



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

Processo nº 13005.721904/2013-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.288 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria DRAWBACK-ISENÇÃO
Recorrente POLO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

***DRAWBACK*. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO. RFB (AFRFB).**

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de *drawback* na modalidade isenção, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

"*DRAWBACK*-ISENÇÃO" BRASILEIRO. ETAPAS PRESSUPOSTAS.

O "*drawback*-isenção" brasileiro pressupõe, então, três etapas: (1) uma importação de mercadorias, com incidência normal de tributos, que deve ser comprovada com uma Declaração de Importação (DI); (2) uma exportação de produto no qual se utilizem as mercadorias importadas, que deve ser comprovada com um Registro de Exportação (RE), vinculado a uma declaração de exportação que tenha sido averbada; e (3) uma solicitação do benefício para a SECEX, que emite um Ato Concessório, autorizando a empresa a importar com isenção as mercadorias especificadas no documento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, preliminarmente, em relação às alegações apresentadas da tribuna, constantes de requerimento avulso anexado ao processo, mas não de recurso voluntário, acerca da ocorrência de decadência do direito de lançar e exclusão de multa e juros (art. 100 do CTN), por maioria de votos, pelo conhecimento apenas em relação à decadência, e pela preclusão do tema remanescente, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que conhecia as duas questões. Relativamente à preliminar de decadência, por unanimidade de votos, negou-se provimento. Concernente ao mérito, por

maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, que declarava a nulidade do lançamento.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Autos de Infração** de fls. 2 a 243¹, lavrados em 03/10/2013, para exigência de **imposto de importação** (no valor original de R\$ 3.397.910,84), de **imposto sobre produtos industrializados** vinculado à importação (no valor original de R\$ 1.383.434,81), de **contribuição para o PIS/PASEP-importação** (no valor original de R\$ 549.476,93), e de **COFINS-importação** (no valor original de R\$ 2.530.924,34), totalizando, com acréscimos de **juros de mora e de multa de ofício**, R\$ 16.713.886,10.

No Relatório de Fiscalização de fls. 211 a 243, que compõe a autuação, narra a fiscalização que: (a) o procedimento objetivou a verificação do cumprimento das condições estabelecidas em três Atos Concessórios (nº 1690-08/000005-2, concedido em 29/01/2008, e com validade até 29/01/2010, sendo prorrogado até 04/01/2013; nº 1690-08/000023-0, concedido em 13/08/2008, e válido até 13/08/2009; e nº 1690-11/000001-2, concedido em 05/01/2011, e com validade até 04/01/2012, sendo prorrogado até 04/01/2013) relativos ao regime de *drawback*, na modalidade isenção; (b) conforme as Portarias SECEX nº 36/2007, nº 25/2008, nº 10/2010 e nº 23/2011, vigentes durante o período de validade dos atos concessórios, são condições básicas para fruição do benefício: (b1) utilização somente de declaração de importação (DI) ou nota fiscal (NF) não anterior a 2 anos da data do pedido; (b2) (embarque para) importações dentro da validade de um ano do ato concessório correspondente, respeitadas as alterações do ato solicitadas dentro do prazo de validade; e (b3) preenchimento de Relatório Unificado de *Drawback* - RUD, identificando os registros efetuados no SISCOMEX relativos a importações e exportações, e as NF de venda e aquisições no mercado interno vinculadas ao regime, se for o caso; (c) a fiscalização teve início em 05/07/2013, em diligência realizada na sede da empresa, tendo sido, na ocasião, retidas folhas de "consumo de matéria-prima e perda de material", e intimada a empresa a apresentar laudos técnicos sobre o processo produtivo; (d) as infrações detectadas foram, basicamente, **importação de mercadorias sob o regime não amparadas em importações anteriores e não amparadas em exportações ocorridas**; (e) no **Ato Concessório nº 1690-08/000005-2**, detectou-se que: (e1) há incompatibilidades entre as mercadorias importadas com pagamento de tributos (tabela

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

à fl. 217) e as importadas, posteriormente, com isenção (tabela à fl. 218); e (e2) a partir dos laudos técnicos e das respostas a intimações feitas pela fiscalização, foi possível identificar a quantidade de mercadoria necessária à fabricação de cada produto exportado (Anexo VII da autuação e tabela à fl. 220), e comparar a quantidade importada com isenção e a anteriormente utilizada na fabricação dos produtos exportados, segundo o método PEPS ("o primeiro que entra é o primeiro que sai"), visualizando claramente as quantidades não utilizadas (tabela às fls. 221/223); (f) no **Ato Concessório nº 1690-08/000023-0**, detectou-se que: (f1) há incompatibilidades entre as mercadorias importadas com pagamento de tributos (tabela às fls. 225/226) e as importadas, posteriormente, com isenção (tabela às fls. 226/227); e (f2) a partir dos laudos técnicos e das respostas a intimações feitas pela fiscalização, foi possível identificar a quantidade de mercadoria necessária à fabricação de cada produto exportado (Anexo X da autuação e tabela à fl. 228), e comparar a quantidade importada com isenção e a anteriormente utilizada na fabricação dos produtos exportados, segundo o método PEPS, visualizando claramente as quantidades não utilizadas (tabela à fl. 230); (g) no **Ato Concessório nº 1690-11/000001-2**, detectou-se que: (g1) há incompatibilidades entre as mercadorias importadas com pagamento de tributos (tabela à fl. 233) e as importadas, posteriormente, com isenção (tabela à fl. 234); e (g2) a partir dos laudos técnicos e das respostas a intimações feitas pela fiscalização, foi possível identificar a quantidade de mercadoria necessária à fabricação de cada produto exportado (Anexo XIII da autuação e tabela à fl. 236), e comparar a quantidade importada com isenção e a anteriormente utilizada na fabricação dos produtos exportados, segundo o método PEPS, visualizando claramente as quantidades não utilizadas (tabela às fls. 237/238); e (h) diante das irregularidades verificadas, foram exigidos, na autuação, os tributos incidentes sobre a importação das mercadorias importadas indevidamente com isenção alegando como fundamento o regime.

Cientificada da autuação em 11/10/2013 (fl. 655), a empresa apresentou **Impugnação** em 08/11/2013 (fls. 658 a 665), argumentando, em síntese, que: (a) os Atos Concessórios emitidos pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) detalharam as mercadorias a serem importadas e os produtos a serem exportados (fl. 661); e (b) o regime foi integralmente cumprido, e as diferenças encontradas se devem ao fato de que a fiscalização não considerou determinadas adições das DI, sendo que: (b1) no caso do **Ato Concessório nº 1690-08/000005-2**, foram desconsideradas a adição 03 da DI nº 09/1415767-6, a adição 01 da DI nº 08/1576189-3, e a adição 04 da DI nº 09/0873123-4; (b2) em relação ao **Ato Concessório nº 1690-08/000023-0**, foram desconsideradas a adição 03 da DI nº 09/0925133-3 e a adição 02 da DI nº 08/1576189-3; e (b3) no que se refere ao **Ato Concessório nº 1601-11/000001-2**, foram desconsideradas as adições 01, 03 e 04 da DI nº 11/1330409-1.

Em 26/03/2014 ocorre o **julgamento de primeira instância** (fls. 834 a 841), no qual se decide unanimemente pela improcedência da impugnação, visto que as DI às quais se refere a interessada como não consideradas pela fiscalização são correspondentes a importações com isenção, e não com pagamento de tributos, destacando ainda que a análise feita pela defesa foi apenas quantitativa, e que não houve demonstração dos insumos importados com pagamento nos produtos exportados, e somente demonstrando tal utilização teria a empresa direito a isenção na reposição de seus estoques.

Cientificada da decisão da DRJ em 09/04/2014 (fl. 842), a empresa apresentou **Recurso Voluntário** em 09/05/2014 (fls. 845 a 854), reafirmando que comprovou documentalmente em sua impugnação o cumprimento integral do regime, tendo importado mercadoria em quantidade e qualidade equivalente, destinada à reposição de insumos

importados anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na fabricação de produto exportado, reiterando a justificativa constante na impugnação sobre as diferenças apuradas pela fiscalização. Colaciona ainda ementa do Acórdão nº 3101-00.323, que dispõe que é de competência exclusiva da SECEX a análise do cumprimento dos requisitos necessários à obtenção e ao deferimento do *drawback*, não cabendo à fiscalização aduaneira da RFB declarar a nulidade do ato vigente por vício formal ou material na concessão. Acrescenta, por fim, que os bens são fungíveis, não havendo necessidade de vinculação física, como já entendeu o Conselho de Contribuintes, e na linha da alteração trazida pelo Decreto nº 8.010/2013 ao artigo 402-A, § 1º do Regulamento Aduaneiro.

Em 09/12/2015 o processo foi distribuído a este relator, por sorteio (fl. 880).

O processo foi pautado para as sessões de maio, de junho e de julho de 2016, sendo retirado de pauta, em todas as ocasiões, por motivo de falta de tempo para julgamento. Em agosto de 2016, o processo foi retirado de pauta a pedido da recorrente. Em setembro de 2016, pediu vista o Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira. Em outubro de 2016, o processo foi indicado para pauta, em sessão suspensa por determinação do CARF, assim como em novembro e dezembro do mesmo ano.

Em 16/01/2017 a empresa apresenta peça que denomina de “razões finais” (fls. 897 a 906), na qual repisa a argumentação externada em sede recursal e sustenta ter havido decurso do prazo decadencial para a revisão do ato administrativo atinente à expedição do ato concessório exarado por órgão independente da RFB (a SECEX). Acrescenta ainda documentos que alega comprovarem que a SECEX analisava detidamente a quantidade de insumos importados em cotejo com os utilizados nas exportações, e “opinião técnica”, que afirma atestarem que os cálculos da RFB estariam incorretos.

Na sustentação oral regimentalmente admitida, o patrono da recorrente sustentou ainda, além das disposições referentes a competência da SECEX e decadência, que deveria haver exclusão de multa e juros (art. 100 do Código Tributário Nacional), pedindo ao colegiado que, em nome da verdade material, analisasse o argumento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Aspectos preliminares - Do "*drawback* brasileiro" e do "*drawback*-isenção"

No Brasil, a expressão "*drawback*" é equivocadamente utilizada. Assim, é preciso logo de início esclarecer que ao tratar de um "*drawback*" brasileiro, está-se a analisar um regime que tem pouca relação com o que se entende no restante do planeta como "*drawback*".

Internacionalmente, o “*drawback*” é, como sugere a própria formação da palavra, em inglês (“*draw-back*”), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). *Drawback*, assim, é “o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de *drawback*”.²

E o regime de *drawback*, por sua vez, é internacionalmente definido como:

*o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos direitos e taxas que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.*³

Foi exatamente com esse sentido que o regime foi inicialmente tratado na legislação brasileira, no Decreto nº 994, de 28/7/1936: como uma restituição, ou, na terminologia usada no decreto, uma devolução dos direitos pagos (integralmente) na importação (a norma usa ainda o termo “remissão”).⁴

A Lei nº 3.244, de 14/8/1957 manteve o *drawback* como “remissão”, em seu art. 37, dispondo que seria concedida “*remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar ('draw-back'), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira*”. E o regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs, em seu art. 6º, que “*o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do 'draw-back' será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos*”. Estava “criado” pela norma infralegal o *drawback*-suspensão, distante de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação física, no texto do art. 18: “*nenhuma mercadoria objeto de 'draw-back' poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos*”.

² Definição extraída do Anexo Específico “F” da Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização de Regimes/Procedimentos Aduaneiros” (Convenção de Quioto Revisada). A Convenção de Quioto foi adotada em 1973 (nos idiomas oficiais da Organização Mundial das Aduanas - OMA, inglês e francês, respectivamente, “International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures” e “Convention Internationale pour la Simplification et L’harmonisation des Regimes Douaniers”), e entrou em vigor em 25/09/1974, tendo passado por um processo de revisão no período de 1995 a 1999, resultando na chamada “Convenção de Quioto Revisada”, ou “Revista”, que entrou em vigor em 03/02/2006, e hoje é aplicada em países que representam mais de 80% do comércio mundial (o Brasil, que é o único dos doze maiores países do mundo que ainda não aderiu à Convenção, manifestou expressamente interesse na adesão em novembro de 2011, em conferência da Organização Mundial de Aduanas realizada em São Paulo/2011, e já foram iniciados os trâmites para incorporação do texto da Convenção a nosso ordenamento jurídico). O texto da definição corresponde a tradução livre das versões em francês (“*drawback: le montant des droits et taxes à l’importation remboursé en application du régime du drawback*”), e em inglês (“*drawback: means the amount of import duties and taxes repaid under the drawback procedure*”). O texto da convenção revisada, em ambos os idiomas, está disponível em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 29.nov.2014. Sobre a Convenção de Quioto Revisada, ver ainda: MORINI, Cristiano. A Convenção de Quioto Revisada e a Modernização da Administração Aduaneira. In: TREVISAN, Rosaldo. Temas Atuais de Direito Aduaneiro II. São Paulo: Lex, 2015, p. 163-198.

³ Idem. Tradução livre da versão em francês (“*régime du drawback: le régime douanier qui permet, lors de l’exportation de marchandises, d’obtenir le remboursement - total ou partiel - des droits et taxes à l’importation qui ont frappé, soit ces marchandises, soit les produits contenus dans les marchandises exportées ou consommées au cours de leur production*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback procedure: means the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment - total or partial - to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”), do Anexo F da Convenção de Kyoto Revisada.

⁴ Sobre o histórico do drawback, no Brasil, e em experiências comparadas, remete-se ainda a: MACHADO, Luiz Henrique Travassos. Curso de Drawback. São Paulo: Aduaneiras, 2015, p. 117-162.

Três anos depois, estava revogado o decreto regulamentar pelo Decreto nº 53.967, de 16/6/1964, que, em seu art. 3º, deu ao *drawback* a configuração tripartida (**suspensão, isenção e restituição**) que persiste nas normas até os dias atuais, mantendo-se a necessidade de que as mercadorias importadas não fossem desviadas das finalidades para as quais foram admitidas no regime (art. 8º).⁵

Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, passa a dispor (sem utilizar a expressão *drawback*)⁶ sobre **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; sobre **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; e sobre **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.

Apesar de a base legal (corretamente⁷) não se referir a *drawback*, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do *drawback* previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

Concordamos com LOPES FILHO, quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como *drawback*, deve-se entender que o *drawback* corresponde tão-somente à “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” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como **beneficiamento ativo** e **reposição de estoques**.⁸ Contudo, preferimos a designação **aperfeiçoamento ativo**, que veio a se consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.

Temos, assim, que: a) o ‘**drawback-isenção**’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como **reposição de estoques**)⁹ como tantas outras

⁵ Dispunha o artigo: “A aplicação do regime do ‘drawback’ far-se-á mediante: a) **suspensão** do pagamento do imposto devido, condicionada a plano de importação e exportação previamente aprovado, até a comprovação da exportação; b) **franquia** do imposto sobre importação posterior de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à de origem estrangeira utilizada no produto exportado; e c) **restituição** do imposto pago.

⁶ Não obstante tenha sido alguns meses antes publicada a Lei nº 5.025, de 10/06/1966, tratando em dois artigos de “*draw-back*” (um deles, o art. 55, especificamente referindo-se a isenção).

⁷ Visto que internacionalmente a expressão *drawback* designava exclusivamente a restituição, e o Decreto-lei, em sua Exposição de Motivos (nº 867, de 18/11/1966), expressamente afirmava espelhar-se em “Códigos Aduaneiros modernos” na disciplina da temática aduaneira.

⁸ LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92.

⁹ A título ilustrativo, cite-se que o Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior da ALADI define como ‘reposição de matérias-primas’ o “regime aduaneiro que permite importar, com isenção dos gravames respectivos, mercadorias equivalentes a outras que, havendo pago anteriormente esses gravames, foram utilizadas na produção de artigos exportados previamente a título definitivo” (Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 09.jul.2014). MEIRA denomina esta ‘modalidade’ de

decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro¹⁰; b) o ‘*drawback-restituição*’, ou simplesmente ‘*drawback*’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações¹¹; e c) o ‘*drawback-suspensão*’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**.¹²

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de *drawback*’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal.¹³ Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis, como as de nº 8.402/1992 (art. 3º, § 2º), nº 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e nº 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do *Drawback*” - arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “*drawback*”.

No presente processo se discute aquilo que no Brasil foi denominado de “*drawback-isenção*”, com disciplina legal estabelecida no art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966:

"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.

drawback-substituição (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 219).

¹⁰ Aliás, tal isenção está relacionada no art. 136 (inciso II, alínea ‘g’). A disciplina da isenção, contudo, foi deslocada da Seção de Isenções para o Livro referente a Regimes Aduaneiros Especiais, pela adoção da nomenclatura inadequada, que remonta à década de 60. Fossem as isenções regimes aduaneiros especiais, todas deveriam estar disciplinadas no Livro IV do Regulamento Aduaneiro. Fosse o *drawback-isenção* um regime aduaneiro especial, e não uma isenção concedida no regime comum de importação, não haveria necessidade de tê-lo expressamente mantido na Lei nº 8.032, de 12/4/1990 (arts. 2º, II, ‘g’, e 3º, I).

¹¹ Assim como defendemos o posicionamento da disciplina do *drawback-isenção* na Seção referente a isenções do Regulamento Aduaneiro, o *drawback-restituição* melhor ficaria posicionado ao lado das restituições, em decorrência do regime comum de importação, no art. 110 do mesmo regulamento.

¹² No Capítulo 1 do Anexo Específico ‘F’ da Convenção de Kyoto revisada encontramos a definição de aperfeiçoamento ativo: “regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com suspensão dos tributos incidentes na importação, certas mercadorias destinadas a sofrer uma transformação, processamento ou reparo e a serem posteriormente exportadas”. O texto corresponde à tradução livre da versão em francês (*“perfectionnement actif: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier, en suspension des droits et taxes à l’importation, certaines marchandises destinées à subir une transformation, une ouvraison ou une réparation et à être ultérieurement exportées”*), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (*“inward processing: means the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved from payment of import duties and taxes, on the basis that such goods are intended for manufacturing, processing or repair and subsequent exportation”*), e está disponível, em ambos os idiomas, em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

¹³ A situação, em verdade, é ainda pior, dado que normas de hierarquia inferior a decreto acabaram por criar ainda verdadeiras submodalidades de *drawback* (v.g. Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011 que trata de *drawback* intermediário - art. 88, *drawback* embarcação - art. 69, I, e *drawback* para fornecimento no mercado interno - art. 69, II).

A filosofia da isenção é a seguinte: (a) uma empresa importa matéria-prima para fabricação de determinado produto, com incidência normal de tributos; (b) após a industrialização, acaba por exportar o produto que fabricou com a matéria-prima importada anteriormente; e (c) com a comprovação da exportação, utilizando a matéria-prima importada com incidência normal de tributos, adquire o direito de importar novamente a matéria-prima (em quantidade/qualidade equivalente), agora com isenção, e sem a necessidade de que haja exportação. Daí o nome comumente empregado de "reposição de estoques". E, repare-se, que ao invés de repor seu estoque, a empresa que realizou os procedimentos descritos nas letras "a" e "b" deste parágrafo poderia, com a comprovação da exportação, utilizando a matéria-prima importada com incidência normal de tributos, simplesmente pedir restituição dos tributos pagos (aquilo que no Brasil é conhecido como "*drawback*-restituição", e, no resto do mundo, simplesmente como "*drawback*").

E, no Brasil, o chamado "*drawback*-isenção" é concedido pela SECEX (Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior), por meio de Ato Concessório, e fiscalizado pela RFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda). Essa afirmação já é suficiente para que se esclareça que as documentações emitidas pela SECEX não atestam conclusivamente a regularidade do regime, que pode ser objeto de fiscalização pela RFB. Veja-se que a SECEX não detém competência para atestar a regularidade do regime, por manusear apenas documentos, sequer verificando mercadoria ou processo produtivo, competências que são exclusivas da RFB, por meio de seus auditores-fiscais (AFRFB). A matéria já é, inclusive, sumulada no âmbito deste CARF, no que se refere ao "*drawback* suspensão":

Súmula CARF nº 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

E nada muda em relação ao *drawback* isenção, pois, de forma idêntica, é concedido pela SECEX (apenas com base em documentos, o que resta óbvio, até pela impossibilidade de a SECEX fiscalizar nos portos, aeroportos e pontos de fronteira, diante de sua estrutura centralizada) e fiscalizado efetivamente pela RFB, por meio de seus auditores-fiscais (AFRFB).

Assim, segue-se a análise do "*drawback*-isenção" já sob a premissa de que a autoridade competente para fiscalizar e atestar a regularidade do regime não é a SECEX (encarregada exclusivamente da concessão do regime), mas da RFB. Com isso se afasta a argumentação da recorrente de que suas operações estariam regulares em virtude haver concessão ou reconhecimento pela SECEX. Ademais, a situação aqui em análise guarda pouca relação com a referida no acórdão colacionado pela recorrente (não versando estes autos sobre nulidade de ato concessório, mas sobre fiscalização de cumprimento de ato concessório), que foi objeto de recurso, e ainda tramita neste CARF.

O "*drawback*-isenção" brasileiro pressupõe, então, três etapas:

1) uma importação de mercadorias, com incidência normal de tributos, que deve ser comprovada com uma Declaração de Importação (DI);

2) uma exportação de produto no qual se utilizem as mercadorias importadas, que deve ser comprovada com um Registro de Exportação (RE), vinculado a uma declaração de exportação que tenha sido averbada; e

3) uma solicitação do benefício para a SECEX, que emite um Ato Concessório, autorizando a empresa a importar com isenção as mercadorias especificadas no documento.

Percebe-se, pelo exposto, que todas as operações realizadas nas diferentes fases são documentadas. Basta à fiscalização, assim, verificar se o teor dos documentos é condizente com a realidade da operação. E, para tanto, deve o fisco analisar as entradas e saídas de mercadorias, e a movimentação do estoque, para saber se houve efetivo cumprimento de cada fase. E foi esse o objetivo do procedimento fiscal iniciado em 05/07/2013, que trata do caso em análise.

Do procedimento de fiscalização no caso em análise

No procedimento de fiscalização, foram estabelecidas premissas compatíveis com as três etapas acima, mas já com os prazos constantes das Portarias SECEX de regência, e comparando-se, a cada Ato Concessório, as mercadorias importadas e exportadas, chegando-se a tabelas onde foram verificadas incompatibilidades entre as mercadorias importadas com pagamento de tributos (etapa 1), e as importadas, posteriormente, com isenção (etapa 3), e importações (etapa 3) não amparadas em exportações ocorridas (etapa 2).

A recorrente, em sua defesa, justifica as diferenças apuradas no fato de ter a fiscalização desconsiderado algumas adições de declarações de importação, que aqui organizamos em ordem cronológica, apondo, entre parênteses, as páginas correspondentes no presente processo (numeração eletrônica): DI nº 08/1576189-3/adições 01 e 02 (fls. 752 a 757); DI nº 09/0873123-4/adção 04 (fls. 758 a 765); DI nº 09/0925133-3/adção 03 (fls. 778 a 784); DI nº 09/1415767-6/adção 03 (fls. 744 a 751); e DI nº 11/1330409-1/adções 01, 03 e 04 (fls. 791 a 798).

Como bem percebeu a DRJ, todas as importações, nas adições citadas, foram efetuadas com isenção (etapa 3), não se prestando a comprovar a etapa 1: importações normais com pagamento de tributos. Estaria, assim, a empresa, "repondo estoques" de mercadorias que já importou com isenção, o que é absolutamente incompatível com o regime.

Não atentou a recorrente para o próprio critério claramente informado pela fiscalização (fls. 213/214):

"6. Com base nessas condições, na fiscalização dos atos concessórios de drawback isenção, emitidos para a sociedade empresária POLO, verificamos os seguintes pontos:

(...)

(iii) Se a quantidade de mercadorias importadas com isenção, posteriormente à emissão dos atos concessórios, era compatível em quantidade e qualidade às importadas originalmente com pagamento de tributos;

(iv) Se, após a análise iii, a quantidade de mercadorias importadas com isenção, posteriormente à emissão dos atos concessórios, era compatível com a quantidade utilizada em produtos exportados previamente à emissão do ato concessório, considerando-se, conforme a legislação de regência, as perdas no processo produtivo." (grifo nosso)

Parece entender a recorrente que pode justificar a importação posterior com isenção mediante uma declaração de importação antecedente que também foi efetuada com isenção. Em outras palavras, que uma importação efetuada com isenção poderia ser usada como antecedente (etapa 1) de um processo de "drawback isenção". E isso é absolutamente avesso ao comando do artigo 78 do Decreto-lei nº 37/1966, aqui reproduzido.

E avesso também ao que dispõem os Regulamentos Aduaneiros (RA) de 2002 e 2009, ao disciplinar a matéria, em suas redações originais. E, no RA de 2009, o artigo 402-A, mencionado pela recorrente, foi inserido para disciplinar o artigo 17 da Lei nº 11.774/2008, permitindo a utilização de mercadoria equivalente apenas a partir da edição de ato normativo específico conjunto entre SECEX e RFB. Tal ato foi emitido em 17/12/2010 (Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 3, vigente a partir de 21/02/2011), mas sua aplicação ao caso demandaria providência explícita por parte da recorrente (v.g., conforme artigos 5º e 10), ainda assim, somente em relação ao Ato Concessório nº 1690-11/000001-2, providência que não se detecta nas cópias do Ato Concessório carreadas aos autos (fls. 727/728).

No que se refere à necessidade de vinculação física, expressamente referida pela DRJ, temos que é incabível tal discussão nestes autos, tendo em vista que a autuação não usa a expressão e a impugnação não discute especificamente o tema, limitando-se a afirmar que as operações estariam comprovadas pelas DI registradas com isenção.

Assim, a defesa não alega que as diferenças se devem a utilização de produtos equivalentes, mas a importações de mercadorias isentas, com benefício, restando, então, uma "etapa" em aberto no *drawback*, pois tais mercadorias são resultantes (etapa 3), e não pressupostos (etapa 1) da isenção.

Improcedentes, portanto, as alegações de defesa.

Considerações Finais

Cabe ainda, derradeiramente, analisar argumento suscitado pela recorrente após o prazo para interposição de recurso voluntário, referente a decadência, como matéria de ordem pública, visto que o colegiado deliberou majoritariamente por sequer conhecer a respeito da outra preliminar intempestivamente suscitada, referente à aplicação do artigo 100 do Código Tributário Nacional, ao caso.

Na hipótese de *drawback*-isenção brasileiro, o prazo regular para lavratura da autuação, segundo o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009 - artigo 752, § 3º, II), que acolheu o entendimento majoritário do CARF sobre a matéria, é de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual foi registrada a declaração de importação com isenção.

No caso em análise, que trata de declarações de importação registradas a partir de 2008, tal prazo seria 01/01/2014. Como a ciência da lavratura do auto de infração se

deu em 11/10/2013 (fl. 655), é forçoso concluir que não há vestígio da ocorrência de decadência, no presente processo.

A recorrente parece ainda fazer certa confusão, com vínculo indevido entre o prazo decadencial e a emissão do ato concessório, que, repita-se, é ato formal da SECEX, órgão sem competência fiscalizatória do regime, competência esta que é restrita à RFB. Não há revisão de ato, no caso, mas fiscalização de ato pelo órgão competente, dentro dos prazos permitidos na legislação aduaneira.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

Peço permissão para declarar meu voto, e justificar, assim, minha proposição de nulidade da autuação, face ao extremamente fundamentado voto do relator, o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Creio que deveríamos decretar a nulidade do Auto por cerceamento de defesa e falta de fundamentação lógica (erro na descrição do fato e na subsunção à hipótese legal - artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972). Nas próximas linhas explico essa minha convicção.

Peço a paciência de todos para trazer a essa declaração parte do Termo Fiscal, trecho em que a autoridade fiscal procura demonstrar as evidências para a sua conclusão (selecionei apenas o referente a um dos atos concessórios, como ilustração, mas o modelo de análise se reproduz aos outros atos). Percorramos com vagar o texto do auto de infração:

3.1. ATO CONCESSÓRIO Nº 1690-08/00005-2 [...]

16. A terceira tarefa realizada (análise 3) foi determinar a quantidade de produtos importados com pagamento de tributos (DIs relacionadas no RUD) e comparar com a quantidade de produtos importados com isenção de tributos (DIs obtidas no Siscomex a partir das informações prestadas pelo contribuinte quando do registro das mesmas, em especial o nº do AC).

17. A partir do RUD obtemos os números das DIs que foram registradas com pagamentos de tributos. Com esses números, esta fiscalização extraiu-as do Siscomex e classificou as mercadorias importadas (conforme laudo técnico) e as respectivas quantidades, em kg, conforme Anexo V.

18. A partir dos dados do Anexo V, é possível separar, por mercadoria, a quantidade, em KG, de mercadoria importada com pagamento de tributos, conforme tabela 1 abaixo:

Tabela 1

Mercadoria	Quantidade (KG)
COPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 409 / ELTEX PKS 407 / ELTEX PKS 607	1.608.750
PROPILCO 03H77-MAB	267.500
RESINA MATE CONSTAB MAT 2440 / AMPACET MATIF 97	8.675
Schilman Polybatch FASPS 2950 / Schulman Polybatch FASPS 2950 W Constab ATG 4509 PP / Ampacet Anslip 75 / Ampacet Anslip 12	429.750
SCHULMAN MASTERBATCH PF 42 N / SCHULMAN MASTERBATCH PF 52 N / SCHULMAN MASTERBATCH PF 61 V / CONSTAB FK 80103 PP / MULTIBASE MP 52720 / AMPACET WHOP 2P	460.000
SCHULMAN POLYBATCH ASPA 2485	1.500
Schulman Polybatch FASPS ABVT 22 SC / CONSTAB AB 6060 / AMPACET SEABLOCK 4 / AMPACET SEABLOCK 2	18.750
TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 359 / ELTEX PKS 357 / BASELL ADSYL 5C 30F	2.139.750

19. Seguindo a análise, resta obter a quantidade de mercadorias importadas com isenção de tributos utilizando o benefício do ato concessório de drawback nº 1690-08/000005-2. Tais DIs foram extraídas do Siscomex, a partir das informações prestadas pelo contribuinte quando do registro no sistema, e classificadas por mercadoria e quantidade, em kg, conforme Anexo VI:

20. A partir dos dados do Anexo VI, é possível separar, por mercadoria, a quantidade, em KG, de mercadoria importada com isenção de tributos, conforme tabela 2 abaixo:

Tabela 2

Mercadoria	Quantidade (KG)
COPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 409 / ELTEX PKS 407 / ELTEX PKS 607	1.563.550
COPOLIMEROS DE PROPILENO ADSYL 7416 XCP	1.375
COPOLIMEROS DE PROPILENO ADSYL 7434	1.375
PROPILCO 03H77-MAB	229.500
Schilman Polybatch FASPS 2950 / Schulman Polybatch FASPS 2950 W Constab ATG 4509 PP / Ampacet Anslip 75 / Ampacet Anslip 12	295.625
SCHULMAN MASTERBATCH PF 42 N / SCHULMAN MASTERBATCH PF 52 N / SCHULMAN MASTERBATCH PF 61 V / CONSTAB FK 80103 PP / MULTIBASE MP 52720 / AMPACET WHOP 2P	621.373
SCHULMAN POLYBATCH ABPP 05	5.375
SCHULMAN POLYBATCH ABVT 34 SC / AMPACET TASC 25	2.750
SCHULMAN POLYBATCH ASPA 2485	70.000
Schulman Polybatch FASPS ABVT 22 SC / CONSTAB AB 6060 / AMPACET SEABLOCK 4 / AMPACET SEABLOCK 2	123.750
Schulman Polybatch FASPS ABVT 22 SC / CONSTAB AB 6060 / AMPACET SEABLOCK 4 / AMPACET SEABLOCK 2	123.750
TERPOLIMERO DE PROPILENO ADSYL 7410 XCP	27.500
TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 359 / ELTEX PKS 357 / BASELL ADSYL 5C 30F	2.096.724
TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 399 / TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 689	49.500

21. Analisando preliminarmente as tabelas 1 e 2, observamos que há uma divergência considerável entre as mercadorias e quantidades importadas com pagamento de tributos e as importadas com isenção tributária, evidenciando que o benefício de drawback não está sendo utilizado da maneira correta pelo interessado.

22. A quarta tarefa realizada (análise 4) foi determinar a quantidade teoricamente necessária de mercadoria importada para produzir o produto que foi exportado, segundo o RUD e laudos técnicos fornecidos pela própria POLO (anexo II e III), com suas quantidades e relações insumo importado x produto exportado, bem como as perdas inerentes aos processos produtivos desses produtos exportados.

23. Importante ressaltar que os laudos técnicos com a composição dos produtos exportados, apresentados pelo interessado, possuem 3 períodos de referência (Julho de 2006 a Setembro de 2007, Junho de 2008 e Dezembro de 2009) para os mesmos produtos, conforme anexo III.

24. Os períodos de referência de julho de 2006 a Setembro de 2007 e de Junho de 2008 são exatamente iguais, ou seja, possuem as mesmas relações de insumo importado x produto exportado. Já os laudos de dezembro de 2009 possuem relações de insumo importado x produto exportados diferentes dos anteriores. Como as exportações do ato concessório nº 1690-08/000005-2 ocorreram nos anos de 2006 e 2007, foram considerados os laudos técnicos do período de referência de julho de 2006 a setembro de 2007 para efeitos de análise.

25. A partir do RUD, dos laudos apresentados e de respostas a intimações feitas por esta fiscalização (anexo II, III e IV), é possível identificar a que laudo técnico pertence cada produto exportado. Tais informações encontram-se no Anexo VII.

26. A partir dos dados do Anexo VII, é possível identificar, por laudo técnico, a quantidade, em KG, de mercadoria necessária à fabricação dos produtos exportados, conforme tabela 3 abaixo:

Tabela 3

Mercadoria	Quantidade (KG)
TSY	8.293.474,64
TSB	685.460,80
TMS	933.223,45
TPY	338.828,36
TBP TOB	407.786,28
MB400	162.454,2
TFA	98.774,5
THB	78.247,2
MF503	20.625
PKS 359	7.500

27. A simples multiplicação da relação insumo x produto pela quantidade de produto exportado, adicionado do percentual de perdas do processo produtivo, nos fornecerá, sem quaisquer outras considerações de datas de importação, de quantidades importadas anteriormente e posteriormente às exportações etc, a quantidade teórica de produtos utilizados para fabricação das mercadorias exportadas. Tais valores encontram-se na tabela 4 abaixo:

Tabela 4 (Produtos exportados sem perdas no processo produtivo)

Mercadoria	NCM Produto Exportado	Quantidade (KG)	Quantidade (KG) + perdas (5%)
Homopolímero Braskem e Ipiranga H 504 XP / Homopolímero Ineos H03G-01 / Homopolímero Braskem H 520 HS	39202019	9.922.300,86	10.418.415,90
PROPILCO 03H77-MAB	39202019	72.300,41	75.915,43
Schilman Polybatch FASPS 2950 / Schulman Polybatch FASPS 2950 W Constab ATG 4509 PP / Ampacet Anslip 75 / Ampacet Anslip 12	39202019	127.878,93	134.272,88
SCHULMAN POLYBATCH ABPP 05	39202019	11.759,91	12.347,90
SCHULMAN POLYBATCH ASPA 2485	39202019	8.097,99	8.502,89
SCHULMAN MASTERBATCH PF 42 N / SCHULMAN MASTERBATCH PF 52 N /	39202019	59.292,12	62.256,73

SCHULMAN MASTERBATCH PF 61 V / CONSTAB FK 80103 PP / MULTIBASE MP 52720 / AMPACET WHOP 2P			
Schulman Polybatch FASPS ABVT 22 SC / CONSTAB AB 6060 / AMPACET SEABLOCK 4 / AMPACET SEABLOCK 2	39202019	30.962,21	32.510,32
COPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 409 / ELTEX PKS 407 / ELTEX PKS 607	39202019	670.474,37	703.998,09
TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 359 / ELTEX PKS 357 / BASELL ADSYL 5C 30F	39202019	645.095,05	677.349,81
SCHULMAN POLYBATCH ABVT 34 SC / AMPACET TASC 25	39202019	0,00	0,00
TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 399 / TERPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 689	39202019	0,00	0,00
RESINA HIDROGENADA CONSTAB MA0929 CPP / RESINA HIDROGENADA CONSTAB MA0937 CPP	39202019	0,00	0,00
RESINA MATE CONSTAB MAT 2440 / AMPACET MATIF 97	39202019	0,00	0,00
MF503*	39023000	7.500	7.500,00
PKS 359*	39029000	20.625	20.625,00

28. Recordando, o regime especial de drawback isenção é aquele que permite importar mercadoria, com isenção dos tributos incidentes na importação, em **quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto anteriormente exportado**. A quantidade e qualidade dos produtos exportados estão relacionadas na tabela 4 acima. Já as importações com isenção estão relacionadas na tabela 2 acima. Dessa forma, partindo dos dados da tabela 2, comparando-os com os da tabela 4, obtemos a tabela 5 abaixo:

Tabela 5

Mercadoria	Quantidade importada com isenção de Tributos (KG)	Quantidade anteriormente utilizada na fabricação dos produtos exportados (KG)	Quantidade NÃO utilizada para fabricação dos produtos exportados (KG)
COPOLIMERO INEOS ELTEX P KS 409 / ELTEX PKS 407 / ELTEX PKS 607	1.563.550,00	703.998,09	859.551,91

29. Conforme tabela 5 acima, conclui-se que uma grande quantidade de mercadorias importadas com isenção de tributos não foi utilizada na fabricação de produtos exportados. Dessa forma, tais mercadorias foram glosadas por esta fiscalização, cabendo a cobrança dos tributos incidentes devidos, mas não recolhidos na data de registro das respectivas DI. Ao fazermos essa cobrança, utilizamos o método "PEPS" (o primeiro a entrar é o primeiro a sair), exigindo os tributos não recolhidos das DIs mais recentes, o que tem por consequência a imposição de um valor menor a título de juros.

30. Na análise dos dois atos concessórios restantes usaremos as mesmas considerações essenciais e o mesmo método e sistema de cálculos utilizados na análise deste ato concessório.

Esse foi um trecho do termo fiscal, por meio do qual a autoridade demonstra como identificou e quantificou os bens em que não se pagou os tributos devidos. Fica evidente o domínio técnico da autoridade de lançamento sobre o seu modelo de análise. Não é esse meu questionamento. Foco nas condições de compreensão da contribuinte a respeito do modelo de análise e de suas implicações para a determinação do fato considerado infração.

Segundo o relator do julgamento *a quo*, a acusação seria de inadimplemento do *regime drawback isenção*, pois teria sido constatado que a contribuinte não faria jus à isenção por que ela não comprovara que os bens importados - antes do ato concessório ter sido emitido - haviam sido aproveitados nos exportados. Reproduzo a seguir o trecho do acórdão da DRJ onde há o relatório do procedimento fiscal e da sua conclusão:

Em uma primeira análise foi verificada a compatibilidade das datas de registro das Declarações de Importação pertencentes ao regime de drawback isenção com a data de validade do ato concessório. Consultando o Siscomex, observa-se que as importações sob o regime estavam dentro do prazo autorizado pela Secex.

Em uma segunda análise foi verificada a compatibilidade das datas de registro das Declarações de Importação originais (importações anteriores às exportações) com a data do pedido do ato concessório. Foram consideradas válidas todas as Declarações de Importação informadas no RUD.

A quarta análise realizada foi para determinar a quantidade teoricamente necessária de mercadoria importada para produzir o produto que foi exportado, segundo o RUD e laudos técnicos fornecidos pela própria POLO, com suas quantidades e relações insumo importado X produto exportado, bem como as perdas inerentes aos processos produtivos desses produtos exportados. Desta análise, concluiu-se que uma grande quantidade de mercadorias importadas com isenção de tributos não foi utilizada na fabricação de produtos exportados. Dessa forma, tais mercadorias foram glosadas por esta fiscalização, cabendo a cobrança dos tributos incidentes devidos, mas não recolhidos na data de registro das respectivas Declarações de Importação.

Segundo a Fiscalização, as infrações ao regime aduaneiro especial de drawback cometidas pela empresa Pólo são as seguintes:

I) Importações de mercadorias sob o regime de drawback isenção não amparadas em importações ocorridas com pagamento de tributos;

II) Importações de mercadorias sob o regime de drawback isenção não amparadas em exportações ocorridas.

A Fiscalização cita o artigo 120 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009) e aduz que a desconsideração das quantidades informadas para efeito da comprovação do compromisso maior da POLO, o qual era a reposição de mercadoria anteriormente importada com recolhimento dos tributos incidentes, utilizada na produção de produto exportado, tem como resultado a exigência dos tributos incidentes no momento das importações sob o regime, mas não recolhidos.

Ou seja, a sociedade empresária POLO não fazia jus ao benefício pleiteado, no caso a isenção dos tributos devidos na importação, no momento do registro das importações das quantidades de mercadorias que restaram glosadas, pois tais quantidades não possuíam correspondência com mercadorias anteriormente importadas e utilizadas em produto exportados. (GRIFOS ACRESCIDOS)

Notemos, senhores Conselheiros, que a autoridade fiscal descreve seu procedimento como passando por quatro análises. Em sua 3ª análise compara a quantidade da 1ª importação (antes da exportação e do respectivo ato concessório) com a quantidade da 2ª importação (depois do ato concessório) e conclui que o contribuinte usa o regime de forma incorreta por que a quantidade importada com isenção diverge substancialmente com a quantidade importada com pagamento de tributo.

Mas prossigamos em nossa ponderação a respeito da autuação. Notemos que na 4ª análise a autoridade fiscal revê os parâmetros que embasaram as quantidades autorizadas no ato concessório. E ela conclui que a contribuinte teria direito a menos bens importados com isenção do que havia sido autorizado no ato concessório e menos do que havia sido importado com isenção.

O Ilustre Julgador da DRJ, ao desenvolver o argumento, em seu voto, para concluir pela manutenção da exigência, desconsidera a 3ª análise e sua conclusão e concentra-se na 4ª análise. Vejamos:

A fiscalização, utilizando os RUD, extrações do Siscomex e laudos técnicos fornecidos pelo contribuinte, elaborou as planilhas constantes no relatório de Fiscalização. Nestas planilhas, a quantidade de cada um dos insumos importados, em cada ato concessório, é comparada com aquelas exportadas nos REs que foram utilizados para adimplemento do compromisso de exportar.

A análise das referidas planilhas indica que, de modo geral, o contribuinte não conseguiu adimplir, na totalidade, o compromisso de exportação assumido nos referidos atos concessórios. Nesses atos houve, à época do vencimento do prazo de vigência do regime, sobra de insumo importado com isenção de tributos. Ou seja, a quantidade de insumo total exportado é inferior àquela que foi importada ao amparo do regime. (GRIFOS ACRESCIDOS)

Os julgadores *a quo* apreciam os argumentos de defesa da contribuinte e manifestam que eles não parecem ser assertivos com relação ao fato imputado. E manifestam ainda que o contribuinte pecou por falta de provas para sustentar suas alegações e seu direito. Vejamos:

Frente às argumentações da Fiscalização, as alegações da impugnante não têm fundamento. Ao defender que determinadas adições não foram consideradas, não houve clareza suficiente sobre qual impacto teria nas análises realizadas pela Fiscalização. A interessada ao dizer que há falta de inclusão de determinada adição de uma Declaração de

Importação, baseada em análise somente quantitativa, não justifica o uso dos insumos corretamente.

Ressalta-se que as Declarações de Importação às quais a interessada se refere como não consideradas pela Fiscalização são as Declarações de Importação com isenção tributária. Sem contar que, por exemplo, a impugnante se engana ao dizer que a Fiscalização não considerou a adição 03 da Declaração de Importação nº 09/1415767-6. Esta adição faz parte das planilhas relacionadas às folhas 431 e 644.

Além do mais, se determinada adição de uma Declaração de Importação não foi considerada, esta deveria ser adicionada ao valor total das Declarações de Importação com isenção. Logicamente, com mais essas adições, se constataria que teriam sido importados mais insumos do que deveria, ou seja, haveria sobra de insumos importados com isenção. Assim, esta alegação somente vem prejudicar a posição do contribuinte.

Sem contar que o contribuinte somente fez análise quantitativa, e não qualitativa, ao comparar somente valores totais das Declarações de Importação originais com pagamentos de tributos e Declarações de Importação com isenção.

Pela análise qualitativa, a empresa beneficiária do regime deveria comprovar a utilização dos insumos importados (1ª importação) na elaboração dos produtos exportados. Pois, somente demonstrando esta utilização é que a impugnante teria direito à isenção dos impostos na reposição de seus estoques (2ª importação).

Como visto, da leitura dos autos verifica que a impugnante não se esforçou minimamente para demonstrar, efetivamente, a utilização dos insumos importados nos produtos exportados. Cabe às partes em litígio ao fazerem suas alegações e afirmações apresentarem as provas que as embasam. Devem demonstrar os fatos que alegam de forma a esclarecer o julgador, proporcionando-lhe o conhecimento dos mesmos e auxiliar na formação de seu convencimento.

Ante a tudo o que foi exposto, fica evidenciado que a Impugnante não demonstrou que os insumos importados foram utilizados na elaboração de produtos exportados. (GRIFOS ACRESCIDOS)

A meu ver, fica claro que a contribuinte, **à luz o que constava no termo fiscal**, havia chegado a entendimento do fato infracional diferente do entendimento esposado pelos Julgadores *a quo*. Se esse entendimento da contribuinte foi equivocado, ao perquirir o que ela argumentou em sua impugnação e ao cotejá-lo com o termo fiscal, podemos inferir que esse equívoco se deve em parte à descrição apresentada pela autoridade de lançamento.

Por isso fui ao Termo Fiscal, e constatei que a minha leitura dele ganha clareza quando apoio-me na interpretação e resumo da decisão de 1º piso, e adquiro ainda maior compreensão após ler o relatório e voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan. Por isso, deduzo que a leitura exclusiva do termo fiscal não é suficiente para se compreender o fato imputado.

Os julgadores *a quo* não aventaram a hipótese de que a contribuinte não estava apresentando argumentos eficientes ou eficazes por que lhe faltara provas, mas por que

havam chegado a entendimento do fato apurado que seria revelado distinto do entendimento elaborado pelos próprios julgadores de seu recurso.

Notemos que a contribuinte não percebera que a autoridade fiscal estava revisando as bases do próprio ato concessório emitido pela SECEX. A contribuinte não questionara esse procedimento da Receita Federal em sua impugnação. A recorrente não conseguira entender isso somente com o texto do Termo Fiscal. Ela somente compreendeu esse procedimento, parte do fato apurado, depois da decisão proferida pela DRJ. Ela incluiu então em seu recurso voluntário o questionamento da Receita Federal estar revisando o ato administrativo de outro órgão (no caso a SECEX, emissor do ato concessório em *drawback* isenção).

A meu ver, houve cerceamento ao amplo exercício do direito de defesa, pois insuficiente a descrição do fato imputado e sua subsunção à hipótese dada pela lei para definir a infração, de modo a permitir ao acusado entender a acusação e poder dela se defender tempestiva e amplamente. Essa situação se enquadra na hipótese prevista na combinação do artigo 10 com o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Adiciono ainda uma consideração. De plano, reafirmo que o voto do mui ilustre relator Conselheiro Rosaldo Trevisan é claro e didático quanto a apresentar e explicar o regime *drawback* isenção. Entretanto, respeitosamente, peço escusas para apontar que em seu relatório, voto e argumentação em sessão sugere que o contribuinte havia usado de importação isenta (e não somente de importações com pagamento) para obter o ato concessório. Essa interpretação argumentativa e analítica, em minha visão, vem ao encontro do diagnóstico que fiz. O Termo Fiscal não traz uma descrição dos fatos que seja compreensível, em primeira leitura, para a contribuinte. E essa descrição fiscal suscitou leituras diferentes entre os especialistas da matéria, cujas divergências foram sendo decantadas e revisadas ao longo do contraditório, principalmente nas peças de defesa da contribuinte.

Faço notar que não há nos autos qualquer dado ou prova incluída pela autoridade fiscal de que o Ato Concessório teria sido emitido aproveitando DI originária que tinham já aproveitado isenção, como desejou sugerir o relator.

Por essas razões é que propus a nulidade da autuação.

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira