



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

Processo nº 11829.720047/2017-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.032 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de março de 2019
Matéria Regimes Aduaneiros Especiais - Drawback Suspensão
Recorrente POLYENKA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 19/12/2007 a 28/12/2010

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

No regime aduaneiro especial de *drawback*, na sua modalidade de suspensão, o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial quinquenal para que a Fazenda Nacional possa formalizar crédito tributário, por lançamento, dos tributos cuja exigibilidade estava suspensa em função da característica de benefício fiscal típica do regime, se dá no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data de validade do Ato Concessório, por aplicação do inciso I do artigo 173 da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional c/c o artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966 e o inciso I do § 3º do artigo 752 do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPETÊNCIAS PARA CONCESSÃO DO REGIME E PARA APLICAÇÃO DO REGIME, FISCALIZAÇÃO E LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS RELATIVOS AO REGIME.

Compete à Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) a concessão do regime de *drawback*, na modalidade suspensão, conforme determina o artigo 386 do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro.

Compete à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, compreendendo esta competência a do lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência, conforme determina o artigo 15 e seu parágrafo único do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro c/c o artigo 3º da Portaria MEFP nº 594/1992.

Aplicação da Súmula nº 100 do CARF (com efeito vinculante, conforme Portaria MF nº 277/2018), que dispõe: “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. “

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE INSUMOS IMPORTADOS E PRODUTOS EXPORTADOS. ÔNUS DA PROVA.

Para que se resolva a condição de suspensão dos tributos relativos ao regime de *drawback*, na modalidade suspensão, é fundamental a aplicação do Princípio da Vinculação Física entre os insumos importados com suspensão da exigibilidade dos tributos a ele relativos e os produtos exportados, em cumprimento ao compromisso assumido pelo importador, para gozo do benefício fiscal, pela comprovação por meio idôneo, da exportação do produto obtido com tais insumos.

DRAWBACK SUSPENSÃO. PERDAS DE INSUMOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

O inadimplemento de condição essencial ao regime de Drawback, na modalidade suspensão, como compromisso de exportação estabelecido em Ato Concessório, enseja a exigibilidade dos tributos incidentes, uma vez que a suspensão de sua exigibilidade se extingue, relativo às mercadorias importadas. Conforme disposição contida no inciso II do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/1966, poderá ser concedida suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado, portanto, na falta de comprovação de perdas de insumos no processo produtivo, são devidos os tributos na inadimplência do regime, ou seja, na não comprovação da exportação dos insumos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Os presentes autos versam sobre autuação perpretada em função de descumprimento, por parte da recorrente, de requisitos que permitissem a fruição, por

completo, do benefício fiscal da suspensão de tributos na importação de insumos para beneficiamento e produção de produto final, que, concedida através do regime aduaneiro especial de Drawback, na sua modalidade suspensão, se transmutaria em isenção.

2. Por ser tal regime caracterizado como contrato de adesão às condições estabelecidas em lei e atos normativos regulatórios, sendo tais condições de natureza resolutiva, nos termos do artigo 127 do Código Civil (*Art 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido*), somente com o seu adimplemento é que se resolve o regime, ou seja, a suspensão dos tributos se transmuda em isenção com a exportação do produto final.

3. Em caso de inadimplemento de tais condições, o regime não se resolve, o regime deixa de existir ou o contrato caracteriza-se como não cumprido, ensejando a exigibilidade dos tributos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício previstos em texto legal.

4. É o que ocorreu nos presentes autos.

5. Por economia processual e por descrever claramente os fatos, adoto o relatório do Acórdão DRJ/FLORIANÓPOLIS de nº 07-40.868, contra o qual se insurge a recorrente :

Trata-se de cinco Autos de Infração lavrados em 30/06/2017 para constituir os créditos tributários de Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS-Importação, Cofins-Importação e Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) incidentes nas operações amparadas por meio de 55 (cinquenta e cinco) Declarações de Importação (DI), acrescidos de multas e juros de mora, devido ao inadimplemento total do regime aduaneiro especial de drawback (suspensão e integrado), lançados no valor total de R\$ 28.078.338,91 (vinte e oito milhões, setenta e oito mil, trezentos e trinta e oito reais e noventa e um centavos).

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, em 14 (quatorze) Atos Concessórios (AC) o interessado assumiu o compromisso de importar insumos na NCM nº 3907.60.00 ("Formas primárias de politereftalato de etileno") com suspensão de II, IPI, PIS-Importação, Cofins-Importação e AFRMM para, após sua industrialização, efetuar a exportação de produtos acabados na NCM nº 5402.33.00 ("Fios texturizados de poliésteres") dentro de limites, prazos e condições pactuadas.

No entanto, foi constatado que o interessado não levou a cabo as exportações prometidas, comprovado pela ausência de baixa nos Atos Concessórios pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).

O interessado foi intimado pela fiscalização a apresentar comprovantes de exportação dos produtos manufaturados, como por exemplo os Registros de Exportação (RE), ou apresentar comprovação da destruição ou devolução ao exterior dos insumos importados, ao que a empresa não apresentou qualquer comprovação.

Foi solicitado à empresa que preenchesse planilha relacionando, para cada insumo importado, separado por adição de DI, o respectivo Registro de Exportação e a nota fiscal de saída do produto

manufaturado.

No entanto, a empresa limitou-se a informar a nota fiscal de entrada do insumo importado, não apresentando as informações de exportação dos produtos manufaturados.

Além disso, foram solicitados arquivos digitais listados no Anexo Único do Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15/2001, com redação pelo ADE Cofis nº 25/2010, como obrigatória sua apresentação mediante intimação, conforme art. 1º daquele ADE. Contudo, a empresa não apresentou qualquer um dos arquivos digitais solicitados, alegando não possuir sistema de controle de estoque.

Em suma, a empresa não prestou qualquer informação que esclareça o destino que foi dado àqueles insumos importados ao amparo do Drawback, se foram ou não industrializados, em que quantidade, para onde e quando foi dada saída dos produtos resultantes etc. Assim, resta configurada a falta de prestação de esclarecimentos, bem como falta de apresentação dos arquivos digitais de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91.

Em decorrência desta falta de apresentação e em face ao disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa aplicada ao lançamento de ofício foi aumentada de metade, resultando 112,5% (75% + 37,5%).

Assim, a auditoria fiscal concluiu pelo inadimplemento total do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidades Suspensão e Integrado, concedido nos 14 Atos Concessórios objeto da fiscalização, sendo cabível a cobrança dos tributos suspensos incidentes na importação com os acréscimos legais.

Cientificado das autuações por intimação eletrônica, o interessado apresentou impugnação requerendo a improcedência de todos os autos de infração, alegando, em síntese, o que segue:

- Os valores autuados estão atingidos pela decadência, mesmo na aplicação do artigo 173, I do Código Tributário Nacional (CTN).

Com efeito, as 14 (catorze) operações de importação realizadas sob o regime de drawback ocorreram nos anos de 2009 e 2010, sendo uma única efetuada no ano de 2007. Neste sentido, para que seja possível a averiguação do prazo decadencial, deve-se aplicar o artigo 173, I do CTN, o que a fiscalização não discorda, com início do marco para contagem do prazo sendo aquele do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. E o lançamento poderia ter sido efetuado, como bem expõe a própria fiscalização, 30 (trinta) dias após o fim do ato concessório, cujo prazo é regido pelo artigo 388 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), como sendo de apenas 1 (um) ano.

Logo, nas importações dos anos de 2007, 2009 e 2010, os atos concessórios venceram em 2008, 2010 e 2011, respectivamente. Assim, os lançamentos poderiam ter sido efetuados a partir de 1º de janeiro de 2009, 2011 e 2012, respectivamente. No entanto, tendo sido o lançamento efetuado apenas em 07/2017, é evidente o transcurso do prazo decadencial e a perda do direito da RFB de lançar os referidos créditos tributários. Junta planilha explicativa e jurisprudência administrativa.

- O i. Auditor-Fiscal não possui competência para desconstituir ou invalidar atos praticados e de

competência da Secex, que se vincula a outro Ministério (do Desenvolvimento, da Indústria e do Comércio Exterior). Embora a Receita Federal possua competência para fiscalização dos tributos aduaneiros incidentes nas operações de drawback, e isto não se discute, compete à Secex a concessão do regime aduaneiro, bem como a aferição de sua regularidade, conforme afirma a própria decisão recorrida.

Com efeito, o art. 386, do Decreto nº 6759/09, atual Regulamento Aduaneiro (antigo art. 338, do Decreto nº 4543/02), dispõe que compete exclusivamente à Secretaria de Comércio Exterior a concessão do regime de drawback na modalidade suspensão, o que justifica, por consequência, a competência absoluta desta Secretaria em cessar ou prorrogar os efeitos do ato concessório por ela concedido. O próprio Regulamento Aduaneiro, em seu art. 388, estabelece a possibilidade da Secex prorrogar o prazo de validade dos atos concessórios, cuja análise, em conjunto com o disposto no art. 13 da Lei nº 11.945/09; no art. 61 da Lei nº 12.249/10 e no art. 8º da Lei nº 12.453/11, validam a prorrogação dos prazos dos atos concessórios do impugnante.

Dessa forma, resta claramente evidenciada a ilegalidade da desconsideração das datas de validade dos atos concessórios pela fiscalização da Receita Federal. Aduz jurisprudência administrativa.

Desse modo, conclui-se que à Receita Federal não é permitido revisar a concessão do benefício nem a aferição da regularidade do ato concessório, tampouco questionar o adimplemento dos compromissos então assumidos, atos estes de competência da Secex.

Assim é que eventual lançamento tributário somente poderia ocorrer após a notificação pela Secex de que os atos concessórios não teriam sido cumpridos e foram extintos, pois somente esta pode aferir tal condição.

Portanto, a desconsideração unilateral dos prazos de validade dos atos concessórios do impugnante pela Receita Federal é absolutamente ilegal, razão pela qual os autos de infração seguem a mesma sorte, devendo ser julgados insubsistentes.

Não há nos autos uma prova sequer apta à demonstrar que o impugnante não teria efetuado qualquer operação de exportação e que nestas exportações não teriam sido utilizados os insumos importados pelo impugnante. De fato, o Auditor-Fiscal, em clara violação ao artigo 142 do CTN, repassa ao impugnante o ônus da prova, o que foi confessado expressamente no Termo de Verificação Fiscal anexo aos autos.

Ocorre que a total ausência de provas da efetiva ocorrência dos fatos geradores impõe a nulidade do lançamento. Aduz doutrina e jurisprudência administrativa.

A fiscalização, aqui, inverteu totalmente o ônus da

prova, impondo ao contribuinte o dever de provar a regularidade das exportações e cumprimento dos atos concessórios de suspensão, quando o correto é justamente o contrário! Caberia à fiscalização apurar e comprovar cabalmente que os insumos importados sob o regime de suspensão não teriam sido integrados a produtos exportados, demonstrando ainda que teriam sido comercializados no mercado interno, prova essa que em momento algum ocorreu nos autos.

- A fiscalização deixou de considerar a quebra existente na industrialização dos produtos manufaturados pelo impugnante, que chegou a se manifestar durante o processo fiscalizatório, informando que o processo de manufatura seu produto final acarreta em perda de 17,01% do insumo importado denominado Teraftalato de Polietileno.

Assim, as perdas no processo de industrialização devem ser consideradas por ocasião do lançamento dos tributos incidentes sobre os produtos supostamente não exportados pelo impugnante no prazo regulamentar, de forma a diminuir o montante, eis que estes insumos jamais seriam mesmo exportados.

Com efeito, todo processo produtivo possui um percentual de quebra, ou em outras palavras, de perda dos insumos no momento da industrialização.

A questão das quebras nos atos concessórios não demandam demonstração a posteriori. A verdade é que o percentual de quebra já é dado a priori, quando do próprio pedido de ato concessório, e exige como requisito apenas a apresentação do laudo técnico.

Dessa forma, na hipótese de serem mantidos os autos de infração ora combatidos, o que não se espera, tendo em vista a comprovação das perdas e, inclusive, da sua respectiva contabilização, requer-se que, ao menos, seja considerado o percentual de perda dos materiais importados (indicados nos laudos técnicos), por ocasião da glosa das quantias que foram consideradas como não exportadas.

- Por derradeiro, em relação à multa aplicada, também merece ser revista, eis que acima do patamar jurisprudencialmente aceitável.

A penalidade consubstanciada em multa excessiva se caracteriza como penalização confiscatória, vedada pela Constituição Federal. Ademais, tem-se ainda que a Constituição Federal, na seção que diz respeito às limitações do poder de tributar, assinala que é vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, inciso II), como também é vedado utilizar tributo, com efeito, de confisco (art. 150, inciso IV).

Não só o tributo deve ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte, como também as sanções devem ser graduadas de igual modo no âmbito do Direito Tributário, pela singela razão de que a ninguém pode ser exigido mais do que a sua

capacidade de ter ou de dispor. Aduz doutrina e jurisprudência judicial.

Portanto, na eventualidade de ser mantida a autuação, a multa imposta deve ser reduzida para patamares razoáveis, estes representados pelo percentual cobrado a título de multa não superior a 20% (vinte por cento) do valor do tributo, prestigiando-se os comandos constitucionais que, no caso em tela, viram-se contrariados.

6. Assim restou ementada a decisão da DRJ/FNS :

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 19/12/2007 a 28/12/2010

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK. SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal para o lançamento dos tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK. SUSPENSÃO. COMPETÊNCIA.

Compete à Secretaria de Comércio Exterior (Secex) o controle administrativo do regime de drawback na modalidade suspensão, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação e a fiscalização do regime.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK. SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA. EXPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. BENEFICIÁRIO.

Para que se configure o aperfeiçoamento do regime aduaneiro de drawback na modalidade suspensão, faz-se necessária a comprovação, pelo beneficiário, do compromisso de exportação e da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados em cumprimento ao regime.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

7. Inconformado com tal decisão, o requerente apresentou Recurso Voluntário, onde traz, como razões de defesa os mesmos fundamentos e argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade dirigida à DRJ.

8. A Douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário, onde em apertada síntese assim se pronunciou :

- após uma síntese fática do processo, sintetiza as razões do recurso voluntário da seguinte forma:

- a Recorrente interpôs recurso voluntário a esse eg. Conselho, aduzindo, em breve síntese:

☐ *Decadência para os fatos geradores relativos às importações dos anos de 2007, 2009 e 2010, cujos Atos Concessórios teriam vencimentos em 2008, 2010 e 2011, respectivamente;*

☐ *Incompetência da autoridade lançadora, que não poderia desconstituir os atos praticados pela Secex;*

- ☐ Nulidade do auto de infração por ausência de provas das infrações apontadas pela fiscalização;
 - ☐ Impossibilidade da tributação do percentual de quebra das mercadorias importadas na industrialização dos produtos manufaturados pela Recorrente, que por sua vez teria informado que o processo de manufatura seu produto final acarretaria perda de 17,01% do insumo importado denominado “Teraftalato de Polietileno”;
 - ☐ Ilegalidade da multa aplicada porque foi aplicada em percentual superior ao montante do tributo exigido, qualificando-se como penalização confiscatória;
- **nos esclarecimentos preliminares dispõe sobre o regime de drawback e finaliza afirmando que** ' O cerne da questão em comento, como se vislumbra da leitura do relatório supra, está centrado na verificação se houve, de fato, descumprimento dos requisitos necessários ao gozo do drawback suspensão pleiteado, motivo pelo qual tal modalidade de incentivo à exportação será tratada de forma mais pormenorizada. ”
- **discorre sobre o prazo decadencial destacando que** “ a tese recursal assevera que nas importações dos anos de 2007, 2009 e 2010, os respectivos Atos Concessórios teriam vencidos nos anos 2008, 2010 e 2011, razão pela qual a ciência do lançamento em 07/2017 implicaria a decadência dos fatos geradores dos tributos autuados. O argumento não prospera porque todos os Atos Concessórios tiveram sua validade estendida até os anos 2012 e 2013, conforme se depreende da decisão recorrida e da tabela de fls. 329 dos autos. Ora, considerando o AC com validade mais remota (datado de 20/12/2012), o termo inicial do prazo decadencial teria sua contagem iniciada no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao 30º (trigésimo) dia da data limite para exportação, ou seja, 01/01/2014, de modo que o prazo fatal para a ciência do lançamento seria 31/12/2018, o que, de fato, não se consumou. “
- **quanto á competência da autoridade fiscal para lançar os tributos traz o teor da Súmula nº100 do CARF**
- **quanto á higidez do auto de infração, o ônus probatório e a existência de provas cabais das infrações destaca que** “a Recorrente argui a nulidade do auto de infração confiando que há ausência de provas das infrações apontadas pela fiscalização. Para tanto, a Recorrente argumenta que “não há nos autos uma prova sequer apta à demonstrar que a Recorrente não teria efetuado qualquer operação de exportação e que nestas exportações não teriam sido utilizados os insumos importados pela Recorrente” (sic; grifos do original), de modo que, segundo diz, caberia à autoridade fiscal demonstrar documentalmente a ocorrência efetiva das infrações.” , **ainda\ esclarecendo que** “ Cabe esclarecer, de início, que a Recorrente cataloga o argumento sob o manto da nulidade. Entretanto, de nulidade não se trata, pois o assunto revolve o mérito da acusação fiscal, isto é, a existência ou não de provas capazes de alicerçar a autuação, contidas na fundamentação recursal, depende, necessariamente, de adentrar o acervo probatório dos autos e identificar as provas carreadas pela autoridade fiscal, examiná-las à luz da legislação tributária e realizar um exercício de silogismo para fins de conclusão acerca da legalidade da autuação fiscal. Por outro lado, cabe lembrar que não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição

Federal, retratado nas alegações aduzidas nas peças impugnativa e recursal. “ e finaliza afirmando que “ Como visto, o Princípio da Vinculação Física não se trata de um sistema fora do mundo jurídico. A vinculação física é exigida tanto na modalidade de drawback suspensão como de isenção, tratando-se, em ambos os casos, de exigência legalmente prevista. Dito regime tem por essencialidade o estímulo econômico à atividade exportadora e à geração de divisas ao país, pela desoneração tarifária, de modo a tornar o produto nacional em condições de competitividade no mercado externo. Nesse mister, impõe a legislação de regência o cumprimento de vários requisitos, de modo a tornar inequívoca a vinculação entre a importação beneficiada e a exportação, propiciando ao Fisco o efetivo controle do emprego e destinação dos bens. Ademais, a tese recursal que invoca índice de perdas na industrialização dos produtos que deveriam ser exportados é descabida, data venia, na medida em que não há qualquer prova/laudo nesse sentido. Ora, o ônus probatório da Recorrente recai sobre o cumprimento de todos os requisitos para a obtenção do benefício fiscal, inclusive sobre eventuais perdas no processo produtivo. Todavia, não há provas no processo que socorram a Recorrente no particular, que se cingiu a lançar meras alegações no plano teórico. Destarte, o descumprimento dos termos e condições dos Atos Concessórios acarretam a perda do regime suspensivo dos insumos importados pela Recorrente, passando ao regime de importação comum, vale dizer, com todos os ônus tributários decorrentes. “

- com relação à aplicação da multa invoca a Súmula nº 2 do CARF e o artigo 26-A do Decreto nº 70.235/1972, regulamentar do processo administrativo fiscal

- por derradeiro, requer que “ seja negado provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma a qua por seus próprios e jurídicos fundamentos com relação à matéria recorrida, bem como com fundamento nas razões expendidas acima.”

12. Os autos foram então a mim distribuídos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade , por tal o conheço.

13. Está a se discutir nestes autos o descumprimento de condições pactuadas quando da adesão a regime aduaneiro especial denominado drawback, modalidade suspensão, que, como benefício fiscal, se caracteriza por renúncia fiscal como incentivo à exportação, para proporcionar ao exportador a possibilidade de adquirir, com exigibilidade suspensa de tributos (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS-Importação, COFINS-Importação, alcançando inclusive o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante -

AFRMM) incidentes sobre os insumos importados para serem incorporados ao produto a ser exportado, ou para serem utilizados na sua industrialização, como material de embalagem.

14. A condição fundamental do regime é que os insumos importados sejam utilizados integralmente no processo produtivo e o produto final seja exportado, de acordo com o que o próprio exportador declara, ao aderir ao regime, sendo que tais informações passam a constar do sistema informatizado, para controle pela SECEX e pela Secretaria da Receita Federal.

15. Portanto, o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, caracteriza-se como um verdadeiro contrato de adesão, com condições de natureza resolutive que, se forem cumpridas, o contrato se resolve, transmudando a suspensão da exigibilidade do tributo em isenção. Caso contrário, o não cumprimento de tais condições, caracterizam o inadimplemento do contrato, qual seja a extinção do regime por descumprimento, ensejando a exigibilidade imediata dos tributos, acrescido de juros de mora e de penalidade descrita em texto legal.

16. Como já delineado no muito bem elaborado TVF, de fls. 310/344, no Acórdão DRJ e nas Contrarrazões da D. PGFN, trata-se de cinco autos de infração lavrados para constituir créditos tributários dos seguintes tributos : Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS-Importação, COFINS-Importação e Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRRM).

17. Tais autuações se referem a **55 (cinquenta e cinco) Declarações de Importação** e se devem pelo inadimplemento total do regime aduaneiro especial de drawback suspensão, pois, a recorrente assumiu o **compromisso de importar insumo classificado na NCM 3907.60.00 – FORMAS PRIMÁRIAS DE POLITEREFTALATO DE ETILENO**, com a exigibilidade de tais tributos suspensa, para, após sua industrialização, **exportar o produto final classificado na NCM 5402.33.00 – FIOS TEXTURIZADOS DE POLIÉSTERES**, dentro dos prazos e condições aceitas quando da adesão ao regime, compromisso este consubstanciado em 14 (quatorze) Ato Concessórios expedidos pela SECEX – Secretaria de Comércio Exterior.

18. Intimada a recorrente a apresentar comprovação da exportação dos produtos finais, através de RE – Registros de Exportação , ou a sua destruição ou devolução ao exterior, não houve a apresentação de qualquer documento que comprovasse o adimplemento das condições de cumprimento do regime, dessa forma, como não ocorreu a exportação dos produtos finais pela ausência de baixa dos respectivos Atos Concessórios efetuada pela SECEX, o regime se extinguiu e os tributos, outrora com sua exigibilidade suspensa, tornaram-se exigíveis.

19. Importante ressaltar a informação contida no TVF : “ *Inicialmente, desde a edição do Decreto-Lei nº 37/1966, em seu art. 78, inc. II, o Drawback Suspensão previa apenas a suspensão do pagamento de tributos na importação de mercadorias para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado (Drawback Suspensão). Em 2008, com a edição da Medida Provisória nº 451/2008, convertida na Lei nº 11.945/2009, especificamente em seu art. 12, passou a ser permitida também a aquisição dos insumos no mercado interno, com suspensão dos tributos (Drawback Integrado Suspensão). Como forma de regulamentar a legislação relacionada ao assunto, a Receita Federal, em conjunto com a Secex, editou a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, detalhando alguns assuntos já discriminados na Lei nº 11.945/2009 e a Portaria Secex nº 23/2011, ambas vigentes até a presente data. Alguns dos atos concessórios analisados neste procedimento fiscal foram concedidos ou tiveram parte de seu período de validade ocorrendo durante*

as vigências das Portarias Secex nº 36/2007 (vigência de 22/11/2007 a 27/11/2008), nº 25/2008 (vigência de 28/11/2008 a 24/05/2010) e nº 10/2010 (vigência de 25/05/2010 a 18/07/2011).'

20. Destacamos, também por oportuno, as seguintes informações contidas em cartilha publicada no endereço eletrônico da Secretária do Comércio Exterior (SECEX) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (WWW.MDIC.GOV.BR) sobre drawback :

Criado em 1966, o Regime de Drawback possibilita importações desoneradas de tributos vinculadas a um compromisso de exportação.

Ao longo do tempo, as modificações na legislação, bem como o aperfeiçoamento das Tecnologias de Informação e Comunicação, possibilitaram a evolução do regime até chegar ao modelo atual de **Drawback Integrado** que permite, também, a desoneração de tributos na aquisição de insumos no mercado interno.

Atualmente, há duas modalidades de Drawback Integrado: **Suspensão e Isenção**. O Regime de Drawback Integrado Suspensão foi instituído em 25 de março de 2010, com base na Lei nº 11.945 de 2009. Já o Drawback Integrado Isenção tem por base a Lei nº 12.350 de 2010.

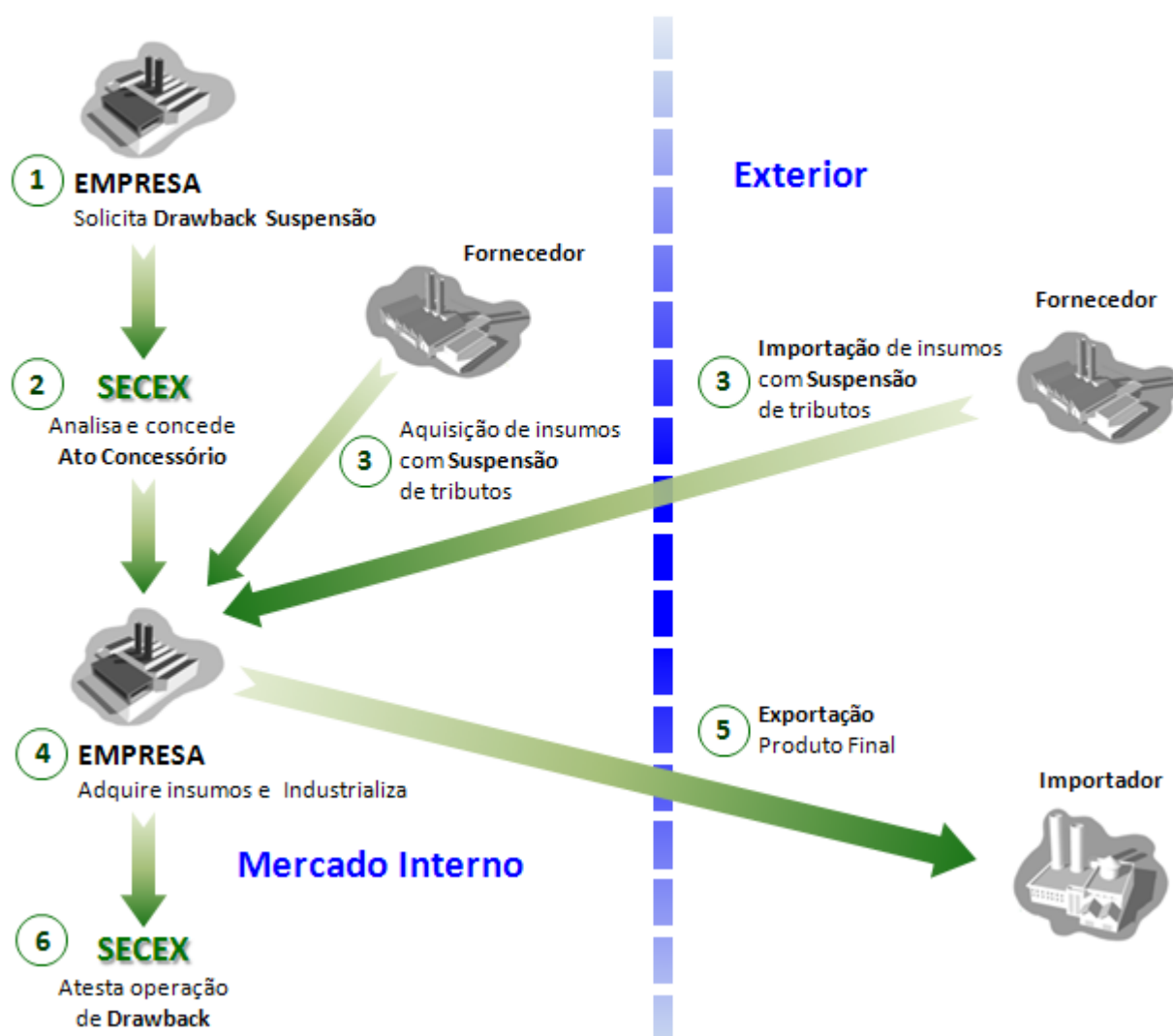
Esta cartilha foi concebida com o propósito de apresentar o Drawback Integrado às empresas exportadoras brasileiras e assim promover a melhoria da competitividade de seus produtos no comércio internacional.

Esperamos que a cartilha possa auxiliar os empresários e empreendedores na utilização deste importante instrumento de estímulo às exportações.

A empresa beneficiária assume junto ao Governo um compromisso de exportação. A Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) autoriza a importação e/ou aquisição no mercado interno, com a suspensão dos tributos, após análise do pleito. Toda a operação é registrada na Internet por meio do Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

A figura seguinte exemplifica o processo geral do Drawback integrado suspensão, desde a solicitação feita pela empresa (1), até a comprovação pela SECEX (6).

Processo Geral do Drawback Integrado Suspensão



Antes da exportação do produto final, os insumos importados ou adquiridos no mercado interno sob amparo do regime, de forma combinada ou não, deverão ser submetidos a, pelo menos, um dos processos de industrialização abaixo relacionados:

- 1) **Transformação:** de matéria-prima ou produto intermediário gerando um novo bem. Ex.: tecido em camiseta;
- 2) **Beneficiamento:** modifica ou aperfeiçoa o funcionamento, utilização, acabamento ou aparência do produto. Ex.: de tecido cru para tecido tinto;
- 3) **Montagem:** de produto, peças ou partes que resulte em novo produto ou unidades autônomas. Ex.: partes e peças (chassis, motores, etc.) em automóvel;
- 4) **Renovação ou recondicionamento:** de produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado à renovação ou restauro do produto para utilização. Ex.: recondicionamento de máquinas industriais;
- 5) **Acondicionamento ou reacondicionamento:** altera a apresentação do produto pela colocação de embalagem, exceto quando a embalagem for destinada exclusivamente ao transporte. Ex.: embalagens plásticas de alimentos para venda no varejo.

HABILITAÇÃO AO DRAWBACK INTEGRADO SUSPENSÃO

As empresas interessadas em utilizar o Drawback deverão estar devidamente habilitadas pela Receita Federal do Brasil - RFB a operar no SISCOMEX. Não há possibilidade de pessoa física ser contemplada com o regime, mesmo aquelas admitidas como exportadoras.

O Ato Concessório de Drawback deverá ser solicitado à SECEX via SISCOMEX DRAWBACK WEB. O acesso a esse sistema é feito na própria página eletrônica do MDIC (www.mdic.gov.br).

Grande parte dos pedidos é **efetivada instantaneamente**, após registro no SISCOMEX. Para a concessão do regime, serão avaliados:

- 1) A relação entre o insumo a ser importado ou adquirido no mercado interno e o produto destinado à exportação;
- 2) O histórico da empresa exportadora em termos de regularidade no cumprimento do regime (se já usufruir do mesmo);
- 3) A agregação de valor e resultado da operação (o total das exportações deduzido dos insumos adquiridos deve ser positivo)

COMPROVAÇÃO

A liquidação do compromisso, na modalidade suspensão, é obrigatória e ocorrerá mediante **a exportação efetiva do produto** previsto no Ato Concessório na quantidade, valor e prazo fixados.

Não há necessidade de apresentação de documentos impressos na habilitação e comprovação das operações de Drawback. Contudo, durante cinco anos, as empresas deverão manter em seu poder as Declarações de Importação (DI), os Registros de Exportação (RE) averbados e as Notas Fiscais (NF), tanto de venda no mercado interno quanto de aquisição.

Caso a empresa não consiga exportar, deverá adotar **uma das providências** a seguir, em até 30 dias, contados a partir do fim da validade do Ato Concessório:

- 1) Devolução ao exterior do insumo importado não utilizado;
- 2) Destruição do insumo, sob controle aduaneiro;
- 3) Nacionalização com recolhimento dos tributos suspensos da parte importada dos insumos remanescentes;
- 4) Recolhimento dos tributos, destruição ou devolução do insumo adquirido no mercado interno, observada a legislação de cada tributo envolvido.

Essas providências deverão ser informadas no SISCOMEX Drawback WEB, na comprovação do Ato Concessório, no detalhamento de baixa.

21. Assim delineado o fato em exame, passamos a tratar das razões recursais.

PRELIMINAR – DECADÊNCIA

22. Defende a recorrente que nas importações dos anos de 2007, 2009 e 2010, os respectivos Atos Concessórios teriam vencido nos anos 2008, 2010 e 2011, razão pela qual a ciência do lançamento em 07/2017 implicaria a decadência dos fatos geradores dos tributos autuados, afirmando que “ *com efeito, as 14 (catorze) operações de importação realizadas sob o regime de drawback ocorreram nos anos de 2009 e 2010, sendo uma única efetuada no ano de 2007. Neste sentido, para que seja possível a averiguação do prazo decadencial, deve-se aplicar o artigo 173, I do CTN, o que a fiscalização não discorda, com início do marco para contagem do prazo sendo aquele do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado. E o*

lançamento poderia ter sido efetuado, como bem expõe a própria fiscalização, 30 (trinta) dias após o fim do ato concessório, cujo prazo é regido pelo artigo 388 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09), como sendo de apenas 1 (um) ano, logo, nas importações dos anos de 2007, 2009 e 2010, os atos concessórios venceram em 2008, 2010 e 2011, respectivamente. Assim, os lançamentos poderiam ter sido efetuados a partir de 1º de janeiro de 2009, 2011 e 2012, respectivamente. No entanto, tendo sido o lançamento efetuado apenas em 07/2017, é evidente o transcurso do prazo decadencial e a perda do direito da RFB de lançar os referidos créditos tributários.”

23. Sem maiores digressões sobre a matéria, o STJ, no REsp nº 766.050/PR, já consolidou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em não ocorrendo pagamento antecipado, a regra aplicável é a constante do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional, ainda que o fato gerador do tributo tenha ocorrido em momento anterior.

24. No caso específico do drawback suspensão, embora o fato gerador dos tributos ocorra na data do registro da respectiva Declaração de Importação, o termo *a quo* do prazo decadencial quinquenal - considerando que nessa modalidade não há pagamento antecipado de tributos aduaneiros, diante da suspensão de sua exigibilidade, pois o tributo não é devido enquanto não findar o prazo de vigência do Ato Concessório – deve-se aplicar as regras estabelecidas no citado inciso I do artigo 173 do CTN conjugada com o disposto no artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966, considerado o fundamento básico do direito aduaneiro.

***CTN - Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

.....
.....

DL nº 37/1966 - Art. 138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

***Parágrafo único.** Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

25. Portanto, o prazo quinquenal para o lançamento dos tributos suspensos no regime de *drawback* inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos mesmos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

26. O regime de drawback suspensão, poer se caracterizar como benefício fiscal, possui regras específicas, mormente para comprovação da liquidação do compromisso de exportar :

- nas operações de exportação, o artigo 136 da Portarias SECEX nº 25/2008 e o artigo 148 da Portaria SECEX nº 10/2010 estabeleceram a utilização da data de averbação do Registro de Exportação (RE), a partir de 19/07/2011, o artigo 153 da Portaria SECEX nº 23/2011, estabeleceu data de embarque da mercadoria para fins de comprovação;

- o artigo 164 da Portaria SECEX nº 10/2010, estabeleceu que a **liquidação do compromisso de exportar** no regime de drawback, modalidade suspensão, ocorrerá das seguintes formas:

***I - exportação efetiva do produto** previsto no ato concessório de drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados, na forma do art. 131 desta Portaria;*

***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. Nos casos de mercadoria sujeita a controle especial na importação, a destinação para consumo interno dependerá de autorização expressa do órgão responsável.*

1. nos respectivos comprovantes de recolhimento deverão constar informações referentes ao número do ato concessório, da declaração de importação, da quantidade e do valor envolvidos na nacionalização;

2. poderá a beneficiária apresentar declaração contendo as informações acima requeridas, quando não for possível o seu detalhamento no respectivo comprovante de recolhimento.

***III - liquidação ou impugnação** de débito eventualmente lançado contra a beneficiária.*

- atualmente, a liquidação do compromisso está regida pelos artigos 171 e 176-A da Portaria SECEX nº 23/2011:

***Art. 171.** A liquidação do compromisso de exportação no regime de drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante a exportação efetiva do bem previsto no ato concessório de drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados. (Redação dada pela Portaria SECEX nº 44, de 2012)*

(.....)

***Art. 176-A.** Na hipótese da não realização da exportação efetiva da totalidade dos bens previstos no ato concessório, a empresa deverá adotar o procedimento indicado abaixo no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data limite para exportação: (Incluído pela Portaria SECEX nº 44, de 2012)*

I – em relação aos bens importados (art. 390 do Decreto nº 6.759, de 2009):

a) devolução ao exterior do bem não utilizado;

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado;

c) destinação para consumo dos bens remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou

d) entrega dos bens à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-los.

II – em relação aos bens adquiridos no mercado interno, pagamento de tributos, destruição ou devolução ao fornecedor do bem, observada a legislação de cada tributo envolvido.

- como esclarecido no TVF, **findo o prazo de validade do Ato Concessório, acrescido de 30 (trinta) dias**, se o beneficiário não realizou a exportação efetiva das mercadorias fabricadas com os insumos importados ao amparo do Regime, bem como não regularizou a situação dos

insumos não utilizados mediante devolução ao exterior, destruição ou destinação para consumo interno, com o prévio recolhimento dos tributos devidos, será declarado o **inadimplemento** do Regime, que será considerado (artigo 155 da Portaria Secex nº 25/2008, artigo 167 da Portaria Secex nº 10/2010 e artigo 174 da Portaria Secex nº 23/2011): total, se não houver nenhuma exportação que comprove a utilização dos insumos importados ou parcial, se existir exportação efetiva que comprove a utilização de parte dos insumos importados.

27. Quanto ao prazo de validade do Ato Concessório do regime, dentro do qual deverão ser importados os insumos e exportados os produtos a partir deles produzidos, o artigo 388 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro, dispõe :

Art. 388. O prazo de vigência do regime será de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, salvo nos casos de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, quando o prazo máximo será de cinco anos (Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, art. 4º, caput e parágrafo único).

Parágrafo único. Os prazos de que trata o caput terão como termo final o fixado para o cumprimento do compromisso de exportação assumido na concessão do regime.

28. No caso presente em exame, os Atos Concessórios constam das fls. numeradas como 159/172 dos autos digitais, digitalizados como “*Documentos Comprobatórios – Outros- DOC 5- Telas dos ACs no Drawback Web* “ e possuem as seguintes data de validade :

Fls.	ATO CONCESSÓRIO Nº	DATA REGISTRO	DATA VALIDADE
159	20070124370	20/12/2007	20/12/2012
160	20090069447	23/12/2009	24/12/2012
161	20100005388	09/03/2010	08/03/2013
162	20100005020	29/03/2010	28/03/2013
163	20100010059	13/04/2010	12/04/2013
164	20100016480	26/04/2010	25/04/2013
165	20100025480	15/06/2010	14/06/2013
166	20100039758	18/06/2010	19/06/2013
167	20100039782	18/06/2010	19/06/2013
168	20100049206	03/08/2010	02/08/2013
169	20100060030	21/09/2010	20/09/2013
170	20100061893	29/09/2010	30/09/2013
171	20100067530	29/10/2010	30/10/2013
172	2010069053	08/11/2010	07/11/2013

29. Portanto, o que se verifica é que as datas de validade foram alvo de prorrogação, a pedido da recorrente, pois conforme estabeleceu o artigo 87 da Portaria SECEX nº 10/20010 e os artigos 97 e 98 da Portaria SECEX nº 23/2011, o pedido de prorrogação deve ser formulado até o último dia de validade do Ato, ou no primeiro dia subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil, sendo que, deferido o pedido, o novo prazo de validade é contado a partir do deferimento do Ato Concessório.

30. Com relação à exigência dos tributos, o prazo decadencial está definido no inciso I do § 3º do artigo 752 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro :

Art. 752. O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):

(...)

§ 3º No regime de drawback, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:

I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação

31. Como se afere da tabela acima, os prazos de validade se encontram no intervalo entre 20/12/2012 e 07/11/2013. Em se aplicando a regra contida no inciso I do artigo 173 do CTN (*primeiro dia do exercício seguinte ao imediatamente posterior ao 30º – trigésimo dia da data de validade do Ato Concessório – data limite para a exportação do produto final*), teríamos as datas de termo inicial de contagem de prazo decadencial no intervalo entre 01/01/2014 e 01/01/2015, sendo que o prazo decadencial quinquenal se expiraria no intervalo entre 31/12/2018 e 31/12/2019, respectivamente.

32. Tendo os autos de infração sido lavrados 30/06/2017, portanto tempestivamente, não foram atingidos pela decadência.

33. Com base nestes dispostos, rejeito a preliminar de decadência.

PRELIMINAR – INSUBSITÊNCIA DA AUTUAÇÃO POR INCOMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL PARA LANÇAMENTO DE TRIBUTOS E DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS SECEX

34. Defende a recorrente que a autoridade fiscal seria incompetente para efetivar o lançamento dos tributos objeto destes autos, por entender que a autoridade não poderia desconstituir os atos emitidos pela SECEX.

35. Desde já se esclarece que a autoridade fiscal não desconstituiu ou desconsiderou os Atos Concessórios emitidos pela SECEX, ao contrário, a autoridade fiscal os utilizou como fundamento para autuação, na sua forma original, pois que extraídos de sistema informatizado disponível para a SECEX e para a Secretaria da Receita Federal, portanto, carece de fundamento tal afirmação apresentada pela recorrente.

36. A **concessão** do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, mediante emissão do **Ato Concessório**, é competência da **Secretaria de Comércio Exterior (Secex)**, conforme determina o art. 338 do Decreto nº 4.543/2002, mantido no art. 386 do Decreto nº 6.759/2009:

*Art. 386. A concessão do regime, na modalidade de suspensão, é de competência da **Secretaria de Comércio Exterior**, devendo ser efetivada, em cada caso, por meio do SISCOEX.*

§ 1º A concessão do regime será feita com base nos registros e nas informações prestadas, no SISCOMEX, pelo interessado, conforme estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.

§ 2º O registro informatizado da concessão do regime equivale, para todos os efeitos legais, ao **ato concessório** de drawback.

§ 3º Para o desembaraço aduaneiro da mercadoria a ser admitida no regime, será exigido termo de responsabilidade na forma disciplinada em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4º Quando constar do ato concessório do regime a exigência de prestação de garantia, esta só alcançará o valor dos tributos suspensos e será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações.

37. O mesmo Regulamento Aduaneiro define a competência para a fiscalização dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior :

Art. 15. O exercício da administração aduaneira compreende a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, em todo o território aduaneiro (Constituição, art. 237).

Parágrafo único. As atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior serão supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Lei nº 5.172, de 1966, arts. 142, 194 e 196; Lei nº 4.502, de 1964, art. 93; Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 6º, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 9º).

38. A já citada Portaria MEFP nº 594/1992, assim estabelece no seu artigo 3º :

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

39. Definindo a questão no âmbito deste CARF, foi exarada a Súmula nº 100, que assim estabelece ;

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. “

40. Diante de tais dispositivos, rejeito a preliminar de incompetência da autoridade fiscal para efetivar a constituição dos créditos tributários, por lançamento.

PRELIMINAR – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE PROVAS DAS INFRAÇÕES APONTADAS PELA AUTORIDADE FISCAL.

41. A recorrente sustenta que ha nulidade na autuação por ausência de provas que confirmem a infração objeto da acusação fiscal.

42. Afirma a recorrente que “ *de rigor salientar que a autuação é nula de pleno direito, visto que o Agente Fiscal deixou de comprovar, através de documentos hábeis, a ocorrência da infração apontada que pudesse justificar a glosa, o que, segundo o artigo 142 do CTN, é sua obrigação. Com efeito, os autos de infração não estão instruídos com qualquer documento válido, apto a ensejar foro de veracidade às alegações fiscais tidas como praticadas, limitando-se a demonstrar que a Recorrente não teria demonstrado a exportação dos insumos importados em regime de suspensão. Desta forma, não há nos autos uma prova sequer apta à demonstrar que a Recorrente não teria efetuado qualquer operação de exportação e que nestas exportações não teriam sido utilizados os insumos importados pela Recorrente. De fato, o Auditor Fiscal, em clara violação ao artigo 142 do CTN, repassa à Recorrente o ônus da prova, o que foi confessado expressamente no TVF anexo aos autos. Ocorre que a total ausência de provas da efetiva ocorrência dos fatos geradores impõe a nulidade do lançamento. A Fiscalização, aqui, inverteu totalmente o ônus da prova, impondo ao contribuinte o dever de provar a regularidade das exportações e cumprimento dos atos concessórios de suspensão, quando o correto é justamente o contrário! Caberia à Fiscalização apurar e comprovar cabalmente que os insumos importados sob o regime de suspensão não teriam sido integrados a produtos exportados, demonstrando ainda que teriam sido comercializados no mercado interno, prova essa que em momento algum ocorreu nos autos!.* “

43. Correta a D. PGFN ao lembrar que “ *a Recorrente cataloga o argumento sob o manto da nulidade. Entretanto, de nulidade não se trata, pois o assunto revolve o mérito da acusação fiscal, isto é, a existência ou não de provas capazes de alicerçar a autuação, contidas na fundamentação recursal, depende, necessariamente, de adentrar o acervo probatório dos autos e identificar as provas carreadas pela autoridade fiscal, examiná-las à luz da legislação tributária e realizar um exercício de silogismo para fins de conclusão acerca da legalidade da autuação fiscal.* “

44. A recorrente invoca ferimento ao artigo 142 do CTN que determina : “ *Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.* “

45. Ao contrário do que defende a recorrente, não correu nos presentes autos tal ferimento, pois a autuação foi perpetrada por autoridade fiscal competente para tanto, houveram as necessárias diligências para verificar o fato gerador das obrigações tributárias envolvidas, foi de forma clara e devida demonstrada a matéria tributável, foi demonstrado o cálculo dos tributos devidos e foi imposta a penalidade definida em texto legal, totalmente em conformidade com o disposto no artigo 142 do CTN, houve ainda a abertura para o pleno exercício do direito constitucional ao contraditório e 'a ampla defesa, pela recorrente/autuada, conforme se verifica do longo texto impugnatório e das razões recursais apresentadas. Ainda a autoridade fiscal, através de intimações, ofereceu á recorrente a oportunidade de oferecer seus argumentos e provas cabais que comprovassem o seu direito.

46. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/1972 e os aspectos formais do auto de infração devem obedecer ao comando inserto no artigo 10 do mesmo diploma legal:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

47. Na autuação objeto dos presentes autos não ocorreu nenhuma das nulidades descritas no artigo 59 transcrito e o auto de infração, como ato administrativo, está revestido das formalidades exigidas pelo artigo 10 também transcrito.

48. Portanto, não correu a nulidade da autuação.

49. Quanto ao fato aventado pela recorrente, de ausência de provas, deve-se esclarecer que a o Acórdão DRJ salientou muito apropriadamente que “ *No caso em análise, a modalidade adotada foi o drawback-suspensão. Desse modo, ao conceder o benefício fiscal da suspensão dos tributos quando da importação de mercadorias, a inteligência do regime indica que a respectiva mercadoria beneficiada seja vinculada ao*

processo produtivo do bem objeto da exportação, quer seja integrando-se a este bem, quer seja consumindo-se no processo de sua produção.”

50. Para esta modalidade de drawback, deve-se atentar para o comando disposto no artigo 389 do Decreto nº 6.759/2009- Regulamento Aduaneiro :

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

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

51. Ou seja, diante deste comando legal, há que se entender que, por se tratar de legislação tributária que dispõe sobre suspensão do crédito tributário, como é o caso do drawback suspensão, deve-se interpretar tal dispositivo literalmente, por força do artigo 111 da Lei nº 5.172-1966 – Código Tributário Nacional :

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

52. Estabelecida assim a aplicação do Princípio da Vinculação Física ao drawback suspensão, que estabelece a vinculação física entre os insumos importados e sua integração no processo de beneficiamento, industrialização ou mesmo na sua utilização como embalagem ou acondicionamento do produto final, portanto, a vinculação referida é sempre de natureza física, qual seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou os insumos importados devem ter sido ou devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar.

53. Por caracterizar-se o drawback suspensão como um contrato de adesão, ao solicitar o regime, pelo sistema informatizado SISCOMEX, o requerente já assume o compromisso de demonstrar que fez jus ao benefício fiscal, através do Registro de Exportação, quando, no momento da sua averbação, as autoridades fiscais poderão certificar a exportação do produto final, verificando o correto enquadramento da operação e sua vinculação ao Ato Concessório do regime. Sem tal procedimento o Fisco não tem como atestar o cumprimento da lei, ou seja, a vinculação física entre insumos importados e produto final exportado. O ônus probante é todo do requerente, que, por certo, tem todo interesse em demonstrar a efetividade do cumprimento das regras para obter a plenitude do benefício fiscal.

54. A própria autoridade fiscal autuante foi precisa ao mencionar no TVF (fls. 12 do TVF, fls 321 dos autos digitais) a necessidade de tal comprovação pelo requerente : ' *O beneficiário deve provar que os **produtos exportados** até o prazo limite para exportação definida no Ato Concessório foram **fabricados com os insumos importados** sob o Regime de Drawback Suspensão, e que **todos os insumos importados ao amparo do Regime** foram destinados ao mercado externo, no prazo de vigência do Ato Concessório ou provar que foram regularmente “baixados” nas formas previstas na legislação (vide tópico 3.1)”*.

55. O princípio básico para o adimplemento do regime de *drawback* suspensão é o da vinculação física, que compreende a obrigatoriedade de os insumos anteriormente importados terem sido efetivamente utilizados na confecção dos produtos exportados. Para tanto, a legislação do regime de *drawback* exige que conste do ato concessório correspondente a indicação das Declarações de Importação e dos respectivos Registros de Exportação, providência esta destinada a comprovar que naqueles produtos exportados foram utilizados os insumos importados ao abrigo do regime, ali indicados. É certo, ademais, que a Consolidação das Normas do Regime de *Drawback* continuou a se pautar na vinculação física entre as importações e exportações prévias, cuja comprovação é pré-requisito essencial à concessão do *drawback* suspensão.

56. No mesmo TVF, às fls, 323/324 dos autos digitais, a autoridade fiscal bem descreveu a existência de regras que determinam tal comprovação :

- Já na exportação, a vinculação deverá atender dois requisitos: o preenchimento do campo 2-a do Registro de Exportação (RE) com o código de enquadramento 81101 (relativo ao Drawback Suspensão) e o preenchimento do campo 24 (Dados do fabricante), conforme Portaria Secex Nº10/2010, ANEXO G:

*Art. 4º Somente será aceito para comprovação do regime, modalidade suspensão, RE contendo, no **campo 2-a**, o **código de enquadramento do drawback** constante da tabela de enquadramento da operação do SISCOMEX -Exportação, quando de sua efetivação, bem como as informações exigidas no **campo 24** -dados do fabricante.*

§ 1º Considera -se exportado o produto cujo RE no SISCOM EX encontre-se na situação averbado.

§ 2º O efetivo embarque do produto para o exterior, consignado no campo 28 -b deverá ter ocorrido dentro do prazo de validade do respectivo ato concessório de drawback.

*§ 3º Para efeito de comprovação do regime, na falta da data de embarque mencionada no parágrafo anterior, será considerada a data de averbação do RE consignada no campo 28-g. **(grifou-se)***

A obrigatoriedade da vinculação do RE ao Ato Concessório também está definida no art. 400 do Decreto nº 6.759/2009. Deve-se atentar para o comando deste artigo: “será registrada”. É impositivo, não facultativo.

*Art. 400. A utilização do regime previsto neste Capítulo **será registrada** no documento comprobatório da exportação. **(grifou-se)***

As Portarias Secex vigentes à época dos Atos Concessórios fiscalizados ainda estipulam os seguintes requisitos:

- Na comprovação do Regime de Drawback, os documentos eletrônicos registrados no SISCOMEX utilizarão **somente um Ato Concessório**;*
- Não serão aceitos para comprovação do regime, RE que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback;*
- Um mesmo RE não poderá ser utilizado para comprovação de atos concessórios de Drawback distintos de uma mesma beneficiária.*

De acordo com o SECEX, o Sistema providenciará a transferência automática dos RE averbados e devidamente vinculados no campo 24 ao ato concessório no momento da efetivação dos aludidos RE's, e das DI's vinculadas ao regime, para efeito de comprovação do AC.

57. Por derradeiro, há que se esclarecer que a autoridade fiscal solicitou tal comprovação ao recorrente, através de intimação, como descreve o TVF, em seu item DO PROCEDIMENTO FISCAL :

A ação fiscal foi iniciada com a tomada de ciência pelo fiscalizado do Termo nº 1 - Início de Ação Fiscal e Intimação em 07/04/2017 (DOC 2). A ciência foi realizada através do domicílio tributário eletrônico (DTE), por meio do Dossiê Digital de Atendimento à Fiscalização nº 10120-05835/0317-81, face à opção explícita feita pela empresa por esta forma de comunicação com a Receita Federal do Brasil (DOC 1).

O Termo nº 1 concedia prazo de 20 dias para o importador:

1) informar se já havia sido autuado por alguma unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou se existia algum processo judicial ou administrativo em andamento ou encerrado, que tivesse relação com a matéria objeto da ação fiscal;

2) preencher planilha relacionando os atos concessórios de Drawback objetos de análise desta ação fiscal com as respectivas importações de insumos, as notas fiscais de entrada dos insumos e as comprovações da exportações das mercadorias manufaturadas;

3) apresentar os seguintes arquivos digitais previstos no Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 15/2001:

a. Arquivo de Controle de Estoque;

b. Arquivo de Registro de Inventário;

c. Arquivo de Insumos Relacionados;

d. Tabela de Mercadorias / Serviços;

4) apresentar cópia das ordens de produção dos produtos exportados;

5) informar o tempo médio de produção dos produtos exportados;

6) informar os motivos para as perdas serem consideradas irre recuperáveis, caso tenha sido informado percentual de perda no Arquivo de Insumos Relacionados;

7) apresentar relação de subprodutos, resíduos e sobras com valor comercial, decorrentes do processo produtivo;

8) apresentar comprovação de devolução dos insumos ao exterior, se for o caso;

9) apresentar comprovação de destruição dos insumos, se for o caso;

10) apresentar comprovação de recolhimento espontâneo dos tributos suspensos na importação dos insumos, se for o caso;

11) apresentar justificativa caso tenha utilizado um único Registro de Exportação (RE) para baixa de mais de um Ato Concessório.

58. Diante desta intimação, a recorrente solicitou prorrogação de prazo para atendimento, que foi concedida pela autoridade fiscal.

59. No mesmo item do TVF a autoridade fiscal descreve a resposta oferecida pela recorrente :

Em 04/05/2017, apresentou resposta à intimação (DOC 4), conforme os itens solicitados:

- 1) não foi autuada, nem possui decisão em processo administrativo ou judicial;*
- 2) a planilha foi preenchida apenas com os códigos dos insumos e as respectivas notas fiscais de entrada, sem as informações dos produtos manufaturados e registros de exportação;*
- 3) não apresenta nenhum dos arquivos digitais solicitados, apenas informa que o único produto da empresa é “tereftalato de polietileno”;*
- 4) não apresenta ordem de produção;*
- 5) não informa o tempo médio de produção;*
- 6) informa que o percentual de perda é 17,01% e decorre de evaporações e fios descontínuos;*
- 7) informa que não há subprodutos;*
- 8) informa que não houve devolução de insumos;*
- 9) informa que não houve destruição de insumos;*
- 10) informa que não houve recolhimento espontâneo;*
- 11) informa que não utilizou mais que um ato concessório (!?).*

60. Portanto, sendo o ônus probatório da recorrente, foi a própria recorrente que confessou não ter cumprido as regras vigentes sobre o drawback suspensão, e não as tendo cumprido sujeita-se às suas consequências, como a extinção do regime e a exigência dos tributos vinculados à importação dos insumos não exportados no prazo contratual constante dos Atos Concessórios.

61. Citamos, por fim, o também citado pela D. PGFN em suas contrarrazões, Acórdão nº 3302-002.656, exarado pela 2ª Turma Ordinária desta 3ª Câmara – 3ª Seção de Julgamento:

*ASSUNTO:REGIMES ADUANEIROS
DRAWBACK SUSPENSÃO.*

O descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório emitido pelo órgão competente concedente do regime de drawback suspensão, com o não atendimento da legislação de regência, conduz à exigência do crédito tributário suspenso.

COMPROVAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do cumprimento das condições estipuladas no ato concessório do regime drawback suspensão, visando descaracterizar as infrações devidamente comprovadas na autuação, compete a quem alega. Para que haja a correta extinção do regime e conseqüente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência.

62. Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade por ausência de provas alegada pela recorrente.

DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DO PERCENTUAL DE QUEBRA DAS MERCADORIAS IMPORTADAS

63. Alega a recorrente em suas razões de defesa que “ *O v. acórdão também afirmou que a Recorrente não teria comprovado a exportação dos produtos manufaturados, a destruição ou a devolução ao exterior dos insumos importados admitidos no regime, razão pela qual não haveria “que se falar em índice de perdas na industrialização dos produtos que deveriam ser exportados. Ademais, o impugnante não trouxe aos autos nenhum laudo ou prova nesse sentido.” No entanto, também merece reforma o v. acórdão neste ponto. Com efeito, nos casos acima indicados, o i. Auditor Fiscal efetuou a glosa TOTAL das renúncias fiscais, em razão de entender não ter havido exportações no período de vigência dos atos concessórios. Todavia, ao assim proceder, deixou de considerar a quebra existente na industrialização dos produtos manufaturados pela Recorrente. A Recorrente chegou a se manifestar durante o processo fiscalizatório, informando que o processo de manufatura seu produto final acarreta em perda de 17,01% do insumo importado denominado Teraftalato de Polietileno (fls. 157). Ou seja, ao contrário do entendido, a verdade é que a Recorrente realmente demonstrou o índice de perdas na industrialização dos produtos. Assim, as perdas no processo de industrialização, devem ser consideradas por ocasião do ançamento dos tributos incidentes sobre os produtos supostamente não exportados pela Recorrente no prazo regulamentar, de forma a diminuir o montante, eis que estes insumos jamais seriam mesmo exportados.* “

64. Não cabe razão á recorrente, uma vez que deve-se interpretar literalmente a legislação que rege a matéria drawback suspensão, por força do artigo 111 do CTN. Nesse diapasão, o artigo 389 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro determina expressamente que as mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas e o excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos, portanto não há previsão para tais quebras a serem descontadas no processo produtivo.

65. O inadimplemento de condição essencial ao regime de Drawback, na modalidade suspensão, como compromisso de exportação estabelecido em Ato Concessório, enseja a exigibilidade dos tributos incidentes, uma vez que a suspensão de sua exigibilidade se extingue, relativo às mercadorias importadas. Conforme disposição contida no inciso II do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/1966, poderá ser concedida suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada á fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado, portanto, na falta de comprovação de perdas de insumos no processo produtivo, são devidos os tributos na inadimplência do regime, ou seja, na não comprovação da exportação dos insumos.

66. Ademais, a recorrente traz um número percentual de 17.01% sem carrear aos autos documentação que comprove tal percentagem ou laudo técnico pericial que demonstre como se chegou a tal percentual nas perdas durante o processo produtivo.

67. Assim, nego provimento recurso neste quesito.

A ILEGALIDADE DA MULTA APLICADA

68. A Recorrente defende a ilegalidade da multa aplicada por tal sido aplicada em percentual superior ao montante do tributo exigido, caracterizando-se como penalização confiscatória., invocando fundamentos de inconstitucionalidade da lei tributária.

69. As penalidades impostas pela autoridade fiscal estão previstas em atos legais, devidamente descritos no TVF e no auto de infração.

70. Com relação aos órgãos julgadores, em obediência ao disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 – Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, na ausência das hipóteses descritas no § 6º do mesmo artigo – é defeso à autoridade julgadora afastar a aplicação de lei ou decreto ou se manifestar sobre a sua constitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) .

71. Ademais, no âmbito deste colegiado, aplica-se a Súmula CARF nº 2 :

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

72. Portanto, nego provimento ao recurso neste quesito.

Conclusão

73. Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É o meu voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator