo fundamento, que é suficiente para dar provimento total do recurso. Portanto, em que pese o voto do relator abranger ambos os fundamentos, na decisão, pelo provimento total dado ao recurso voluntário, o colegiado adotou apenas esse segundo fundamento que, aliás, é o único fundamento constante da ementa.

Embargos de declaração da Fazenda

Cientificada do acórdão nº 3403-003.146 em 17/09/2014, (e-fl. 1044), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração ao acórdão, às e-fls. 1045 a 1047. Afirma que a Turma teria anulado parte do lançamento, referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, em face do voto do relator, sem contudo afirmar se o vício que acarretaria a nulidade era material ou formal, entendendo ser necessário que a Câmara complemente o acórdão, sanando essa omissão.

No despacho de e-fls. 1050 e 1051, em 08/10/2014, o Presidente da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, não admitiu os embargos, em razão de a Turma, por maioria, não ter decidido pela nulidade mas pela desnecessidade de

atendimento ao princípio da vinculação física, na esteira de julgados do STJ. O acórdão não cancelou o lançamento em razão de qualquer nulidade, mas pelo mérito.

Recurso especial da Fazenda

Intimada do resultado dos embargos em 08/10/2014 (e-fl. 1052), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 15/10/2014, às e-fls. 1053 a 1063.

A Procuradora indica existência de divergência em relação à necessidade de comprovação da vinculação entre o insumo importado e o produto exportado para aferição do regime aduaneiro de drawback.

Para sustentar as divergências, ela apresenta dois acórdãos paradigmas, de números 3202-000.403 e 9303-01.248, que, em situações fáticas similares, consideraram que os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigatoriamente esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, enquanto o acórdão recorrido entendeu ser desnecessária a demonstração de tal vinculação.

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 20/05/2015, no despacho de e-fls. 1065 a 1067, com base nos arts. 67 e 68 do do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

Cientificada do acórdão nº 3403-003.146 e do despacho de admissibilidade do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional (e-flç. 1077), a contribuinte apresentou contrarrazões, às e-fls. 1079 a 1096, relativamente ao recurso especial de divergência da Fazenda.

Inicialmente, a contribuinte protesta pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda, porque que o acórdão recorrido não utilizaria como fundamento apenas o princípio da vinculação física, mas também a existência de vício na motivação da autuação, ao não lograr desqualificar o meio de prova utilizado pela autuada. Nesse ponto o recurso especial de divergência da Procuradora não se manifesta.

Além disso, não haveria similitude fática entre a matéria do acórdão *a quo* e a dos acórdãos paradigmas. O primeiro paradigma, nº 3202-000.403 trata de aplicação de esmaltes em cerâmicas, produtos destacáveis com informações quanto ao consumo do insumo e provas de entradas e saídas de mercadorias, o caso em litígio, há mistura de ingredientes para formar outro produto final, por transformação. Já o acórdão paradigma nº 9303-01.248 também seria de situação fática distinta, pois nele se analisa o adimplemento do compromisso com o regime de *drawback* quanto a aspectos ligados ao registro de exportação, absolutamente distinto do processo ora em testilha.

No mérito, aduz questões já trazidas em recursos anteriores, mas inova ao tratar do que chama de nova sistemática do *drawback*, baseado no art. 17 da Lei nº

12.350/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010 e que veio a ser regulamentada pela Portaria Conjunta RFB /Secex nº 1.618 de 02/09/2014, que inseriu o art. 5º-A na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010 com essa finalidade.

Pleiteia que não se conheça do recurso especial de divergência da Fazenda, por ausência de pressupostos para tanto e, caso conhecido, que seja desprovido para que se mantenha a decisão do acórdão nº 3403-003.146..

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo.

Conhecimento

Com relação às contrarrazões do sujeito passivo, é importante iniciar sua análise pelo pressuposto de que, para conhecimento do recurso especial da Procuradora, basta que, com base em um dos acórdãos paradigma, seu eventual provimento possa vir a alterar a decisão recorrida.

Em primeiro lugar, enfrente a alegação de insuficiência do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para alteração do resultado da decisão recorrida, em face de não ter enfrentado todos seus argumentos. Como esclarecido no relatório, a decisão recorrida, conforme se depreende claramente da leitura de seu dispositivo, deu provimento total ao Recurso Voluntário e, na ementa, registra apenas a questão do afastamento da exigência da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados. Assim, entendo como mero *obiter dictum* a colocação subsidiária do relator, de provimento parcial, pela falta de comprovação, pela fiscalização, da insuficiência dos controles da contribuinte, utilizados nos períodos a partir de 2003.

Aliás, mesmo que essa questão subsidiária tivesse sido enfrentada pelo colegiado recorrido, o provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional já seria suficiente para alterar a decisão recorrida em parte. Portanto, verifico o interesse recursal da Fazenda Nacional no caso, confirmo que o recurso a ela aproveita e, consequentemente, rejeito a alegação de insuficiência do recurso.

Passo, agora, à análise da alegação da existência de diferenças fáticas essenciais entre as situações enfrentadas nos acórdãos paradigma e aquela discutida na decisão recorrida.

Quanto ao acórdão paradigma 3202-000.403, discordo do argumento de que as características dos produtos impediria a comprovação da divergência. Com efeito, entendo ser meramente acidental essa diferença fática, não prejudicando a existência de divergência quanto à necessidade de comprovação da identidade física entre os insumos importados e os componentes do produto exportado.

No acórdão paradigma nº 3202-000.403, a discussão central é justamente sobre a demonstração de que os insumos importados fossem aplicados nos produtos

exportados, conforme referidos nos Atos Concessórios e assim atender a legislação de regência. Logo, não interessa se há transformação de um produto em outro ou simples acréscimo de peça em máquina para que se exija a vinculação física entre insumo e mercadoria a ser exportada e, conseqüentemente, o controle dessa vinculação. Assim, a situação de fato tem similitude suficiente em face da legislação de regência e é isso que permite a utilização do acórdão como paradigma.

O fato de um único paradigma, dos dois indicados, atender ao critério de divergência já seria suficiente para aceitação do recurso especial de divergência da Fazenda, restando despendida a análise do segundo paradigma.

O aresto modelo nº 9303-01.248, não permite concluir que a matéria recorrida fosse a vinculação física do insumo com o produto exportado. Compulsando o acórdão, parece que tal matéria foi trazida de forma indireta, tendo em vista que se os registros de exportação utilizados para adimplir o compromisso de exportação não se vinculavam aos atos concessórios, nesse sentido, tampouco se pode comprovar que os insumos importados compuseram as exportações. Ou seja, a falta de vinculação física decorre da falta de controle do próprio RE.

De qualquer sorte, se a matéria foi admitida no recurso especial da Fazenda naquele processo, há no mínimo indício de que se haja similitude fática. Porém, conforme já colocado, não se faz necessário entrar em maiores detalhes nessa discussão.

Por fim, como já salientado acima, a existência de um único acórdão que preencha os requisitos para conhecimento do recurso especial de divergência basta para se dê seguimento ao recurso, por isso dele conheço.

Mérito.

Passo, agora, à análise da alegação da existência de diferenças fáticas essenciais entre as situações enfrentadas nos acórdãos paradigma e aquela discutida na decisão recorrida.

Como salientado pela contribuinte em suas contrarrazões, é bem verdade que em 02/09/2014, a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618 veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467 de 25/03/2010, referida no voto acima visando permitir a aplicação da fungibilidade no *drawback* brasileiro.

Fez tal regulação pela introdução do art. 5º-A, com a seguinte redação:

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e (V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§ 2º O disposto no caput:

I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;

II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;

III - poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria.

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação.

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

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A.

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Contudo, há que se notar que ela também criou um marco temporal para aplicação do artigo, em seu § 6º, afirmando que a nova disposição só se aplicaria a "*fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A*".

Como toda norma, não podemos tomar por vãs as palavras que criam limitações a sua aplicação e, no caso sob análise, os fatos geradores dos tributos lançados se vinculam a importações realizadas anteriormente à 28/07/2010, pois as DIs tiveram seus registros entre 23/08/2001 e 02/02/2005 (e-fls. 14 a 78). Logo, por expressa disposição da norma que veio a regular a não vinculação dos insumos importados às exportações, aos fatos geradores analisados nesse processo não se aplica o critério pretendido pela contribuinte em suas contrarrazões.

Entendo que a Portaria Conjunta RFB/SECEX, nº 1.618, de 2014 não seja mero ato interpretativo, mas sim o ato necessário para dar eficácia ao comando legal, sem o qual a lei não seria aplicável. Saliente-se que essa portaria contém expressa determinação do período temporal de sua aplicabilidade.

Dessarte, com fulcro na argumentação acima expendida, inexistindo exceção normativa para o caso em apreço à época dos fatos geradores, entendo ser obrigatório que se comprovasse a integral utilização dos insumos importados no processo produtivo das mercadorias a serem exportadas, sob pena de descumprimento dos Atos Concessórios e perda do benefício do regime de *drawback* suspensão.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento quanto a matéria recorrida, para afastar a prejudicial de desnecessidade de comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e a composição do produto final exportado, com retorno dos autos ao colegiado *a quo*, para análise das demais questões postas no recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos