



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

Processo n° 12452.000310/2010-75
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3102-002.127 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2014
Matéria II - REGIME ADUANEIRO
Recorrentes DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA.
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 08/03/2003 a 10/07/2008

REGIME AUTOMOTIVO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. INADIMPLEMENTO DO REGIME DRAWBACK SUSPENSÃO. APLICABILIDADE.

Se configurado o inadimplemento do regime aduaneiro especial de drawback suspensão, o importador que atenda os requisitos legais do regime automotivo, instituído na Lei 10.182/2001, faz jus a fruição da redução do imposto sobre a importação, prevista no referido benefício fiscal.

NACIONALIZAÇÃO DE MERCARIA. RETIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO (DI). RECONHECIMENTO DE BENEFÍCIO FISCAL. POSSIBILIDADE.

A nacionalização de mercadoria importada independe de retificação da DI original e não é vedado, nesse momento, o reconhecimento de benefício fiscal pleiteado pelo importador.

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

1. É da incumbência do beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente.

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

DRAWBACK, MODALIDADE DE SUSPENSÃO. INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE.

1. O princípio da vinculação é de observância obrigatória no âmbito do regime de drawback, modalidade suspensão, que exige que os insumos importados devem ser aplicados no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo de produtivo.

2. O descumprimento do princípio da vinculação física implica descumprimento do regime drawback suspensão e, em consequência, exigência dos tributos suspensos, em face da aplicação do regime, com os devidos acréscimos legais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/03/2003 a 10/07/2008

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DA ALEGADA FALTA DE MOTIVAÇÃO E CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não comprovado o suposto prejuízo ao direito de defesa do sujeito passivo, o auto de infração lavrado com observância dos requisitos legais deve ser considerado em boa e devida forma.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUSPENSOS. REGIME *DRAWBACK* SUSPENSÃO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE A DATA DE VENCIMENTO DO REGIME. LANÇAMENTO APÓS O PRAZO QUINQUENAL. OCORRÊNCIA.

É considerado extinto pela decadência o crédito tributário suspenso em decorrência da aplicação do regime *drawback* suspensão, mas não lançado no prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à data de vencimento do regime, que se consuma no trigésimo dia do término do prazo validade do ato concessório.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Procedente em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao Recurso de Ofício e, por maioria, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer apenas a decadência do crédito tributário relativo ao Ato Concessório nº 20030021294. Vencidos os Conselheiros Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho e Nanci Gama, que davam integral provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração, em que formalizada a exigência do crédito tributário suspenso do Imposto sobre a Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, e acréscimos legais, no valor total de R\$ 5.699.038,07, em decorrência do inadimplemento do regime aduaneiro especial de Drawback Suspensão, objeto dos Atos Concessórios (AC) nºs 20030020883, 20030021294, 20030069157, 20030200040, 20040023044, 20040023060, 20040054390, 20040054403, 20040169669, 20040169693, 20040170047, 20040204693, 20040204707, 20040204723, 20040228720, 20050133993, 20050139290, 20060181435, 20070066248, 20070085765, 20070153027, 20060199237, 20070090394 e 20070100489.

No Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 669/684, que integra os respectivos Autos de Infração, a fiscalização apontou duas infrações; a) o não atendimento da exigência de vinculação do Registro de Exportação (RE) aos Atos Concessórios; e b) não observância do princípio da vinculação física dos insumos importados/produtos exportados.

Cientificada do Auto de Infração, em 10/12/2010, a interessada apresentou a impugnação de fls. 687/719, em que, em preliminar, alegou a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio da motivação e a decadência dos créditos tributários relativos ao ato concessório 20030021294. No mérito alegou que:

a) exportara os insumos importados em quantidade equivalente ao convencionado, logo, cumprira o compromisso de exportação firmado nos referidos AC;

b) em relação às irregularidades formais apontadas pela fiscalização, alegou que elas poderiam implicar cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas não o descumprimento do regime especial do drawback suspensão em apreço, uma vez que os insumos importados, com os benefícios do referido regime, foram exportados;

c) no que tange ao princípio da vinculação física, alegou que a fungibilidade não descaracterizaria a exportação e o cumprimento do regime, haja vista que a mercadoria exportada era do mesmo gênero, qualidade e quantidade da prevista no AC e que as exportações foram realizadas dentro do prazo de validade;

d) os produtos contidos nas Declarações de Importação nºs 04/02204160 e 03/11394129 e importados sob o regime de Drawback, foram devidamente nacionalizados; e

e) no cálculo dos supostos créditos tributários, foi desconsiderado o regime automotivo a que a recorrente faz jus e que reduz em 40% (quarenta por cento) o Imposto de Importação quando da importação de determinadas autopeças e, por consequência, altera a base de cálculo dos demais tributos federais, objetos do presente auto de infração.

Por meio do despacho de fls. 1246/1247, o processo foi encaminhado à Unidade da Receita Federal de origem, para que a fiscalização informasse:

a) em relação ao Ato Concessório 20030021294, sobre o relatório de comprovação, tendo em vista a alegada decadência;

- b) em relação as DIs 04/02204160 e 03/11394129, mercadorias importadas sob o regime de Drawback foram nacionalizadas, segundo a Impugnante (anexou DARFs), devendo a fiscalização se manifestar sobre tais nacionalizações;
- c) tendo em vista que a Lei 10.182/01, reduz em 40% o Imposto sobre a Importação, benefício este concedido ao setor automotivo, fosse efetuado novo cálculo em função da desconsideração da redução de 40% do imposto de importação e seus reflexos.

Por intermédio do despacho de fls. 1252/1254, a fiscalização prestou as seguintes informações:

- a) em relação à baixa do Ato Concessório 20030021294, que anexou as telas do sistema Drawback – Web, em que constam as etapas de comprovação do regime, que culminou com o diagnóstico de “baixa” pelo Decex em 04/07/2006;
- b) em relação a nacionalização dos produtos despachados por meio das DIs 04/02204160 e 03/11394129, que os pedidos de nacionalização encaminhados pelo contribuinte à Alfândega de Viracopos não foram atendidos em razão da omissão do importador na instrução dos respectivos processos;
- c) em relação a redução de 40% do Imposto sobre a Importação, entendia que não era pertinente o reconhecimento do benefício fiscal de redução às mercadorias relacionadas no auto de infração e que não era adequada a retificação dos lançamentos realizados, pois não se verificou, em nenhum momento, se o contribuinte, à época do fato gerador, havia preenchido todas as condições e os requisitos exigíveis para concessão da redução de caráter especial. Entretanto, atendendo a solicitação contida no despacho de diligência, anexou novos Autos de Infração, com a mesma data do original, considerando a redução de 40% incidindo sobre a alíquota do Imposto de Importação, para que a Unidade Julgadora solicitante pudesse bem cumprir seu propósito de exonerar ou manter os créditos tributários constituídos neste PAF.

Cientificada da diligência, por meio da petição de fls.1934/1943, em síntese, a interessada assim se manifestou:

- a) para fins de contagem do prazo decadencial, devia-se levar em consideração a data da baixa do Ato Concessório quando do encerramento do prazo limite para a exportação das mercadorias nas quais foram utilizados os produtos importados, logo, como no caso em tela, a data limite para exportação ocorreu no dia 4/9/2004, o prazo decadencial teve início em 1/1/2005 e término em 31/12/2009;
- b) com base nas cópias dos processos apresentados não havia como concluir, se os referidos pedidos de nacionalização das mercadorias tinham sido efetivamente indeferidos;
- c) na época das operações estava devidamente habilitada no SISCOMEX para fruição do referido benefício de redução de 40% do II. E mais, os produtos importados integravam os produtos finais, sem sofrer qualquer transformação física ou química ou qualquer desgaste, dano ou perda de

suas propriedades, o que os caracterizava como componentes, o que levava a concluir pelo direito da atuada à redução em referência.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 1.970/1.991), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada procedente em parte, nos termos do voto do relator, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

DRAWBACK SUSPENSÃO. A contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no artigo 173, inciso I, do CTN. Inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão e encaminhamento do Relatório de Comprovação pela Secex à Receita Federal/Diagnóstico de “baixa”.

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO. APLICABILIDADE.

Cumpridos os requisitos previstos pela Lei nº 10.182/2001 para fazer jus ao benefício de redução do Imposto de Importação, a inadimplência de Regime Aduaneiro Especial de Drawback não se constitui em fundamento para a perda desse benefício.

A nacionalização independe de retificação da DI original e não é vedado, nesse momento, o reconhecimento de benefício fiscal pleiteado pelo importador.

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e produtos finais exportados.

A apresentação de Registros de Exportação sem o devido código de operação e ou desprovido de vinculação inequívoca ao Ato Concessório não se presta como prova do adimplemento do regime, sendo inadmissíveis, após a averbação das exportações, alterações unilaterais nos citados documentos sem a devida anuência da autoridade aduaneira.

Em 16/7/2013 (fl. 2.056), a atuada foi cientificada da referida decisão. Em 14/8/2013, apresentou o recurso voluntário de fls. 2.058/2.086, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

O Presidente de Turma de Julgamento *a quo* recorreu de ofício a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sob o argumento de que o crédito exonerado era superior ao limite de alçada, fixado no art. 1º da Portaria MF nº 03, de 2008.

Na Sessão de 26 de setembro de 2013, mediante sorteio, os presentes autos foram distribuído para este Conselheiro. Em 2/10/2013, por meio do despacho de fl. 2.178, foram encaminhados a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido. Também deve ser conhecido o recurso de ofício, posto que preenche os requisitos fixado no art. 34 do Decreto 70.235/72, uma vez que o valor do crédito exonerado excede o limite de alçada de R\$ 1.000.000,00, fixado no art. 1º da Portaria MF nº 03, de 2008.

I DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO.

O recurso de ofício cinge-se a dois pontos: a) improcedência do lançamento em relação às Declarações de Importação (DI) de nºs 04/0220416-0 e 03/1139412-9, em decorrência da nacionalização das mercadorias; e b) redução de 40% (quarenta por cento) do valor do II remanescente, em decorrência da aplicação do benefício fiscal atinente ao regime automotivo a que faz jus a recorrente.

I.1 Da Nacionalização das Mercadorias.

Em relação a esse ponto, esclarece a i. Relatora do voto condutor da decisão recorrida que os autos foram baixados em diligência para que autoridade fiscal autuante se manifestasse sobre a nacionalização das mercadorias importadas por meio das DI de nºs 04/0220416-0 e 03/1139412-9. Em resposta, por meio do despacho de fls.1252/1254, a dita autoridade limitou-se em dizer o seguinte:

Neste caso, os pedidos de nacionalização encaminhados pelo contribuinte à Alfândega de Viracopos, não foram atendidos em razão da omissão do importador na instrução do processo como se verifica nas folhas nº 37 do processo 10831.008917/2006-27 e 41 do processo 10831.008917/2006-27 (anexadas). Sendo assim, os pagamentos efetivados não produziram o efeito de alterar o regime tributário das operações citadas, e portanto não produziram impacto sobre o procedimento fiscal desenvolvido

Com base nessa informação e tendo em conta o teor das cópias dos despachos de fls. 1260/1261, extraídas dos processo nºs 10831.008917/2006-27 e 10831.008917/2006-27, colacionadas aos autos pela autoridade fiscal diligenciante, concluiu a i. Relatora que não era possível saber se os respectivos pedidos de nacionalização tinham sido efetivamente indeferidos. Por essa razão, considerou improcedente o lançamento.

Com efeito, sopesando a informação e os documentos coligidos aos autos pela autoridade fiscal diligenciante e os Darf dos pagamentos relativos as referidas DI colacionados aos autos pela autuada, da mesma forma que a i. Relatora, também entende-se que não é possível concluir que houve alegado indeferimento da nacionalização das correspondentes mercadorias importadas.

Por essa razão, não merece reparo a parte da decisão recorrida que declarou a improcedência do lançamento em relação as citadas DI.

I.2 Do Benefício do Regime Automotivo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 30

/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 10/04/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

Impresso em 17/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Nas autuações em apreço, a autoridade fiscal autuante desconsiderou o direito da recorrente à redução de 40% (quarenta por cento) do II, relativo à importação de autopeças contempladas com o benefício fiscal do regime automotivo, instituído na Lei 10.182/2002, especificamente, no art. 5º, § 1º, X, a seguir transcrito:

Art.5º Fica reduzido em quarenta por cento o imposto de importação incidente na importação de partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semi-acabados, e pneumáticos.

§ 1º O disposto no caput aplica-se exclusivamente às importações destinadas aos processos produtivos das empresas montadoras e dos fabricantes de:

[...]

e X - autopeças, componentes, conjuntos e subconjuntos necessários à produção dos veículos listados nos incisos I a IX, incluídos os destinados ao mercado de reposição.

Em relação a este ponto, no referido pedido de diligência também fora solicitado que fosse efetuado novo cálculo dos valores lançados, considerando a redução de 40% do II e seus reflexos. Além dessa providência, adicionalmente, esclareceu a autoridade fiscal diligenciante que (i) não era pertinente o reconhecimento do benefício fiscal de redução às mercadorias relacionadas no auto de infração (ii) nem adequada a retificação dos lançamentos realizados, pois, no seu entendimento “não se verificou, em nenhum momento, se o contribuinte, à época do fato gerador, havia preenchido **todas** as condições e os requisitos exigíveis para concessão da redução de caráter especial.”

Por sua vez, a recorrente se manifestou alegando que, na época das referidas operações de importação, estava devidamente habilitada no Siscomex para fruição do referido benefício. E mais, os produtos importados apenas integravam os produtos finais, sem sofrer qualquer transformação física ou química ou qualquer desgaste, dano ou perda de suas propriedades, o que os caracterizava como componentes, o que ensejaria o direito à redução do II, nos termos da Lei 10.182/2001.

Os requisitos para a fruição do benefício fiscal em comento encontrava-se estabelecido no art. 6º da referido diploma legal, a seguir reproduzido:

Art. 6º A fruição da redução do imposto de importação de que trata esta Lei depende de habilitação específica no Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX.

Parágrafo único. A solicitação de habilitação será feita mediante petição dirigida à Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, contendo:

I - comprovação de regularidade com o pagamento de todos os tributos e contribuições sociais federais;

II - cópia autenticada do cartão de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica;

III - comprovação, exclusivamente para as empresas fabricantes dos produtos relacionados no inciso X do § 1º do artigo anterior, de que mais de cinquenta por cento do seu faturamento líquido anual é decorrente da venda desses produtos, destinados à montagem e fabricação dos produtos relacionados nos incisos I a X do citado § 1º e ao mercado de reposição.” (grifos não originais)

No caso em tela, inequivocamente, estão presentes as condições determinadas no referido preceito legal, na medida em que a recorrente, enquanto fabricante de autopeças, demonstrou possuir habilitação específica no Siscomex, conforme documento de fls. 902. Ademais, em consonância com o disposto no parágrafo único do referido art. 6º, infere-se que o fato de possuir habilitação específica no Siscomex, certamente, pressupõe o atendimento aos requisitos legais, garantindo ao habilitado para o gozo do benefício fiscal em comento.

Por todas essas razões, chega-se a conclusão de que as importações objeto do presente lançamento, independentemente do inadimplemento do regime drawback suspensão, fazem jus ao benefício fiscal da redução tributária do II, concedida no artigo 5º da Lei 10.182/2001.

Dessa forma, fica evidenciado o acerto da decisão recorrida, por conseguinte, rejeita-se o recurso ofício, para manter o direito da recorrente à redução do II prevista em questão, conforme consignado na referida decisão.

II DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A controvérsia remanescente, atinente ao recurso voluntário, cinge-se às questões atinentes (i) a nulidade das autuações por ofensa ao princípio da motivação e cerceamento do direito de defesa, (ii) decadência do crédito tributário referente ao AC nº 20030021294 e (iii) ao cumprimento dos comprissos de exportação assumidos pela recorrente.

II.1 Da Análise das Questões Preliminares.

No presente recurso, a recorrente apresentou duas questões preliminares: a) nulidade das autuações e (ii) decadência de parte do crédito tributário lançado.

Da preliminar de nulidade das autuações.

Em preliminar, alegou a recorrente patente ofensa ao princípio da motivação dos atos administrativos e cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que as motivações expostas impossibilitara-lhe de indentificar a infração que teria supostamente cometido.

No âmbito do processo administrativo fiscal, configura cerceamento do direito de defesa as omissões de requisitos legais no ato administrativo de lançamento que dificulte ou inviabilize o pleno exercício direito defesa do sujeito passivo.

Nos presentes autos, não restou comprovada qualquer restrição ao direito de defesa da autuada. A alegada ofensa ao princípio da motivação não procede. Com efeito, compulsando os autos, observa-se exaustiva descrição dos fatos que motivaram as autuações, inclusive acompanhada de demonstrativos detalhados do valor dos insumos nacionalizados objeto de lançamento (fls. 1.089/1.243).

Corroborando o asseverado, o fato de a recorrente ter demonstrado pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados, uma vez que apresentou adequadas e exaustivas razões de defesa sobre todas as infrações apontadas no procedimento fiscal em apreço, o que evidencia que o direito de defesa foi plenamente exercido.

Também não procede a alegação de ofensa ao art. 10, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, com base no argumento de que houve incompatibilidade entre a descrição da infração constante no Relatório Fiscal e a capitulação legal indicada nos Autos de Infração, haja vista que o referido Relatório Fiscal, como parte complementar do Auto de Infração, apenas descreve de forma pormenorizada os fatos resumidamente descritos no corpo do Auto de Infração.

Assim, tendo em conta que o enquadramento legal e a descrição dos fatos propiciaram a adequada fundamentação jurídica das autuações, certamente, não existe o alegado cerceamento do direito de defesa, logo deve ser rejeitada a preliminar de nulidade em tela.

Da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

A recorrente alegou que, na data do lançamento, que ocorreu no dia 26/11/2010, o crédito tributário relativo ao AC nº 20030021294 já se encontrava extinto pela decadência, com base no argumento de que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro do dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite de exportação, que, no caso do referido AC, aconteceu no dia 4/9/2004, uma vez que o prazo decadencial teve início em 1/1/2005 e término em 31/12/2009.

Por sua vez, o órgão julgador de primeiro grau entendeu que não houve a alegada decadência, com base no de que o referido prazo decadencial inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da emissão do diagnóstico de baixa do compromisso de exportação por parte da Secex, o que, no caso do citado AC, somente ocorrera em 4/7/2006, portanto, na data da conclusão do lançamento ainda não havia expirado o prazo quinquenal de decadência em apreço.

Do cotejo dos dois posicionamentos, resta evidenciado que ambos estão de acordo quanto à aplicação da regra de contagem do prazo de cadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN. A discórdia reside apenas em relação ao evento que define adoção da referida forma de contagem do prazo em comento. Com efeito, a recorrente entende que seria o trigésimo dia da data de validade do AC, enquanto que o órgão de julgador de primeiro grau defende que seria a data de emissão do diagnóstico de baixa do compromisso de exportação emitido pela Secex.

A razão está com a recorrente, pois, na operação de importação realizada sob regime aduaneiro especial *drawback*, modalidade suspensão, os tributos incidentes ficam com a exigibilidade suspensa ficando aguardando o desfecho final do regime que, normalmente, dar-se-á de duas formas:

a) **mediante o cumprimento total do compromisso de exportação**, realizado de acordo com as condições estabelecidas no ato concessório. Neste caso, a suspensão converte-se em isenção, excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou

b) com vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido. Nesta hipótese, os tributos suspensos passam ser devidos, com os devidos acréscimos legais.

Em relação ao inadimplemento do regime, a questão relevante passa a ser a data em que os tributos devidos tornam-se exigíveis e, por conseguinte, passíveis de lançamento de ofício, se não quitados ou confessados pelo beneficiário, o que ocorre somente após o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório, conforme dispõe o inciso do I art. 342¹ do Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002), veiculado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, vigente na época dos fatos objeto das presentes autuações.

Segundo o citado preceito legal, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcialmente, o beneficiário do regime dispõe ainda de trinta dias, contados data do vencimento do AC, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o estabelecido no ato concessório, a saber: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos.

Assim, expirado o mencionado prazo de 30 (trinta) dias e não comprovada a adoção de uma das providências relacionadas no referido preceito legal, estará configurado o inadimplemento do regime aduaneiro especial em comento, em decorrência, a autoridade fiscal poderá realizar ao lançamento do respectivo crédito tributário. Logo, se o direito de lançamento pode ser exercido a partir da referida data, obviamente, o prazo decadencial também começará a fluir, porém, em conformidade com o disposto no art. 173, I, do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à referida data.

No mesmo sentido, dispõe o subitem 27.1, combinado com o disposto no subitem 26.3, da Consolidação das Normas do Regime *Drawback*, anexa ao Comunicado Decex nº 21, de 11 de julho de 1997², vigente na época da emissão do AC, a seguir transcrito:

26.3 Na modalidade de suspensão, vencido o Ato Concessório de Drawback e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não utilização ou utilização parcial da mercadoria importada, a beneficiária deverá adotar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, uma das providências relacionadas a seguir:

I - providenciar a devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

¹ "Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

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

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

² Tal norma foi mantida, com mesmo teor, pelos seguintes atos normativos que sucederam ao citado Comunicado: Portaria Secex nº 11, de 2004; Portaria Secex nº 14, de 2004; Portaria Secex nº 35, de 2006, Portaria Secex nº 36, de 2007 e Portaria Secex nº 25, de 2008.

II - requerer a destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro, às suas expensas; ou

III - destinar a mercadoria remanescente para consumo interno, com o devido recolhimento dos tributos e adicionais exigidos na importação, com os acréscimos legais previstos na legislação, observadas no que couber, as normas gerais de importação.

(...)

27.1 Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, se vencido o prazo estabelecido no item 26.3 e não comprovada a adoção de uma das providências previstas.

(...)

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportação, sem que o beneficiário do regime tenha adotado uma das providências que lhe fora facultada, certamente, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, por conseguinte, a partir do primeiro dia seguinte, inexistente qualquer óbice para que a autoridade fiscal proceda a verificação do cumprimento do regime e, se for o caso, o lançamento da totalidade ou parte dos tributos devidos.

Em suma, pode-se concluir que, em consonância com o disposto no inciso I do art. 173 do CTN, a contagem do prazo decadencial do direito de lançar tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorre o vencimento do regime, ou seja, trinta dias após o vencimento do ato concessório, com término no último dia do quinto ano seguinte.

No caso, as datas de vencimento do AC nº 20030021294 (fl. 737) e do respectivo regime de *drawback* suspensão ocorreram, respectivamente, em 8/9/2003 e 8/10/2003, logo, no caso em tela, o prazo de decadência teve início em 1/1/2004 e término em 31/12/2008.

Como a autuada foi cientificada dos Autos de Infração em 10/12/2010, fica cabalmente demonstrada o transcurso do prazo quinquenal de decadência em apreço e, em decorrência, a procedência da decadência suscitada pela recorrente.

II.2 Da Análise das Questões de Mérito.

No mérito à controvérsia cinge-se ao cumprimento do compromisso de exportação assumidos pela autuada nos mencionados AC. Para a fiscalização, a recorrente deixou de cumprir parte do compromisso de exportação em apreço, por duas razões. Uma de natureza formal, relacionada com os requisitos do Registros de Exportação (RE), consistente (i) no não enquadramento da operação no código 81101 do Drawback Suspensão (no campo 2-a) e (ii) na falta de indicação do número do Ato Concessório vinculado à exportação (campos 02-f ou 24) por ocasião da efetivação da exportação. Outra de natureza material (ou jurídica), consubstanciada no descumprimento do princípio da vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado.

Por outro lado, a recorrente afirmou que exportara os insumos importados em quantidade equivalente ao convencionado, logo, cumprira o compromisso de exportação firmado nos referidos AC. Em relação às irregularidades formais apontadas pela fiscalização, alegou que elas poderiam implicar cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, mas não o descumprimento do regime especial do drawback suspensão em apreço, uma vez que os insumos importados, com os benefícios do referido regime, foram exportados. No que tange ao princípio da vinculação física, alegou que a fungibilidade não descaracterizaria a exportação e o cumprimento do regime, haja vista que a mercadoria exportada era do mesmo gênero, qualidade e quantidade da prevista no AC e que as exportações foram realizadas dentro do prazo de validade.

Do descumprimento dos requisitos formais de comprovação do regime.

De acordo com o art. 352³ do RA/2002, a comprovação do regime drawback dar-se-ia com o documento comprobatório da exportação que, na sistemática operacional do Siscomex, é o Registro de Exportação (RE).

Com efeito, desde a vigência da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, o RE vinculado ao Ato Concessório, contendo informações do código do drawback suspensão (81101) e dados do fabricante do produto exportado, passou a ser o único documento hábil e idôneo para comprovar o compromisso de exportação assumido no âmbito regime drawback suspensão. Tal determinação constava expressamente no art. 37 da referida Portaria, a seguir transcrito:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

No mesmo sentido, os itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado Decex nº 21, de 1997, de forma pormenorizada, fixaram os dados e informações que o RE deveria conter para fim de comprovação do regime drawback em tela, com os seguinte termos, *in verbis*:

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I – Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante). (grifos não originais)

O referido Comunicado foi revogado pela Portaria Secex nº 11, de 2004, que manteve, no correspondente Anexo, idêntica redação. Da mesma forma, idêntica redação foi mantida nas Portarias Secex, vigentes durante os procedimentos de comprovação do regime e que sucederam a Portarias Secex nº 11, de 2004, a saber: a Portaria Secex nº 14, de 2004; Portaria Secex nº 35, de 2006, Portaria Secex nº 36, de 2007 e Portaria Secex nº 25, de 2008.

Assim, de forma clara, os citados preceitos regulamentares prescrevem os procedimentos a serem adotados pelo beneficiário do regime, com vistas à comprovação do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime.

³ Art. 352. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

Logo, contrariamente ao alegado pela recorrente, a exigência do RE averbado, contendo tais vinculação e informações não se trata de mera formalidade, mas de condição necessária para que tal documento seja considerado hábil e idôneo para fim de comprovação do regime drawback suspensão. Sem tais requisitos, evidentemente, o RE não pode ser acatado pela fiscalização aduaneira, sob pena de descumprimento de preceito normativo em pleno vigor.

Além disso, sob o ponto substancial, tais informações são de fundamental importância para que, no curso do despacho aduaneiro de exportação, a autoridade fiscal adote os procedimentos adequados de controle do regime especial em apreço, especialmente, a verificação da presença dos insumos importados no produto exportado, se o fabricante do produto era beneficiário do regime ou outra empresa industrial etc., permitindo, inclusive, que uma mesma operação de exportação seja utilizada para fim de comprovação de mais de um regime ou ato concessório, além de possibilitar a utilização, em duplicidade, ou até mais, de uma mesma operação de exportação e, desta forma, viabilizar a importação para o mercado interno de insumos sem a cobrança dos tributos devidos.

Sem tais dados, obviamente, a fiscalização do cumprimento do regime tornar-se-ia ineficaz, o que poderia propiciar o ingresso de produtos estrangeiros no País sem o pagamento dos tributos devidos, prejudicando a concorrência com as demais empresas industriais não contempladas com o incentivo.

Assim, fica evidenciado que, diferentemente do que alegou a recorrente, os requisitos do RE, expressamente, fixados nos referidos atos normativos trata-se de formalidade essencial e imprescindível para confirmar a comprovação do compromisso de exportação e a legitimidade do mencionado incentivo fiscal.

No caso em tela, analisando os Demonstrativos “RESUMO DAS OPERAÇÕES” colacionados aos autos (fls. 1.090/1.134), verifica-se que, além da ausência das informações do código do drawback suspensão (81101) e dados do fabricante do produto exportado, em parte dos RE a recorrente fez alteração das referidas informações, após averbação do citado documento no Siscomex, sem contudo ter a necessária anuência da fiscalização aduaneira, o que contraria o disposto do artigo 21⁴ da Instrução Normativa SRF nº 28 de 27 de abril de 1994, que disciplina o despacho aduaneiro de exportação.

Por força da inobservância dessa exigência, o RE que teve as informações do código do drawback suspensão (81101) e dos dados do fabricante alterados pela própria recorrente, após o embarque e averbação no Sistema, sem a devida anuência da autoridade aduaneira, equivale ao RE sem tais informações, o que também o torna imprestável para fim de comprovação do regime drawback suspensão.

Com base no mesmo entendimento, tem decidido a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se infere do teor dos enunciados das ementas dos recentes julgados que seguem transcritos:

DRAWBACK SUSPENSÃO.

⁴ "Art. 21. O registro da entrega dos documentos de instrução do despacho no SISCOMEX marca o início do procedimento fiscal e impede quaisquer alterações, pelo exportador, na declaração para despacho por ele formulada sem a prévia anuência da fiscalização aduaneira." Assinado digitalmente em 30

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido. Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/9303-01.248, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann. Redator Designado Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 6/12/2010) – Grifos não originais.

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

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual Vinculação ao Ato Concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/9303-01.248, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 6/12/2010)

Por essas razões, na ausência de documento hábil e idôneo, resta evidenciado que a autuada não comprovou a exportação dos insumos importados com o benefício do regime especial em apreço, em consequência, deve ser mantida as respectivas autuações.

Da inobservância do princípio da vinculação física.

No âmbito do regime drawback, modalidade suspensão, a observância do princípio da vinculação é expressamente determinada no inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, a seguir transcrito:

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;

[...] (grifos não originais)

Da mesma forma, dispunha o inciso I do art. 335 do Regulamento Aduaneiro de 2002, vigente na época dos fatos geradores objeto das presentes autuações. No âmbito da

legislação complementar, o assunto encontrava-se disciplinado no art. 21 na Portaria Secex nº 04, de 1997, e nos atos normativos que lhe seguiram⁵, com o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 21 – O Regime de Drawback, modalidade suspensão, condiciona a empresa beneficiária ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado no Ato Concessório de Drawback, produtos na quantidade e valor determinados, em cujo processo de industrialização serão utilizadas as mercadorias a importar ao amparo do Regime.
(grifos não originais)

Da leitura dos referidos preceitos normativos, fica evidente que a vinculação física entre insumo importado e produto exportado é requisito essencial do regime drawback suspensão, que exige que o insumo importado, após submetido a processo de produção (beneficiamento, fabricação, complementação e acondicionamento), seja exportado sob a forma de produto industrializado. Por força da vinculação entre insumo e produto, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo da mercadoria exportada. Trata-se, portanto, de condição imprescindível para a comprovação do drawback em comento.

A contrário senso, ao regime drawback suspensão não se aplica o princípio da fungibilidade, que se caracteriza pela permissão de substituição do insumo importado por outro de mesmo gênero, quantidade e qualidade equivalentes, conforme alegado pela recorrente.

Não é demais ressaltar que o princípio da fungibilidade tem aplicação restrita ao regime drawback isenção, conforme expressamente prevê o inciso III do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir reproduzido:

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

[...]

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

[...] (grifos não originais)

Sobre o princípio da fungibilidade, é pertinente ainda ressaltar que inexistiu pronunciamento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) admitindo a sua aplicação ao regime drawback suspensão, conforme alegado, mas não demonstrado, pela recorrente. Com efeito, nas oportunidades em que se manifestou sobre a matéria, a citada Coordenação sempre deixou expresso o entendimento de que, em relação ao drawback suspensão, era o princípio da vinculação física que devia ser seguido, ao passo que o da fungibilidade aplicar-se-ia apenas ao drawback isenção, conforme se extrai da leitura dos itens 10 e 12, a seguir transcritos, que tratam, respectivamente, do drawback suspensão e do drawback isenção:

[...]

⁵ As seguintes Portarias sucederam a referida Portaria: Portaria Secex nº 11, de 2004; Portaria Secex nº 14, de 2004; Portaria Secex nº 35, de 2006; Portaria Secex nº 36, de 2007 e Portaria Secex nº 25, de 2008.
Documento assinado digitalmente por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, em 10/04/2014 por RICARDO PAULO ROS

10. Como bem se pode observar, somente a mercadoria importada na modalidade constante do inciso II [drawback suspensão], do texto legal em referência, é que tem destinação específica, **devendo ser exportada numa das formas previstas**, sob pena de tornarem-se exigíveis as obrigações tributárias anteriormente suspensas.

[...]

12. Finalmente, dentro do mecanismo previsto no inciso III [drawback isenção], a isenção ali determinada nada mais é que uma compensação dada à empresa que utilizou, na composição de mercadoria exportada, material de origem estrangeira, importado com todos os ônus fiscais. É, por assim dizer, uma restituição em espécie. **A nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária faz as vezes da mercadoria que, em quantidade e qualidade equivalente, teria sido importada anteriormente, sem qualquer isenção de tributos. É, portanto, como se tributada fosse.**

[...] (grifos não originais)

Entretanto, apesar da clareza das orientações emanadas da referida Coordenação, há julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais⁶ (CSRF), do extinto 3º Conselho de Contribuintes e desta 3ª Seção, que, contrariando preceito legal expresso e baseados em trechos isolados extraídos do Parecer Normativo CST⁷ nº 12, de 12 de março de 1979, que trata dos requisitos da isenção prevista no art. 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, que instituiu o Programa Especial de Exportação (Befiex), inexplicavelmente, adotaram o entendimento de que o princípio da fungibilidade era extensível ao regime drawback, inclusive contrariando orientação explicitada no próprio Parecer que, de forma expressa, ratificava o entendimento anterior daquela Coordenação no sentido de que o princípio da vinculação física era sempre de aplicação obrigatória ao regime drawback suspensão.

Para esclarecimentos adicionais, reproduz-se a seguir os itens do citado Parecer em que a Cosit reafirma o entendimento sobre aplicação do princípio da vinculação física ao drawback (subitem 2.1), bem como o texto reproduzido nos citados julgados que trata do benefício do Befiex (item 3):

[...]

2 Criou o referido diploma legal [Decreto-lei nº 1.219, de 1972], entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º um incentivo à exportação [Befiex] semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 [drawback], que se insere entre as "importações vinculadas à exportação" de que trata o capítulo III do título III desse repositório.

2.1 - Todavia, enquanto **a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei nº 37/66, tanto no caso da "admissão temporária" como no de "draw-back", é sempre de natureza física**, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou

⁶ Nesse sentido ver Processo nº 1065.001986/95-31. Recurso nº 301-119997. Acórdão nº CSRF/03-04.975. Relator Conselheiro Nilton Luiz Bartoli. Julgado na Sessão de 21 de agosto de 2006.

⁷ Coordenação do Sistema de Tributação (CST) era o nome atribuído à Cosit na época da edição do referido Parecer.

similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise [Befiex] é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.

3 Conseqüentemente, é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise [Befiex], que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa [Befiex], de vez que, caso contrário, conforme dispõe o artigo 4º do Decreto-lei nº 1.219/72, fica o inadimplente obrigado ao recolhimento da importância correspondente ao valor do crédito tributário excluído, acrescida dos encargos legais e penalidades ali previstos.

[...] (grifos não originais)

Da mesma forma, não se aplica ao drawback suspensão, o disposto no Ato Declaratório Cosit nº 20, de 17 de maio de 1996. O referido AD, a seguir transcrito, aplica-se apenas ao drawback isenção especial, restrito a setores, na época, definidos pela extinta Comissão de Política Aduaneira (CPA), a fim de repor matéria-prima nacional utilizada na exportação, nos termos do § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985:

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST nº 12/79,

Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada com o benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado. (grifos não originais)

Da leitura dos textos transcritos, extrai-se que, contrariamente ao alegado pela recorrente, a orientação da Cosit sempre foi no sentido de que o princípio da vinculação física aplica-se obrigatoriamente ao regime drawback suspensão.

No mesmo sentido, tem sido o entendimento prevalecente nos recentes julgamentos da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se infere do teor dos enunciados das ementas dos julgados que seguem transcritos:

PRINCIPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão

de tributos e a mercadoria exportada. Mesmo que assim não fosse, o princípio da fungibilidade não poderia ser aplicado ao caso, em que a empresa destinou os solados a outros fabricantes de calçados no mercado nacional e não restou comprovado que os calçados foram exportados. Preliminar rejeitada Recurso especial não conhecido e no mérito negado. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/03-05.557, Rel. Conselheira Anelise Daudt Prieto, j. 13/11/2007) - grifos não originais.

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

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão comum exige, em regra, sejam controlados, em separado, os estoques de insumos nacionais e importados, de forma a possibilitar a perfeita demonstração de que os insumos importados foram efetivamente empregados nas mercadorias exportadas. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/9303-01.248, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann. Redator Designado Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 6/12/2010) – Grifos não originais.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que insumos importados sob o regime drawback suspensão não podem ser substituídos por outros do mesmo gênero, qualidade e quantidade, como alegado pela recorrente, sob pena de descumprimento do princípio da vinculação física que rege o citado regime.

Dos requisitos formais da documentação comprobatória do regime.

Para atendimento do requisito material da vinculação entre insumo importado e produto exportado, a legislação estabeleceu determinados requisitos formais que devem ser atendidos pela beneficiário, sob pena de inadimplemento por ausência de comprovação do compromisso de exportação assumido no âmbito do ato de concessão.

Nesse sentido, determina o art. 352⁸ do RA/2002 que a comprovação do regime drawback dar-se-ia com o documento comprobatório da exportação que, na sistemática operacional do Siscomex, é o Registro de Exportação (RE).

Com efeito, desde a vigência da Portaria Secex nº 4, de 11 de junho de 1997, o RE vinculado ao Ato Concessório, contendo informações do código do drawback suspensão (81101) e dados do fabricante do produto exportado, passou a ser o único documento hábil e idôneo para comprovar o compromisso de exportação assumido no âmbito regime drawback suspensão. Tal determinação constava expressamente no art. 37 da referida Portaria, a seguir transcrito:

Art. 37. Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.

No mesmo sentido, os itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado Decex nº 21, de 1997, de forma pormenorizada, fixaram os dados e informações que o RE deveria conter para fim de comprovação do regime drawback em tela, com os seguinte termos, *in verbis*:

⁸ Art. 352. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I – Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante). (grifos não originais)

O referido Comunicado foi revogado pela Portaria Secex nº 11, de 2004, que manteve, no correspondente Anexo, idêntica redação. Da mesma forma, a mesma redação foi mantida nos respectivos anexos das Portarias Secex, vigentes durante os procedimentos de comprovação do regime e que sucederam a Portarias Secex nº 11, de 2004, a saber: a Portaria Secex nº 14, de 2004; Portaria Secex nº 35, de 2006, Portaria Secex nº 36, de 2007 e Portaria Secex nº 25, de 2008.

Assim, de forma clara, os citados preceitos normativos prescrevem os requisitos do RE e os procedimentos a serem adotados pelo beneficiário do regime, com vistas à comprovação do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime.

Logo, contrariamente ao alegado pela recorrente, a exigência do RE averbado, contendo tais vinculação e informações não se trata de mera formalidade, mas de condição necessária para que tal documento seja considerado hábil e idôneo para fim de comprovação do regime drawback suspensão. Sem tais requisitos, evidentemente, o RE não pode ser acatado pela fiscalização aduaneira, sob pena de descumprimento de preceito normativo em pleno vigor.

Além disso, sob o ponto de vista substancial, tais informações são de fundamental importância para que, no curso do despacho aduaneiro de exportação, a autoridade fiscal adote os procedimentos adequados de controle do regime especial em apreço, especialmente, o atendimento do princípio da vinculação física, mediante a verificação da presença dos insumos importados no produto exportado, bem como se o fabricante do produto era beneficiário do regime ou outra empresa industrial etc. Dessa forma, evitando que uma mesma operação de exportação seja utilizada de mais para fim de comprovação do incentivo e, por conseguinte, que haja importação para o mercado interno de insumos sem a cobrança dos tributos devidos.

Sem um RE com tais informações, obivamene, a fiscalização do cumprimento do regime tornar-se-ia ineficaz, o que poderia propiciar o ingresso de produtos estrangeiros no País sem o pagamento dos tributos devidos, prejudicando a concorrência com as demais empresas industriais não contempladas com o incentivo.

Assim, fica evidenciado que, diferentemente do que alegou a recorrente, os requisitos do RE, expressssamente, fixados nos referidos atos normativos trata-se de formalidade essencial e imprescindível para confirmar a comprovação do compromisso de exportação e a legitimidade do mencionado incentivo fiscal.

No caso em tela, analisando os Demonstrativos "RESUMO DAS OPERAÇÕES" colacionados aos autos (fls. 1.090/1.134), verifica-se que, além da ausência das informações do código do drawback suspensão (81101) e dados do fabricante do produto exportado, em parte dos RE a recorrente fez alteração das referidas informações, após

averbação do citado documento no Siscomex, sem contudo ter a necessária anuência da fiscalização aduaneira, o que contraria o disposto do artigo 21⁹ da Instrução Normativa SRF nº 28 de 27 de abril de 1994, que disciplina o despacho aduaneiro de exportação.

Por força da inobservância dessa exigência, o RE que teve as informações do código do drawback suspensão (81101) e dos dados do fabricante alterados pela própria recorrente, após o embarque e averbação no Sistema, sem a devida anuência da autoridade aduaneira, equivale ao RE sem tais informações, o que também o torna imprestável para fim de comprovação do regime drawback suspensão.

No sentido da imprescindibilidade do atendimento dos requisitos formais do RE, tem decidido a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se infere do teor dos enunciados das ementas dos recentes julgados que seguem transcritos:

DRAWBACK SUSPENSÃO.

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido. Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/9303-01.248, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann. Redator Designado Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 6/12/2010) – Grifos não originais.

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

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual Vinculação ao Ato Concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas. (CARF. CSRF. 3ª Turma. Ac. CSRF/9303-01.248, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, j. 6/12/2010)

Por essas razões, na ausência de documento hábil e idôneo, resta evidenciado que a autuada não comprovou a exportação dos insumos importados com o benefício do regime especial em apreço, em consequência, deve ser mantida as respectivas autuações.

III – DA CONCLUSÃO

⁹ "Art. 21. O registro da entrega dos documentos de instrução do despacho no SISCOMEX marca o início do procedimento fiscal e impede quaisquer alterações, pelo exportador, na declaração para despacho por ele formulada sem a prévia anuência da fiscalização aduaneira." ASSISENTO, Assinado digitalmente em 30/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 10/04/2014 por RICARDO PAULO ROS

Processo nº 12452.000310/2010-75
Acórdão n.º **3102-002.127**

S3-C1T2
Fl. 2.189

Por todo o exposto, vota-se por (i) **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício e (ii) **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para reconhecer a decadência do crédito tributário, relativo ao Ato Concessório nº 20030021294.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

CÓPIA