



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.720511/2011-91
ACÓRDÃO	3002-004.546 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAN MARINO ONIBUS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. MODALIDADE DE LANÇAMENTO. IMPORTAÇÃO.

O prazo decadencial para lançamento de ofício dos tributos devidos na importação, sujeitos à modalidade de lançamento por homologação, é de cinco anos. Havendo pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN. Não tendo havido qualquer pagamento antecipado, ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN. Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008.

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício dos tributos suspensos pelo regime de drawback é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado em razão da inadimplência. Para a fixação desse termo inicial, deve-se considerar o prazo de 30 dias que o beneficiário dispõe, após a data-limite do ato concessório, para recolher os tributos, devolver os insumos ao exterior ou destruí-los. Súmula CARF nº 156.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ADUANEIRO. DRAWBACK SUSPENSÃO. ADIMPLEMENTO. COMPETÊNCIA DA SECEX. INDISPENSABILIDADE DA COMPROVAÇÃO FORMAL.

O beneficiário de ato concessório de drawback, na modalidade suspensão, tem o dever de submeter à Secex a documentação comprobatória do cumprimento das condições do regime. A inobservância dessa etapa formal impede que a comprovação do atendimento aos termos do benefício seja realizada exclusivamente perante a RFB, dada a necessidade de baixa administrativa pelo órgão emissor.

DRAWBACK. RETIFICAÇÃO DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO PÓS-AVERBAÇÃO DO EMBARQUE. POSSIBILIDADE. CIRCULAR SECEX Nº 39/2007 E PORTARIA SECEX Nº 33/2007. AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO À ÉPOCA.

Inexistindo vedação normativa expressa para a alteração do enquadramento no regime de drawback em Registros de Exportação (RE) já averbados à época dos fatos, e, diante da previsão de aceitação de retificações pela Circular SECEX nº 39/2007 e Portaria SECEX nº 33/2007, é ilegítima a desconsideração de tais alterações para fins de comprovação do adimplemento do regime.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 09/02/2005

BASE DE CÁLCULO. VALORES DO ICMS E DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no art. 99 do RICARF c/c a decisão do STF, no julgamento do RE 559.937/RS, sob o regime do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (CPC), cumpre reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras e dos valores das próprias contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre importação na base de cálculo da Cofins-Importação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 09/02/2005

BASE DE CÁLCULO. VALORES DO ICMS E DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. EXCLUSÃO.

Por força do disposto no art. 99 do RICARF c/c a decisão do STF, no julgamento do RE 559.937/RS, sob o regime do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11/01/1973 (CPC), cumpre reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras e dos valores das próprias contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre importação na base de cálculo da Cofins-Importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar os créditos tributários lançados de ofício relativamente aos Atos Concessórios nº 20050018868 e 20060124563, e, com relação ao Ato Concessório nº 20050006509, dar parcial provimento tão-

somente para que as exigências de PIS/Pasep e Cofins-Importação, e os encargos correspondentes, sejam adequadas ao decidido no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Adriano Monte Pessoa, Fabio Kirzner Ejchel (substituto[a]integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascareñas, Rosaldo Trevisan (substituto[a] convocado[a] para eventuais participações) e Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 834-869, contra o **Acórdão nº 16-86.385** da 12ª Turma da DRJ/SPO, exarado em sessão realizada aos 14/03/2019, que julgou a impugnação improcedente.

Para fins de economia processual, e por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação:

“Cuida-se de processo administrativo fiscal, no qual a Autoridade Aduaneira, por meio dos Autos de Infração, e documentos acostados, constituiu crédito tributário, no valor total de R\$ 366.151,46 (trezentos e sessenta e seis mil, cento e cinquenta e um reais, e quarenta e seis centavos), consoante se verifica do Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo à fl. 49.

O crédito lançado refere-se a Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS e COFINS, multas e juros moratórios.

Conforme se verifica, v.g., do documento de fl. 377 (do e processo), a ciência do Auto de Infração ocorreu em 22-02-2011. A Impugnação (de fls. 386 a 413) foi apresentada em 24-03-2011.

Os Autos de Infração Fls. 3 Nos termos da autuação fiscal e dos documentos que instruem o processo, informa a Autoridade Aduaneira, em síntese, que:

1. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR - DRAWBACK SUSPENSÃO – O objetivo desta fiscalização foi verificar o adimplemento dos compromissos assumidos, por parte da sociedade empresária, nos seguintes atos concessórios de Drawback Suspensão Comum:

numac	dregistro	dvalidade	situacao	tipodrawback
20050006509	10/02/2005	10/02/2006	Inadimplente Total	Comum
20050018868	31/01/2005	31/01/2006	Baixado	Comum
20060124563	22/08/2006	21/08/2008	Em Processamento de Baixa	Comum
20060163801	03/11/2006	02/11/2008	Deferido	Comum
20070165874	11/03/2008	11/03/2010	Baixa com Nacionaliza??o/Devol	Comum

2. Que “para que uma exportação seja aceita como comprovação de um compromisso constante de um ato concessório de drawback suspensão comum, o seu registro de exportação, RE, deve, no momento de seu despacho de exportação, obrigatoriamente, entre outros, conter no campo 2-a, enquadramento legal, o código 81101, que é o código para o enquadramento de drawback suspensão, bem como conter no campo 24, dados do fabricante, o número do ato concessório do qual aquela exportação faz parte”.

3. Que “além disso, deve este RE estar averbado, ou estar em fase de averbação, e ser relativo a apenas um ato concessório por CNPJ (em um mesmo RE podem existir comprovações de vários atos, mas cada ato só pode estar atrelado a um CNPJ exclusivo; drawback intermediário, por exemplo) para que o mesmo possa ser aceito como comprovação de exportação do tipo drawback suspensão comum, conforme a Portaria Secex nº 14, de 17/11/2004”;

4. Que “não há como esta fiscalização aceitar um registro de exportação, para fins de comprovação do adimplemento de um ato concessório de drawback suspensão comum, se este registro de exportação, RE, no momento de seu despacho de exportação, não trazia, obrigatoriamente, as seguintes informações: no campo 2-a, enquadramento legal, o código 81101, que é o código para o enquadramento de drawback suspensão comum e ainda, no campo 24, dados do fabricante, o número do ato concessório do qual aquela exportação faz parte”;

5. Que em relação à “FISCALIZAÇÃO DO ATO CONCESSÓRIO 20050006509”, foram importados os insumos que menciona (01 CHASSI PARA ONIBUS MARCA INTERNACIONAL TRUCK AN ENGINE CORPORATION, MODELO 3000 FE, NUMERO 4KAANAAP36A152972, MOTOR INTERNACIONAL NAVISTAR DT 466, NUMERO 2036930); sendo que a contribuinte assumiu, através do Ato Concessório supra, o compromisso de exportar as mercadorias e quantidades seguintes:

01 “VEÍC.AUTOM.P/TRANSP.>=10 PESSOAS C/MOT.DIES”. No entanto, “consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, não encontramos nenhum RE – Registro de Exportação associado ao Ato Concessório supra.

Intimada, a empresa informou que a exportação ocorreu através do RE 050961674-001. De fato, consultando o RE identificamos a exportação de um ônibus, cujo número do chassis corresponde àquele informado na DI supra,

4KAANAAP36A152972, todavia o número do ato concessório informado no RE 050961674-001 corresponde ao Ato 20040216055. Assim, considerando a legislação vigente, não podemos aceitar esse RE para fins de comprovação de adimplemento do compromisso exportador assumido no Ato Concessório, por não ter sido o mesmo corretamente vinculado ao Ato Concessório em época oportuna”;

6. Que em relação à “FISCALIZAÇÃO DO ATO CONCESSÓRIO 20050018868”, foram importados os insumos que menciona (1332 metros de PASSADEIRA EM PVC PARA ONIBUS - TBUS S/H 6451; e 360 metros de PASSADEIRA EM PVC PARA ONIBUS - TBUS SIRIUS NT 1.5*24 6782 DUNE); sendo que a contribuinte assumiu, através do Ato Concessório supra, o compromisso de exportar as mercadorias e quantidades seguintes:

20 “VEÍC.AUTOM.P/TRANSP.>=10 PESSOAS C/MOT.DIES”. No entanto, “consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontramos o RE – Registro de Exportação número 050342338-001 associado ao Ato Concessório supra. Todavia esse RE apresenta no campo observação o indicativo “DADOS SUJEITOS A VERIFICACAO ESTATISTICA NO DEPLA >MILH ALTERACAO CODIGO ENQUADRAMENTO APOS AVERBACAO.

ALTERACAO OBSERVACAO EXPORTADOR APOS AVERBACAO.

ALTERACAO DADOS DO FABRICANTE APOS AVERBACAO” (g.n.). Tal mensagem indica tratar-se de uma exportação comum, cujo código de enquadramento foi, após a averbação, alterado para exportação drawback. Isso é vedado pela legislação, conforme exposto no título 5 supra”;

7. Que em relação à “FISCALIZAÇÃO DO ATO CONCESSÓRIO 20060124563”, foram importados insumos, cujos tributos incidentes por ocasião do desembarço ficaram suspensos, por força do ato concessório supra, quais sejam: 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELETRICO 24V, EXCLUSIVO PARA ÔNIBUS SENDO: 40 UNID. RCV-00017165 VSB2GPPB 00000-000; 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELETRICO 24V, EXCLUSIVO PARA ÔNIBUS SENDO: 40 UNID. RCV 00002459 V8B2APOB -00000-000; 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELETRICO 24V EXCLUSIVO PARA ÔNIBUS, SENDO:

40 UNID RCV-00012598 V6B2APOB-00000-000; 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELETRICO 24V, EXCLUSIVO PARA ONIBUS, SENDO:40 UNID RCV-00013150 V4B2GPPB 00000-000; 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELETRICO 24V, EXCLUSIVO PARA ONIBUS, SENDO:40 UNID RCV 00017156 V2B2APOB-00000-000; 500 CONECTORES REF.

VC1-01 CODIGO: 190-17500-001 SENDO 500 UNIDADES; 500 TAMPA CEGA PARA PAINEL EM PLASTICO COR PRETA REF.

VHP CODIGO: 390-09002-001 SENDO 500 UNIDADES; 2600 TECLAS DE PAINEL EM PLÁSTICO SUPERFÍCIE RIGIDA NA COR PRETA...; 40 INTERRUPTORES PARA SISTEMA ELÉTRICO 24V, EXCLUSIVO PARA ÔNIBUS SENDO:40 UNID RCV 00017155

V1B2GPPB-00000-000; 210 FAROIS AUTOMOTIVOS PARA ÔNIBUS MARCA COBO, (PROIETTORE CIRC DX SLP IR24V). A contribuinte assumiu, através do Ato Concessório supra, o compromisso de exportar as mercadorias e quantidades seguintes:

55 VEÍC.AUTOM.P/TRANSP.>=10 PESSOAS C/MOT.DIES. No entanto, “Consultando os sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, encontramos o RE – Registro de Exportação número 61766703 001, 61646530-001, 70601120-001, 62000303-006, 62000303 005, 62000303-004, 62000303-003, 62000303-002 e 62000303-001 associados ao Ato Concessório supra. Todavia os REs 61766703-001, 61646530-001, 62000303-006, 62000303 005, 62000303-004, 62000303-003, 62000303-002 e 62000303-001 apresentam no campo observação a mensagem “ALTERACAO CODIGO ENQUADRAMENTO APOS AVERBACAO. ALTERACAO OBSERVACAO EXPORTADOR APOS AVERBACAO. ALTERACAO DADOS DO FABRICANTE APOS AVERBACAO.”.

Tal mensagem indica tratar-se de uma exportação comum, cujo código de enquadramento foi, após a averbação, alterado para exportação drawback. Isso é vedado pela legislação, conforme exposto no título 5 supra.”;

8. E que “da lista de REs vinculados ao Ato Concessório supra, apenas o RE 70601120-001 atende os requisitos legais necessários e suficientes para comprovação do adimplemento do compromisso exportador. Esse documento comprova o adimplemento de 2 unidades das 55 compromissadas. Temos portanto que faltaram 53 unidades, ou seja, 96,3 % (53/55) do total compromissado não foi exportado”;

9. Que em relação à “FISCALIZAÇÃO DO ATO CONCESSÓRIO 20060163801”, “foram importados os insumos cujos tributos incidentes por ocasião do desembaraço ficaram suspensos, por força do ato concessório supra, quais sejam: 02 CHASSI PARA ONIBUS MARCA INTERNATIONAL-TRUCK AND ENGINE CORP. MODELO INTGRATED Nº:4DRBXAAN87A387739 RE300 CHASSIS MOTOR: 466HM2U2116230.01 CHASSI PARA ONIBUS MARCA INTERNATIONAL-TRUCK AND ENGINE CORP. MODELO INTGRATED_RE300 CHASSIS Nº:4DRBXAAN97A38775. A contribuinte assumiu, através do Ato Concessório supra, o compromisso de exportar as mercadorias e quantidades VEÍC.AUTOM.P/TRANSP.>=10 seguintes: PESSOAS 02 C/MOT.DIES.

Pesquisando nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil não foram encontrados RE's vinculados ao Ato Concessório supra”;

10. Que “intimada, a contribuinte informou que os chassis importados nas DI supra foram reexportados através dos RE's 070553189-001 e 070553189-002. De fato, os chassis número 4DRBXAAN87A387739 e 4DRBXAAN97A387751 estão descritos no campo descrição da mercadoria dos REs 070553189-001 e 070553189-002, respectivamente. Tendo sido comprovada a reexportação do insumo importado com suspensão dos tributos incidentes na importação,

consideramos que as obrigações assumidas no Ato Concessório supra foram adimplidas completamente”;

11. Por derradeiro, que “em relação à “FISCALIZAÇÃO DO ATO CONCESSÓRIO 20070165874”, restou “comprovada a exportação do chassi 9GCNPR7108B011554NR e a destruição do chassi KL5UP61PE8P000025NR, ambos importados com suspensão dos tributos incidentes na importação, consideramos que as obrigações assumidas no Ato Concessório supra foram adimplidas completamente”;

12. Assim, diante do não cumprimento, total ou parcial, de alguns dos Atos Concessórios acima, foram lançados os tributos suspensos respectivos.

A Impugnação

Acerca da autuação fiscal, o impugnante alega, em sua peça de defesa (de fls. 386 a 413), em apertada síntese, que:

1. Preliminarmente, ocorreu a decadência do lançamento contra os atos concessórios, por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, que, conforme aduz, é cabível ao caso “eis que a suspensão dos tributos somente é concedida se atendidas todas as exigências incluídas no Ato Concessório emitido para aquela situação específica”; nesse sentido, cita diversas decisões exaradas pelo antigo Conselho de Contribuintes; e doutrina, a respeito;

2. que, em face da alegada decadência, seja declarado nulo o auto de infração em relação aos atos concessórios n.ºs 20050006509 e 20050018868;

3. que, ainda em sede preliminar e quanto à decadência, alega que como o Imposto de Importação é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para a Autoridade Fazendária realizar a homologação ou eventual lançamento complementar, em caso de não homologação, também é regido pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. E, mesmo em caso de revisão do cumprimento da obrigação tributária do imposto de importação, por ser um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial é previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN;

4. Que quanto ao Ato Concessório n.º 2005000650, “a Impugnante assumiu o compromisso de exportar 01 (hum) ônibus no valor total de U\$ 97.219,00, incluído o chassi. A exportação foi perfectibilizada em 15/07/2005, através do Registro de Exportação n.º 05/0961674-001...”; que “no campo 11 do Registro de Exportação (que segue anexo) consta na descrição o número do respectivo chassi que fora importado e posteriormente embarcado para o seu destino final. Segundo consta nos documentos, é o mesmo número do chassi indicado no ato concessório, indicado no campo 2-A. Cumpre destacar que no Registro de Exportação, no campo 25, consta a caracterização da utilização do chassi importado sem a cobertura cambial e o número do Drawback correto e adequado” e que “entretanto, no momento de preencher o Registro de Exportação, houve o equívoco no momento do preenchimento do campo 24,

fazendo com que fosse citado o número de Drawback equivocado (Ato Concessório n.º 20040216055)”. “Porém, segundo consta na Nota Fiscal de exportação (n.º 075722), que segue anexa, há claramente a indicação correta do Ato Concessório n.º 20050006509, razão pela qual resta mais claro o equívoco formal no preenchimento do Registro de Exportação.

De mais a mais, verifica-se que a exportação não foi utilizada na baixa do outro processo citado com o número do Drawback de forma equivocada. Logo, demonstra-se claramente o equívoco formal ocorrido no Ato Concessório ora autuado com o Registro de Exportação n.º 05/0961674-001, sendo que não há nenhum prejuízo para o erário da União”;

5. Que, alegando ter havido mero equívoco formal, invoca também o Princípio da Razoabilidade, além da boa-fé da Impugnante;

6. Que quanto ao Ato Concessório n.º 20050018868, a “Impugnante assumiu o compromisso inicial de exportar 20 (vinte) carrocerias no valor total de U\$ 1.000.000,00. A exportação foi perfectibilizada em 22/03/2005, através do Registro de Exportação n.º 05/0342338-001, no valor total de U\$ 1.525.500,00, relativos a 30 carrocerias Articuladas”; que “a data da exportação operou-se dentro do prazo de validade do Ato Concessório” e que “...DECEX exigiu que a Impugnante procedesse a correção e vinculação do Drawback ao Registro de Exportação. No prazo exigido, a Impugnante regularizou o Registro de Exportação e o vinculou ao Drawback anteriormente concedido”; e que “a correção e a regularização do Registro de Exportação foi deferida e autorizada pelo DECEX/CGDC em 22/05/2007, data esta anterior a Portaria Secex nº 36, de 22/11/2007”;

7. por fim, que “causa surpresa o lançamento do crédito tributário referente a este Ato Concessório, pois o mesmo já se encontra reconhecido e baixado junto ao DECEX, razão pela qual não pode prosperar a autuação”;

8. que quanto ao Ato Concessório n.º 20060124563, “a Impugnante assumiu o compromisso no Drawback de exportar 55 unidades de carrocerias e U\$ 1.100.000,00”; e que, conforme os RE que menciona, “o total das exportações realizadas pela Impugnante e vinculadas ao Ato Concessório foi de 72 unidades de carrocerias ao valor total de U\$ 1.798.772,00”;

9. que no entanto “fiscalização não reconheceu a existência de regularização dos Registros de Exportação com o Ato Concessório em face da suposta impossibilidade de alteração do código de enquadramento após a averbação. Entretanto, tal afirmação proferida pela fiscalização não merece proceder. Veja se que a Portaria n.º 36 do SECEX, que veda a inclusão, ou retificação, de código de enquadramento no Ato Concessório foi publicada em 22/11/2007. Porém, conforme documentos anexos, o pedido de baixa, assim como as alterações dos códigos de enquadramento foi enviado ao DECEX em 27/08/2007.

Segundo consta, a correção e a regularização dos Registros de Exportação foram deferidos e autorizados pelo DECEX/CGDC em data anterior à publicação da Portaria Secex n.º 36.

Ademais, veja-se que na época da transmissão do documento retificando os códigos de enquadramento, portanto anterior à Portaria n.º 36, estava em vigor a notícia do Siscomex n.º 0026, item 1, de 05/05/1998 que previa a averbação dos campos no Registro de Operação”;

10. que portanto “a situação dos Registros de Exportação referente a campo 2-A, assim como o campo 24 foram enquadrados de forma correta ao Ato Concessório, dentro do prazo legal e segundo as legislações da época. Ainda, tal Ato Concessório encontra-se autorizado e baixado pelo DECEX, razão pela qual não merece prosperar a fundamentação exposta pela Fiscalização”; 11. Por fim, requer-se: a) seja reconhecida e declarada a decadência dos Atos Concessórios n.ºs 20050006509 e 20050018868, por força da aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, em face do regime especial de drawback; b) caso seja o entendimento para desconsiderar o regime especial de drawback, imputando à Impugnante o pagamento dos impostos e contribuições como se fossem Importação comum, seja reconhecida e declarada a decadência dos Atos Concessórios n.ºs 20050006509 e 20050018868, por força da aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional; c) superada a tese da decadência, seja julgada procedente a impugnação, CANCELANDO, pois, o presente Auto de Infração em sua totalidade, incluindo os respectivos encargos legais tendo em vista, conforme documentos anexos, a própria DECEX reconheceu os Atos Concessórios e determinou as suas baixas.

É o breve relato do essencial.

Passa-se à apreciação e decisão.”

O Acórdão nº 16-86.385 - 12ª Turma da DRJ/SPO foi assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2005, 2006, 2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. A contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. O prazo para o lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante do respectivo ato concessório. Posição consolidada do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES AO ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

1. É da incumbência do 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.

2. Não se presta como meio de prova do regime drawback suspensão, o Registro de Exportação (RE) que não contenha o código do regime e a informação do fabricante do produto exportado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada da decisão de julgamento (fl. 831), a autuada interpôs recurso voluntário (fls. 834-869), reprisando as razões da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Renata Casorla Mascareñas**, Relatora

Da Competência para Julgamento do Feito

O presente colegiado é competente para apreciar o presente feito, em conformidade com o prescrito no art. 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Da Admissibilidade do recurso

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Das questões preliminares

Quanto à preliminar de decadência, não merece reparos a decisão recorrida, na medida em que, enquanto não concluído o prazo outorgado para cumprimento do compromisso de exportar, inerente ao regime de drawback suspensão, não pode ter início a fluência do prazo decadencial do direito de o Fisco promover o lançamento decorrente do descumprimento daquele compromisso. E, conforme será abordado mais adiante, somente após o prazo de 30 (trinta) dias da data limite para exportação é que o beneficiário se considera inadimplente acaso as mercadorias importadas e que não foram empregadas no processo produtivo de bens (ou foram empregadas em desacordo com este) não sejam devolvidas ao exterior, destruídas sob controle aduaneiro, ou destinadas para consumo, com o pagamento dos tributos suspensos e acréscimos legais devidos.

Findo o tempo determinado para concretização dos termos pactuados no ato concessório, caso não tenham sido cumpridas as obrigações previstas, o beneficiário possui o prazo de 30 (trinta) dias para recolher os tributos suspensos e, somente após o final deste prazo pode ser iniciado o procedimento de fiscalização relacionado ao regime de drawback suspensão.

Referido entendimento encontra-se cristalizado na Súmula CARF nº 156:

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Acrescenta-se sobre o tema do prazo decadencial para lançamento de ofício dos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, no qual, além de apresentar orientações gerais a respeito da aplicação da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, discorre acerca das várias formas de contagem dos prazos de decadência e prescrição previstos no Código Tributário Nacional, detendo-se particularmente no exame do § 4º do art. 150 e no inciso I do art. 173, sobre os quais se posiciona nos seguintes termos:

“Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008

(...)

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias. (...)

49. Lembrando que nem toda a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - - efetivamente - - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;”

A orientação acima esclarece que, havendo pagamento antecipado, ainda que parcial, e, não ocorrendo as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, os tributos sujeitos a lançamento por homologação subordinam-se ao disposto no art. 150, § 4º, do CTN, segundo o qual o prazo de decadência começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador. Mas, inexistindo pagamento, ou verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN.

No caso do regime de drawback suspensão, os prazos de suspensão dos tributos incidentes na importação terão como termo final a data limite estabelecida no ato concessório de drawback para a efetivação das exportações vinculadas ao regime.

Para os tributos suspensos por aplicação do Ato Concessório nº 20050006509 às mercadorias da DI nº 05/0130933-5, a data limite estabelecida no ato concessório para a efetivação das exportações vinculadas expirou em 10/02/2006, de modo que da aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN, resulta que o prazo de cinco anos para o lançamento de ofício teve início em 01/01/2007.

Para os tributos suspensos por aplicação do Ato Concessório nº 20050018868 às mercadorias das DI nº 05/0092468-0 e 05/0159664-4, a data limite estabelecida no ato concessório para a efetivação das exportações vinculadas expirou em 31/01/2006, e, da aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN, resulta que o prazo de cinco anos para o lançamento de ofício teve início em 01/01/2007.

Por fim, para os tributos suspensos por aplicação do Ato Concessório nº 20060124563 às mercadorias das DI nº 06/0979900-7 e 06/1054776-8, a data limite estabelecida no ato concessório para a efetivação das exportações vinculadas, considerando a prorrogação, expirou em 21/08/2008, e, da aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN, resulta que o prazo de cinco anos para o lançamento de ofício teve início em 01/01/2009.

Nas importações dos insumos internalizados a que se refere o lançamento não houve antecipação de pagamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, atraindo a regra do art. 173, I, do CTN. Vide extratos das DI nº 05/0130933-5 (fls. 85-88), 05/0092468-0 (fls. 184-187), 05/0159664-4 (fls. 188-191), 06/0979900-7 (fls. 263-275) e 06/1054776-8 (fls. 259-262).

Conforme fls. 827-828, a ciência do lançamento de ofício dos tributos incidentes na importação dos insumos amparados pelas DI nº 05/0130933-5, 05/0092468-0, 05/0159664-4, 06/0979900-7 e 06/1054776-8, para os quais a autoridade fiscal entendeu que foram desatendidos os requisitos legais necessários e suficientes para comprovação do adimplemento

dos compromissos de exportar objeto dos AC nº 20050006509, 20050018868 e 20060124563, aperfeiçoou-se em 21/02/2011, dentro do prazo decadencial, afastando, portanto, a preliminar arguida.

Também carece de amparo a tese subsidiária de decadência com vistas à extinção dos créditos tributários suspensos por aplicação dos Atos Concessórios nº 2005006509 e 20050018868, mediante a “desconsideração” do regime especial de drawback suspensão na importação das mercadorias, aplicando-se o entendimento de que seriam “importações comuns”, com lançamento por homologação subordinado ao disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

A tese não prospera porque o art. 45 do Decreto-lei nº 37/66, prescreve que as declarações do importador “subsistem para quaisquer efeitos fiscais”, e as operações em questão foram processadas com aplicação do benefício fiscal e mediante tratamento administrativo de licenciamento na importação em função do regime tributário eleito pelo beneficiário importador. Como as declarações do importador subsistem para *quaisquer efeitos fiscais*, não há como “desconsiderar” o regime tributário de suspensão eleito pelo declarante nas DI nº 05/0130933-5, 05/0092468-0 e 05/0159664-4 e atribuir a tais operações um regime tributário de “recolhimento integral” inadimplido.

Mas, ainda que assim não fosse, como os tributos devidos foram integralmente suspensos nas DI nº 05/0130933-5, 05/0092468-0 e 05/0159664-4, não tendo sido feito qualquer “pagamento antecipado”, do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 se extrai que a regra aplicável é do art. 173, inc. I do CTN, contando-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Rejeitam-se, portanto, as alegações da Recorrente neste ponto.

Do mérito

O regime aduaneiro de drawback é um mecanismo de incentivo às exportações que visa possibilitar ao exportador a aquisição, com desoneração de tributos, dos insumos a serem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação. Este regime tem como base legal o art. 78 do Decreto-lei nº 37/66. Os seus termos e condições foram estabelecidos nos artigos 335 a 355 do então Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, vigente à época dos fatos, correspondendo aos artigos 383 a 403 do atual RA/2009, do Decreto nº 6.759/2009.

Apesar de o regime ter como alvo a exportação de bens, o drawback suspensão traz como escopo o princípio da *vinculação física*, ou seja, é imperioso que a mercadoria ou insumo importado seja vinculado fisicamente ao bem a exportar.

A razão de ser da aplicação do princípio da vinculação física ao regime especial se justifica, pois, se assim não fosse, estaria desvirtuada a finalidade do drawback suspensão. Determinado insumo seria importado com benefício tributário e, após, ser o mesmo desviado para

consumo ou em processo produtivo de produto consumido internamente. Ou seja, se o insumo não for aplicado no produto objeto de exportação, tratar-se-ia desigualmente os beneficiários do regime relativamente àqueles que importaram os mesmos insumos e pagaram os tributos devidos na importação comum. Esta hipótese configuraria uma fraude e estaria em completo desacordo com o objetivo do regime, e ainda vulneraria a indústria nacional.

O compromisso de exportação assumido quando do ato concessório poderia ser liquidado mediante uma das formas admitidas na Port. Secex nº 14/2004, vigente à época dos fatos, revogada pela de nº 10/2010, conforme disposto no art. 159 transcrito abaixo:

Art. 159. A liquidação do compromisso de exportação no Regime de Drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante;

I - exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório de Drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados;

II - adoção de uma das providências abaixo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data-limite para exportação:

a) devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

b) destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro;

c) destinação da mercadoria remanescente para consumo interno, com a comprovação do recolhimento dos tributos previstos na legislação.

A forma esperada de extinção do regime de drawback suspensão é pela exportação dos produtos produzidos com as mercadorias importadas mediante o ato concessório. No entanto a própria legislação admite outras formas de liquidação uma vez que a previsão de exportação por vezes não se concretiza, e, sendo o caso, o beneficiário deve tomar as providências de liquidação do compromisso de exportação dentro dos prazos previstos no art. 159 acima transcrito, caso contrário será considerado inadimplente.

Os requisitos formais inerentes ao regime de drawback são importantes para o controle do incentivo à exportação, até porque referido incentivo aborda isenção tributária que, como tal, impõe o exame fiel das condições estipuladas nas normas a ele pertinentes. No drawback suspensão, as formalidades existem justamente para permitir a verificação da utilização dos insumos importados nos produtos compromissados a exportar (constatação da vinculação física), sendo, pois, necessárias para evitar, por exemplo, que uma mesma exportação possa vir a ser utilizada para “comprovar” exportações vinculadas a mais de um ato concessório de drawback.

As informações prestadas no registro de exportação - RE (atualmente substituído pela Declaração Única de Exportação - DU-E, mas que era utilizado à época dos fatos) são também importantes para que a autoridade aduaneira, no momento do despacho de exportação, fique ciente de que referida exportação é vinculada ao regime de drawback, merecendo tal exportação, certamente, um exame mais acurado que a exportação comum, a fim de evitar que os insumos outrora importados com suspensão tributária sejam utilizados de forma irregular. Portanto, um mínimo de informação deve ser prestado no registro de exportação para possibilitar a melhor

operacionalização da fiscalização pela autoridade aduaneira e permitir os controles necessários ao incentivo à exportação em questão.

Nas operações de exportação realizadas em regime de drawback *não pode ser informado no RE o código de enquadramento da operação que corresponda a uma exportação comum, por exemplo, que não é objeto de benefícios fiscais*. Para o drawback há outros códigos, conforme a modalidade estabelecida pelo ato concessório.

Ainda que se pudesse entender que, por exemplo, um simples erro no código de exportação informado no RE não descaracterizaria integralmente o incentivo confrontando-se tal erro com eventuais elementos contundentes que demonstrassem materialmente o adimplemento do regime, *também não seria sensato transferir para o Fisco a obrigação da comprovação do descumprimento dos requisitos exigidos quando o contribuinte não tenha observado os demais requisitos formais – de controle – obrigatórios*.

Isto é, diante de um regime suspensivo de tributos, todo operacionalizado e estruturado em cima de requisitos fundamentalmente formais como a indicação do ato concessório e código de enquadramento da operação de exportação em regime de drawback no RE vinculado, espera-se do beneficiário um mínimo de diligência no trato da documentação específica do incentivo em questão, capaz de permitir a demonstração de que determinadas exportações estavam vinculadas ao regime e correspondiam a um específico ato concessório.

No caso de empresas que sistematicamente se utilizam do drawback, o controle é fundamental para evitar que um mesmo RE possa ser utilizado para comprovar exportações vinculadas a mais de um ato concessório.

Na modalidade suspensão, o item 19.9 do Comunicado DECEX nº 21/1997, com a alteração introduzida pelo Comunicado DECEX nº 16/1998, determinava que a empresa beneficiária de ato concessório de drawback deveria comprovar as importações e exportações vinculadas ao regime, em até 30 (trinta) dias contados a partir da data-limite para exportação. O art. 131 da Portaria Secex nº 35/2006, veicula o prazo de até 60 (sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação. A obrigação quanto à documentação exigida para comprovação do regime estava disposta também na citada Portaria Secex nº 14/2004, arts. 56 a 163, posteriormente revogada pela de nº 10/2010, que manteve tais obrigações.

Art. 136. 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. (...)

Art. 141. As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de comprovação.

Art. 142. Não serão aceitos para comprovação do Regime, RE que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.

Art. 143. Para fins de comprovação, será utilizada a data de registro da DI.

Não se pode admitir a *banalização* de informações cruciais para a fiscalização do regime, sob pena de torná-las *irrelevantes* para o controle do seu cumprimento.

Com relação aos fatos que ensejaram o presente lançamento, conforme se verifica às fls. 523, o Ato Concessório nº 20050018868 foi baixado em 03/08/2009, e, às fls. 559, o Ato Concessório nº 20060124563 foi baixado em 18/03/2010. Já a situação do Ato Concessório nº 20050006509 é de “Inadimplente Total”, conforme documento acostado à impugnação às fls. 444-445.

Há situações em que a Secex dá por adimplido um determinado ato concessório, mas a RFB, ao auditar o mesmo ato, constata sua inadimplência. A competência da Secex para a verificação do cumprimento do regime especial limita-se ao exame documental (controle administrativo), sendo a competência do Auditor-Fiscal da RFB a fiscalização do cumprimento das condições assumidas no ato concessório, aprofundando a auditoria, em complemento à verificação documental antes realizada pela Secex. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 100:

Súmula CARF nº 100

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

O órgão detentor da competência para concessão do regime de drawback é a Secex, compreendidos nessa competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização quanto o acompanhamento e a verificação do compromisso de exportar, ou seja, é o órgão responsável pelo controle administrativo, tais como: prazo de exportação e demais compromissos assumidos, análise dos comprovantes de exportação e conclusão pela adimplência ou inadimplência do compromisso de exportar.

A Secex examina as questões relativas ao plano de exportação, vinculação dos insumos importados ao produto a ser exportado, processo produtivo, prazo para exportação, e emite um documento específico, com todos esses dados, especificando, ainda, a modalidade de drawback concedida. Portanto, a emissão do ato concessório é feita pela Secex e a aplicação do regime, baseada nas informações contidas no referido ato, é feita pela RFB.

Já a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente, são atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

No despacho aduaneiro de mercadoria importada ao amparo de drawback, deve ser requerida, conforme o caso, a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação, e, para usufruir do regime, o interessado deverá comprovar a exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas as mercadorias importadas. O reconhecimento da isenção ou redução do imposto é, na forma do art. 120 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (art. 121 do atual RA/2009), efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (Lei nº 5.172, de 1966, art. 179).

O ato concessório de drawback é um documento obrigatório para instrução do despacho aduaneiro, juntamente com o requerimento do importador, por meio do qual é solicitada a isenção ou suspensão dos tributos, com base na concessão do regime pela Secex. Dessa forma, o ato concessório é um pressuposto para o requerimento de isenção e suspensão, e não um ato constitutivo de seu direito, que somente se efetiva após a aprovação do citado requerimento pela autoridade fiscal. O requerimento é informado no quadro de "Dados Complementares" da DI, como se verifica ter sido feito pelo declarante nos extratos das declarações de importação que instruem o presente lançamento (fls. 85-88, 184-187, 188-191 e 259-275).

Conforme pontuado pelo Auditor-Fiscal que formalizou o lançamento, para que uma exportação fosse aceita como comprovação de um compromisso constante de um ato concessório de drawback suspensão, o respectivo registro de exportação deveria, por ocasião do despacho de exportação, obrigatoriamente veicular a informação de enquadramento legal no código 81101, que é o código de drawback suspensão, bem como conter informações de dados do fabricante e o número do ato concessório do qual aquela exportação fazia parte.

No presente lançamento, não há controvérsia quanto ao fato de que – à época dos despachos de exportação - os registros de exportação respectivos não amparavam operações de drawback. Contudo, tais RE foram retificados quanto à informação de enquadramento da operação de exportação, de exportação normal para exportação drawback suspensão, com informação do ato concessório, após a efetiva exportação, quando os RE já haviam sido averbados, portanto, quando as mercadorias já haviam sido efetivamente exportadas.

Com efeito, conforme consta da impugnação e documentos comprobatórios de fls. 374-787, a Recorrente procedeu à solicitação de retificação dos registros de exportação alterando o código de enquadramento da operação para 81101, relativo a drawback, e incluindo o número dos respectivos atos concessórios. Foi destacado na descrição dos fatos e enquadramento legal do

auto de infração que as retificações dos registros de exportação foram realizadas, mas que tal providência foi implementada a destempo, após a averbação do embarque (ato final do despacho de exportação). Ao proceder ao lançamento, o Auditor-Fiscal desconsiderou para fins de adimplemento do regime as alterações processadas nos registros de exportação.

A Recorrente argumenta que as Portarias Secex vigentes à época dos fatos não vedavam a retificação do RE após sua averbação, e que a Notícia Siscomex nº 28/2007 e a Circular SECEX nº 39/2007 estabeleceram, em função da entrada em funcionamento do Drawback WEB, o prazo limite de 05/10/2007 para solicitar alteração de registros de exportação *“efetivados e averbados”* para *“inclusão, exclusão ou alteração de informações nos campos 2-a, quando envolver códigos de enquadramento referente a drawback, e 24, com vistas a comprovação do regime”*. Aduz que foi feita a vinculação dos registros de exportação aos respectivos atos concessórios, ainda que posteriormente, através da retificação desses registros, e antes do prazo limite de 05/10/2007, que os compromissos de exportação assumidos foram cumpridos, e que os erros formais cometidos não configuram o inadimplemento do regime.

A ausência de restrição normativa, à época dos fatos, à solicitação de alterações nos registros de exportação com vistas à comprovação do adimplemento do regime de drawback, diz respeito ao controle administrativo da Secex, e não ao controle fiscal da RFB.

Conforme observado anteriormente, a competência da Secex na concessão do regime de drawback é afeta aos procedimentos de controle administrativo, tais como: prazo de exportação e demais compromissos assumidos, análise dos comprovantes de exportação e conclusão pela adimplência ou inadimplência do compromisso de exportar. A aplicação do regime de drawback é feita pela RFB, incluindo a fiscalização dos tributos suspensos, a verificação do regular cumprimento, pelo beneficiário, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente, e o reconhecimento da isenção em definitivo.

À época dos fatos, as exportações eram processadas por meio de DE (declaração de exportação), e o despacho de exportação estava disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994. Atualmente o despacho aduaneiro de exportação é processado com base em Declaração Única de Exportação (DU-E), por meio do Portal Único de Comércio Exterior.

A exportação processada por meio de DE no Siscomex compreendia diversas etapas a serem executadas pelo exportador, pelo depositário, pela fiscalização aduaneira e pelo transportador.

Basicamente, cabia ao exportador (preposto ou representante despachante aduaneiro) o registro da DE no sistema; ao depositário, a confirmação no sistema de que a carga a ser desembaraçada encontrava-se em seus armazéns; à fiscalização aduaneira, a recepção dos documentos, a conferência e o desembaraço; e, ao transportador, a informação referente à carga efetivamente embarcada com destino ao exterior.

O desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Quando o despacho de exportação era processado em recinto alfandegado de zona secundária, em local não alfandegado de zona secundária, ou se a unidade da RFB de despacho fosse diversa da unidade da RFB de embarque da mercadoria, a carga a exportar seguia em regime de trânsito antes da transposição da fronteira.

O registro dos dados de embarque, realizado pelo transportador no caso de declaração de exportação registrada no Siscomex, era feito posteriormente ao desembaraço da mercadoria ou à conclusão do trânsito aduaneiro, conforme o caso.

A averbação do embarque consiste na *confirmação da saída*, do País, da mercadoria objeto do despacho de exportação. Apenas uma declaração de exportação na situação averbada poderia atestar, para *todos os fins fiscais, cambiais e comerciais*, a efetiva exportação da mercadoria para o exterior.

A averbação do embarque das DEs foi programada pela RFB para ocorrer de forma direta pelo Siscomex, ou seja, a "averbação automática", ou com anotações complementares da fiscalização, a "averbação com divergência". A averbação automática ocorria quando não houvesse *divergência entre o peso bruto e quantidade de volumes declarados pelo transportador em seus dados de embarque* em relação à declaração de exportação e não houvesse exigência pendente (não baixada). Havendo alguma alteração entre o que havia sido autorizado a embarcar e o que efetivamente seguiu para o exterior – pois nesse ínterim a mercadoria ainda pode se sujeitar a fatores diversos – ocorria a "averbação com divergência". O Comprovante da Exportação era emitido pelo Siscomex, após a averbação do embarque.

Nos termos do art. 21 da IN SRF nº 28/94, o registro da entrega dos documentos de instrução do despacho marcava o início do procedimento fiscal e impedia quaisquer alterações, pelo exportador, na declaração para despacho por ele formulada, *sem a prévia anuência da fiscalização aduaneira*. Já o art. 40 da IN SRF nº 28/94 versava sobre a possibilidade de alteração dos dados de embarque após a averbação, para fins de correção da *"quantidade de volumes, peso e identificação da mercadoria embarcada"*.

Apesar de a averbação do embarque confirmar a saída da mercadoria e extinguir o despacho aduaneiro, havia possibilidade de alterar a DE com embarque averbado. Conforme explicado, a averbação automática do embarque ocorria quando não houvesse *divergência entre o peso bruto e quantidade de volumes declarados pelo transportador em seus dados de embarque* em relação à declaração de exportação. Contudo, poderia haver situações em que, pelo fato de a mercadoria desembarçada para exportação estar sujeita a fatores diversos até o embarque, e, de a divergência que sujeitaria a averbação do embarque à intervenção da fiscalização aduaneira (manual) não ter sido informada por ocasião da prestação das informações de registro de embarque, seria necessária a alteração de uma DE já averbada, o que justifica a previsão normativa de alteração da *"quantidade de volumes, peso e identificação da mercadoria embarcada"*.

A IN SRF nº 28/1994 não veicula outros dispositivos versando sobre a alteração de uma DE após a averbação do embarque.

A pretensão de retificar os registros de exportação informados na DE para inclusão retroativa no regime de drawback, após a averbação do despacho, *para fins fiscais*, encontraria óbice nos princípios da segurança jurídica e da integridade fiscal.

A exportação não é apenas um movimento físico de carga, mas um ato jurídico, e a segurança jurídica demanda que os atos realizados sob certas regras não podem ser alterados ao bel-prazer de uma das partes para obter benefícios retroativos.

Sob a disciplina do Regulamento Aduaneiro de 2002 e da IN SRF nº 28/94, o exportador, ao preencher o RE e a DE, exerceu formalmente sua opção tributária. Ao declarar a operação como "exportação comum", o contribuinte consolidou um ato jurídico perfeito. Admitir a alteração posterior para "drawback" equivaleria a cancelar um planejamento tributário retroativo, permitindo que o particular manipule o enquadramento fiscal por conveniência, ao arrepio do princípio da boa-fé e da segurança das relações com o Fisco.

Conforme o art. 51 da IN SRF nº 28/94, a mercadoria cujo despacho estivesse averbado no Siscomex considerava-se exportada para todos os fins fiscais. A averbação encerra o rito administrativo e fiscal, cristalizando o fato gerador e o regime jurídico aplicável. A alteração pós-consumação rompe o controle do Estado sobre as divisas e a fruição de benefícios, gerando instabilidade sistêmica no controle aduaneiro, que exige previsibilidade e definitividade.

À época dos fatos, o RE era o instrumento essencial que definia as características comerciais e fiscais da operação. Não se tratava de mero formulário estatístico, mas de documento que fixava o nexo causal entre o produto e o regime de desoneração.

Os arts. 523 e 524 do RA/2002 (arts. 584 e 585 do atual RA/2009) tratam do Registro de Exportação como *requisito essencial para o despacho de exportação*, designando-o como o conjunto das *informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal* que *caracteriza e define o enquadramento da operação de exportação* de uma mercadoria:

Art. 523. O registro de exportação compreende o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracteriza a operação de exportação de uma mercadoria e define o seu enquadramento, devendo ser efetuado de acordo com o estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.

Art. 524. O registro de exportação, no Siscomex, nos casos previstos pela Secretaria de Comércio Exterior, é requisito essencial para o despacho de exportação de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, ou de reexportação.

Se o declarante não vinculou a operação a um ato concessório no momento oportuno, a exportação nasceu e se exauriu sob o regime comum.

Diferente de uma correção de erro material (como peso ou volume), a *mudança de enquadramento altera a própria natureza da tributação*. Admitir os efeitos fiscais pretendidos com a alteração dos RE subverte a lógica do regime e vulnera a integridade dos controles.

O Registro de Exportação, desde seu registro original, antes da averbação do embarque, deveria indicar do corretamente o código de enquadramento da operação e o número do Ato Concessório ao qual se vinculava. É o que determinava a Portaria Secex nº 14/2004, Anexo “G”, itens “3” e “4”:

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

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante da Tabela de Enquadramento da Operação do SISCOMEX-Exportação, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

Registros de Exportação contendo o código de enquadramento de exportação comum não poderiam ser considerados como cumprimento das condições listadas no ato concessório de drawback. Quanto à necessidade de indicação do número do ato concessório ao qual se vincula o RE, por ser relativo à mercadoria amparada no regime que fora utilizada no processo produtivo do bem a ser exportado, também temos o seguinte esclarecimento ementado no Parecer COSIT nº 53/99:

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

Nessa linha, o registro de exportação que não contenha o número do ato concessório de drawback, desde seu registro original, mas somente em decorrência de alteração/inclusão de informações, não é documento hábil para comprovar o adimplemento das condições de fruição do incentivo fiscal. Essas obrigações acessórias não podem ser ignoradas, uma vez que estavam expressamente estabelecidas na legislação que rege a matéria (art. 151, § único, do CTN).

Vale destacar ainda, relativamente ao AC nº 20060124563, que dos Registros de Exportação que lhe foram associados, de nº 61766703-001, 61646530-001, 62000303-006, 62000303-005, 62000303-004, 62000303-003, 62000303-002, 62000303-001 e 70601120-001, a fiscalização constatou que apenas o RE nº 70601120-001 foi vinculado originalmente ao ato concessório, comprovando o adimplemento pelo beneficiário do compromisso de exportar 2 (duas) das 55 (cinquenta e cinco) unidades compromissadas.

Portanto, *oito dos nove* Registros de Exportação que foram vinculados ao AC nº 20060124563 tiveram que ser “alterados” para “corrigir” a “omissão” de informações relativas ao ato concessório de drawback suspensão nos registros originais após a averbação do embarque. A reiteração do “erro” infirma alegações de simples “falha formal” de preenchimento dos RE, denotando obstrução ao controle aduaneiro dos despachos de exportação.

Não obstante a todas essas ponderações, considerando que a jurisprudência mais recente deste Conselho é favorável à tese da Recorrente, no sentido de admitir a possibilidade de *alteração dos registros de exportação averbados* para fins de comprovação do adimplemento do regime de drawback, entendo que o Recurso Voluntário deve ser provido relativamente ao lançamento dos tributos suspensos por aplicação dos Atos Concessórios nº 20050018868 e 20060124563.

Trago à colação o Acórdão n.º 9303-012.895 - CSRF/3ª Turma, de 19/02/2022, de julgamento do recurso especial de divergência no Processo nº 12749.000049/2007-82:

Acórdão n.º 9303-012.895 - CSRF/3ª Turma

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 04/04/2001 a 18/12/2002

DRAWBACK. REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. RETIFICAÇÃO. APÓS AVERBAÇÃO DE EMBARQUE. POSSIBILIDADE. CIRCULAR SECEX nº 39/2007. PORTARIA SECEX Nº 33/2007.

Não havendo, à época das exportações sob análise, restrição legal ou infralegal à retificação do Registro de Exportação (RE) para fins de enquadramento no regime de drawback suspensão, não pode a fiscalização desconsiderar, para fins de adimplemento do regime, os Registros de Exportação com suas correspondentes alterações.

No âmbito das Portarias da Secex não havia vedação expressa de retificação do RE averbado relativamente ao enquadramento do regime de drawback até a publicação Portaria Secex nº 33/2007 (D.O.U. de 31/10/2007), que alterou a Portaria Secex nº 35/2006. Inclusive, a Circular Secex nº 39/2007, depois revogada pela Portaria Secex nº 33/2007, dispunha sobre a aceitação, até 5 de outubro de 2007, das solicitações de alteração de RE efetivados com vistas à comprovação do regime de drawback suspensão.

Naquele feito, “as irregularidades apontadas pela fiscalização e mantidas pela instância a quo” foram “relevadas”, aduzindo-se que no âmbito das Portarias da Secex *não havia vedação expressa de retificação do RE averbado relativamente ao enquadramento do regime de drawback até a publicação Portaria Secex nº 33/2007*, que alterou a Portaria Secex nº 35/2006, e que a Circular Secex nº 39/2007, depois revogada pela Portaria Secex nº 33/2007, dispunha sobre *aceitação, até 05/10/2007, das solicitações de alteração de RE efetivados e averbados* com vistas à comprovação do regime de drawback suspensão.

No feito em questão, por considerar que à época dos fatos geradores não havia norma que vedasse expressamente sobre a retificação/alteração do enquadramento da operação de exportação após a averbação dos RE para fins de enquadramento ao regime de drawback, prevaleceu o entendimento de que o beneficiário não poderia ser penalizado por vedação que veio a surgir após a publicação da Portaria Secex nº 33/2007, que alterou o art. 131 da Portaria Secex nº 35/2006.

Quanto a este feito, (1) considerando que as retificações dos registros de exportação foram realizadas após a averbação das exportações, mas antes do início da ação fiscal, com ciência aperfeiçoada em 08/02/2011 (fls. 70-71); (2) considerando que as retificações dos registros de exportação foram realizadas anteriormente à data-limite de 05/10/2007; (3) considerando que o lançamento foi firmado tão-somente no descumprimento de requisitos formais, e não consta ter sido realizada uma fiscalização de auditoria de produção, e, (4) por não identificar na descrição dos fatos do auto de infração elementos que levem à desqualificação dos documentos apresentados pelo interessado como comprobatórios do compromisso de exportar, entendo que a alteração e inclusão de informações nos RE aceita pela Secex e a subsequente baixa dos Atos Concessórios nº 20050018868 e 20060124563 (fls. 523 e 559) devem ensejar o provimento parcial do Recurso Voluntário, em linha com o *decisum* da 3ª Turma da CSRF cuja ementa foi aqui reproduzida.

Nesses termos, *apesar de ter entendimento diverso*, voto pelo cancelamento dos créditos tributários lançados de ofício relativamente às DI nº 05/0092468-0 e 05/0159664-4 (Ato Concessório nº 20050018868) e DI nº 06/0979900-7 e 06/1054776-8 (Ato Concessório nº 20060124563).

Com relação ao Ato Concessório nº 20050006509, sua situação é de “Inadimplente Total”, conforme documento acostado à impugnação às fls. 444-445, sendo tal situação datada de 02/01/2009 (consulta impressa em 20/03/2011). No diagnóstico do anuente de 02/01/2009, de conclusão pelo “inadimplemento total” do ato concessório, registrou-se a possibilidade de recurso hierárquico conforme previsto na lei que rege o processo administrativo federal.

Conforme destacado, cabe à Secretaria de Comércio Exterior emitir o ato administrativo necessário para o uso dos benefícios de drawback, e a validação do cumprimento formal do regime, mediante análise documental, o que não exclui a atribuição constitucional da Aduana. Para alegar o cumprimento do regime, o beneficiário deve reportar-se ao órgão emissor para obter a baixa regular do ato concessório, demonstrando o atendimento ao que foi pactuado, sem prejuízo de uma auditoria da RFB. Contudo, se a Secex indicar que as condições do ato concessório não foram atendidas ou se houver ausência de comprovação perante aquele órgão, configura-se a inadimplência, tornando obrigatória a cobrança dos tributos e encargos legais sobre as operações.

Em que pesem as alegações da Recorrente, de erro na indicação do número do ato concessório no campo apropriado do RE (campo 24), sendo o Ato Concessório nº 20050006509 informado apenas no campo de “observações/exportador” (campo 25), conforme fl. 432, fato é que o provimento do recurso trataria de ignorar os controles da Secex, que decidiu pelo “inadimplemento total” do Ato Concessório nº 20050006509, o que retira a validade de qualquer argumento da Recorrente que busque sustentar o atendimento das obrigações pactuadas.

Não há notícia nos autos de interposição de recurso contra a decisão administrativa que concluiu pelo “inadimplemento total” do Ato Concessório nº 20050006509 e/ou do respectivo

resultado, e, da omissão da Recorrente em apresentar uma consulta mais recente do Ato Concessório nº 20050006509 (art. 16, § 4º, “b”, do Decreto nº 70.235/1972) se extrai que o status de “Inadimplente Total” não se alterou.

No contexto administrativo, o ordenamento não ampara o sujeito que deixa de observar os prazos e ritos processuais, pois a preclusão e a inércia do interessado em exercer suas faculdades legais impedem a revisão de atos ou a concessão de benefícios que não foram pleiteados no momento oportuno.

Assim, deve ser mantido o lançamento dos tributos suspensos por aplicação do Ato Concessório nº 20050006509 às mercadorias da DI nº 05/0130933-5, de II, IPI, Pis/Pasep e Cofins-Importação, juros e multas de ofício.

Inobstante os lançamentos em relação ao PIS-Importação e Cofins-Importação tenham sido efetuados com a observância das normas legais então vigentes, o valor exigido deve ser adequado à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, submetido ao rito do art. 543-B do então Código de Processo Civil, que declarou a inconstitucionalidade da anterior redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, na parte que acrescentava ao valor aduaneiro o ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições.

Tal decisão tem efeito vinculante e deve ser aplicada a este julgamento por força do disposto no art. 99 do RICARF, reconhecendo a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro de mercadorias estrangeiras e dos valores das próprias contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre importação na base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer o Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente, e, no mérito, dar parcial provimento para cancelamento dos créditos tributários lançados de ofício relativamente ao Ato Concessório nº 20050018868 (DI nº 05/0092468-0 e 05/0159664-4) e Ato Concessório nº 20060124563 (DI nº 06/0979900-7 e 06/1054776-8), e, com relação ao Ato Concessório nº 20050006509 (DI nº 05/0130933-5), dar parcial provimento tão-somente para que sejam alteradas as exigências de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, além das multas de ofício e dos acréscimos legais correspondentes, adequando a exigência ao decidido no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, sendo mantidos todos os demais valores exigidos.

Assinado Digitalmente

Renata Casorla Mascareñas