



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10831.005884/2008-25
Recurso Voluntário
Resolução nº **3402-002.218 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de agosto de 2019
Assunto DRAWBACK
Recorrente COIM BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator, que adotou a proposta de diligência suscitada pela Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (presidente).

Relatório

Por bem retratar o caso em questão adoto o relatório desenvolvido pela Terceira Turma da CSRF, até aquela fase:

“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 tributos, para importações cujas DI foram registradas entre 23/08/2001 e 02/02/2005. A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

16/10/2008, estando o relatório com descrição dos fatos e enquadramentos legais disposto às efls.109 a 156.

Os lançamentos decorreram do inadimplemento do Regime Aduaneiro Especial Drawback, com suspensão dos tributos, 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 efls. 563 a 589. Em 16/06/2010, a 1ª Turma da DRJ/SP2, apreciou a impugnação e, no acórdão nº 1741.741, às efls. 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 efls. 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 310201.499, às efls. 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 1641.643, cuja cópia está às efls. 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 (efl. 947) do novo acórdão em 13/11/2012 (efl. 958), a contribuinte interpôs novo recurso voluntário, às efls. 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;

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10831.005884/2008-25

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 n.º 3403003.146, às efls. 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 n.º 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 n.º 3403003.146 em 17/09/2014, (efl. 1044), a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou embargos de declaração ao acórdão, às efls. 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 complementasse o acórdão, sanando essa omissão.

No despacho de efls. 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

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10831.005884/2008-25

Intimada do resultado dos embargos em 08/10/2014 (efl. 1052), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 15/10/2014, às efls. 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 3202000.403 e 930301.248, 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 efls. 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 n.º 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento.

Contrarrazões da contribuinte

Cientificada do acórdão n.º 3403003.146 e do despacho de admissibilidade do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional (efls. 1077), a contribuinte apresentou contrarrazões, às efls. 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, n.º 3202000.403 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 n.º 930301.248 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 n.º 12.350/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350/2010 e que veio a ser regulamentada pela Portaria Conjunta RFB /Secex n.º 1.618 de 02/09/2014, que inseriu o art. 5ºA na Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 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 n.º 3403003.146.”

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no **Acórdão n.º 9303007.178 (fls. 1134 a 1142)**, sessão de 12 de julho de 2018, deu provimento ao Recurso Especial da PGFN, 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. O acórdão foi assim ementado:

DRAWBACKSUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
 Processo nº 10831.005884/2008-25

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.

O processo foi encaminhado a este colegiado para novo julgamento e posteriormente distribuído a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade, e deve ser conhecido.

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre o adimplemento das condições do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão, nos atos concessórios abaixo relacionados, especialmente a observância da regra da vinculação física, ou seja, a plena utilização dos itens importados na industrialização dos produtos exportados ou fornecidos (drawback intermediário). Segundo a acusação fiscal, o sujeito passivo não teria demonstrado através de sua escrita fiscal hábil ou através de controles quantitativos próprios a plena utilização dos insumos importados com suspensão (ácido adípico, trietilenodiamina, trimetilolpropano, Silicone, monoetilenoglicol, MDI puro, MDI modificado, butanodiol, diácidos AGS e dietilenoglicol) na industrialização de produtos exportados ou fornecidos.

Atos Concessórios:

Nº Ato Concessório	Data de emissão	Data limite
1560-01/000332-1	27/07/2001	18/07/2003
1560-01/000348-8	02/08/2001	28/07/2003
2002-0130430	16/09/2002	15/09/2004
2003-0014506	10/04/2003	09/04/2005

O processo retornou da CSRF que firmou o entendimento no sentido de ser plenamente válida a necessidade de comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e a composição do produto final exportado. Portanto, cabe a este colegiado a apreciação das provas quanto ao pleno cumprimento da regra da vinculação física por parte do sujeito passivo.

A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne apresentou, na sessão de julgamento, proposta de conversão do presente processo em diligência, especificamente quanto aos controles realizados pela empresa nos períodos a partir de 2003, proposta esta acatada por este relator e abaixo reproduzida.

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

No curso da ação fiscal a fiscalização identificou a existência do sistema de controle adotado pela empresa, sendo acostado aos autos as telas do sistema (e-fls. 246/276). Em análise dessas informações, a fiscalização indica a ausência do controle diário para os períodos de 2001 e 2002 e, a partir de 2003, a existência do controle por meio do “*infomining toolbox*”. Identifico abaixo as razões trazidas pelo I. Fiscal no Termo de Constatação fiscal para desconsiderar as informações deste controle informatizado:

Restasse clara a consolidação dos dados de entrada e saída dos produtos adquiridos/vendidos tanto no/para o mercado interno como externo (drawback e não drawback) Se atentarmos a tópico 3, veremos que o contribuinte apresentou em mídias magnéticas, que fazem parte integrante e indissociável deste auto de infração, arquivos separados por ato concessório, onde constavam em suma:

- 1- fichas de controle de produção (por produto)
- 2- Laudos
- 3- dados das operações de exportação (REs; Nfs., BLs)
- 4- dados das operações de importação (DIs; Nfs; .BLs)
- 5- registro de inventário
- 6- registros de entrada
- 7- registros de saída.

Os arquivos das fichas de controle de produção, englobam para cada insumo importado cópias eletrônicas dos registros em papel do consumo efetuado em cada mês/ano.

Ocorre que para os exercícios de 2001 e 2002, estes controles não eram diários, se resumindo em lançamentos sintéticos da posição do estoque no ultimo dia do mês. Com isso torna-se impossível a verificação da vinculação física da produção, já que eram englobados tanto as aquisições dos produtos com e sem a suspensão dos impostos pelos atos drawback, bem como a saídas destes insumos tanto para mercado interno como para exportação, inclusive para empresas intermediárias visando posterior exportação.

Certo que a partir de 2003, estes registros passaram a ser diários, porém as fichas de controle não possuem dados suficientes para possibilitar, em ordem cronológica, a apuração do estoque permanente bem como não discriminavam as entradas, de acordo com os documentos fiscais hábeis e o acompanhamento da movimentação dos insumos importados/ adquiridos e dos produtos exportados/vendidos, ao longo de toda a vida do Ato Concessório em apreciação, efetivando assim a vinculação física.

Frente a isso promovemos diversas diligências, conforme termos de intimação 05 até 08, de forma a inquirir a fiscalizada sob os controles visando apurar se havia ou não alguma forma de verificação da vinculação física (vide tópico 3 itens 11 a 28)

Em diligência efetuada em 26/02/2008 - (tópico 3 item 29) a empresa apresentou o programa chamado "infomining toolbox", de controle de produção que visava integrar as informações da aquisição e venda de produtos acabados e intermediários tanto de e para o mercado interno como externo.

Foram efetuados à época testes para validação dos dados e da vinculação física dos produtos importados pelo ato drawback, a produção dos produtos intermediários ou finais, sua venda para exportação direta ou por terceiros e vendas/ compras no mercado interno e ou importação sem o benefício drawback; com o fito de apuramos a existência de controles que permitissem o rastreamento entre as diversas fases: importação pelo ato drawback, a produção dos produtos intermediários ou finais, sua venda para exportação (direta ou por terceiros), os números das NF de saída, quantidade consumida,etc, bem como a possibilidade de auferir estes dados com as aquisições e vendas no mercado interno através das NFs;

Foi deixado expresso no Termo lavrado que NÃO foram efetuados naquele ato, a convalidação dos dados apresentados pelos programas com os documentos que deram

Fl. 7 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

origem aos registros (NFs entrada e saídas, etc) bem como a apuração dos saldos e/ou quebra no estoque dos insumos importados em decorrência de venda do produto para o mercado nacional aliado a compra do mesmo quer no mercado nacional quer por importação que não vinculada a ato drawback; e que estas convalidações seriam efetuadas no decorrer da ação fiscal.

Em 03/04/2008, é lavrado o Termo de Constatação 11, onde firma-se que frente os testes efetuados para validação dos dados e da vinculação física dos produtos importados pelo ato drawback, a produção dos produtos intermediários ou finais, sua venda para exportação direta ou por terceiros, e vendas/ compras no mercado interno e ou importação sem o benefício drawback; a empresa deveria apresentar a esta ação fiscal arquivo em mídia não regravável, devidamente individualizada, os dados em planilha excell, pertinentes ao restantes de insumos utilizados POR ATO CONCESSORIO, sob ação fiscal , o que foi atendido Verificou-se que as importações e aquisições dos insumos bem como as saídas sob qualquer título, incluindo as vinculadas aos atos concessários, se misturavam no decorrer do tempo, .não havendo segregação contábil por ato concessório da mesma forma do que ocorria quanto aos estoques físicos, conforme já citado.

Assim, passamos a analisar os dados oriundos do programa "infomining toolbox", por insumo.

Foram efetuados os testes para os insumos, sendo que anexamos as planilhas demonstrativas dos saldos apurados, no período de vigência dos atos, tanto para aqueles adquiridos com pagamento de impostos bem como para aqueles vinculados aos atos concessórios objeto deste auto

Insumos testados

ácido adfpico mdi modificado

ácido dicarboxilico MEG monoetilenoglicol

butanodiol silicone

DEG TMP

MDI puro fritlenodiamina

Consideramos como saldo inicial para cada planilha/insumo, o valor expresso nas fichas de controle de produção e estoque daquele insumo no ultimo dia do Ines imediatamente anterior a primeira importação pelo ato concessório mais antigo, no caso o ato nº 1560-01/000348-8.

De pronto verifica-se que dentre os dados extraídos pelo programa "infomining toolbox", não existe coincidência quanto as datas de aquisição (compras) do produto, inclusive quanto a aquisições por DI, bem como do numero de documentos de requisição constante nas fichas de controle e produção e as expressas na extração de dados do programa.

Junte-se que como por exemplo para o produto MEG — monoetileno glicol no que tange ao ato concessório 1560-01/000348-8, com data limite de 28/07/2003, havia saldo remanescente oriundo de importações com suspensão de impostos, por este ato, que não foi objeto de recolhimento de tributos originalmente suspensos. A análise também demonstrou que:

I- o contribuinte utilizava-se de saldos de produtos sem vinculação ao benefício fiscal do drawback para cumprir produções destinadas a atender dado ato concessório independentemente qual fosse.

II - o contribuinte também se utilizava de saldos de produtos importados sob a égide de atos concessórios e portanto com suspensão de impostos, para a industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

Estas análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excel, por insumo / ato concessório e constam da mídia não regravável PHILIPS no CD-R CWLHT 0251 9308, que passa a ser parte integrantes e indissociável deste auto.

Com isso fica demonstrado que não havia a preocupação por parte da fiscalizada do atendimento ao princípio da vinculação física.

Este agente federal aprofundou a análise dos dados e apuração dos saldos de forma a segregar, aquele montante de produtos que poderiam ter sido produzidos com insumos vinculados a atos concessórios e destinados a produção visando o mercado interno, sendo apurado da análise das aquisições/ saídas e saldos dos produtos que:

A- Além do constatado nos itens I e II acima, com base nos próprios dados oriundos do sistema "infomining toolbox",

B- Constam registros de produção, mesmo quando NÃO HAVIA SALDO DE INSUMO quer vinculado a ato concessório e/ou adquirido no mercado interno e/ou importado com pagamento de tributos, dos insumos abaixo, respectivamente nas datas:

a- MDI Modificado em 19/10/2001;

b- MDI Puro em 29/10/2001

c- Silicone em 10/01/2002

d- Trietilenodiamina em 14/11/2001

Com este inusitado fato, pode-se inferir, até a possibilidade de aquisição de insumo sem documento fiscal, apesar de não haver a coincidência de datas de aquisição / compras, com o expresso no programa de controle de produção "infomining toolbox".

Esta constatação não permite que a auditoria considere como válidos os dados obtidos pelo programa de controle da empresa nominado "infomining toolbox" , já que:

A - Dentre os preceitos que regem o direito tributário temos o princípio do valor probante dos livros e documentos fiscais.

B Como o programa foi apresentado a esta ação fiscal, como sendo o instrumento de prova da vinculação física e controle de produção efetuado pela empresa é válido considerá-lo como documento, para fins de prova contra e a favor.

C - Neste mesmo sentido, usando da analogia como diretriz de interpretação da legislação, temos Princípio da _fruits of the poisonous tree.

D - Se os dados oriundos do programa para determinado insumo apresentam resultados impossíveis (produção sem que haja saldo em estoque do insumo), não se pode considerar os demais dados obtidos, mesmo que em todas os selecionados não se tenha apurado tal inusitado resultado.

Este posição parte do princípio de que ou ocorreu compras sem documentário fiscal de insumos ou o programa possui falhas que não permitem apurar a verdade dos saldos. (e-fls. 142/147)

Observa-se que toda a alegação fiscal de desconformidade do controle realizado pela empresa estaria identificada em um CD regravável a que a fiscalização faz referência (PHILIPS no CD-R CWLHT 0251 9308), que seria parte integrante destes autos. Contudo, atentando-se para os presentes autos, observa-se que este CD não se encontra devidamente anexado aos autos digitais.

O que consta dos presentes autos é a análise já perpetrada por outros conselheiros que tiveram acesso a esse CD em análise anterior já realizada por este Conselho. Quando da análise dessas planilhas quando do julgamento incorrido em 19/08/2014, o Conselheiro Antonio Carlos Atulim confirmou a alegação do sujeito passivo no sentido de que essas planilhas não trazem o detalhamento alegado pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, não sendo possível ao contribuinte identificar as razões pelas quais seu controle interno realizado a partir de

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

2003 foi desconsiderado. Identificou, portanto, grave vício de motivação da autuação fiscal aqui sob análise, por deficiência da fiscalização em demonstrar os equívocos cometidos no sistema "*infomining toolbox*". Em conformidade com o voto do I. Conselheiro Atulim, proferido no acórdão 3403-003.146:

Entretanto, o exame do conteúdo dessas planilhas revela que, ao contrário do alegado pela fiscalização, não existe nenhum detalhamento e nenhuma explicação acerca da interpretação dos dados nelas contidos. Os números foram apresentados de forma absoluta e vieram desacompanhados de explicações que justificassem as acusações contidas nos excertos do termo de verificação acima transcritos.

O mero exame das planilhas sem uma explicação acerca da interpretação dos dados não permite aferir se as compras com suspensão, as compras no mercado interno e as saídas se "misturavam no decorrer do tempo". Também não permitem aferir que "não havia segregação contábil por ato concessório". E nem identificam quais foram os insumos importados com suspensão que foram desviados para o mercado interno e quais foram os insumos adquiridos no mercado interno que foram desviados para cumprimento de atos concessórios. Tampouco existe indicação precisa de qual ato concessório foi cumprido com a aplicação de produtos adquiridos no mercado interno.

O mero exame das planilhas desacompanhado de uma explicação quanto à interpretação dos dados nelas contidos caracteriza falta de motivação quanto à imprestabilidade do programa "*toolbox*" como meio de comprovação da vinculação física.

De certo modo, nesta parte da desqualificação do programa como meio de prova da vinculação física, a acusação chega a ser contraditória porque o mesmo programa considerado imprestável para fazer a comprovação da vinculação física, possibilita a constatação de que insumos foram desviados para o mercado interno e que insumos adquiridos no mercado interno foram aplicados no cumprimento de compromissos firmados em atos concessórios. Mas a fiscalização não indica quais foram os insumos e nem quais foram os atos concessórios.

É certo que ao contribuinte incumbia o ônus de provar o respeito ao princípio da vinculação física, mas também é certo que cabe ao fisco o ônus de provar os fatos alegados para desqualificar o meio de prova apresentado pelo contribuinte, no caso, o programa "*infomining toolbox*". O exame dos números apresentados pela fiscalização sem uma explicação quanto à sua interpretação, não permite aferir as acusações contidas nos excertos do relatório fiscal acima transcritos.

A defesa pediu a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, entretanto, o cerceamento de defesa, em razão do vício na motivação (uma vez que não se diz o porquê das acusações) atingiu o lançamento apenas em relação às exportações cuja comprovação da vinculação física está relacionada à desqualificação do programa "*infomining toolbox*" como meio de prova, uma vez que em relação às operações ocorridas nos anos de 2001 e 2002, o próprio contribuinte confirma que não tem como fazer a comprovação da vinculação física (fl. 205).

Sendo assim, para aqueles que consideram imprescindível a observância do princípio da vinculação física e entenderem que houve o vício na motivação alegado pelo contribuinte, os lançamentos deverão ser mantidos em relação às exportações ocorridas nos anos de 2001 e 2002 e cancelados em relação aos valores decorrentes de exportações ocorridas a partir do ano calendário de 2003, cujo suporte residiu exclusivamente na desqualificação do programa "*infomining toolbox*". (e-fl. 1.022/1.023 - grifei)

Por sua vez, o Conselheiro Rosaldo Trevisan indica que o Termo de Constatação Fiscal teria identificado todos os equívocos cometidos no controle interno da empresa que estariam identificados na planilha, trazendo como exemplo, tal como o efeito pela fiscalização, as inconsistências referentes ao Ato Concessório 1560-01/1000348-8:

“4. O caso concreto

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

No caso em análise, o autuante revela o entendimento pela necessidade de vinculação física, o que não é surpresa, porque esse é o posicionamento expresso na legislação e dominante neste tribunal administrativo.

O auto de infração foi cientificado à empresa em 16/09/2008, e objetivou a exigência dos tributos incidentes sobre a importação que deixaram de ser recolhidos em função do “drawback-suspensão”, regime que foi descumprido.

O cerne da autuação se refere à não comprovação de que os produtos exportados foram fabricados com os insumos importados com suspensão da exigibilidade dos tributos, em relação a quatro atos concessórios (detalhados à fl. 119). A fiscalização informa que não foi possível, a partir das fichas de produção e de estoque, e do sistema de processamento de dados da empresa (infomining toolbox), estabelecer a vinculação física entre os insumos importados com suspensão e os produtos finais exportados. E a situação se agrava porque a empresa importava em uma mesma declaração de importação insumos destinados a adimplemento de atos concessórios distintos (sem indicação individualizada da destinação). Especificamente em relação a um ato concessório (no 15600110003488), expedido na modalidade “a fornecer”, a mercadoria acabou sendo diretamente exportada, somente sendo informada a SECEX a posteriori, quando da entrega do RUD (havendo aditivo ao Ato emitido em 06/09/2002 estendendo o regime à exportação, mas sem efeito retroativo).

Em síntese, resta claro no processo que não foi possível estabelecer uma vinculação física entre os produtos exportados (ou mesmo destinados ao mercado interno) e as matérias primas importadas, o que inviabiliza a conclusão de que o regime foi adimplido. A exigência de que o fisco comprove o inadimplemento, assim, é a demanda pelo impossível, pois a empresa não fornece meios para que se possa efetuar de forma confiável a relação individualizada entre entrada e saída. É preciso recordar que incumbe à empresa a prova de que cumpriu as regras aplicáveis ao regime que lhe foi concedido. **E, compulsando as planilhas apresentadas, não tenho dúvida de que não representam seguramente tal prova (pois partem, como detectou o fisco, da premissa de que o produto pode ser exportado, v.g., antes da importação da matéria-prima que deve integrá-lo).**

A própria demanda para computar produto acabado nas planilhas de saldo individual de estoque de insumos, por parte da recorrente, revela confusão entre regimes (isenção/suspensão), sujeitos a regras/prazos/atos concessórios diferentes.

Ademais, nesse aspecto, estamos em sintonia com o voto condutor, que textualmente afirma: “os documentos anexados aos autos comprovam que na contabilidade do contribuinte não é possível estabelecer a vinculação física entre os produtos importados ao amparo do regime especial com os produtos exportados”.

E acordamos ainda com o voto condutor em relação à decadência, sendo as conclusões externadas endossadas pelo art. 752, § 3º do Regulamento Aduaneiro.

Nossa primordial divergência em relação ao voto condutor, e que afeta o mérito das conclusões, é em relação à necessidade de vinculação física, tema já tratado nos tópicos anteriores. **Mas discordamos também da conclusão de que “o mero exame das planilhas desacompanhado de uma explicação quanto à interpretação dos dados nelas contidos caracteriza falta de motivação quanto à imprestabilidade do programa ‘toolbox’ como meio de comprovação da vinculação física.”, ou que “a acusação chega a ser contraditória porque o mesmo programa considerado imprestável para fazer a comprovação da vinculação física, possibilita a constatação de que insumos foram desviados para o mercado interno e que insumos adquiridos no mercado interno foram aplicados no cumprimento de compromissos firmados em atos concessórios”, ou ainda que “o exame dos números apresentados pela fiscalização sem uma explicação quanto à sua interpretação, não permite aferir as acusações contidas nos excertos do relatório fiscal acima transcritos”.**

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

O exame das planilhas permite, sim, aferir que as operações se misturaram, pela simples existência de negativos (exportações de produtos finais em quantidade superior às matérias-primas importadas), o que é endossado pela justificativa apresentada pela empresa em sede recursal, de que haviam sido ignorados estoques de produtos que sequer faziam parte dos atos concessórios. Como aqui já exposto, não pode haver a exportação de produto final antes da importação da matéria-prima que deve integrá-lo.

E a ausência de identificação precisa de quais os insumos desviados é a citada demanda pela prova impossível, visto que o próprio beneficiário do regime se furtava a realizar os controles exigidos no regime (nunca seria possível a detecção com os controles apresentados, pois eram considerados indistintamente insumos e produtos acabados nos estoques iniciais). Contudo, é certo que o regime não foi adimplido no que se refere à vinculação física (e essa conclusão pode ser obtida tanto da planilha quanto da própria justificativa apresentada pela recorrente), não havendo contradição entre uma e outra afirmações, nem vestígio de cerceamento de defesa (em tese, o obstáculo apresentado foi à atividade de fiscalização e não à defesa, pois a documentação apresentada pela empresa não fornece, como se atesta literalmente no próprio voto condutor, os meios para apurar corretamente o adimplemento do regime no que se refere à vinculação física). **E a constatação do fisco, de fato, não é de que foram desviados especificamente determinados bens, mas de que é impossível verificar se o foram com os controles efetuados pela recorrente.**

Basta que se veja que seria impossível ter produto final e exportá-lo antes de importar a matéria-prima, o que acontece no sistema da empresa porque ela computa produtos acabados em conjunto com estoque inicial.”

Contudo, sem a análise da referida planilha o colegiado entendeu que não seria possível tomar uma posição segura quanto a essa questão. Especialmente considerando que não está claro se as considerações do Conselheiro Rosaldo Trevisan se referem exclusivamente ao período a partir de 2003 (como delimitado pelo Conselheiro Atulim), a partir de quando o sistema passou a segregar no sistema os atos concessórios, ou se igualmente está considerando informações referentes aos anos de 2001 e 2002 que, como já dito, não tinham controle claro. Com efeito, o sistema eletrônico da empresa, considerando o período de 2000 a 2002, não fazia sequer uma distinção de qual o ato concessório a que se refere (vejam-se pelas telas das e-fls. 246/273). Contudo, considerando período a partir de 2003, há uma segregação identificando o produto, o ato concessório e as quantidades utilizadas na produção. É o que se depreende das telas das e-fls. 274 a 276, especificamente referente ao ano de 2004:

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.218 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10831.005884/2008-25

Produto	Data	Movimento	Documento	Aliq. Concess.	Quantidade
543350-MCI Puro	29/09/2004	Compras	245597		27.820,00
		Produção	2000038099		155,37
			2000038102		932,21
			2000038103		242,70
			2000038104		121,35
			2000038112		8,99
			2000038119		13.325,02
			2000038121		606,76
			2000038128		501,96
			2000038139	20030814506	4.927,08
			2000038141	20030814506	255,10
			2000038145		5.756,00
			9000018040		3.542,39
			9000018042		3.107,36
			9000018045		6.214,72
			9000018047		1.087,58
			9000018050		2.422,31
			9000018051		924,10
			9000018053		2.926,32
			9000018055		155,37
	30/09/2004	Compras	245606		23.190,00
		Produção	2000038148		155,37
			2000038150		606,76
			2000038151		121,35
			2000038153		2.427,03
			2000038154		4.004,81
			2000038155		121,35
			2000038157		726,11
			2000038158		121,35
			2000038160		242,70
			2000038162		89,72
			2000038163		89,72
			2000038165		932,21
			2000038170		179,43
			2000038171		1.334,87
			2000038176		1.577,57
			2000038179		4.661,04
			2000038180		661,04
			2000038186		0,00

Com isso, para viabilizar a análise deste Colegiado da validade da motivação da autuação fiscal, voto no sentido de **converter o julgamento do recurso em diligência para que sejam anexados aos autos a cópia do CD indicado no termo de intimação fiscal (PHILIPS no CD-R CWLHT 0251 9308).**

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes