



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

**Processo n°** 11131.001138/2005-70  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-004.626 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2017  
**Matéria** DRAWBACK  
**Recorrente** BANAS CALÇADOS E COMPONENTES LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 12/12/1998 a 23/02/2000

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

No regime do Drawback Suspensão, o início do prazo para o lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante no respectivo ato concessório.

**COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO DO DRAWBACK INTERMEDIÁRIO.**

No Drawback Intermediário, a comprovação do adimplemento do regime será feita com base na via original da Nota Fiscal de venda do fabricante-intermediário, nos termos no Título 21.5 do Capítulo V do Comunicado DECEX no 21, de 11 de julho de 1997.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento parcial ao recurso. O Conselheiro Carlos Daniel apresentará declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. José Lucas Simer, OAB/CE 31.193.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo e Carlos Augusto Daniel Neto.

## Relatório

Por bem descrever os fatos e atos processuais, adoto o relatório da r. decisão, com as devidas adaptações, vazado nos seguintes termos:

*Trata-se de processo de crédito tributário lançado através de auto de infração, lavrado contra a empresa BANAS CALÇADOS E COMPONENTES LTDA., doravante denominada impugnante., CNPJ 02.696.047/0001-67, no valor de R\$ 127.974,32 (Cento e vinte e sete mil, novecentos e setenta e quatro reais e trinta e dois centavos), devido ao descumprimento do regime de Drawback intermediário, relativamente aos impostos de importação e sobre produtos industrializados.*

*Consta do Relatório de Fiscalização que acompanha o auto de infração que em procedimento de fiscalização, com base nos Artigos 194, 195 e 196 e seus parágrafos únicos do CTN, bem como nos arts. 15 e 18 do Decreto-Lei nº 4.543/2002, foi realizado procedimento de auditoria fiscal do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal, MPF nº 03176.00.2005.00044, com o objetivo específico de verificar o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes dos Atos Concessórios de Drawback Suspensão, nº 0314-98/000563-8, 0314-99/000239-9, 0314-99/000404-9, e 0314-00/000092-1, cuja beneficiária era a impugnante.*

***Os atos mencionados foram concedidos para o regime de drawback suspensão, na sub modalidade intermediário, que se caracteriza 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.***

*Segundo o relatório fiscal que acompanha o Auto de Infração, foram constatadas as seguintes irregularidades na comprovação das vendas de produtos intermediários feita a empresa industrial-exportadora:*

- Não apresentação de notas fiscais de vendas relacionadas em seus relatórios de comprovação de drawback (docs. 03 a 06), o que impede a verificação de que tais vendas tenham sido efetivamente feitas à empresa industrial-exportadora, na discriminação e quantidade informado no Relatório de Comprovação (Quadro 1), em desacordo ao consoante o item 21.5, inciso I do título 21, do CND/97.***

- Notas Fiscais discriminam o produto vendido e o respectivo NCM vendido diferentemente do compromissado no AC e informado no RUD (Quadro 2)***

- Nota Fiscal que não menciona o AC a que se vincula, em desacordo ao consoante o item 21.5, inciso I do título 21, do CND/97 (Quadro 3).***

• **Nota Fiscal que discrimina AC diverso ao informado do Relatório de Comprovação, ou seja, o RUD de um AC indica determinada nota para comprovação daquele AC, mas a nota fiscal discrimina outro AC, em desacordo ao consoante o item 21.5, inciso I do título 21, do CND/97 (Quadro 3).**

• **Nota Fiscal informada em dois AC, mas a nota fiscal menciona apenas um, além do produto discriminado na nota ser diverso ao informado no RUD não informado na nota, que será glosada em decorrência de tais irregularidades, em desacordo ao consoante o item 21\_5, inciso I do título 21, do CND/97 (Quadro 3).**

*Quadro 1 — Vendas Glosadas pela Não Apresentação O RUD mencionado na transcrição é o Relatório Unificado de Drawback, apresentado para a comprovação da adimplência do regime no SECEX.*

*Do auto de infração a impugnante tomou ciência em 12/09/2010 e apresentou impugnação tempestiva em 13/10/2005.*

### **A Impugnação**

*A impugnante começa sua defesa mencionando que a homologação do SECEX é um elemento que deve ser considerado em favor do contribuinte. Cita para isso acórdãos do 3º Conselho de Contribuintes.*

*Alega que:*

*- a presunção de desvio da mercadoria para o mercado interno, apresentada no auto de infração, não foi provada pela fiscalização. Cita acórdão do STJ (fl. 06).*

*O ônus da prova cabe à receita federal;*

*- o desvio da mercadoria haveria de ser provado com notas fiscais, livros de registros de entrada e saídas de mercadorias e inventários, que no caso prevalecem sobre as fichas de controle;*

*- a empresa de destino das mercadorias, a Canindé Calçados Ltda. é preponderantemente exportadora, de forma que mais de 98% de sua produção é voltada para o mercado externo. Sobre o assunto cita dados da Canindé sobre exportações de sapato;*

*- os registros contábeis são prova da imensa preponderância de receitas decorrentes da exportação e ínfima venda ao mercado interno, e mostram-se incompatíveis com a tese da fiscalização de que houve desvio das mercadorias para venda no mercado interno;*

*- os erros de preenchimento de notas fiscais de remessa à Empresa Industrial Exportadora, citados às fls. 06 a 08, não são obstáculos para a perfeita identificação e vinculação do ato concessório;*

*Cita o acórdão do 3º Conselho de Contribuintes (fl. 480), e afirma que devido às mesmas, pode-se descaracterizar as afirmações apresentadas nos quadros 1, 2 e 4 do Relatório de Procedimento Fiscal, fls (06 a 100), bem como impugnar todos os valores decorrentes destes.*

*Alega ainda que:*

*- o critério (opção) da autuante que considera a incompreensão das fichas de controle, como motivo para não considerar as notas fiscais e desta forma concluir pela inadimplência do regime, é incorreto uma vez que não considera a verdade real relatada nas notas fiscais e leva a uma falsa presunção;*

*- não houve no auto de infração qualquer restrição a validade dos documentos fiscais que foram emitidos nos termos da Legislação Federal e do Estado do Ceará. Cita o artigo 923 do RIR;*

*- deve ser considerado que toda a operação da empresa era por encomenda, e desta forma a desconsideração total das notas fiscais de remessa/retorno não é aceitável;*

*- as planilhas postas pela fiscalização no auto de infração, demonstram a correspondência de quantidades entre as notas fiscais de entrada, de remessa para beneficiamento, e de retorno de beneficiamento. Demonstram também que mais de 97% de sua produção de calçados é destinada à exportação. Esse argumento é inclusive relevante conforme a margem de tolerância posta no Regulamento Aduaneiro: Art. 353;*

*- no caso deve ser considerado o artigo 112 do CTN;*

*- na aplicação da sanção houve afronta aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.*

*Solicita perícia, nos termos do item IV da impugnação, com os quesitos relacionados nos subitens "a", "b" e "c".*

*Ao final da impugnação, requer a nulidade do auto de infração, o deferimento da perícia solicitada e a juntada de novos documentos.*

A DRJ/SPO, em 21/08/2014, julgou improcedente a impugnação (fls. 501/512). Não resignada, a empresa interpôs o presente recurso (fls. 518/539), no qual, em suma, repisa seus argumentos impugnatórios, inovando apenas ao alegar que a Fazenda teria decaído do direito de lançar, alegando aplicar-se ao caso o art. 173, I, do CTN, mas sem articular datas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Lock Freire, Relator.

Em síntese, consoante relatado, a fiscalização entendeu que não foram comprovados os drawback suspensão-intermediário porque a documentação apresentada para sua comprovação era imprestável, o que adiante analisaremos. Contudo, resta claro que a motivação do lançamento não se deu por falta de vinculação física, gize-se.

**DECADÊNCIA**

A decadência especificamente nos casos de drawback é matéria já assentada neste Sodalício no sentido de que seu termo *a quo* se inicia contar do fim do prazo estipulado no respectivo Ato Concessório.

Transcrevo ementa encartada no Acórdão CSRF 9303.003.850, em julgamento de recurso especial datado de 17/05/2016.

*DRAWBACK. DECADÊNCIA. No regime do Drawback Suspensão, o início do prazo para o lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante no respectivo ato concessório.*

No mesmo sentido já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção, em recente julgado (Acórdão 3302-004.287), datado de 23/05/2017, e assim ementado:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 17/05/2008 a 26/07/2008*

*PRAZO. DECADÊNCIA. DRAWBACK. A contagem do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte, após o termo final do regime, e não da data do registro das Declarações de Importação e deve observar, nas hipóteses de drawback a regra do inciso I do art. 173 do CTN, já que não há efetivo pagamento dos tributos.*

A 1ª Turma do TRF4 trilha o mesmo entendimento, conforme aresto abaixo transcrito, de remessa *ex officio* julgada em 25/05/1999 (DJ2 23/06/99)

*REMESSA EX OFFICIO Nº 94.04.13917-3/RS*

*RELATOR: JUIZ JOÃO PEDRO GEBRAN NETO*

*PARTE A: SWIFT ARMOUR S/A IND. E COM.*

*AÇÃO ANULATÓRIA. DRAWBACK. DECADÊNCIA. TERMO DE RESPONSABILIDADE. ÔNUS DA PROVA.*

*I. O direito da Fazenda constituir o crédito tributário decorrente de descumprimento de obrigação advinda de operação de drawback, consubstanciada em Termo de Responsabilidade, inicia-se no primeiro ano subsequente (art. 173, I do CTN) àquele em que terminou o prazo para a exportação, ou renúncia do Termo.*

## **MÉRITO**

O libelo fiscal aponta que os documentos apresentados não possuem o condão de comprovar o cumprimento da condição resolutória a que se referem os atos concessórios tidos como não adimplidos. Esse é o *busilis* da *quaestio*.

Inicialmente é apontado como problema a não apresentação de notas fiscais de vendas relacionadas em seus relatórios de comprovação de drawback (docs. 03 a 06).

Este fato, sem dúvida, é um problema que realmente impede a verificação de que tais vendas tenham sido efetivamente feitas à empresa industrial-exportadora, conforme mencionado no auto de infração.

Outro erro apontado de preenchimento de nota fiscal estaria na descrição incorreta do produto vendido e o respectivo NCM vendido, **descrição diferente do comprometido no AC e informado no Relatório Unificado do Drawback.**

Ora, se a descrição da mercadoria na nota fiscal e o NCM não conferem com aquele descrito no Ato Concessório do drawback, não se pode utilizar tal nota fiscal como documento hábil para a comprovação do adimplemento do regime, e desta forma a fiscalização agiu corretamente ao desconsiderar as notas fiscais em que estas inconsistências foram detectadas.

Referente ao erro no qual a Nota Fiscal que não menciona o AC a que se vincula, a menção ao ato concessório é uma exigência item 21.5, inciso I do título 21, do Capítulo V do Comunicado DECEX nº 21, de 11 de julho de 1997, e deve, portanto, ser obedecida. Deve ser observado também que se não é citado o Ato Concessório, torna-se impossível utilizar a nota fiscal como documento comprobatório da adimplência do regime.

Além dos erros citados, também outros dois erros de preenchimento de nota fiscal foram apontados no relatório fiscal. São eles: a discriminação da nota fiscal de ato concessório diverso daquele descrito no Relatório Unificado de Drawback e a informação de uma mesma nota fiscal em RUD de dois atos concessórios. Erros esses que impedem a utilização das notas fiscais para fins de atestar o adimplemento do regime de drawback, motivo pelo qual entendo improcedente a alegação de que tais erros de preenchimento das notas fiscais não seriam obstáculos para a devida comprovação do adimplemento do regime pela impugnante.

Ainda sobre as notas fiscais alega a recorrente que a desconsideração das notas fiscais decorreu do não entendimento das fichas de controle, e desta forma foi desconsiderado o teor real das notas fiscais, na qual encontra-se a verdade real, que mostra a adimplência do regime e que no auto de infração não existe nenhuma restrição aos documentos fiscais que encontram-se de acordo com a legislação estadual.

Os erros apontados não se referem à regularidade fiscal dos documentos conforme exigência da legislação estadual, e sim aos requisitos exigidos na legislação do drawback para que os mesmos sirvam de prova para atestar o adimplemento do regime de drawback, sendo portanto a alegação quanto à regularidade das notas fiscais uma alegação incabível ao caso em análise.

As fichas de controle mencionadas pela autuada, são, na verdade, o Relatório Unificado de Drawback (RUD) entregues para o SECEX para fins de comprovação dos Regimes de Drawback dos quatro atos concessórios de que trata este processo. Sendo assim, tratam-se de planilhas efetuadas pela própria recorrente, as quais contém informações divergentes das notas fiscais.

Tratam-se de inconsistências não somente nas planilhas, no caso o Relatório Unificado de Drawback (RUD) entregue ao SECEX, mas também erros de descrição de mercadorias e a falta de notas fiscais. Desta forma a falta de notas fiscais, discriminadas no Relatório Unificado é motivo mais que suficiente para se concluir pelo inadimplemento do

regime pela impugnante. Irregularidades encontradas nas notas fiscais, como descrição a mercadoria e NCM diferentes do que consta no Ato Declaratório, entendo que também são motivos mais que suficientes para considerar pela inadimplência do regime, vez que tais erros impossibilitam verificar a real mercadoria que consta das notas fiscais, necessária para se provar o adimplemento das obrigações do regime de drawback.

O regime de drawback tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre a União e a empresa beneficiária, com direitos e obrigações de ambas as partes, no qual a União concede os benefícios de suspensão, restituição ou isenção de impostos e a beneficiária se compromete a cumprir sua obrigação de exportar, dentro dos limites, condições e termos pactuados. A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando-o dos encargos financeiros que caracterizam as importações comuns.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos deve ser mais cuidadoso e abrangente. Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos. Justamente por isso que existem normas de controles nos documentos fiscais e nos RUD para que a administração possa aferir o cumprimento do aventado entre o contribuinte e a União, no caso. Mas em nenhum momento, como quer fazer crer a recorrente, a fiscalização afirmou que houve desvio para o mercado interno.

Ocorre que sendo o Drawback um regime de benefício fiscal que impede a tributação na importação sob determinadas condições, os requisitos que são impostos para aferir sua adimplência devem ser rigorosamente atendidos. Dessarte, tais requisitos devem ser analisados sob a ótica do art. 111 do CTN, que determina que nessa hipótese a interpretação deva ser restritiva, pois a Fazenda está abrindo mão de uma receita pública. E alguns desses requisitos não foram atendidos pela recorrente, o que é inconteste.

## **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

## Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênua ao I. Relator para divergir parcialmente de seu voto, especificamente em relação à premissa assumida no início de suas colocações, que reproduzo abaixo:

*Em síntese, consoante relatado, a fiscalização entendeu que não foram comprovados os drawback suspensão-intermediário porque a documentação apresentada para sua comprovação era imprestável, o que adiante analisaremos. **Contudo, resta claro que a motivação do lançamento não se deu por falta de vinculação física, gize-se.***

A divergência consiste no fato de, ao contrário, grande parte da autuação ser baseada na ausência de comprovação da vinculação física dos produtos exportados em relação aos insumos importados, sob o benefício do *drawback-suspensão*.

A relevância desse ponto se baseia no fato de este Colegiado possuir jurisprudência pacífica acerca desse tema, no sentido de entender pela fungibilidade de insumos, afastando a glosa das vendas sob fundamento da vinculação física, consubstanciado no Acórdão CARF nº 3402-003.872, julgado em 22/02/2017 e assim ementado:

*REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.*

*O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que atendidos certos quesitos a que norma se refere. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Recurso de ofício não conhecido e recurso voluntário provido.*

Explico:

O regime de *drawback-suspensão*, foi instituído pelo 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;*

Para a compreensão de seu estatuto jurídico, por expressa remissão do *caput* do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66, deve-se compulsar o Regulamento Aduaneiro, nos quais se verifica como fundamento à chamada *regra da vinculação física*. A despeito da balizada opinião de outros Conselheiros, não visualizo neste texto legal qualquer regra jurídica que imponha a observância de um critério de identidade física entre os bens importados e aqueles utilizados no processo produtivo das mercadorias exportadas.

Em rigor, o que o artigo 317 do RA 1985, "prevê" é referência à utilização dos insumos importados com o benefício da suspensão dos impostos devidos, o que de resto é óbvio diante da própria razão de concessão desse incentivo à exportação.

Todavia, ele não veda em qualquer momento que se utilizem insumos equivalentes produzidos no país, isto é, que sejam fungíveis entre si, sem afetar a qualidade da mercadoria exportada e sem corresponder a qualquer espécie de fraude à lei. Como dito anteriormente, *trata-se de um benefício à exportação*, e ela deve ser o "fiel da balança" da correta exegese deste dispositivo.

A sistemática do *drawback-suspensão* consiste na permissão à importação de insumos com suspensão dos tributos, para serem destinadas à industrialização para produção da mercadoria cuja exportação se pretende incentivar.

O legislador não cogita, ao dispor sobre o regime do *drawback*, da utilização de mercadoria nacional, pois está tratando de um benefício para a importação de insumos necessários à produção de determinadas mercadorias. O objetivo dele é estimular a exportação, e a comprovação do atendimento do Ato Concessório no que concerne a ela dá por adimplido o compromisso assumido pelo Contribuinte.

Além disso, como bem pontuado pelo Conselheiro Luís Rogério Sawaya Batista, no seu voto no **Acórdão CARF nº 3403-003.054**, constituiu-se em um rotundo equívoco tratar a "exigência de vinculação física" como um princípio jurídico, tratando-se, rigorosamente, de regra jurídica (como de resto já tratamos desde o início de nosso voto).

Não nos parece que esse equívoco seja despropositado - ele tem a finalidade de imbricar no estatuto teleológico e axiológico do instituto do *drawback-suspensão* tal comando, agregando-o ao estado de coisas a ser atingido e promovendo uma verdadeira inversão da finalidade inicial do regime aduaneiro especial (do foco na exportação passa-se à enfatizar a importação do insumo).

Portanto, com olhos voltados ao objetivo real do regime de *drawback-suspensão* - a exportação da mercadoria na quantidade e qualidade determinada no ato concessório - torna-se de ululante clareza a ausência de qualquer vedação da substituição dos insumos importados por insumos nacionais idênticos, porque **o cerne do benefício é o produto final exportado**.

Beira às raias do irracional e do arbitrário exigir que o Contribuinte mantenha estoques separados de uma matéria-prima nacional e outra importada, quando ambas são absolutamente fungíveis entre si, indo inclusive contrário ao que dispõe o artigo 85 do Código Civil Brasileiro:

*Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.*

A característica principal de um bem fungível, como os insumos importados sob o regime de *drawback-suspensão*, é a possibilidade, autorizada por lei, de que sejam substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Além de irracional, é irrazoável exigir que, sem prévia determinação legal, faça-se uma separação entre o estoque de insumos nacionais e internacionais, mesmo quando comprovado que eles são do mesmo tipo, quantidade e qualidade.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete maior da legislação federal, por diversas ocasiões já reiterou o entendimento de que havendo a fungibilidade/equivalência entre o produto nacional e o importado, há que se reconhecer o cumprimento do regime pela exportação das mercadorias, não havendo necessidade da manutenção de estoques distintos, a exemplo do **REsp 341.285/RS**.

Desse modo, na esteira da jurisprudência do STJ, já que se reconhecer a fungibilidade entre os insumos nacionais e internacionais, para fins de atendimento aos requisitos do ato concessório do regime de *drawback-suspensão*.

Isso tudo que foi dito anteriormente veio a ser aclarado definitivamente pelo artigo 17 da Lei 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória 428, de 2008), que trouxe o seguinte comando:

*Art.17.Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.*

Consignando de forma literal a interpretação que já era há muito dada tanto no âmbito do CARF, como no acórdão 9303-00.211, da 3º CSRF, como também pela Primeira e Segunda Turmas do STJ, nos precedentes citados anteriormente.

Na esteira do que expusemos com mais vagar na declaração de voto apresentada no Acórdão CARF nº 3402-003.037, parece-nos que tal dispositivo não inovou de qualquer forma no ordenamento tributário, vindo somente dar a **interpretação autêntica** do Legislativo à legislação de regência do regime aduaneiro especial em comento.

Assim, por força do art.106, I do CTN, tal dispositivo deve retroagir para atingir as situações pretéritas, inclusive esta que julgamos, afastando totalmente a exigência da vinculação física que fundamentou a autuação fiscal.

Por outro lado, caso se considere que a Lei 11.774/2008 inovou no ordenamento jurídico, melhor sorte não socorre à autuação, em razão da aplicação do art.106, II, "b" do CTN, *verbis*:

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

Tal dispositivo, que também trata da eficácia retroativa de leis tributárias, determina que para os atos administrativos ainda não definitivamente julgados (como este), a lei deve retroagir sempre que ela dispense alguma ação ou omissão que tenha dado causa ao Auto de Infração, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Não se trata aqui da alínea "a" do art. 106, II do CTN, que trata dos casos em que determinada conduta deixe de ser tratada como infração, mas do caso em que determinadas ações ou omissões sejam exigidas pela legislação tributária e deixem de sê-lo posteriormente, devendo a nova lei retroagir beneficiando a todos aqueles cuja violação de tal exigência pretérita esteja pendente de julgamento definitivo.

Nesse exato sentido é o entendimento do Conselheiro Charlos Mayer de Castro Souza:

*Ora, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização é conduta comissiva encartada, ainda que implicitamente, no artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, obrigação que, por norma jurídica posterior de mesma hierarquia, deixou de ser exigida para os insumos fungíveis, fato que reclama a sua aplicação retroativa por força do artigo 106, II, "b", do CTN. Ora, o ato julgado no caso é a não observância da vinculação física que, conforme o entendimento do fiscal, era de necessária observância para o adimplemento do Ato Concessório do drawback, mas que deixou de ser tratado como necessário por legislação superveniente. (<http://www.conjur.com.br/2015-jul-29/charles-souzavinculacao-deixar-aplicada-drawback>)*

Portanto, a exigência da vinculação física na industrialização para exportação de produtos que tiveram o benefício do *drawback-suspensão* padecem sob qualquer ângulo que se enfrente a questão.

Em primeiro lugar, devemos consignar que entendemos que não há como se depreender do art.341 do RA/2002 a exigência de vinculação física ou a impossibilidade de utilização de insumos nacionais iguais aos importados, na linha de precedentes do CARF e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

À partir daí, há dois desdobramentos com o art.17 da Lei 11.774/2008:

I) Caso se entenda tal lei não inovou (como entendemos neste voto), há que se reconhecer que tal dispositivo teve caráter meramente interpretativo, devendo retroagir para beneficiar o contribuinte no presente caso, por força do art.106, I do CTN.

II) Caso se entenda que a lei inovou, dispensando a exigência da vinculação física, há que se reconhecer que o dispositivo deixou de tratar como necessária a ação de industrializar exatamente os insumos importados, devendo tal dispensa retroagir por força do art.106, II, "b" do CTN, beneficiando ao contribuinte do presente caso.

Portanto, por onde quer que se enfrente a questão, os fundamentos da autuação caem por terra, independente da premissa adotada.

Pois bem, retomando o relatório fiscal, especialmente em fls. 36 e seguintes, se verifica que o item 4, que apresenta as irregularidades e infrações apuradas, é dividido em item **4.1 - Da Glosa de Vendas à Empresa Industrial-Exportadora** (com a qual adiro expressamente), e **4.2 Do Não Atendimento ao Princípio da Vinculação Física**.

No item 4.2, aduz o auditor expressamente a metodologia utilizada para fundamentar a autuação nesse ponto:

*A fim de comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física, a empresa beneficiária do regime de drawback suspensão deve, necessariamente, manter controles e registros de:*

- *Estoques e consumo dos insumos importados em regime de drawback.*
- *Estoques e saídas dos produtos finais elaborados com os insumos importados em regime de drawback.*

*Para comprovar o cumprimento do regime, a empresa fiscalizada, além do Ato Concessório, aditivos e Relatório de Comprovação apresentou (docs. 03 a 06):*

- *Livros de Registro de Controle de Produção ou Razão de Estoque, que são compostos por Fichas de Movimentação de Insumo - FMI, referente a janeiro/1999 a abril/2000 (docs. 10).*
- *Planilha Progress Importação\_Banas.d, referente ao período de 28/08/1997 a 30/04/2000 (doc. 16-).*
- *Notas Fiscais de vendas a empresa industrial-exportadora referentes a comprovação dos atos concessórios examinados (docs. 12, 13 e 17).*
- *Extratos de RE referentes as exportações efetuadas diretamente pela empresa industrial-exportadora e pelas empresas comerciais exportadoras referentes a comprovação dos atos concessórios examinados (doc. 12).*

*No período de janeiro/1999 a abril/2000, o exame do atendimento ao princípio da vinculação física dos insumos importados foi feito da seguinte forma: Com base nos dados da planilha Progress\_Importação\_Banas.d (doc. 19), identificamos para cada item de adição de DI, a partir da respectiva nota fiscal de entrada, o código do insumo atribuído pela empresa para efeitos de escrituração. Com esse código e o nº da NF, examinamos no FMI a movimentação registrada do insumo.*

*(...)*

*Ressaltamos ainda que os registros apresentados pela empresa não permitem o exame do retorno de insumos importados remetidos para beneficiamento por terceiros, por não ter sido informado a data do retorno e o código interno atribuído a tais*

*produtos. Assim sendo, para os insumos importados que foram remetidos para beneficiamento por terceiros, conforme documentação apresentada pela empresa, constata-se de pronto a não comprovação da efetiva utilização desses insumos nos produtos intermediários vendidos à empresa industrial-exportadora.*

Em seguida, o auditor segregou as NFs nas quais a vinculação física não foi comprovada por Ato Concessório vinculado, criando assim os Quadros 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 (pg.41 e ss.), baseado ***exclusivamente*** neste fundamento.

Desse modo, por entender que esse requisito não é válido para fundamentar juridicamente a glosa das vendas, **reverta-se em relação às Notas Fiscais listadas nos quadros 5 a 11.**

Da mesma forma, após essa breve explanação acerca da chamada "vinculação física" e da sua erronia, verifica-se que a não vinculação do Ato Concessório à DE e à Nota Fis não prejudica, de maneira alguma, o adimplemento do regime. Tal medida se justificava quando se considerava haver a necessidade de conferência do atendimento de tal requisito que, como se viu, caiu por terra.

Face à fungibilidade, pouco importa se serão exportados os produtos elaborados com a matéria prima que se beneficiou do regime especial, ou se com matéria prima similar nacional, sendo relevante apenas a comprovação da exportação de X unidades do produto que o beneficiário se comprometeu a exportar.

Assim, carece de sentido jurídico exigir a vinculação do Ato Concessório à aos documentos fiscais, visto que pouco importa a matéria prima, se nacional ou importada, desde que o produto seja efetivamente exportado.

Desse modo, entendo que **devem ser revertidas as glosas das vendas listadas no Quadro 3 (fl.38-39) cujo o fundamento tenha sido ausência de discriminação do Ato Concessório na Nota Fiscal.**

Mais ainda, friso que a extensão das razões relativas às vendas glosadas no item 4.1 do relatório fiscal àquelas cuja glosa foi baseada no item 4.2 irá, irremediavelmente, inquinare o acórdão resultante da deliberação deste Colegiado de nulidade, em razão da inovação no critério jurídico da autuação, conduta vedada através de uma interpretação *contrario sensu* do art. 149 do Código Tributário, bem como pela literalidade do art. 146 do mesmo diploma.

Concluindo, **voto por reverter as glosas das vendas consubstanciadas nas notas fiscais registradas nos Quadros 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11 (fls.41 e ss), bem como daquelas glosas sobre as NFs registradas no Quadro 3 (fl.38-39) com fundamento na ausência de discriminação do Ato Concessório na Nota Fiscal.**

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto

Processo nº 11131.001138/2005-70  
Acórdão n.º **3402-004.626**

**S3-C4T2**  
Fl. 565

---