



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.001953/2007-58
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3002-001.535 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de outubro de 2020
Recorrente CALÇADOS L HOMBRE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/03/2004

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.

DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.

Somente serão aceitos para comprovação do adimplemento da condição resolutiva do Regime Aduaneiro Especial de Drawback registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo ato concessório e que contenham o código de operação próprio do Regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves, Sabrina Coutinho Barbosa, e Mariel Orsi Gameiro.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3002-001.535 - 3ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 11020.001953/2007-58

Relatório

Trata-se de auto de infração, lavrado em 28 de junho de 2007, para exigir imposto de importação e Cofins-Importação, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, em razão do inadimplemento do compromisso de exportar no regime aduaneiro de drawback suspensão, em descumprimento ao artigo 342, do Regulamento Aduaneiro.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se o relatório constante da decisão da DRJ:

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/06/2007, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Imposto de Importação e Contribuição PIS/COFINS, acrescidos de multa de ofício e juros de mora no valor de R\$ 10.067,15 em virtude dos fatos a seguir descritos.

O importador, por meio das DI's de nº 04/0285856-0 e 04/0425193-0, registradas em 26/03/2004 e 06/05/2004, respectivamente, submeteu ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão mercadorias, couros bovinos de bezerro pré curtido, mercadoria com classificação fiscal na Tarifa Externa Comum no código 4104.19.30, por meio dos Atos Concessórios nº 20040046222 e 20040075397, sendo que foi concedido prazo para a utilização dos bens no processo produtivo do beneficiário, sendo que ao seu termino deveria ocorrer a exportação.

Ocorre que findo o prazo estabelecido no regime, não tendo o beneficiário tomado nenhuma das providencias elencadas no art. 342 do RA, conforme informação eletrônica do Decex, resolve-se a suspensão exigindo os tributos devidos.

Intimada a informar se já efetuou a nacionalização da mercadoria com o respectivo pagamento da mercadoria, a empresa alegou que o que efetivamente faltou foi a Empresa ter feito a vinculação dos RE's nos prazos de validade do respectivo Ato Concessório.

Porem, pode-se verificar que a empresa realizou as exportações cumprindo com o compromisso assumido em relação aos valores do Drawback.

A empresa comete dois graves erros em sua argumentação 1) A vinculação do RE ao respectivo AC deve ser feito ANTES DA EXPORTAÇÃO, permitindo aos sistemas da Receita o correto encaminhamento do canal em verificação fiscal. 2) Não podemos verificar que a empresa realizou as exportações cumprindo com o compromisso assumido de reexportar, em termos físicos, as mercadorias importadas com suspensão de impostos.

Portanto, mantém-se a exigência de nacionalização da mercadoria, cobrando-se os impostos que deixaram de ser recolhidos com os encargos legais.

Cientificado do auto de infração, pessoalmente, em 20/07/2007 (fls.2), o contribuinte, protocolizou impugnação, tempestivamente em 16/08/2007, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 81 à 89, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento.

O impugnante alegou que:

Conforme Auto de infração 1010600/00243/07 recebido em 20/07/2007, apresentamos a SRF de Caxias do Sul os documentos comprobatórios das exportações, realizadas com base na importação de couro de bezerro pré-curtido descritos nas DI's de nº. 04/0285856-0 e 04/0425193-0.

A cada nota fiscal emitida para exportação e/ou venda equiparada para exportação, quando amparada por regime de drawback temos sempre a preocupação de fazer menção no corpo da nota fiscal número do Ato Concessório caracterizando assim o Amparo de Drawback dando garantia tanto para a empresa, quanto para a Receita Federal do Brasil de que realmente a exportação de mercadorias se efetivou.

Reconhecemos que realmente houve um erro administrativo de não monitorar junto à empresa contratada para a abertura e encerramento dos Atos Concessórios 20040046222 e 20040075397, a vinculação dos RE's dentro do prazo de vigência dos respectivos Atos Concessórios.

Entretanto, entendemos que esta nossa falha administrativa não seja motivo tão grave para que a empresa L'Hombre seja penalizada com tão pesado ônus, considerando que as exportações realmente foram efetivadas e que seus custos foram baseados nos benefícios que nos proporcionou a importação de matéria prima dentro do regime de drawback, porém em nenhum momento tivemos a intenção de negligenciar quaisquer informações referentes aos processos.

Salientamos que os RE's estão devidamente aplicados ao Drawback e nossa explanação de justificar o processo está embasado na informação do DECEX, e nossa justificativa está baseada na Lei 9784/99.

A fim de comprovar, por meio escrito e documental, apresentamos a relação de documentos pertinentes aos Atos Concessórios e suas respectivas Declarações de Importação.

Faz-se saber que os RE's foram emitidos pela comercial exportadora, South Service Trading S/A CNPJ: 93.101.632/0001-22, e esta por sua vez não vinculou no campo 2a dos RE's o código 81101 (drawback), ao referido RE no ato de sua implantação, caracterizando a falha de processo uma vez que a empresa L'Hombre faz menção do amparo de drawback no corpo da nota fiscal.

ATO CONCESSÓRIO Nº 20040046222 - DI - 04/0285856-0 - 26/03/2004

- RE 04/0549616-001 - Emitido com o código 80000, mas alterado após a averbação do embarque do R.E. para o código 81101 conforme consta nos campos 25/26 do mesmo;
- RE: 04/0591155-001 - Emitido com o código 80000, mas alterado após a averbação do embarque do R.E. para o código 81101 conforme consta nos campos 25/26 do mesmo;

ATO CONCESSÓRIO Nº. 20040075397 - D.I. 04/0425193-0

RE: 04/0823297-001 - Emitido com o código 80000, mas alterado após a averbação do embarque do R.E. para o código 81101 conforme consta nos campos 25/26 do mesmo. Para este RE a comercial exportadora alega não ter ciência do fato gerador de drawback, porém a L'Hombre se exime novamente, pois há menção no corpo e nos dados adicionais da nota fiscal;

Todos os demais RE's, para as exportações diretas é através da comercial exportadora, foram emitidos com o código 81101 no campo 2a na implantação do R.E. antes do embarque e isto, pode ser comprovado por não existir observação de alteração nos campos 25/26 de cada um, permitindo com isso a análise das mercadorias antes dos respectivos embarques pela Receita Federal do Brasil.

Para os RE's alterados após a averbação do embarque o que nos surpreende é de que o sistema nos permitia alterar os processos após a averbação dos embarques. Se esse procedimento não fosse o correto, essas alterações não poderiam ter sido aceitas e efetivadas.

Para o Ato Concessório 20040046222 DI Nº 04/0285856-0 a empresa L'Hombre exportou o equivalente a 691 pares com o código 81101 no campo 2a dos RE's antes do embarque. Averbados ainda posteriormente ao embarque, 2793 pares totalizando assim a quantidade exportada de 3.484 pares.

Para o Ato Concessório 20040075397 DI nº 04/0425193-0 a empresa L'Hombre exportou o equivalente a 1548 pares com o código 81101 no campo 2a dos RE's antes do embarque. Averbados ainda posteriormente ao embarque, 645 pares, porém a quantidade exportada é averbada antes do embarque dá como liquidado o compromisso, pois o total de pares exportados para este Ato Concessório soma 2193 pares.

Diante do exposto pedimos a baixa total do Auto de Infração 1010600/00243/07, dando-nos assim condições de continuarmos a promover exportações e utilizarmos benefícios do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

É o Relatório.

A Vigésima Terceira Turma da DRJ/SPO proferiu acórdão nº 02-97.917, em 02 de agosto de 2010, de outubro de 2010 (e-fls.21/23), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/03/2004

DRAWBACK. O Beneficiário desembarçou mercadorias com suspensão de impostos. Findo o prazo estabelecido no regime, não tendo o beneficiário nenhuma das providências para adimplir o regime, resolveu-se a suspensão, exigindo os tributos devidos, nas importações.

A Fiscalização e controle de regimes especiais, como é o caso do “Drawback”, é de competência da Receita Federal do Brasil por envolver renúncia fiscal.

O Princípio da Vinculação Física deve ser estritamente observado pelo beneficiário do Regime.

O adimplemento da obrigação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback modalidade suspensão implica em um controle a respeito dos insumos importados efetivamente utilizados nos produtos exportados, e não apenas do produto exportado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi notificada em 15 de setembro de 2014 (e-fl. 256), e interpôs Recurso Voluntário em 14 de outubro de 2014 (e-fls. 258/266), alegando em síntese: efetiva exportação ocorrida sem contestação da fiscalização, e a fungibilidade das mercadorias exportadas, tendo em vista que o que se discute é o fato da fiscalização não ter tido a oportunidade de fazer a verificação física da mercadoria; além disso defendeu também a improcedência do auto com fulcro em mero descumprimento de formalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

Além disso atende aos requisitos previstos no artigo 23-B, entendendo-se apto ao julgamento pelas Turmas Extraordinárias.

A discussão sobre o auto de infração no presente processo administrativo diz respeito a dois pilares argumentativos: a empresa não procedeu a vinculação dos RE aos Atos Concessórios, gerando, enfim, a impossibilidade de comprovação do princípio da Vinculação Física e por conseguinte o adimplemento do compromisso assumido como beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de Drawback – modalidade Suspensão.

Sem delongas, destaco já de início que a Câmara Superior já se manifestou sobre os dois temas, confirmando que o princípio da vinculação física é essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão, bem como, somente serão aceitos para comprovação do adimplemento da condição resolutiva do

Regime Aduaneiro Especial de Drawback registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo ato concessório e que contenham o código de operação do próprio regime.

Nesse sentido, bem caminhou a decisão proferida pela DRJ, que com riqueza de detalhes, explorou os conceitos supracitados para manutenção do respectivo auto de infração, e por tal razão adoto como razões de decidir – embasada pelo artigo 50, parágrafo 1º, da Lei 9784/1999:

A impugnação atende aos requisitos de admissibilidade previstos no ordenamento do processo administrativo fiscal.

É ponto incontroverso que a empresa L'Hombre, por meio das DI's de nº 04/0285856-0 e 04/0425193-0, registradas em 26/03/2004 e 06/05/2004, respectivamente, submeteu ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão mercadorias, couros bovinos de bezerro pré-curtido, mercadoria com classificação fiscal na Tarifa Externa Comum no código 4104.19.30, por meio dos Atos Concessórios nº 20040046222 e 20040075397.

É ponto controverso o adimplemento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

DA ESTRITA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

A competência do Decex encontra-se descrito no art. 49 da Portaria Secex n. 35 de 24/11/06:

Art. 49 — Compete ao Departamento de Operações de Comércio Exterior — DECEX a concessão do Regime de Drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Temos, portanto, estabelecido que a Secretaria do Comércio Exterior, SECEX, concede o Regime, através da emissão do Ato Concessório. Posteriormente a mesma SECEX controla o Regime, recebendo da beneficiária, informações, que compilará no Relatório de Comprovação encaminhará à Secretaria da Receita Federal.

A Fiscalização e controle de regimes especiais, como é o caso do “Drawback”, é de competência da Secretaria da Receita Federal, mesmo porque eles envolvem renúncia fiscal.

É o que estabelece o artigo 3º da Portaria MF nº 594, de 25 de agosto de 1992:

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 pelas legislação pertinente.

A competência tributária da RFB já foi objeto de inúmeras manifestações dos órgãos julgadores, das quais colacionamos as seguintes, para que se veja como a questão está pacificada:

DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil 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. (DRJ — Fortaleza, 7ª turma, ACÓRDÃO Nº 08-14742, de 30 de Janeiro de 2009)

DRAWBACK - COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

Compete à Receita Federal a aplicação do regime aduaneiro especial denominado drawback, a fiscalização dos tributos incidentes na importação, bem como a verificação

do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência. (3º Conselho de Contribuintes, I a Câmara, Acórdão nº 301-34594, Processo nº 10831.012730/2001-13, Data da Sessão: 08/07/2008)

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO COMPETÊNCIA.

Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe A Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo A exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência. (3º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão nº 302-37389, Processo nº 10074.000100/2002-04, Data da Sessão: 22/03/2006)

Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX. As competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, mas se complementam e devem ser mutuamente respeitadas.

Isto também , se deduz da redação do art. 156, da Portaria SECEX nº 25/2008, que estabeleceu que a RFB teria, à disposição, informação acerca do inadimplemento do citado Regime Aduaneiro Especial.

Art. 156. O inadimplemento do regime ficará registrado no módulo específico drawback do SISCOMEX, e estará disponível à RFB e aos demais órgãos ou entidades envolvidas no controle, por acesso eletrônico no SISCOMEX, para as providências cabíveis.

Parágrafo único. Futuras solicitações do titular detentor de ato inadimplido poderão ficar condicionadas à regularização da situação fiscal.

Por conseguinte, QUALQUER alegação referente à apresentação de documentação exigida pelo SECEX para comprovar a exportação da mercadoria vinculada, documentação essa que se constituiria do contrato de câmbio liquidado, Nota fiscal de Exportação e Fatura Comercial **não tem nenhuma validade**, em face da referida Portaria 24 do DECEX, mesmo porque não é de competência da SECEX verificar o cumprimento dos requisitos e condições do regime de “drawback”, conforme dispõe a Portaria MF 594, acima mencionada.

A averbação da Receita Federal, nos documentos comprobatórios de exportação de mercadoria vinculada é ato de suma importância para a verificação da efetiva exportação do produto vinculado ao regime, e não mero procedimento acessório, como chega a afirmar o interessado.

Segundo a inteligência do Artigo 111 do Código Tributário Nacional, deve-se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha de **suspensão** ou exclusão do crédito tributário outorga de isenção. Desta forma, a concessão e utilização do benefício do regime de Drawback somente poderão ser efetivadas nos casos expressamente mencionados pelo artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66 e suas regulamentações dispostas no Regulamento Aduaneiro.

O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK – CONCEITO.

A tributação se justifica como forma de prover recursos ao Estado para que este retorne serviços públicos à sociedade.

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback revela uma situação em que o legislação contemplou um outro interesse público que não o da "incidência tributária", visando ao desenvolvimento da economia nacional, à geração de postos de trabalho, à melhoria da qualidade dos produtos fabricados no país, ao incremento da balança comercial, à atração de capital estrangeiro para inversões em solo nacional, dentre tantos outros.

Nessa área se insere o conjunto de mecanismos de exoneração tributária de mercadorias importadas, ainda que de caráter temporário, tendo por finalidade principal o fomento do saldo positivo na balança comercial brasileira através da exportação do produto final fabricado.

Esse instrumento tributário viabiliza a incorporação de insumos estrangeiros ao produto fabricado no Brasil, agregando-lhes valor e, uma vez que esses insumos não sofrem a incidência dos tributos e contribuições próprias de uma importação, isso implica em um ganho de competitividade no mercado internacional. Em casos específicos, alguns mecanismos jurídicos admitem esse afastamento da carga tributária ainda que o insumo seja de fabricação nacional.

O sistema normativo vigente, no tocante ao comércio exterior, estabelece como regra geral, para as operações de importação, o pagamento dos tributos (II, IPI, PIS, COFINS, ICMS) com sua exigibilidade imediata (no momento da ocorrência dos respectivos fatos geradores).

Como exceções a esta regra geral, temos:

Os Regimes Aduaneiros Especiais (como Drawback e Admissão Temporária, entre outros);

Os Regimes Aduaneiros Atípicos (como Zona Franca de Manaus e as Lojas Francas, entre outros).

Os Regimes Aduaneiros Especiais têm suas características específicas; quais sejam: as obrigações tributárias ficam suspensas, é constituído um Termo de Responsabilidade e existem limites, condições e prazos a serem cumpridos pelos beneficiários.

Estes Regimes, também chamados de Regimes Econômicos, são extremamente vantajosos financeiramente para as empresas beneficiárias, uma vez que permitem uma expressiva desoneração da carga tributária e conseqüentemente uma redução no custo do produto exportado e um aumento da competitividade das empresas nacionais.

Para que isto ocorra, a União abre mão da arrecadação dos tributos visando, principalmente, incentivar as exportações. Assim, estes Regimes Especiais, se devidamente usufruídos, representam um eficiente instrumento de política econômica. Por outro lado, o desvio de suas finalidades representa uma concorrência desleal para com as outras empresas do mesmo ramo de atividade econômica, pagam regularmente seus tributos em uma operação de importação.

O REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE **DRAWBACK**, MODALIDADE SUSPENSÃO.

De modo a tornar profícua a linha de argumentação a ser aqui empreendida, tecem-se indispensáveis considerações a respeito do Regime Aduaneiro Especial Drawback Suspensão, concedido ao contribuinte.

O Regime Aduaneiro Especial de **Drawback**, modalidade Suspensão, é o que permite a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Este assunto se encontra disciplinado no art. 78, inciso **II**, do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

(...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

No Decreto nº 91.030/1985 - Regulamento Aduaneiro, o assunto foi assim disciplinado:

CAPÍTULO IV

DRAWBACK

Seção I

Normas Gerais

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;

III - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam sido pagos na importação de mercadoria exportada após

beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Parágrafo único. O benefício de que trata este artigo é considerado incentivo à exportação

Art. 315. O benefício do drawback poderá ser concedido:

I - à mercadoria importada para beneficiamento no País e posterior exportação;

II - à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;

III - à peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, máquina, veículo ou equipamento exportado ou a exportar;

IV - A mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar;

V - aos animais destinados ao abate e posterior exportação.

§ 1º O benefício também poderá ser concedido para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão.

§ 2º O benefício poderá ainda ser concedido, em caráter especial, na modalidade do inciso II do artigo anterior, a setores definidos pela Comissão de Política Aduaneira, a fim de ser reposta a matéria-prima nacional utilizada na exportação, de sorte a beneficiar a indústria exportadora ou o fornecedor nacional e para atender a peculiaridades de mercado.

Posteriormente, no Decreto nº 4.543/2002 - Regulamento Aduaneiro, o assunto foi assim disciplinado:

Art. 335. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 78, e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

(...)

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Atualmente, no Regulamento Aduaneiro – Decreto 6759/2009, a matéria é disciplinada nos artigos 389 e 390:

Art. 389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

- a) devolução ao exterior ou reexportação;
- b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou
- c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos;

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Assim, disposições as normativas acerca da "vinculação física", provenientes das vigas-mestras do Regime de Drawback, prescrevem nitidamente a regra que estabelece o liame entre a mercadoria importada e a excepcionalidade da sua não tributação, quando ingressada no território nacional.

Assim, o Regime Aduaneiro Especial de Drawback — modalidade Suspensão é o que permite a entrada de insumos estrangeiros no país sem o pagamento dos tributos exigíveis na importação para a aplicação em produtos destinados à exportação.

O Regime é concedido através do Ato Concessório, onde estão previstos todos os termos, limites e condições que devem ser rigorosamente seguidos.

Os tributos ficam com sua exigibilidade suspensa desde seu ingresso até a sua reexportação, quer sejam incorporados aos produtos estrangeiros, quer sejam consumidos no processo produtivo de elaboração dos produtos finais a serem exportados.

Quaisquer alterações nos termos e condições dos respectivos Atos Concessórios devem ser solicitadas pelo beneficiário, ao agente concedente do Ato, dentro de seu prazo de validade. Tais alterações, se deferidas, são concedidas através de Aditivos aos Atos Concessórios.

A finalidade do Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em termos de preço no mercado internacional, desonerando os tributos devidos em uma importação comum, sob a condição de que os insumos importados sejam necessariamente empregados na industrialização dos produtos nacionais a serem exportados (Art. 335 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543/02).

Assim, em caso de desrespeito a esta finalidade do Regime e utilização destes insumos importados empregados na industrialização dos produtos voltados ao mercado nacional, está-se diante de fragorosa prática de concorrência desleal.

A empresa, para utilizar-se do Regime de Drawback, solicita a SECEX — Secretaria de Comércio Exterior/MDIC, através das agências do Banco do Brasil, a emissão do Ato Concessório Drawback, apresentando para tanto um Laudo Técnico e um plano de importação vinculado a exportação. Trata-se de uma "carta de intenções", onde a empresa solicita a importação de insumos com os tributos suspensos, comprometendo-se a exportar produtos elaborados com esses insumos, dentro dos limites, condições e termos pactuados.

No caso específico do drawback modalidade suspensão operação especial — intermediário, os insumos importados devem ser necessariamente incorporados aos produtos a serem exportados, inibindo qualquer desvio para o mercado interno, sob pena de se desvirtuar a finalidade do Regime, com efeitos nocivos à prática concorrencial.

A esse preceito se dá a denominação de “Princípio da Vinculação” sendo uma das condições basilares em que se apóia a modalidade especial — intermediário.

O ato Concessório emitido pela SECEX, com base no projeto elaborado e informações prestadas pelo próprio beneficiário, define:

- Os benefícios pleiteados: suspensão dos tributos incidentes na importação — II, I.P.I., PIS e COFINS que deverão ser fisicamente incorporados ao produto a ser exportado, estabelecendo-se as quantidades, valores e especificações de insumos estrangeiros;
- Em contrapartida, os compromissos assumidos pela empresa (quantidades, valores e especificações de produtos a serem exportados), sempre de conformidade com o projeto elaborado pelo próprio beneficiário do regime.

A diferenciação entre o Regime Drawback modalidade suspensão por exportar e o drawback modalidade suspensão operação especial — intermediário — é aquela definida pelos item 2.1 c/c 2.2 c/c Título 8 do Capítulo III do então vigente Comunicado DECEX 21/97 (Consolidação das Normas Drawback - CND), que foi recepcionado pelas Portarias DECEX 14/2004, e Portaria Decex 35/2006:

2.1 O Regime de Drawback compreende as seguintes modalidades:

I - SUSPENSÃO dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização de produto a ser exportado;

2.2 Poderão ser concedidas, ainda, as seguintes operações especiais:

(...)

IV - Drawback Intermediário: concedido na modalidade suspensão e isenção.

Caracteriza-se pela importação de mercadoria por empresas denominadas fabricantes intermediários, destinada a processo de industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação;

Parágrafo único. Poderá ser exigida a apresentação de documentos adicionais que se façam necessários à análise para a concessão do regime.

(...)

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

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

2. Poderá, ainda, abranger produto destinado a venda no mercado interno com o fim específico de exportação, observado o disposto nesta CND.

8.3 A empresa deverá registrar, no formulário Pedido de Drawback, a existência ou não de subproduto, resíduo ou sobra, com valor comercial de revenda, no processo industrial do produto a exportar.

8.4 No caso em que mais de um estabelecimento industrial da empresa for realizar importação e/ou exportação ao amparo de um único Ato Concessório de Drawback, deverá ser indicado, no formulário Pedido de Drawback, o número de registro no Cadastro Geral de Contribuintes (CGC) dos estabelecimentos industriais, com menção expressa da unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) com jurisdição sobre cada estabelecimento industrial importador.

(...)

8.14 Quando da importação e exportação vinculadas ao Regime, a beneficiária deverá observar os procedimentos constantes dos Anexos IV e V, respectivamente, desta CND.

8.15 A beneficiária do Regime deverá comprovar a realização das importações e exportações compromissadas, observadas as normas e procedimentos estabelecidos nos Títulos 19 e 22 desta CND.

(...)

TÍTULO 19 - Modalidade Suspensão

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

19.2 Para comprovação de importações vinculadas ao Regime, será utilizada a data de registro da Declaração de Importação (DI) ou a data do registro da Declaração da Importação pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

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

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

19.5 Para utilização de Nota Fiscal de venda, no mercado interno, de que trata o subitem 21.2.III desta CND, a empresa de fins comerciais deverá ter exportado o produto contendo mercadoria importada ao amparo do Regime, modalidade suspensão, no prazo

de até 60 (sessenta) dias contados da data do recebimento do produto consignada na Nota Fiscal de venda. (Grifo e Negrito Nossos)

Somente as quantidades constantes do documento de comprovação apresentado à SECEX e da nota fiscal de venda no mercado interno e vinculadas no RE se prestam a comprovar o adimplemento do regime, nos termos do inciso I do item 21.5, da letra "I" do item 5 do Anexo IX e do item 7 do Anexo V, do Comunicado SECEX Nº 21/1997, in verbis, sendo que em caso de divergências entre tais quantidades prevalecerá a menor delas:

ANEXO IX

5. O ANEXO DE EXPORTAÇÃO deverá conter as seguintes informações:

- a) nome da beneficiária do Regime;
- b) endereço;
- c) CGC;
- d) número do Ato Concessório de Drawback;
- e) data de emissão;
- f) número do documento comprobatório da exportação;
- g) data do embarque;
- h) código do produto (NCM);
- i) descrição do produto;
- j) peso do produto;
- l) quantidade do produto; '
- m) valor do produto no local de embarque;
- n) valor líquido da exportação (valor do produto no local de embarque deduzido das parcelas de comissão de agente, eventuais descontos e outras deduções);
- o) valor líquido das exportações, convertido em dólares norte-americanos,*

ANEXO V

7. Quando na industrialização do produto houver a participação de produto intermediário, cuja Nota Fiscal de venda tenha sido emitida nos termos da IN SRF nº 21/85, a industrial-exportadora deverá consignar no campo 24 (dados do fabricante) do Registro de Exportação (RE):

- a) CGC do fabricante-intermediário;
- b) NCM do produto-intermediário;
- c) Unidade da Federação onde o fabricante-intermediário se situa;
- d) número do Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, do fabricante-intermediário;
- e) quantidade do produto intermediário efetivamente utilizado no produto final, na unidade da NCM;
- f) valor do produto intermediário efetivamente utilizado no produto final, convertido em dólares norte-americanos, à taxa de câmbio para compra vigente na data de emissão da Nota Fiscal que amparou o fornecimento.

Segundo o Comunicado DECEX nº 2, de 31/01/00, em seu Título 21, os documentos que comprovam as operações exportação vinculadas ao Regime de Drawback do Ato Concessório em questão são os Registro de Exportação (RE's) averbados e, em seu Título 26, o citado comunicado coloca que a liquidação do compromisso de exportação no Regime de Drawback, modalidade suspensão, ocorre mediante exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório de Drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados.

A propriedade marcante em relação aos insumos importados sob a égide do benefício do Regime Drawback modalidade suspensão operação especial – intermediário, é a infungibilidade.

Essa previsão decorre do artigo 355 do Decreto nº 4.543/2002 - Regulamento Aduaneiro, vigente à época, já transcrito, combinado com os artigos 116 e 117 do Código Tributário Nacional:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

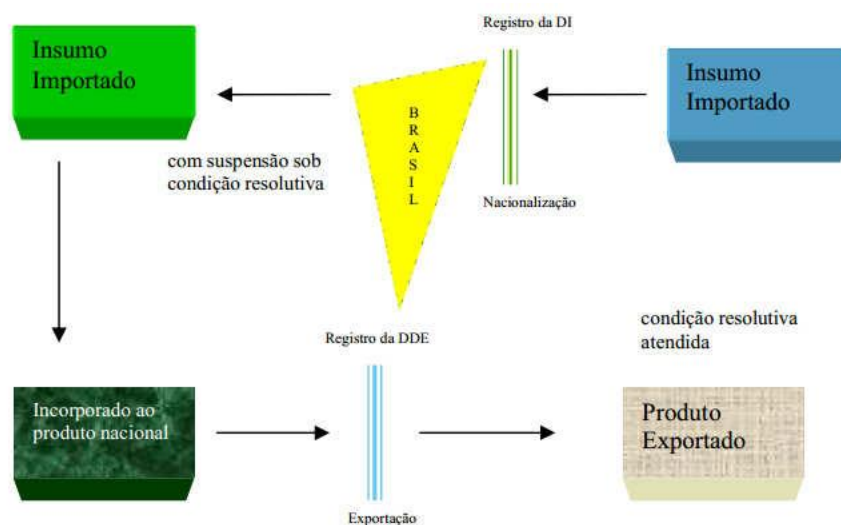
II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.(Grifo e Negrito Nossos)



Um insumo nesta condição não pode ser substituído por outro que não esteja sob o amparo do Regime.

Como mencionado, o propósito do Regime Aduaneiro Especial de Drawback — modalidade Suspensão é a entrada de insumos estrangeiros no país sem o pagamento dos tributos exigíveis na importação para a aplicação em produtos destinados à exportação. Por hipótese, admitamos que um dado beneficiário proceda a substituição dos insumos importados por outros adquiridos no mercado interno, dando aos insumos importados sob Drawback a destinação de compor um produto final a ser vendido no mercado interno. O fabricante levaria uma vantagem competitiva indevida, pois o insumo que compõe o produto final foi importado sem o ônus dos tributos incidentes, ao passo que poderia ainda usufruir do artifício de adquirir no mercado interno insumos de

baixa qualidade para compor o produto a ser exportado, incorrendo assim em um custo menor.

Mas, sobretudo, a vinculação ao regime de drawback ao Ato Concessório no documento comprobatório de exportação, Registro de Exportação - RE, objetiva o controle fiscal do benefício concedido, possibilitando:

- Evitar que uma mesma exportação (RE) possa ser utilizada para comprovar mais de um AC e que, portanto, as mercadorias importadas desoneradas de tributação em amparo a um dos AC

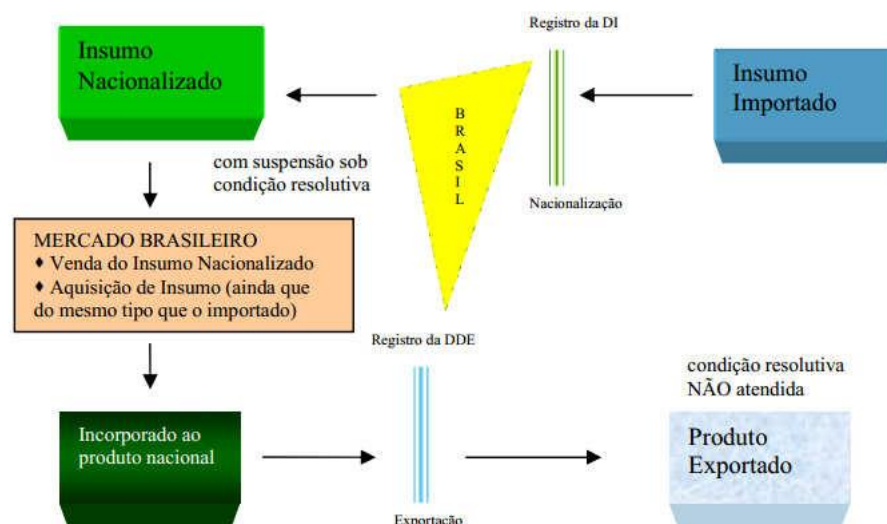
sejam destinadas ao mercado interno;

- O direcionamento no despacho das mercadorias para canal automático de verificação física, visando a confirmação das informações declaradas pelo exportador / beneficiário.

Logo, o Princípio da Vinculação Física deve ser estritamente observado pelo beneficiário do Regime.

Nesse sentido, o enunciado de SÚMULA VINCULANTE pelo Pleno e da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de 27/11/2013:

18) A vinculação física entre o insumo importado e o produto objeto de exportação é requisito essencial do regime de drawback na modalidade suspensão.



Para a comprovação da condição RESOLUTIVA é apresentado relatório de comprovação (Relatório Unificado de Drawback – RUD).

De modo a propiciar essa comprovação são informadas as importações efetuadas sob o amparo do regime e as exportações de produtos que em tese teriam utilizado os insumos importados ao amparo do regime, bem como laudo técnico em que conste a relação insumo/produto correspondentes às importações e exportações compromissadas.

Com a instituição do drawback eletrônico, a partir de 2002, a comprovação do regime passou a ser enviada eletronicamente pela beneficiária, sendo as importações e exportações vinculadas ao Ato Concessório disponibilizadas no sistema Siscomex.

Como visto, o regime de *drawback* suspensão, modalidade intermediário, caracteriza-se pela importação de mercadoria por empresas denominadas fabricantes intermediários (EFI) destinada a processo de industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industrial-exportadora (EIE), para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação.

Quando da comprovação do ato, é apresentado relatório de comprovação do regime em que são informadas as importações efetuadas sob o amparo do regime e as vendas dos produtos intermediários que em tese teriam utilizado os insumos importados ao amparo do regime. Essas importações e vendas são perfeitamente discriminadas, a saber:

- Importações: nº da Declaração de Importação - DI; data do registro da DI; NCM peso, quantidade e valor FOB (US\$) do insumo importado;
- Vendas: nº da Nota Fiscal de venda a empresa industrial exportadora, data de emissão da nota, NCM peso, quantidade e valor FOB (US\$) do produto exportado.

Tal qual como já delineado na ação fiscal, a linha de argumentação apresentada na impugnação é que efetivamente faltou foi a vinculação dos RE's nos prazos de validade do respectivo Ato Concessório. E afirma que a empresa realizou as exportações cumprindo com o compromisso assumido em relação aos valores do Drawback.

Não.

A motivação que permeia a ação fiscal **não se limita** a ausência de vinculação dos RE's nos prazos de validade do respectivo Ato Concessório, conforme consta no próprio corpo do Auto de Infração.

O próprio corpo do Auto de Infração reclama a inexistência de um laudo que permita comprovar que a mercadoria importada foi aplicada nas exportações com quebra máxima de 5%, conforme determina o Regulamento Aduaneiro.

Logo, não há como a empresa L'Hombre comprovar o Princípio da Vinculação Física e por conseguinte o adimplemento do compromisso assumido como beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Drawback - modalidade Suspensão.

Diante do exposto, no uso da competência legal, outorgada pelo inciso I do art. 61 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, com redação dada pela Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995, art. 7º, § 5º, julga-se **IMPROCEDENTE** a impugnação constante no presente processo.

O processo deve ser encaminhado ao órgão de origem para ciência do interessado e demais providências.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro