



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12452.000484/2009-02
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.034 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de outubro de 2021
Recorrente LG ELECTRONICS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2005

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback, modalidade suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO

O tempestivo e regular enquadramento dos Registros de Exportação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback - Suspensão e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis, como condições para a fruição do incentivo do Drawback - Suspensão, em atendimento à previsão Constitucional de controle aduaneiro. A ausência de alguma dessas informações exclui o benefício do Drawback, em face da impossibilidade de verificação tempestiva das exportações para atendimento do Regime Aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Cecconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Por unanimidade de votos, não foi conhecida a matéria relativa à adequação da base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação, por não se tratar de matéria de ordem pública. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Votou pelas conclusões o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte LG ELETRONICS DE SÃO PAULO LTDA, com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n. 3201-001.132**, proferido pela 1.ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, de 25 de outubro de 2012, através do qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa administrativa por descumprimento do regime especial de drawback prevista no art. 169, inciso III, alínea “d”, do Decreto-lei n.º 37/66, recebendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2005

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. VINCULAÇÃO DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO.

Exigem-se Imposto de Importação, IPI-importação, Cofins-importação, PIS/Pasep-importação e acréscimos legais sobre importações de mercadorias despachadas para consumo no regime de drawback suspensão se não ficar comprovado, seja por meio da correta e oportuna vinculação dos Registros de Exportação aos respectivos atos concessórios, seja por meio de auditoria fiscal de produção, que estas mercadorias tenham integrado produtos exportados ou sido utilizados na fabricação destes.

MULTA DE CONTROLE ADMINISTRATIVO DAS IMPORTAÇÕES.

A existência de penalidade específica para o descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial afasta a aplicação da penalidade genérica por descumprimento de outros requisitos de controle de importação, constantes ou não de licença de importação ou documento de efeito equivalente. Impossibilidade de alterar o auto de infração no curso do processo administrativo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais. Aplicação direta da Súmula CARF nº 4.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO APRESENTADA NA IMPUGNAÇÃO. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

Não pode a Recorrente alegar, em sede recursal, matéria não impugnada, caso contrário ter-se-ia a análise inicial de defesa na fase recursal, o que causaria supressão de instância, pois os argumentos levantados seriam analisados apenas e diretamente em segunda instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (i) em negar provimento quanto à preliminar de nulidade por alteração de fundamento do auto de infração, (ii) em negar provimento quanto à aplicação de juros de mora e da taxa Selic, (iii) em não conhecer o recurso quanto aos juros sobre a multa de ofício e (iv) dar provimento para afastar a multa administrativa por descumprimento do regime especial de drawback, prevista no art. 169, inc. III, alínea “d”, do Decreto-Lei nº. 37/66, neste item os demais conselheiros acompanharam o relator pelas conclusões. Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à comprovação do cumprimento do regime de draw back suspensão, mantido o lançamento, vencidos os Conselheiros Daniel Mariz Gudiño, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Wilson Sampaio Sahade Filho e designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Sergio Celani. Procedeu à sustentação oral a advogada da parte, Dra. Cristiane Romano Farhat Ferraz – OAB-SP 123771.

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* manteve o lançamento por inadimplemento do regime de drawback pois não cumpridos os requisitos para a sua fruição. Entendeu, assim como a Fiscalização, estarem ausentes os seguintes pontos: (i) vinculação da mercadoria importada ao produto exportado; (ii) comprovação de vinculação na auditoria fiscal de produção; (iii) correta vinculação do registro de exportação – RE – ao ato concessório, e (iv) correta informação de código no RE que identifica exportação sob regime de *drawback*.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte LG ELETRONICS DO BRASIL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação aos seguintes pontos: **1 - Necessidade de vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados;** 2 - Comprovação de vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados por meio de auditoria fiscal de produção; **3 - Vinculação do RE ao Ato Concessório do regime de drawback suspensão;** e 4 - Informação do correto código que identifica a exportação de produtos no regime de drawback suspensão. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº CSRF/03-05.562 e 3403-003.146 (1); 3403-003.054 (2); .3403-003.362 e 3403-003.054 (3);

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho S/Nº, de 16 de outubro de 2015, proferido pelo Presidente da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender como comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação às matérias: (1) vinculação física no regime de drawback; e (2) vinculação do RE ao ato concessório. O prosseguimento parcial do apelo especial foi confirmado em sede de despacho de reexame de admissibilidade, proferido em 17 de novembro de 2015.

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anterior Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, reside a controvérsia na possibilidade de se reconhecer como adimplido o compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão independente da demonstração da vinculação física entre os insumos importados com a suspensão do pagamento de tributos e a mercadoria exportada, bem como da inexistência de prejuízo pela não vinculação do RE ao Ato Concessório do regime de drawback suspensão.

2.1 DRAWBACK SUSPENSÃO E VINCULAÇÃO FÍSICA

Antes de adentrar à análise das questões relativas ao preenchimento dos requisitos formais do drawback suspensão, deve-se registrar que é incontroverso nos autos terem sido efetivadas as exportações dos produtos finais a que a Recorrente comprometeu-se nos Atos Concessórios, tendo sido constatado o descumprimento de condições regulamentares do regime, conforme imputação feita no Auto de Infração (e-fls. 06 e 07):

O importador, conforme se verifica no relatório de auditoria fiscal anexo a este "AUTO DE INFRAÇÃO", promoveu a importação de mercadorias com amparo nos Atos Concessórios de Drawback no 20050180177, 20050222953, 20050248219, 20050259385 e 20050282107 mediante os compromissos de exportação constantes dos respectivos pedidos de drawback.

Ocorre que, no curso do procedimento fiscal instaurado para verificação da regularidade da aplicação do regime, restou comprovado que o beneficiário NÃO CUMPRIU condições regulamentares para comprovação das exportações ficando pois na condição de inadimplente em relação aos Atos Concessórios citados.

Os exames implementados mostraram que, dos Registros de Exportação - RE que o beneficiário do regime trouxe ao conhecimento da fiscalização como comprovantes da liquidação dos compromissos de exportação vinculados ao Regime, os de 1110005/0995694-001, 05/1187022-001, 06/0136766-001, 06/0117921-001, 06/0464248-001, 6/0706109-001 e 06/1370015-001 foram alterados, para a referida vinculação, após a averbação do embarque, sem anuência do fisco, o que os torna ineficazes para tal fim, como se demonstra no relatório de auditoria já citado.

Além da alteração irregular já referida, o RE no 06/0136766-001 está a ato concessório diverso do que se pretendia baixar e de n 0 06/1370015-001 não contém o enquadramento de operação em regime de drawback, condições suficientes para que sejam desconsiderados para fins de comprovação do cumprimento do compromisso de exportar.

Pelas razões apontadas, as mercadorias importadas em regime suspensivo passam a ter a suspensão tributária resolvida com a exigência do pagamento dos tributos suspensos. O que implica dizer que todas as importações vinculadas aos atos concessórios de no 20050180177, 20050222953, 20050248219 e 20050259385 são objeto de exigência dos tributos devidos na importação. O Ato Concessório no 20050282107 foi comprovado parcialmente, o que excedente não exportado sujeitas ao lançamento de compromissada que não se concretizou.

[...]

O fundamento para negativa de provimento ao recurso voluntário, em síntese, é de que as normas regulamentares do incentivo fiscal do drawback suspensão impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado no regime, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produtivos à exportação.

Acrescentou, ainda, o Ilustre Relator do acórdão recorrido que a vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, mediante a devida vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios emitidos pela Secex, bem como pela identificação das exportações beneficiadas pelo regime aduaneiro especial mediante a indicação do código de operação respectivo.

No âmago das razões do julgado recorrido, portanto, está o Princípio da Vinculação Física, segundo o qual a correção das informações apostas nos documentos de exportação - registros de exportação - transpõe as formalidades, constituindo-se em elemento essencial no adimplemento do compromisso de exportar.

Ocorre que a solução emprestada ao caso pelo bem fundamentado acórdão recorrido, com a devida vênia, não merece prosperar, sendo imperioso o provimento do recurso especial da Contribuinte com fulcro nos argumentos que serão aqui expendidos.

Os Regimes Aduaneiros Especiais caracterizam-se pelo não pagamento dos tributos quando da importação, que seriam devidos no Regime de Importação Comum, e pela temporariedade da entrada da mercadoria em território nacional - enquanto que na importação comum os bens ingressam em definitivo no país.

Dentre os regimes aduaneiros especiais, está o drawback, previsto no art. 78 do Decreto-Lei n.º 37/66, e que pode ser concedido em três modalidades distintas: suspensão, isenção e restituição, *in verbis*:

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

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

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;

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. (Vide Lei n.º 8.402, de 1992)

§ 1º - A restituição de que trata este artigo poderá ser feita mediante crédito da importância correspondente, a ser ressarcida em importação posterior.

§ 2º - O regulamento estabelecerá limite mínimo para aplicação dos regimes previstos neste capítulo. (Revogado pela de Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Revogado pela Lei n.º 12.350, de 2010)

§ 3º - Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1º do art.75.

(grifo nosso)

Consoante disposto no art. 335 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores, e que atualmente encontra-se reproduzido no art. 383 do Decreto n.º 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, o regime aduaneiro especial de drawback é um incentivo fiscal à exportação, podendo ser aplicado nas modalidades de suspensão, isenção e restituição. Por conseguinte, trata da suspensão de tributos incidentes sobre as importações de mercadorias a serem utilizados em produtos exportados ou a exportar, sendo que a mercadoria deverá sofrer algum processo de aperfeiçoamento e/ou beneficiamento.

No regime aduaneiro especial do drawback suspensão os fatos geradores dos tributos incidente na importação ocorrem no desembaraço aduaneiro. Por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis (II, IPI, ICMS, PIS, COFINS e AFRMM). Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a

exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

No caso dos autos, a discussão a ser enfrentada, portanto, com relação ao drawback suspensão, é sobre a necessidade ou não da vinculação física para se ter como atendidas as exigências legais do regime aduaneiro especial: se os insumos importados no referido regime aduaneiro especial necessariamente deverão ser aplicados na elaboração do produto final a ser exportado ou se é admissível a sua substituição por outros equivalentes nacionais.

Na vigência das disposições legais do Decreto-lei n.º 37/66, regulamentado pelo Decreto n.º 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro de 1985), posteriormente revogado pelo Decreto n.º 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002) o qual, por sua vez, foi revogado pelo Decreto n.º 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor), para o regime de drawback suspensão a norma expressava a necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, devendo os insumos importados ser efetivamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Ainda na vigência dos referidos diplomas legais, o Superior Tribunal de Justiça modificou o entendimento, posteriormente consolidado pela jurisprudência daquela Corte, no julgamento do recurso especial n.º 413.564/RS, pela desnecessidade de vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada para se ter como adimplido o compromisso do regime especial de drawback suspensão, prevalecendo a aplicação do "princípio da fungibilidade". Os fundamentos do julgado foram sintetizados na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

1. É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação.

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial não-provido.

(REsp 413.564/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)

(grifo nosso)

Sobreveio, então, alteração na legislação, excluindo do ordenamento jurídico brasileiro a necessidade da vinculação física entre os insumos importados e os produtos finais a serem exportados. A modificação foi introduzida pelos artigos 12 e 14 da Lei n.º 11.945,

de 04 de junho de 2009, combinado com o art. 17 da Lei n.º 12.058, de 13 de outubro de 2009 (drawback suspensão) e artigos 31 e 32 da Lei n.º 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (drawback isenção), *in verbis*:

Lei n.º 11.945/2009

Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 12.058, de 2009)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

[...]

Art. 14. Os atos concessórios de drawback, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei, poderão ser deferidos, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, levando-se em conta a agregação de valor e o resultado da operação.

§ 1º A comprovação do regime poderá ser realizada com base no fluxo físico, por meio de comparação entre os volumes de importação e de aquisição no mercado interno em relação ao volume exportado, considerada, ainda, a variação cambial das moedas de negociação.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

Lei 12.058/2009

Art. 17. O art. 12 da Lei no 11.945, de 4 de junho de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12.

§ 1o

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2o Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo.

Lei n.º 12.350

Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente:

I – à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e

II – para industrialização de produto intermediário fornecido diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado.

§ 2º O disposto no caput não alcança as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos incisos III a IX do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.

§ 3º O beneficiário poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos.

§ 4º Para os efeitos deste artigo, considera-se mercadoria equivalente a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

Art. 32. O art. 17 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.” (NR)

(grifou-se)

Com as alterações introduzidas na legislação pelos dispositivos acima citados, não se faz mais necessária para o adimplemento do regime de drawback suspensão a vinculação física entre os insumos importados e a mercadoria destinada à exportação. Passou a ser possível: (a) a utilização dos insumos importados combinados (ou não) com aqueles adquiridos no mercado interno, e (b) a substituição dos insumos importados por outros, idênticos ou equivalentes, nacionais ou importados, de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Para regulamentar a possibilidade de "substituição" dos insumos a serem utilizados na produção da mercadoria a ser exportada, foi editada a Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, que em seu art. 5ª-A dispõe: "*Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes*". Além disso, com as alterações introduzidas pela Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1618/2014, foram estabelecidos os requisitos para que determinada mercadoria seja reconhecida como equivalente, em espécie e qualidade.

Outro ponto importante é o disposto no §6º, do art. 5º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, o qual estabelece a aplicação das disposições contidas no referido artigo aos fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no §único, do art. 6º-A. Prevê, portanto, efeitos retroativos a 28/07/2010, tornando improcedentes os lançamentos com fatos geradores posteriores a 28/07/2010, que tenham por base a falta de vinculação física.

De outro lado, com base na aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN, tem-se que a retroatividade do art. 17 da Lei n.º 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350/2010, dar-se-á a fato ou ato inclusive anterior a 28/07/2010, deixando-se de ter como hipótese de descumprimento do regime especial de drawback suspensão a não observância do princípio da vinculação física. Dispõe o art. 106, do CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Aplicável, assim, a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b" do CTN, cancelando-se os lançamentos de ofícios efetuados unicamente com base na falta de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, independente da data de ocorrência do fato gerador.

No caso dos autos, a discussão remanescente no processo, portanto, relaciona-se diretamente à parte do auto de infração embasado exclusivamente no descumprimento do princípio da vinculação física - pela ocorrência de erros formais no preenchimento dos documentos relativos à exportação e que seriam elementos essenciais para o Fisco controlar a utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens (exportação).

Face às alterações introduzidas na legislação e o disposto no art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b", do CTN, deve ser cancelado o lançamento de ofício, pois o descumprimento da vinculação física já não mais se constitui como infração às normas do regime aduaneiro especial de drawback suspensão. Importante acrescentar que não houve questionamento quanto à efetiva exportação das mercadorias produzidas, mas sim quanto aos erros formais cometidos no preenchimento da documentação, razão pela qual resta nítida a evidência de terem ocorrido as exportações, ainda que com falhas no preenchimento da documentação obrigatória, o que não mais é causa de revogação do regime.

2.2 VINCULAÇÃO DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO (RE) AO ATO CONCESSÓRIO

Neste tópico, decidiu o acórdão recorrido que para plena comprovação do cumprimento do regime aduaneiro especial de drawback suspensão “*as declarações de importação, a descrição e identificação das mercadorias, as declarações e os registros de exportação, os vínculos entre os documentos e declarações referentes à importação e à exportação são essenciais para a comprovação de que os produtos exportados se vinculam aos importados com suspensão dos tributos*”.

Entendeu o Colegiado *a quo*, no caso dos autos, ser insuficiente apenas a comprovação da exportação de telefones celulares, devendo ser comprovado que os telefones celulares exportados estavam vinculados às mercadorias importadas sob o regime de drawback. Concluiu pelo desprovimento do recurso voluntário neste ponto pois a não-vinculação do RE ao ato concessório no momento previsto na legislação implica o inadimplemento do regime de drawback.

Em sede do recurso especial, o Contribuinte LG ELETRONICS DE SÃO PAULO LTDA., defende que não há necessidade de vincular o RE ao AC “para considerar o adimplemento do regime de drawback; dado que o compromisso assumido no momento da concessão do citado regime é considerado cumprido quando verificada, exclusivamente, a exportação dos produtos na quantidade, qualidade e no prazo pactuado”.

No voto vencido do Acórdão ora recorrido, o Conselheiro Daniel Gudino bem tratou da matéria, nos seguintes termos, que passam a integrar o presente voto como parte da fundamentação:

[...]

COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO DO DRAWBACK

A Recorrente alega que o objetivo primordial do drawback é fomentar as exportações, razão pela qual problemas formais na implementação do regime não deveriam restringir os benefícios, desde que o compromisso de exportação fosse cumprido.

A questão não é tão simples. Por ser um regime de renúncia fiscal, a interpretação dos dispositivos de regência do drawback devem ser interpretados restritivamente a teor do art. 111, I, do Código Tributário Nacional.

O quadro abaixo demonstra as irregularidades apontadas pela fiscalização no relatório de auditoria fiscal (fls. 74):

EXPORTAÇÕES							
AC	RE	Data Registro	Enquadramento	Vínculo No Re	Alteração no RE	Quantidade	Aceitar
20050180177	05/0995694-001	01-jul-05	81.101	SIM	SIM	4.495	NAO
20050180177	05/1187022-001	04-ago-05	81.101	SIM	SIM	13.700	NAO
20050222953	06/0136766-001	30-jan-06	81.101	NÃO	SIM	25.000	NÃO
20050248219							
20050259385	06/0117921-001	26-jan-06	81.101	SIM	SIM	10.000	NÃO
20050259385	06/0464248-001	29-mar-06	81.101	SIM	SIM	5.000	NÃO
20050259385	06/0706109-001	12-mai-06	81.101	SIM	SIM	10.000	NÃO
20050282107	05/1871501-001	06/dez/05	81.101	SIM	NÃO	900	SIM
20050282107	05/1995311-001	28/dez/05	81.101	SIM	NÃO	10	SIM
20050282107	06/0142231-001	31/jan/06	81.101	SIM	NÃO	100	SIM
20050282107	06/1370015-001	4/set/06	80.000	NAO	NÃO	600	NÃO

Como se percebe, o RE n.º 06/0136766001 não estava vinculado ao AC n.º 20050222953, e o RE n.º 06/1370015001 não estava enquadrado no código de drawback (81.101). Logo, a princípio, os produtos exportados ao amparo desses registros de exportação não poderiam ser considerados para efeito de cumprimento do compromisso de exportação previsto nos atos concessórios mencionados.

Contudo, este colegiado recentemente se manifestou no sentido de que a falta de vinculação do registro de exportação ao ato concessório, por si só, não é suficiente para afastar o benefício fiscal do drawback, sendo dado provimento ao recurso voluntário por unanimidade. Confira-se:

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. Comprovado o cumprimento integral do regime em diligência pela administração tributária, resta adimplido o compromisso de drawback assumido, a despeito do erro cometido pelo contribuinte. (Acórdão n.º 3201000.990, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes, Sessão de 23/05/2012)

Além disso, há precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais que serviram de base para o precedente administrativo citado anteriormente, a saber:

DRAWBACK. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal. (Acórdão n.º 40304975, Sessão de 21/08/2006)

Diante de tais precedentes, que merecem acolhida, deve ser prestigiada a essencialidade do regime de drawback. Assim, constatada a exportação nos prazos e volumes compromissados pela Recorrente, as irregularidades apontadas pela fiscalização e mantidas pela instância a quo devem ser relevadas.

Quanto aos registros de exportação que estavam vinculados a atos concessórios e foram alterados após a efetiva exportação das mercadorias amparadas pelo regime, a discussão gira em torno da necessidade de anuência prévia da Receita Federal para que as alterações pudessem ser consideradas eficazes. O relatório de auditoria fiscal é muito claro quanto à posição da fiscalização. Confirma-se o trecho do referido relatório que versa sobre essa questão (fls. 74):

As alterações feitas nos RE citados não foram autorizadas pela fiscalização aduaneira, o que importa em irregularidade visto que não observou a legislação em vigor por ocasião do despacho de exportação.

O entendimento acima transcrito estaria lastreado no art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 28 de 1994, que assim dispõe:

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.

Entretanto, a Recorrente alega que essa norma complementar versa sobre despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação, e não sobre o registro de exportação. O registro em questão estaria disciplinado na Portaria SECEX n.º 14 de 2004, não havendo previsão para submeter as suas alterações ao crivo da Receita Federal, antes ou depois do embarque das mercadorias para exportação.

Por outro lado, a instância a quo entendeu que a aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 28 de 1994 estaria justificada no seu art. 4º, in verbis:

Art. 4º Uma declaração para despacho aduaneiro de exportação poderá conter um ou mais registros de exportação, desde que estes se refiram, cumulativamente:

I ao mesmo exportador;

II a mercadorias negociadas na mesma moeda e na mesma condição de venda; e

III as mesmas unidades da SRF de despacho e de embarque, conforme definido no art. 7º.

Em outras palavras, segundo a instância a quo, o fato de uma declaração de exportação fazer menção a registros de exportação resulta na necessidade de submeter previamente ao crivo da Receita Federal as alterações promovidas nesses registros.

A Recorrente alega que o dispositivo em questão não teria o condão de exigir a anuência prévia da Receita Federal para alterar o registro de exportação, apenas pelo fato de a declaração de despacho para exportação fazer referência a tal registro.

Ambas as posições devem ser temperadas. Com efeito, se a alteração implica na mudança do enquadramento, de modo a fazer constar a vinculação do registro de exportação a ato concessório de drawback, é razoável que a Receita Federal seja informada previamente sobre a alteração em tela, pois, do contrário, não poderia fiscalizar o cumprimento dos termos e condições do ato concessório, notadamente o prazo para a exportação, para fins de suspensão dos tributos aduaneiros na importação dos insumos.

Por outro lado, mesmo no caso de mudança do enquadramento para vincular o registro de exportação a ato concessório de drawback, se tal alteração é realizada depois de exportadas as mercadorias, e sendo essa alteração averbada pelo DECEX, não pode a Receita Federal condicionar a validade dessa alteração a sua anuência prévia, pois a exportação das mercadorias, como fato consumado, não exige o acompanhamento do prazo para a exportação.

Desse modo, a argumentação da instância a quo no sentido de que o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 28 de 1994 respaldaria o seu entendimento seria válida se as alterações do registro de exportação somente pudessem ser realizadas antes da declaração de despacho para exportação. Ocorre que a Portaria SECEX nº 14 de 2004 não previa a vedação à alteração de registro de exportação depois do embarque das mercadorias. Tal prática passou a ser vedada apenas em 2007, com a edição da Portaria SECEX nº 18.

Diante do exposto, deve ser reconhecida a procedência dos argumentos da Recorrente.

[...]

A comprovação da efetiva exportação dos produtos com os quais havia o Contribuinte assumido o compromisso de exportar faz com que esteja comprovado o adimplemento do regime aduaneiro de drawback suspensão, não se desnaturando pelos erros de ordem formal cometidos pelo Sujeito Passivo. Nesse mesmo sentido, esta 3ª Turma da CSRF proferiu julgamento consubstanciado no Acórdão nº 9303-007.826, cuja ementa se dá nos seguintes termos:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 02/12/1993 a 25/06/1998

REGIME ESPECIAL ADUANEIRO. DRAWBACK-SUSPENSÃO. INEXATIDÃO DE FORMALIDADES RELACIONADAS À VINCULAÇÃO DOS REGISTROS DE EXPORTAÇÃO. LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

No presente caso, a Autoridade Fiscal por meio de diligência detectou que os produtos exportados pela Contribuinte condiziam com os que ela havia se comprometido a

exportar, nos termos dos respectivos Atos Concessórios, ainda que tenha ocorrido pequenos lapsos no que diz respeito ao cumprimento das formalidades relacionadas à vinculação dos registros de exportação não se pode lançar crédito tributário com fito de punir o bom Contribuinte que agiu no estrito cumprimento de suas obrigações.

Com base nesses argumentos, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte também nesse ponto.

Por fim, cumpre tecer considerações sobre a alegação do Contribuinte, em sede de recurso especial, de adequação da base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação, nos termos do julgamento proferido pelo STF, em sede de repercussão geral, por se tratar de matéria de ordem pública.

Embora a decisão proferida pelo STF seja de observância obrigatória pelo CARF, tem-se que não se trata de matéria de ordem pública, que poderia ser conhecida até mesmo de ofício pelo julgador. Não tendo sido a alegação veiculada no processo pelo Contribuinte, não pode ser conhecida em sede de julgamento de recurso especial, em razão da (1) preclusão; e (2) por não se tratar de matéria de ordem pública. Indefiro o pedido nesse ponto.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto as seguintes matérias: **(1) vinculação física no regime de Drawback;** e **(2) vinculação do RE ao Ato Concessório (AC)**, como passo a esclarecer. Adicionalmente, registro meu entendimento em relação a alegação do Contribuinte, de que poder-se-ia enfrentar de ofício a matéria “adequação da base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação”, nos termos do julgamento proferido pelo STF, em sede de repercussão geral, por se tratar – em seu entendimento – de matéria de ordem pública.

(1) Da vinculação física no regime aduaneiro especial de Drawback (Suspensão).

No caso, a discussão a ser enfrentada, com relação ao regime aduaneiro especial de Drawback, modalidade Suspensão, é sobre a necessidade ou não da “vinculação física” para se ter como atendidas as exigências legais do regime aduaneiro: se os insumos importados no referido regime aduaneiro necessariamente

deverão ser aplicados na elaboração do produto final a ser exportado ou se é admissível a sua substituição por outros equivalentes nacionais.

O Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*, modalidade Suspensão, foi instituído pelo art. 78 do Decreto-lei n.º 37, de 1966 e, para a compreensão de seu estatuto jurídico, deve-se compulsar o Regulamento Aduaneiro (RA) vigente à época dos fatos que ensejaram a autuação, aprovado pelo Decreto n.º 4.543, de 2002, e posteriormente revogado pelo Decreto n.º 6.759, de 2009, especialmente em seus artigos 338 a 344, nos quais se verifica como fundamento à chamada regra da vinculação física o seu artigo 341.

Mais recente, foi editada a Medida Provisória n.º 428, de 2008, convertida em Lei n.º 11.774, de 2008, em que no seu art. 17, trouxe o seguinte comando:

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

E, com a redação dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350, de 2010, que veio a ser regulamentada pela Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1.618 de 02/09/2014, que inseriu o art. 5º-A na Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467, de 2010, que trouxe inovações aos procedimentos na sistemática do *Drawback*, visando permitir a aplicação da “fungibilidade” no Regime Aduaneiro Especial do *Drawback* brasileiro.

Fez tal regulamentação pela introdução do art. 5º-A, com a seguinte redação:

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

§1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

I- sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II- realizem as mesmas funções;

III- sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV- sejam comercializadas a preços equivalentes; e

V- possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§2º O disposto no caput:

I- não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;

II- admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;

III- poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria.

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação.

§4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas.

§5º Não se aplica o disposto no inciso IV do §1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência.

§6º. O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art.6ºA.

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Contudo, há que se notar que ela também criou um marco temporal para aplicação do artigo, em seu §6º, afirmando que a nova disposição só se aplicaria a "**fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A**".

Como toda norma, não podemos tomar por vãs as palavras que criam limitações a sua aplicação e, no caso sob análise, os fatos geradores dos tributos lançados se vinculam a importações realizadas anteriormente à 28/07/2010. No caso dos autos, como se verifica no Auto de Infração, todas as operações de importação verificadas ocorreram em 2005. Logo, por expressa disposição da norma que veio a regular a não vinculação dos insumos importados às exportações, aos fatos geradores analisados nesse processo não se aplica o critério pretendido pela Contribuinte e decidido pelo recorrido.

Entendo que a Portaria Conjunta RFB/SECEX, nº 1.618, de 2014, não seja mero ato interpretativo, mas sim o ato necessário para dar eficácia ao comando legal, sem o qual a lei não seria aplicável. Saliente-se que essa Portaria contém expressa determinação do período temporal de sua aplicabilidade.

Dessarte, com fulcro na argumentação acima expendida, inexistindo exceção normativa para o caso em apreço à época dos fatos geradores, entendo ser obrigatório que se comprovasse a integral utilização dos insumos importados no processo produtivo das mercadorias a serem exportadas, sob pena de descumprimento dos Atos Concessórios e perda do benefício do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*, modalidade suspensão.

Por fim, ressalto que nesse mesmo sentido esta 3ª Turma da CSRF tem decidido, pois com essas mesmas considerações encontram-se fundamentadas nos Acórdãos nº 9303-006.988, de 14/06/2018, **Acórdão nº 9303-006.988**, de 14/06/2018 e **9303-007-178**, de 12/07/2018, todos de minha relatoria, bem como o **Acórdão nº 9303-008.652**, de 16/05/2019, este de relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*.

Assim, no regime aduaneiro especial de *Drawback*, modalidade Suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. E, inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem

se desincumbindo o Contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

Portanto, nega-se provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para esta matéria.

(2) Da vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório (AC)

O cerne da lide passa pela constatação pela Fiscalização do descumprimento de condições regulamentares do regime aduaneiro de Drawback, modalidade Suspensão, conforme imputação feita no Auto de Infração (fls. 06/07), ocorridas no exercício de 2005:

“(…) Os exames implementados mostraram que, dos Registros de Exportação - RE que o beneficiário do regime trouxe ao conhecimento da fiscalização como comprovantes da liquidação dos compromissos de exportação vinculados ao Regime, os de 1110005/0995694-001, 05/1187022-001, 06/0136766-001, 06/0117921-001, 06/0464248-001, 6/0706109-001 e 06/1370015-001 foram alterados, para a referida vinculação, após a averbação do embarque, sem anuência do fisco, o que os torna ineficazes para tal fim, como se demonstra no relatório de auditoria já citado.

Além da alteração irregular já referida, o RE no 06/0136766-001 está a ato concessório diverso do que se pretendia baixar e de n 0 06/1370015-001 não contém o enquadramento de operação em regime de drawback, condições suficientes para que sejam desconsiderados para fins comprovação do compromisso de exportar”. (Grifei)

Registre-se que não se discute a efetiva exportação dos produtos finais a que a Contribuinte comprometeu-se nos Atos Concessórios (AC), tendo sido constatado o descumprimento de condições regulamentares do regime aduaneiro de Drawback.

No Acórdão recorrido, restou assentado que as normas regulamentares do incentivo fiscal do regime aduaneiro especial de Drawback, modalidade Suspensão, impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produtivos à exportação. Por isso as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, mediante a devida vinculação dos Registros de Exportação (RE) aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX, bem como pela identificação das exportações beneficiadas pelo regime aduaneiro mediante a indicação do código de operação respectivo.

Temos que, a necessidade de enquadramento da operação no código próprio de **Drawback**, o requisito de vinculação do RE ao Ato Concessório, além de estar previsto em normas expedidas pela SECEX e pelo DECEX, **não é meramente formal**, pois tal vinculação visa o **controle fiscal do benefício concedido**, sendo de fundamental importância, pois do contrário poderia o beneficiário do Drawback Suspensão comprovar dois ou mais Atos Concessórios com os mesmos documentos de exportação, sendo que desta forma os insumos importados com tributos suspensos de um dos Atos Concessórios poderiam destinar-se ao mercado interno sem o pagamento dos tributos.

Importante destacar que no presente processo não versa sobre meros equívocos, mas sobre ausência de vinculação tempestiva de RE aos AC de Drawback, ou seja, o Contribuinte efetuou vinculação dos REs aos atos concessórios depois que as exportações foram efetivadas, ou não houve a vinculação ou a vinculação foi efetuada com código incorreto.

Pois bem. Esta matéria já foi objeto de discussão em outras sessões deste CARF, como o decidido pelo **Acórdão n.º 9303-007.378**, de 17/09/2018, desta 3ª Turma da CSRF (PAF n.º 10074.001789/2010-96), cujo Voto Vencedor este Conselheiro foi designado a redigir e, subscrevo as considerações tecidas, as quais mantenho e adoto-as como razão de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

“(…) Em que pese o bem elaborado voto do Relator, peço vênia para dele divergir **quanto à vinculação entre dos REs e os Atos Concessórios no regime Drawback** - suspensão.

Nesse sentido, valho-me das razões do i. conselheiro Rodrigo Costa Pôssas em seu voto no **Acórdão n.º 9303-003.850**, exarado em 17/05/2016, que enfrentou situação semelhante. Naquela situação, assim como na que ora se enfrenta, houve a concessão do regime, surgindo um vínculo entre o Fisco e o beneficiário do regime, pelo qual o primeiro desembarçou mercadorias com suspensão da exigibilidade dos tributos, sob condição de que o segundo promovesse a sua aplicação em produtos destinados à exportação, no prazo e condições estipulados no ato concessório emitido pelo órgão competente.

De acordo com o referido acórdão, quando a importadora descumpre o acordado, desrespeitando quaisquer condições previstas na legislação, perde a característica essencial que lhe confere o benefício previsto no Ato Concessório, devendo sujeitar-se ao regime de importação comum, pois, para se comprovar a efetiva exportação dos produtos industrializados com o efetivo emprego das mercadorias importadas com a suspensão do imposto, a legislação traz um rol de exigências, com as quais o contribuinte aquiesceu quando assinou o termo de compromisso.

A seguir, para fins de esclarecimento, encontra-se reproduzido excerto do referido voto, cujas razões de decidir acompanho:

O regime aduaneiro especial de Drawback, previsto no art. 78 do DL 37/66 e restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.402/1992 foi, inicialmente, regulamentado pelo Decreto n.º 68.904, de 12/07/1971, sendo que, atualmente, sua regulamentação consta dos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro. É um estímulo à exportação e consiste na suspensão, isenção ou restituição de tributo incidente no ingresso da mercadoria (matéria-prima ou produtos intermediários) utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto destinado à exportação.

Na modalidade Drawback suspensão, o importador se compromete a proceder à exportação dentro do prazo que lhe é concedido pelo Ato Concessório (condição resolutória futura). Se ao final deste prazo, a condição é satisfeita a contento, a suspensão da exigência do crédito tributário se transforma em isenção. Contudo, decorrido esse prazo sem que a referida exportação se efetive, o contribuinte deverá liquidar o débito em trinta dias, sendo que este débito corresponde à obrigação tributária nascida por ocasião do fato gerador e constituída através do termo de responsabilidade.

O regime de drawback tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre a União e a empresa beneficiária, com direitos e obrigações de ambas as partes, no qual a União concede os benefícios de suspensão, restituição ou isenção de impostos e a beneficiária se compromete a cumprir sua obrigação de exportar, dentro dos limites, condições e termos pactuados.

A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando-o dos encargos

financeiros que caracterizam as importações comuns, sob a condição de que os produtos importados sejam empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados. É neste aspecto que o princípio da vinculação física entre produtos importados e produtos a serem exportados reveste-se de fundamental relevância.

No caso do Drawback modalidade suspensão, como já destacado, os tributos que incidiriam na importação ficam com sua exigibilidade suspensa, sob condição resolutiva do regime, que é a exportação do produto final. Com o adimplemento desta, a suspensão dos tributos se transforma em isenção concreta. Ou seja, na modalidade Suspensão, o benefício é concedido anteriormente à ocorrência de um evento futuro, no caso, a futura exportação, estando intimamente ligado aos compromissos assumidos pela empresa, em conformidade com o projeto elaborado pelo próprio interessado e nos termos do Ato Concessório emitido pela SECEX.

A sistemática do Drawback Suspensão é bem diferente daquela que ocorre na modalidade Isenção, em relação à qual o importador utilizou produtos de importação comum, com o pagamento dos tributos devidos, na fabricação de produtos já exportados. Nesta hipótese, o benefício fiscal visa “compensar” os encargos financeiros anteriormente despendidos, possibilitando ao interessado importar com isenção de tributos a mesma mercadoria (qualidade, quantidade, etc.) para repor seus estoques.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos deve ser mais cuidadoso e abrangente, sem, contudo, tornar impraticável ou impossibilitar o alcance do objetivo maior pretendido.

Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime Drawback, fossem “desviados” para o mercado interno.

No presente caso, houve a concessão do regime, surgindo um vínculo entre o Fisco e o beneficiário do regime, pelo qual o primeiro desembarçou mercadorias com suspensão da exigibilidade dos tributos, sob condição de que o segundo promovesse a sua aplicação em produtos destinados à exportação, no prazo e condições estipulados no ato concessório emitido pelo órgão competente.

A condição básica para a obtenção do benefício é que a importadora se comprometa a atingir certas metas de exportação, utilizando-se, para tanto, dos insumos importados sob o regime de Drawback, conforme visto.

Não bastasse isso, o atual regulamento aduaneiro, contrariamente ao que assevera a interessada, também prevê a total vinculação entre as mercadorias importadas e aquelas a exportar, conforme transcrição do artigo 341 do Decreto nº 4.543/2002:

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

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

Se, no entanto, a importadora descumprir o acordado, desrespeitando quaisquer condições previstas na legislação, perde a característica essencial que lhe confere o benefício previsto no Ato Concessório, devendo sujeitar-se ao regime de importação comum.

No regime de Drawback Suspensão, é pressuposto essencial que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Para se comprovar a efetiva exportação dos produtos industrializados com o efetivo emprego das mercadorias importadas com a suspensão do imposto, a legislação traz um rol de exigências, com as quais o contribuinte aquiesceu quando assinou o termo de compromisso. Assim, não é possível que o exportador faça a exportação sem a devida vinculação documental, que é o meio de prova exigido pela legislação do efetivo cumprimento do regime. Assim, somente poderão ser aceitos para a comprovação do cumprimento do regime de "drawback", na modalidade suspensão, os registros de exportação devidamente vinculados ao ato concessório. (Grifei)

No caso, em que pese haver documentação indicando a utilização dos insumos importados na produção, entendo que faltou comprovação de sua vinculação aos produtos exportados. Dessa forma, descumprida a condição, resta descumprido o regime de *Drawback*” .

Por fim, entendo que reconhecer que esteja cumprido o Regime Aduaneiro de *Drawback*, sem a vinculação entre o RE (Registro de Exportação) e o Ato Concessório (AC) no sistema SISCOMEX, seria uma maneira de estimular essa prática ilegal e fragilizar os controles aduaneiros.

Pelo exposto, voto pelo desprovemento do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte.

(3) Adequação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

Por fim, cumpre tecer considerações sobre a alegação do Contribuinte, em sede de Recurso Especial, de adequação da base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação, nos termos do julgamento proferido pelo STF, em sede de repercussão geral, por se tratar de matéria de ordem pública.

No entanto, não tendo sido a alegação veiculada no processo pelo Contribuinte, não pode ela ser conhecida em sede de julgamento de Recurso Especial, uma vez que não foi devolvida à competência deste Colegiado para sua apreciação.

Conclusão

Pelo todo acima exposto, **nega-se provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos