



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

Processo n° 10831.012479/2001-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3202-001.156 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2014
Matéria II/IPI. DRAWBACK SUSPENSÃO.
Recorrente GEVISA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 15/09/1995 a 08/07/1996

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de importação efetuada ao amparo do regime de *drawback*, modalidade suspensão, o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é aquele previsto no art. 173, inciso I, do CTN, cuja contagem só poderá iniciar-se após findos 30 dias do vencimento do prazo estabelecido no respectivo Ato Concessório para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário.

DRAWBACK. CONFLITO DE COMPETÊNCIA.

O adimplemento do compromisso, firmado pela contribuinte quando da concessão do Ato Concessório, reconhecido pela SECEX, não implica na necessária aquiescência por parte da Receita Federal, visto que os órgãos possuem esferas de competência distintas e se pronunciam sobre aspectos diversos em relação ao adimplemento do compromisso de exportação.

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente devem ser aceitos, para comprovação do regime especial de *drawback* - modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de *drawback*. O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de *drawback* enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária.

Recurso Voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) Por voto de qualidade, em relação à decadência. Vencidos os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama; b) por unanimidade de votos, em relação à competência da SRFB; e c) por maioria de votos, em relação às demais questões. Os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior e Tatiana Midori Migiyama votaram pelas conclusões. Vencido o Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves. Fez sustentação oral, pela recorrente, a advogada Waleska Lemos Morais, OAB/SP nº. 282.406

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza e Tatiana Midori Migiyama.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, o qual passo a transcrever:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração do Imposto de Importação, fls. 04/81, e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, fls. 82/153, para formalização e cobrança dos valores neles estipulados, respectivamente, R\$ 366.506,90 e R\$ 221.480,57, incluídos a multa de ofício e os juros de mora, em decorrência da glosa dos Registros de Exportação (RE's) apresentados como comprobatórios do adimplemento do Regime Aduaneiro de *Drawback* "Genérico", na modalidade suspensão, concedido à interessada através do Ato Concessório nº 0052-95/100-0, de 11/09/1995.

2. Por meio do "Termo de Verificação Fiscal e de Descrição dos Fatos", fls. 212/232, que é parte integrante dos autos de infração, além de expender várias considerações acerca do regime de *Drawback* (sua base legal, definição, natureza jurídica, finalidade, competência para fiscalizar o regime e princípios informadores) e apresentar as normas gerais de natureza tributária (reconhecimento de isenção/redução do II, homologação do lançamento, decadência, etc.) que serviram de fundamento para a autuação, a autoridade fiscal destaca as infrações constatadas relativas ao Ato Concessório em destaque.

3. Segundo a fiscalização, foram apresentados pela beneficiária, para fins de comprovação do regime de "*Drawback Suspensão Genérico*", Registros de Exportação sem a informação do código apropriado para a operação — 81102, e "sem a devida vinculação ao Ato Concessório.

4. Ressalta ainda o agente autuante que:

4.1. as operações de exportação foram enquadradas no código de operação 80000 (Exportação Normal), com exceção dos seguintes Registros de Exportação:

a) nºs 96/0014583-001 e 96/0137059-001 (código 99103 - Complementação Peso/Quantidade/Qualidade);

b) nºs 96/0023166-001 (99114 - Indenização em Mercadoria);

c) nºs 96/0122389-001, 96/0146669-001 e 96/0147393-003 (80116 - SGP Sistema Geral de Preferência);

d) nº 96/0616195-001 (81103 - *Drawback* Suspensão Intermediário);

4.2. o RE nº 96/0656466-001, apesar de estar listado no Anexo nº 3009 do Relatório de Comprovação das exportações, não possui averbação de embarque das mercadorias;

4.3. o RE nº 96/0130150-001 se refere a 01 unidade de "Estator para motor elétrico trifásico" (NBM/SH 8503.00.9900), reimportada e despachada para consumo através da DI nº 103.729, de 13/09/1996, com a não incidência do II e IPI (enquadramento da operação no artigo 88, inciso II, alínea "b", do Decreto nº 91.030/85), não constando no Relatório de Comprovação e no respectivo RE que a mercadoria tenha sido reexportada;

4.4. o RE nº 96/0361469-001 se refere a 02 unidades de "Pólos completos Mod. 5TS860975A1" (NBM/SH 8503.00.9900), reimportadas e despachadas para consumo através da DI nº 154.889, registrada em 19/12/1996 e desembaraçada em 30/12/1996, com a não incidência do II e IPI vinculado à Importação (enquadramento da operação no artigo 88, inciso II, alínea "b", do Decreto nº 91.030/85), não constando no Relatório de Comprovação e no respectivo RE que tais mercadorias tenham sido reexportadas;

4.5. diante da não apresentação pela interessada de cópia da Declaração de Importação nº 515.824, registrada em 29/11/1995, o lançamento de ofício foi efetuado com base nos dados existentes no Anexo referente às importações do Relatório de Comprovação do regime.

5. No mesmo Termo de Verificação Fiscal, à fl. 222, o agente autuante esclarece que não foi realizada auditoria de produção na empresa, tendo o procedimento fiscal abrangido apenas o que diz respeito à vinculação formal dos documentos de exportação com o Ato Concessório em questão e ao enquadramento da operação no SISCOMEX no código próprio para identificação de uma operação de "*Drawback* Genérico", na modalidade suspensão, além da confrontação das datas de registro das DI's e dos documentos de exportação - RE's.

6. Com esteio no art. 325 do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), concluiu a fiscalização que os RE' s constantes do "Relatório de Comprovação de *Drawback*" nº 52-96/463-0 (fls. 258), apresentado à CACEX em 10/12/1996, não atendem aos requisitos necessários para constituírem prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório nº 0052-95/100-0, cabendo, assim, a exigência dos impostos suspensos por ocasião das importações dos insumos.

7. Cientificada dos lançamentos do II e do IPI/vinculado em 21/12/2001 (fls. 04 e 82), a interessada apresentou sua impugnação (fls. 2.339/2.349), juntamente com a procuração de fls. 2.350 e os documentos de fls. 2.351/2.375, onde, após tecer um breve histórico de sua atuação como empresa industrial no País, descreve os fatos relacionados com a presente autuação, expondo as suas razões de defesa, as quais podem ser assim resumidas:

7.1. o ato concessório nº 0052-95/100-0, de 11/09/1995, foi emitido para amparar operações de importação sob o regime de *Drawback*, em "*uma forma genérica*", com suspensão dos tributos, situação esta somente concedida a importadores habituais e reconhecidamente idôneos, tanto é que os valores nele

compromissados foram rigorosamente cumpridos, podendo o resultado ser facilmente verificado, inclusive pela análise da documentação apresentada à CACEX, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de penalidades;

7.2. para "tentar aplicar penalidades", o agente fiscal se baseou unicamente no fato de "poder ter ocorrido falha formal na emissão dos Registros de Exportação — RE's", em virtude de não ter sido citado no documento o número do ato concessório;

7.3. tal entendimento adotado pela fiscalização não tem cabimento, uma vez que todos os documentos, tanto os relacionados com a importação como aqueles referentes à exportação, foram apresentados à CACEX e minuciosamente analisados e achados perfeitos para os devidos fins, resultando na emissão, por aquele Órgão, do Relatório de Comprovação de *Drawback* n° 52-96/463-0, de 27/12/1996, encerrando o processo;

7.4. através dos lançamentos contábeis, dos documentos fiscais emitidos e de fechamentos de câmbio, além de outros documentos constantes da contabilidade da impugnante, poderá se verificar que em todos os RE's foram informados os dados necessários à comprovação do regime, tendo sido apresentada à fiscalização a maior parte destes documentos, sendo que o restante encontra-se à disposição das autoridades fiscais, conforme os diversos requerimentos protocolados naquela unidade aduaneira;

7.5. o agente autuante menciona que a maioria das operações de exportação foram enquadradas no código de operação 80000, com exceção dos RE's ds 96/0014583-001, 96/0023166-001, 96/0122389-001, 96/0137059-001, 96/0146669-001, 96/0147393-003 e 96/0616195-001, que indicam outros códigos de operação, mas condizentes com o processamento das exportações;

7.6. em função da grande quantidade de documentos envolvidos, protesta pela apresentação de esclarecimentos no decorrer do processo, visando demonstrar que, como beneficiária do regime, procedeu de forma correta;

7.7. não houve qualquer dano ao Erário;

7.8. o Banco do Brasil S/A, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), é o órgão delegado para efetuar a concessão, acompanhamento, análise dos documentos apresentados para fins de comprovação das obrigações firmadas nos atos concessórios do regime, inclusive para baixa e arquivamento do processo de *Drawback*, conforme art. 2° da Portaria SECEX n° 4/97, não podendo suas decisões ser questionadas pela fiscalização aduaneira;

7.9. a Fazenda não poderia ter efetuado o lançamento do II e IPI objeto dos autos, tendo em vista que os referidos valores estão relacionados com importações realizadas entre 1994 e 1995, já tendo sido atingidos pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN;

8. Ao final de sua defesa, a impugnante requer o cancelamento dos autos de infração do II e IPI, protestando pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, notadamente provas documentais, além da oitiva de seu procurador legalmente constituído para esclarecimentos de eventuais dúvidas que porventura possam surgir.

9. Ressalte-se que, embora o presente processo tenha sido inicialmente encaminhado para DRJ/São Paulo II para julgamento da lide, posteriormente, em virtude da transferência de competência para julgamento, por força do disposto na Portaria SRF n° 956, de 08/04/2005, DOU de 12/04/2005, tal incumbência passou a ser da DRJ/Fortaleza.

10. No entanto, em uma análise preambular do feito, verificou-se que não constava dos autos a informação da data em que foi protocolizada junto à unidade de origem a peça impugnativa apresentada pela interessada (fls. 2.339/2.349), bem como os documentos que a acompanham (fls. 2.350/2.375), impossibilitando, naquele momento, qualquer apreciação por parte deste órgão julgador no tocante à preliminar de tempestividade da defesa.

11. Desta forma, com vistas ao saneamento do processo e para elucidação da questão acima exposta, resolveu este órgão julgador, por meio do Pedido de Diligência DRJ/FOR nº 547 (fls. 2.403/2.404), de 24/01/2006, devolver o processo à unidade preparadora para que a mesma informasse a data em que foi protocolizada, naquela repartição, a peça de defesa constante dos autos (fls. 2.339/2349).

Em cumprimento à diligência solicitada, por meio do despacho à fl. 2.418, ao esclarecer a questão, a chefia da Seção de Programação e Logística da Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos aponta para "um lapso de funcionário lotado à época no Protocolo Geral" que teria esquecido de apor registro de recebimento naquela via do documento. Para fazer prova de sua afirmação, junta ao processo o documento de fls. 2.406/2.416 (cópia autenticada do documento de impugnação - via em poder da autuada), onde consta o carimbo de recebimento indicando 14/01/2002 como data de protocolização da defesa apresentada pela interessada.

13. Em seguida, o processo foi remetido a esta DRJ/Fortaleza para o julgamento da lide."

A DRJ-Fortaleza/CE julgou procedente o lançamento (efls. 2.435/2.460), nos termos da ementa adiante transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 15/09/1995 a 08/07/1996

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

Tratando-se de importação efetuada ao amparo do regime de Drawback, modalidade suspensão, o termo de início do prazo decadencial para lançamento dos impostos corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório Final de Comprovação do regime.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 15/09/1995 a 08/07/1996

Ementa: PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.

OITIVA DE PROCURADOR.

Inexiste previsão legal para oitiva de procurador da impugnante no julgamento administrativo em primeira instância.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 15/09/1995 a 08/07/1996

Ementa: DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

Compete à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime Drawback e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos para fins de comprovação do adimplemento do Drawback Registros de Exportação vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback.

Lançamento Procedente

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário perante este Colegiado, alegando, em síntese:

- que, por meio do Ato Concessório nº. 0052-95/100-0, de 11/09/1995, e do Termo Aditivo 0052-96/321-8, expedido pela Cacex/Campinas, assumiu o compromisso de importar, com suspensão do II e IPI incidentes, partes, peças, componentes e matéria-prima para complementação e montagem de motores elétricos, suas partes e peças, no valor de US\$: 817.135,11. Em contrapartida, comprometeu-se a exportar motores elétricos de indução, síncronos ou corrente contínua, de potências variadas, suas partes e peças, no valor de US\$: 8.076.333,57;

- que a Carteira de Comércio Exterior - CACEX - do Banco do Brasil S/A. minuciosamente analisou e achou perfeito todos os documentos apresentados, para todos os fins, no tocante à importação bem como à exportação, tanto assim que, além de todos os anexos terem sido aprovados, emitiu o Relatório de Comprovação de *Drawback* nº. 052-96/463-0, de 27/12/1996, encerrando o processo;

- que a decisão recorrida considerou o prazo decadencial de 5 anos contado a partir do primeiro dia do ano seguinte ao da emissão do Relatório de Comprovação de *Drawback*, expedido pela SECEX, o que contraria o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Entende que o prazo decadencial deveria ser contado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte à data do registro da DI;

- que o simples fato de não ser mencionado o número do Ato Concessório do *Drawback* no Registro de Exportação - RE e ter constado um código diferente, não descaracteriza a exportação realizada; e

- que se faz necessária a realização de uma auditoria de produção nos livros e documentos da contribuinte, a fim de se confirmar que a recorrente cumpriu o compromisso firmado quando da concessão do *drawback*.

Ao final, requereu a reforma da decisão recorrida e o cancelamento deste processo administrativo.

Em sessão realizada em 17/09/2009, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse realizada uma auditoria de produção, *de modo a elucidar se a falta das informações nos registros de exportação traduz fielmente que os produtos exportados não se vinculam aos insumos importados no referido regime.*

Para fins de cumprimento da diligência requerida, foi elaborado Relatório Final pela Alfândega de Viracopos/SP (efls. 2.702/2.708).

Após, retornaram os autos ao CARF, para se proceder-se julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razões pelas quais dele conheço.

Chegam os autos a este Colegiado em razão de recurso voluntário interposto pela empresa GEVISA S/A, em face da decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento efetuado por meio de Auto de Infração, para constituição de créditos tributários relativos a Imposto de Importação e ao Imposto Sobre Produtos Industrializados- IPI vinculado, no valor total de R\$ 587.987,47, já inclusos multa de ofício e juros de mora (efls. 07/171).

O lançamento tributário decorreu do entendimento da Fiscalização de que a contribuinte não havia cumprido a legislação quanto às obrigações assumidas relativas ao Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* genérico, modalidade Suspensão, que lhe havia sido concedido.

Do Prazo Decadencial

Manifesta-se a recorrente contrária ao entendimento firmado pela autoridade julgadora de piso, quanto ao início da contagem do prazo decadencial. Entende a querelante que o prazo decadencial deveria ser contado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte à data do registro da DI, e não a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório de Comprovação de *Drawback*, expedido pela SECEX. Afirma que o posicionamento esposado pela DRJ contrariaria o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN.

Descabe razão à recorrente, entretanto, da mesma forma que descabe razão à autoridade julgadora. Vejamos.

A decadência constitui-se na perda do direito em razão da inércia de seu titular. Extinto o direito, também restará extinta a possibilidade de aquele mesmo titular deduzir sua pretensão em juízo, pois a esta faltará um pressuposto essencial: seu objeto. Da mesma forma, o atendimento a certas condições mostra-se elementar para a ocorrência do instituto da decadência, quais sejam: a existência de um direito exercitável, a inércia do titular desse direito em exercitá-lo e a continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo. Sem que tais pressupostos sejam preenchidos conjuntamente, não se configura a decadência.

No caso, tratando-se de regime em que não houve antecipação de pagamento, visto terem sido importadas as mercadorias com suspensão de tributos, tem-se que a regra para a contagem do prazo decadencial é aquela do art. 173, I, do CTN, qual seja, 5 anos a contar do o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Por se tratar de um regime aduaneiro especial, o momento da importação, no *drawback*, não traz as circunstâncias materiais necessárias para que se produzam os efeitos que seriam próprios de uma importação efetuada sob regime comum, dada a impossibilidade de ser aferido o adimplemento do compromisso vinculado ao *drawback* antes de esgotado o prazo concedido no Ato Concessório que outorgou o benefício. Assim, o momento do registro da DI não configura um dos pressupostos essenciais para a caracterização da decadência, qual seja, a existência de um direito exercitável, pois naquele momento ainda não se pode exigir do beneficiário os tributos suspensos, visto que ele ainda se encontra dentro do prazo de validade do Ato Concessório. Desse modo, falece razão à recorrente quando defende que o prazo decadencial deveria ser contado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte à data do registro da DI.

Por outro lado, também descabe razão à autoridade julgadora de primeira instância, quando esta defende o início da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do Relatório de Comprovação de *Drawback*, expedido pela SECEX. Isso porque os tributos devidos podem ser exigidos em momento anterior, não dependendo o lançamento do documento que é emitido pela SECEX.

E quando, então, a autoridade fiscal poderá efetuar o lançamento? Após findos trinta dias do prazo estabelecido no Ato Concessório para cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário. Isto porque, findo o prazo constante do Ato Concessório, o beneficiário ainda possui 30 dias para comprovar o adimplemento do regime, ou, restando o compromisso inadimplido, efetuar o pagamento dos tributos antes suspensos.

Desta forma, tendo em vista que o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial, nos termos do art. 173, I, do CTN, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tem-se que o lançamento, para o fisco, só seria possível a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido no respectivo Ato Concessório para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário, e a partir daí é que se deve iniciar a contagem do prazo decadencial.

Neste sentido são os julgados do antigo Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, os quais abaixo ilustram:

DRAWBACK-SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

O dies a quo do prazo decadencial vem a ser "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", nos termos do art. 173, I, do CTN, e uma vez que o lançamento, para o fisco, só era possível "a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido no

respectivo Ato Concessório para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário", quando foi dada ciência do auto de infração ao contribuinte, o prazo decadencial não havia fluído.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

Para comprovação de adimplemento do compromisso de exportar, assumido em Regime de Drawback-suspensão, somente serão consideradas exportações que foram devidamente vinculadas ao Ato Concessório e que contam com o código de drawback respectivo nas declarações de exportação.
RECURSO NEGADO.

(Processo nº. 10831.012427/2001-11, Acórdão 302-37317, Relator Corinho Oliveira Machado)

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

O prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente da aplicação do Regime Aduaneiro de drawback é o consagrado no art. 173, inciso I, do CTN, cuja contagem só pode ocorrer após o término do prazo concedido pela autoridade aduaneira

A concessão do regime condiciona-se ao cumprimento dos termos e condições estabelecidos no seu regulamento (art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966). O descumprimento da obrigação estabelecida no art. 325 do RA, que determina a utilização do benefício no documento comprobatório de exportação, implica a descaracterização do regime e a exigência dos tributos suspensos relativamente.

(Processo nº.12689.000056/00-25. Acórdão CSRF/03-04.570. Relator: Paulo Roberto Cucco Antunes)

Assim, no caso em questão, antes do trigésimo dia do término do prazo consignado no Ato Concessório do *drawback* - ou seja, antes de **10/12/1996**, prazo final para que a contribuinte efetuasse o pagamento dos tributos cabíveis - não poderia a Fazenda Pública lançar os tributos que seriam devidos em caso de descumprimento das condições impostas para a concessão daquele regime especial, simplesmente pelo fato de, até 10/11/1996, o Ato Concessório de *drawback* estar em vigor e ainda poderem ser cumpridas as condições que foram estabelecidas (vide efl. 261, onde consta alteração do prazo de validade consignado no item 29 do Ato Concessório, modificando o prazo para exportação de 11/09/1996 para 10/11/1996).

Dessa forma, como o lançamento só poderia ser efetuado a partir de 11/12/1996, o prazo decadencial iniciou sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte, qual seja, em 01/01/1997, podendo o crédito tributário ser constituído até 31/12/2001. Vez que do auto de infração foi dado ciência em 21/12/2001, não há que se falar em decadência.

Da Competência da SRFB

Outro ponto a se destacar é a afirmação da contribuinte de que, tendo a SECEX reconhecido o cumprimento do Ato Concessório, tendo minuciosamente analisado e achado perfeitos todos os documentos apresentados, para todos os fins o regime teria sido cumprido, culminando com a emissão do Relatório de Comprovação de *Drawback* nº. 052-96/463-0, de 27/12/1996. Ou seja, no entender da contribuinte, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não teria competência revisional dos atos praticados pela SECEX.

Não assiste razão à recorrente em tal alegação.

Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de *drawback*, cabe à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

Enquanto a SECEX é competente no que tange ao regime econômico, é a Secretaria da Receita Federal que detém a competência relativa ao regime aduaneiro. O adimplemento do compromisso declarado pela SECEX diz respeito à verificação documental referente ao cumprimento do regime em seu aspecto econômico, não alcançando o detalhamento da aferição sobre o consumo individualizado dos insumos importados, nem a verificação da regularidade dos procedimentos tributários adotados pela contribuinte, sendo da Receita Federal a competência, distinta e complementar, de examinar a regularidade tributária das operações de importação e exportação correspondentes.

O campo de atuação e competência tanto da SECEX quanto da Receita Federal está claro nas disposições da Portaria MEFP nº. 594, de 26/08/1992, que dispõe sobre o regime aduaneiro especial de *drawback* e estabelece, no art. 2º, as questões que abrangem a competência da SECEX e, no art. 3º, as de competência da Receita Federal:

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, seregem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

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

Assim, o fato de a SECEX, no caso em questão, haver considerado o compromisso como adimplido pela contribuinte, não impede nem invalida a revisão por parte da Secretaria da Receita, não resultando, daí, nenhum conflito de competência, tampouco devendo a Receita Federal subjugar-se à manifestação da SECEX, que se pronuncia em esfera de competência diversa.

Neste sentido, farta a jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, da qual ilustram os Acórdãos CSRF 03-05.557, 301-31373 e 302-37389. Mais recentemente, este também foi o entendimento manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, em sessão realizada em 06/12/2010, a saber:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 17/05/1996

***DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO.
COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.***

A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 17/05/1996

***DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM. PRINCÍPIO DA
VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO LEGAL.***

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão comum exige, em regra, sejam controlados, em separado, os estoques de insumos nacionais e importados, de forma a possibilitar a perfeita demonstração de que os insumos importados foram efetivamente empregados nas mercadorias exportadas.

***DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO
VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK.
DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE
IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO
CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.***

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

(Processo nº 10073.001182/00-55, Relator: Henrique Pinheiro Torres)

(grifo não constante do original)

Do Mérito

Além de outras irregularidades verificadas pela Fiscalização, arroladas nos itens 4.2 a 4.4 do relatório da DRJ transcrito, tem-se que os registros de exportação apresentados pela contribuinte para comprovação do adimplemento do regime não foram vinculados ao Ato Concessório objeto da lide, e, ainda, observa-se que, em nenhum dos referidos documentos foi informado o código de operação 81102, código correto a ser indicado nas operações de *"Drawback Suspensão Genérico"*.

Tal irregularidade impossibilitou à fiscalização de efetivar os controles pertinentes a uma operação de *drawback*, como, por exemplo, vincular a exportação ao Ato Concessório ao qual é pertinente, o que possibilitaria a utilização do mesmo RE para comprovação de cumprimento de Atos Concessórios distintos.

A consignação do código 81102, com a devida vinculação ao Ato Concessório correspondente, decorre de determinação legal prevista no art. 325 do Regulamento Aduaneiro/85, aprovado pelo Decreto 91.030/1985, vigente à época dos fatos, o qual estabelece que a utilização do benefício *drawback* deverá ser anotada no documento comprobatório da exportação. O documento comprobatório da exportação não é outro senão o Registro de Exportação, conforme preceitua o art. 440 do Regulamento Aduaneiro, com a redação dada pelo Decreto n.º 661, de 1992.

No mesmo esteio, o art. 34, inciso II da Portaria DECEX n.º 24, de 26 de agosto de 1992, prevê como documento comprobatório de exportação vinculada a operação de *drawback* a V via da Declaração de Exportação (DE), averbada, bem como a anotação deste benefício na citada DE. Com o advento do SISCOMEX exportação, a DE foi substituída pelo Registro de Exportação (RE), passando este a ser o documento comprobatório de registro de exportação vinculada a operação de *drawback*. Todavia, resta claro que, de acordo com o disposto na citada Portaria DECEX e no art. 325 do RA/85, deve ser consignado na citada RE que se trata de operação de *drawback*, bem como a informação precisa vincular a operação de exportação ao Ato Concessório ao qual se refere.

Inexistindo a indicação do código correto na relação discriminando expressamente nas RE a relação entre as exportações e os respectivos atos concessórios, não se pode comprovar que os bens importados sob o regime de *drawback* foram efetivamente utilizados na produção dos bens exportados. Por conseguinte, não há como afirmar que a recorrente cumpriu o compromisso assumido no ato concessório.

Desacompanhada da prova de exportação, que representa o adimplemento do compromisso assumido pelo contribuinte no ato concessório do regime de *drawback*, as importações realizadas restam descaracterizadas como amparadas pelo regime aduaneiro especial de *drawback*, ficando, portanto, sujeitas ao pagamento dos tributos suspensos.

Neste ponto, passo a adotar como razões de decidir o voto proferido pelo Conselheiro Luís Eduardo Garrossino Barbieri, nos autos do processo nº. 10074.001046/2005-59, que, com a costumeira competência, bem enfrentou a matéria. Assim, com as devidas homenagens, passo a transcrever os argumentos do ilustre Conselheiro:

“Da comprovação da efetiva exportação

Como visto a legislação brasileira historicamente adotou o “princípio da vinculação física” para o *drawback* suspensão: tanto o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66 já se referia expressamente a tal exigência, todos os Regulamentos Aduaneiros mantiveram tal prescrição, assim como o CAM – Código Aduaneiro do MERCOSUL também estipula tal exigência, de modo que a mercadoria importada ao amparo do regime deve, necessariamente, ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo, portanto, que seja integralmente empregada no processo produtivo da mercadoria exportada. Logo, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo de mercadoria efetivamente exportada. É condição para utilização do regime.

Muito bem. E como se comprova a exportação sob a égide do regime especial de *drawback* suspensão? Quais são os procedimentos a serem adotados pelo beneficiário do regime para comprovar o preenchimento das condições previstas na legislação?

Vejamos o que prescrevem os dispositivos normativos que tratam da matéria.

O artigo 325 do RA-85, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, assim como o artigo 352 do Decreto nº 4.543, de 27/12/2002, dispõem:

“A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório de exportação”.

Relembremos que o documento comprobatório de exportação, na sistemática operacionalizada pelo SISCOMEX, é o RE - Registro de Exportação devidamente averbado, nos termos do que dispõe o Comunicado DECEX nº 21/97 (“Consolidação das Normas de *Drawback*”), *verbis*:

21.1 Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes:

I- Declaração de Importação (DI);

II- Registro de Exportação (RE) averbado;

III- Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado;

IV- Nota Fiscal de venda no mercado interno”.

O Comunicado DECEX nº 21/97 prescreve, ainda, em seu item 19.4 a necessidade da vinculação do RE – Registro de Exportação ao Ato Concessório, nos seguintes termos:

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

Cabe, também, transcrever os itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado DECEX nº 21/97 que dispõe sobre o procedimento exigido para a comprovação do regime, *verbis*:

“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 SCE nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).**”

No mesmo sentido, a Portaria SECEX nº 4/97 (DOU de 12/06/1997), em seu art. 37:

“Art. 37 – **Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE), devidamente vinculado ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor**”.

Do cotejo dos dispositivos normativos mencionados (artigos 314 e 325 do RA/85 e artigos 335 e 352 do RA/2002), bem como a legislação complementar da SECEX/MDIC, constata-se que todas as disposições pertinentes à concessão do referido incentivo à exportação foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime, assim como a legislação da SECEX/MDIC prescreve os **procedimentos** a serem adotados na comprovação da exportação das mercadorias resultantes do processo produtivo.

Todos esses procedimentos exigidos em relação à comprovação das exportações são necessários para que o Fisco possa efetivamente controlar tanto a utilização dos insumos importados com desoneração tributária como a destinação dos bens (efetiva exportação). Não fossem esses controles, restaria caracterizada a ineficácia do incentivo em tela, na medida em que tornaria vulnerável a indústria nacional pelo ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, sem o pagamento dos tributos devidos.

Ao beneficiar determinadas empresas, o Estado/Fisco deve ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do regime *drawback*, fossem “desviados” para o mercado interno. É evidente que a “vinculação física” entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, e isto só pode ocorrer se os Registros de Exportação estiverem devidamente vinculados aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX.

Ademais, também é indiscutível que as exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devem estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE nº 02/92. No caso vertente, a empresa utilizou o código 80.000 - exportação normal e 81.301 - exportação sujeita a registro de venda, quando deveria utilizar o código 81.101 - *drawback* suspensão comum. Este “simples erro de preenchimento” do Registro de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a.

Os Registros de Exportação - REs que não contiverem ou que contiverem de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de *Drawback*, assim como os REs que não contemplem a informação do número do Ato Concessório ao qual deveria estar vinculado, não fazem prova do cumprimento do regime.

Este entendimento tem como pressuposto o fato de que a indicação de um código de operação diverso do regime *drawback* e/ou a falta da indicação do número

do Ato Concessório em análise não permite que se conclua que o produto objeto de exportação venha a conter insumos importados sob a égide do citado regime, o que, de forma lógica, impede que o Registro de Exportação seja utilizado para fins de comprovação do adimplemento do que foi comprometido em Ato Concessório.

Da exegese das normas acima referidas, conclui-se que a utilização do benefício deve estar devidamente consignada no documento comprobatório de exportação (RE). Para isso, necessário a informação do código correto da operação no Registro de Exportação – RE, bem como a sua correta vinculação ao Ato Concessório.

Corroborando esse raciocínio, transcrevemos a seguir, trecho do Parecer COSIT Nº 53, de 22 de julho de 1999:

“9. No tocante à questão apresentada no item 4 - possibilidade de aceitação, pela SRF, de Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios, informe-se que sobre o assunto, o art. 37 da mencionada Portaria Secex nº 4, de 1997, estabelece que ‘somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor’.”

*9.1 Assim, de acordo com a legislação vigente, **nem a Secex nem a SRF poderão aceitar Registro de Exportação que não esteja vinculado ao respectivo ato concessório.** Enfatize-se, ainda, que compete à SRF proceder ao desembaraço das mercadorias a serem exportadas, autenticando o competente comprovante de exportação, o qual será encaminhado à Secex, pelo beneficiário do regime, a fim de que se verifique a adimplência do compromisso de exportação.*

.....
Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios não serão aceitos pela SRF, para fins de comprovação do regime de drawback”.

(negritei).

É certo que a legislação estabelece um “procedimento” para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, norma de direito tributário formal (“deveres instrumentais” / “obrigações acessórias”). Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com Ato Concessório tem implicação de inegável caráter substancial, na medida em que assegura e comprova a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime *drawback*, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal.

A ausência destas essenciais informações nos documentos de exportação – REs - não se restringe apenas ao campo das questões “meramente formais”, indo muito além, inserindo-se, pelo Princípio da Vinculação Física, no pressuposto básico de comprovação do regime, consubstanciando-se, assim, em elemento essencial no adimplemento do compromisso de exportar.

Registre-se, portanto, que não se tratam de apenas “(...) *equivocos no preenchimento de registros de exportação*”, como argumenta a Recorrente, mas sim

de descumprimento de procedimentos previstos na legislação que implicam na ausência de comprovação do adimplemento do compromisso de exportar. À título de comparação, podemos vislumbrar a seguinte situação: um “erro formal” no preenchimento de uma nota fiscal, por exemplo, trocando-se um dígito no valor da mercadoria (onde deveria constar R\$ 900.000,00, constou R\$ 100.000,00) pode levar a uma modificação substancial na base de cálculo; ou um “equivoco” na classificação fiscal do produto pode implicar em alterações relevantes de alíquotas. Trata-se de “erros formais” com repercussão na relação jurídico-tributária/ obrigação tributária.

Assim, entendo que a empresa beneficiária do regime de *drawback* deve, obrigatoriamente, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física:

i. Quando das importações dos insumos com suspensão dos tributos, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Declaração de Importação, Notas Fiscais de Entrada e Livro de Registro de Entrada;

ii. Durante o processo produtivo, manter, através de livros fiscais próprios (Livro do Registro de Controle da Produção e Estoques), controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de *drawback*, bem como manter controles e registros em separado dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime;

iii. Quando das exportações dos produtos elaborados com os insumos importados, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Registros de Exportação, Declaração de Despacho de Exportação, Notas Fiscais de Saída e Livro de Registro de Saídas.

A correta escrituração fiscal, além de obrigatória aos contribuintes, faz prova do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Cumpra-se destacar que a mera alegação de que as exportações ocorreram não pode ser considerada como argumento capaz de vincular um Registro de Exportação a um determinado Ato Concessório de *drawback*. Isso não é suficiente para se comprovar que os bens importados foram efetivamente utilizados na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não fazem prova a favor do beneficiário do regime.

O art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil impõe ao sujeito passivo o dever de provar fato constitutivo do seu direito, ou seja, no caso em tela, deve provar que cumpriu as condições previstas na legislação para gozar dos incentivos proporcionados pelo regime especial de *drawback* – suspensão. Não se pode atribuir ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao Ato Concessório. O ônus, neste caso, é do sujeito passivo que deveria fazê-lo mediante a adoção do procedimento fixado na legislação de regência ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos. Não o fez!

Nos casos de isenção condicionada, a concessão do incentivo deve ser revogada em procedimento de fiscalização caso fique comprovado o descumprimento das condições previstas no Ato Concessório, como prescreve o artigo 179/CTN

Deste modo, a meu sentir, restou demonstrado que a Recorrente não pode utilizar-se da desoneração tributária decorrente do regime de *drawback* – suspensão para as exportações que não foram devidamente vinculadas ao Ato Concessório.

Por fim, destaco que a posição adotada neste voto está em sintonia com julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo transcritas:

Acórdão CSRF nº 9303-01.248, sessão de 06 de dezembro de 2010:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

(...)

DRAWBACK SUSPENSÃO, EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação à ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Acórdão CSRF nº 9303-00.210, sessão de 15 de setembro de 2009:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 31/05/1996, 25/07/1996, 20/08/1996, 21/10/1996, 13/11/1996.

DRAWBACK SUSPENSÃO.

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Procurador Provido.”

Acrescente-se à jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, nesse mesmo sentido, o julgado proferido em 11/04/2012, nos autos do processo nº. 13921.000324/2001-97, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 18/11/1996 a 18/12/1996

Ementa: DRAWBACK

Falta de vinculação entre a exportação e o Ato Concessório do Drawback caracteriza inadimplemento do Regime Aduaneiro tornando cabível a cobrança dos tributos suspensos e acessórios.

RECURSO NEGADO

(Relatora: Maria Teresa Martínez López)

Por último, é de se destacar que, mesmo àqueles que se mostram contrários a tal entendimento e defendem que a comprovação da efetiva exportação pelo contribuinte já se mostraria suficiente para comprovar o adimplemento do regime de *drawback*, sem que se fizesse necessária a vinculação entre a exportação e o Ato Concessório, ainda assim para estes seria incabível considerar-se adimplido o compromisso no caso em questão, visto que, oportunizada a realização da auditoria de produção - que a própria recorrente havia solicitado em seu recurso - esta se mostrou irrealizável, visto a contribuinte não ter apresentado a documentação necessária, conforme consta do Relatório Final expedido pela Alfândega de Viracopos/SP (efls. 2.702/2.708).

Por todo o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

É como voto.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira