



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

Processo n° 13044.000292/2010-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.519 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria II/IPI/PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 20/08/2004 a 18/04/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO PARCIAL DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS SUSPENSOS NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime drawback suspensão, além do cumprimento de outros requisitos, a conversão da suspensão dos tributos em isenção depende do cumprimento do compromisso de exportar assumido no ato de concessão do regime, logo, se houver descumprimento parcial do referido compromisso, na mesma proporção, passa a ser devida a cobrança dos tributos suspensos na correspondente operação de importação realizada ao amparo do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INEXISTÊNCIA DE PROVA ADEQUADA. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fim de comprovação do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime drawback, modalidade suspensão, somente será aceito o Registro de Exportação (RE) que contenha o código de enquadramento da operação de exportação do regime drawback suspensão comum (código 81101).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 20/08/2004 a 18/04/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO DOS REQUISITOS DO REGIME. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. POSSIBILIDADE.

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 (Súmula CARF nº 100).

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. MULTA REGULAMENTA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO DE HABILITAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO REGIME. FALTA DE SUBSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de subsunção, a multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/2003, não se aplica no caso do inadimplemento integral ou parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime drawback suspensão.

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM. CIÊNCIA DO AUTUADO ANTES DE COMPLETADO O QUINQUÍDIO. EXTINÇÃO DO DIREITO DE LANÇAR. INOCORRÊNCIA.

1. No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação fixada no ato concessório.

2. Nos presentes autos, não houve caducidade do direito de lançar, haja vista que o sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração antes de expirado o prazo quinquenal de decadência.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 20/08/2004 a 18/04/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO SUFICIENTE DOS FATOS E CORRETO ENQUADRAMENTO LEGAL. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRADITÓRIO E AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por ofensa ao contraditório e ao direito de defesa, o auto de infração que apresenta suficiente descrição dos fatos e correta capitulação legal da infração, e a autuada revela pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados e apresenta substancial impugnação, abrangendo questões preliminares e de mérito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e a prejudicial de decadência do direito de a Fazenda de constituir o crédito tributário e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir a multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, estabelecida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003, parcialmente vencidos os Conselheiros Domingos de Sá, Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que

também excluía o valor do crédito tributário correspondente ao Ato Concessório nº 20040196933 e a Conselheira Maria do Socorro e o Conselheiro Ricardo Rosa, que negavam provimento ao Recurso Voluntário. Fez sustentação oral a Dr^a. Suzy Gomes Hoffmann - OAB 103.145 - SP.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza e Walker Araújo.

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 4/71 e 287/289), em que formalizada a exigência de crédito tributário, no valor total de R\$ 13.734.869,33, sendo R\$ 11.698.869,33 de Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, acrescidos de juros de mora e multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), e R\$ 2.036.000,00 de multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional de habilitação ou utilização do regime aduaneiro especial drawback suspensão.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 269/279, o motivo da autuação foi o inadimplemento parcial do compromisso de exportação assumido nos Atos Concessórios (AC) de nº 2004.019.693-3, com prazo de validade entre 20/8/2004 e 20/8/2006, e de nº 2006.004.762-3, com prazo de validade entre 24/4/2006 e 23/4/2008, relativos regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, em decorrência da apuração das seguintes irregularidades: (i) exportações vinculadas e não informadas pela beneficiária ao Decex; (ii) exportações informadas ao Decex pela beneficiária e não vinculadas ao ato concessório; (iii) valores de exportação individuais, informados pela beneficiária, maior ou menor que os valores das exportação existentes na base de dados do Siscomex Exportação; e (iv) exportações vinculadas ao referidos AC inferiores aos compromissos de exportação assumidos perante o Decex.

Em sede de impugnação, a autuada apresentou razões de defesa envolvendo questões preliminares e de mérito, nos termos a seguir resumidos:

1) em preliminar, a fiscalizada alegou:

a) nulidade dos autos de infração por imprecisa descrição dos fatos que ensejaram a autuação, sob o argumento de que não era possível precisar qual infração cometera ou que informação fora prestada de modo diverso, padecendo o lançamento de irregularidade formal, e de que houve excessiva citação de dispositivos legais, que em sua maioria não tem

pertinência com o lançamento em debate, causando-lhe dúvida acerca da conduta que lhe fora imputada como ilegal e prejudicando seu exercício de defesa; e

b) decadência dos lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram até 6/5/2005, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos, fixado no art. 150, § 4º do CTN, por se tratar de lançamento de ofício de tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, cuja intimação ocorrera somente em 18/6/2010;

2) no mérito, a autuada alegou que:

a) o Decex considerara os atos concessórios nºs 2004.019.693-3 e 2006.004.762-3 perfeitamente adimplidos, o que impossibilitava que a RFB os contestasse, por se tratar de atribuição era da Secex;

b) competência à RFB, nos termos do art. 3º da Portaria MEFP 594/1992, c/c art. 163 da Portaria Secex 14/2004 e art. 146 da Portaria Secex 36/2007, vigentes à época dos fatos geradores, proceder a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos suspensos e a sua exclusão, em razão do reconhecimento do benefício pela Secex, aferindo o regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados na legislação pertinente ou, quando for o caso, eventual lançamento do crédito tributário, em decorrência da verificação e comunicação do Decex acusando eventual inadimplemento, o que não ocorreu no presente caso, estando a RFB, pois, impedida de exigir o pagamento de qualquer tributo.

c) nos termos do art. 124 da Portaria Secex 36/2007, vigente à época, assim como do art. 131 da Portaria Secex 25/2008, citada pela fiscalização, dispunham que a comprovação das importações e exportações vinculadas ao regime de drawback seria realizada automaticamente pelo sistema se os valores e quantidades constantes do compromisso assumido fossem idênticos àqueles realizados pela beneficiária do regime;

d) o Ato Concessório (AC) nº 2004.019.693-3 dispensava maiores digressões, pois, conforme se depreendia da “Consulta Diagnóstico de Baixa” (doc. 04), esse ato concessório fora definitivamente baixado pelo Decex, uma vez que mencionado documento informa, também, que a impugnante exportou US\$ 655.220.077,76, tal qual como informado no auto de infração. Para que não restasse dúvida do correto procedimento adotado com relação a esse AC, juntou toda a documentação que possuía em papel (doc. 05);

e) no que tange ao Ato Concessório nº 2006.004.762-3, esclareceu que em 12/5/2008 entrara em funcionamento o novo módulo “drawback Suspensão Web (doc. 06) e por essa razão não fora realizada a migração de todos os dados que haviam sido registrados no sistema anterior, induzindo a fiscalização a erro, pois conforme se verificava das telas do sistema, a impugnante encaminhou ao Decex, eletronicamente, em 13/3/2008, diversos registros de exportação (RE) para a baixa do citado AC, que em sua totalidade somavam exatos US\$ 211.245.601,82, como consta do “Termo de Verificação Fiscal” (doc. 07); e

f) em 5/2/2009, tendo constatado que o AC 2006.004.762-3 ainda não tinha sido baixado, encaminhara mensagem eletrônica do Decex, para enfatizar o envio dos documentos existentes em abril de 2008, conforme tela Siscomex, enviada em setembro de 2008 (doc. 08). E para comprovar a adimplência de seu compromisso de exportar referente ao citado AC, juntou toda a movimentação que possui em papel, não obstante o sistema ser todo eletrônico e informatizado (doc. 09).

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 733/756), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 20/08/2004, 26/08/2004, 27/08/2004, 02/09/2004, 09/09/2004, 14/09/2004, 16/09/2004, 21/09/2004, 28/09/2004, 01/10/2004, 11/10/2004, 14/10/2004, 22/10/2004, 29/10/2004, 09/11/2004, 11/11/2004, 30/11/2004, 06/12/2004, 08/12/2004, 10/12/2004, 13/12/2004, 21/12/2004, 17/03/2005, 18/03/2005, 06/05/2005, 23/06/2006, 02/08/2006, 26/09/2006, 18/04/2007

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPETÊNCIA.

Embora a Secex detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo à exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência.

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

É ônus do sujeito passivo beneficiário do regime de drawback, modalidade suspensão, efetuar o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. Ausente qualquer informação acerca do regime suspensivo, inclusive a falta de vinculação ao respectivo ato concessório no Registro de Exportação, considera-se não comprovado o adimplemento das exportações compromissadas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/08/2004, 26/08/2004, 27/08/2004, 02/09/2004, 09/09/2004, 14/09/2004, 16/09/2004, 21/09/2004, 28/09/2004, 01/10/2004, 11/10/2004, 14/10/2004, 22/10/2004, 29/10/2004, 09/11/2004, 11/11/2004, 30/11/2004, 06/12/2004, 08/12/2004, 10/12/2004, 13/12/2004, 21/12/2004, 17/03/2005, 18/03/2005, 06/05/2005, 23/06/2006, 02/08/2006, 26/09/2006, 18/04/2007

EXIGÊNCIA DA MULTA REGULAMENTAR DIÁRIA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. DEFINITIVIDADE DO LANÇAMENTO.

A ausência de contestação específica da multa regulamentar diária consolida e torna definitivo seu lançamento no âmbito administrativo tributário.

**NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA
OBSCURIDADE E DEFICIÊNCIA NA DESCRIÇÃO DOS
FATOS. INOCORRÊNCIA.**

Os autos de infração são claro em apontar que os lançamentos decorrem do descumprimento das condições estabelecidas e dos requisitos exigidos pela legislação regente para usufruir os benefícios fiscais atinentes ao regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, especialmente quando os demonstrativos que os integram evidenciam as operações de comércio exterior que formam a base de cálculo sobre a qual foram apurados os valores devidos encontrados pelas autoridades lançadoras. As explicações minuciosas efetuadas sobre a totalidade da matéria investigada mais que evidencia que a ocorrência da infração se originou da não vinculação dos registros de exportação (REs) apresentados à Secex com os respectivos atos concessórios (ACs).

**NULIDADE. ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL.
INOCORRÊNCIA.**

Não é passível de nulidade o lançamento que, mesmo tendo se referido a dispositivo legal não aplicável, no tempo, à situação, acabou por invocar a outros, pertinentes, o que permitiu à autuada o pleno conhecimento das imputações que lhe foram feitas, tanto que pôde apresentar robusta peça impugnatória.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 20/08/2004, 26/08/2004, 27/08/2004, 02/09/2004, 09/09/2004, 14/09/2004, 16/09/2004, 21/09/2004, 28/09/2004, 01/10/2004, 11/10/2004, 14/10/2004, 22/10/2004, 29/10/2004, 09/11/2004, 11/11/2004, 30/11/2004, 06/12/2004, 08/12/2004, 10/12/2004, 13/12/2004, 21/12/2004, 17/03/2005, 18/03/2005, 06/05/2005, 23/06/2006, 02/08/2006, 26/09/2006, 18/04/2007

**DECADÊNCIA. DIES A QUO. REGIME ADUANEIRO
ESPECIAL DRAWBACK SUSPENSÃO. EXAME DO
CUMPRIMENTO. TERMO DE INÍCIO.**

Opera-se a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir créditos tributários decorrentes do inadimplemento do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, somente depois do transcurso do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tais créditos são passíveis de serem concretamente exigidos, mediante a constituição dos respectivos lançamentos de ofício.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A autuada foi cientificada da referida decisão em 4/7/2013 (fls. 761/762 e 853). Inconformada, em 2/8/2013 (fls. 763 e 854), postou o recurso voluntário de fls. 764/787,

em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória. Em aditamento, a recorrente alegou que a imposição da multa regulamentar, capitulada no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003, (i) era manifestamente ilegal, porque se tratava de penalidade direcionada a sancionar a conduta fraudulenta e não mera irregularidade cometida ao longo do regime especial, sem evidente má fé; e (ii) tinha caráter meramente confiscatório, o que afrontava o disposto no art. 150, IV, da CF/1988.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Conforme delineado no relatório precedente, a lide envolve questões preliminares e de mérito, que serão a seguir analisadas.

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou (i) a nulidade das autuações, por imprecisa descrição dos fatos e excessiva citação de dispositivos legais, e (ii) a decadência do direito de proceder ao lançamento do crédito tributário relativo às operações de importação, cujos fatos geradores ocorreram até 6/5/2005.

Da preliminar de nulidade do procedimento fiscal

A recorrente alegou nulidade dos autos de infração por dois motivos: a) imprecisa descrição dos fatos que ensejaram a autuação, sob o argumento de que não fora possível precisar qual infração cometera ou que informação fora prestada de modo diverso, padecendo o lançamento de irregularidade formal; e b) excessiva citação de dispositivos legais, que em sua maioria não tinha pertinência com o lançamento em debate, causando-lhe dúvida acerca da conduta que lhe fora imputada como ilegal e prejudicando seu exercício de defesa.

Os vícios de nulidade suscitados pela recorrente não procedem.

No que tange a alegada descrição imprecisa dos fatos, a recorrente limitou-se a alegar que o lançamento padecia de irregularidade formal, com base em argumentos genéricos de que não fora possível precisar qual infração havia sido cometida ou que a informação fora prestada de modo diverso, o que causara cerceamento ao seu direito de defesa.

No entanto, ao contrário do alegado, no preâmbulo do recurso voluntário, a recorrente resume, com precisão e clareza as infrações relatadas pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (fls. 269/279), integrante dos autos de infração. Da mesma forma, nas razões de defesa meritórias, a recorrente demonstrou perfeito conhecimento das irregularidades que lhe foram imputadas e motivaram o inadimplemento parcial do compromisso de exportação e o consequente lançamento dos tributos devidos.

Com efeito, além da precisa descrição dos fatos, consignado no citado Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização elaborou e colacionou aos autos os demonstrativos “Exportações Computadas” (fls. 74/104), “Comparativo de Exportações entre a base de Dados do Siscomex e Drawback-Suspensão Web-Decex - (AC 20040196933 e AC 20060047623)” (fls. 105/135) e “Importações Vinculadas, Sujeitas à Glosa” (fl. 135), que contêm todos os dados necessários à apuração do montante (i) das exportações glosadas, ou seja, das exportações não computadas para fim de comprovação do compromisso de exportação, e (ii) das importações glosadas, ou seja, das importações excluídas do regime drawback suspensão.

Melhor sorte não assiste a recorrente quanto à alegação de excessiva e impertinente citação de dispositivos legais, alguns deles já revogados ou ainda não vigentes, no período da autuação, porque, apesar de excessiva, há no corpo do auto de infração e do Termo de Verificação Fiscal, o adequado enquadramento legal das infrações que motivaram o lançamento dos tributos e a imposição das multas aplicadas.

O fato de haver excessiva citação de preceitos legais e regulamentares, alguns deles já revogados e outros não ainda não vigentes no período da autuação, reflete a condição própria dos formulários modelo ou padrão dos respectivos autos de infração, que são elaborados com o objetivo de alcançar o maior número de situações possíveis ocorridas ao longo período da autuação. A mesma condição não se verifica com o Termo de Verificação Fiscal, elaborado para cada autuação específica, em que a legislação citada é apenas aquela que se aplica às infrações objeto da autuação. E o fato de haver citação de normas regulamentares já revogadas ou ainda não vigentes para todo o período da autuação, também em nada prejudica o pleno exercício do direito de defesa da autuada, pois, sabidamente, tais normas apenas reproduzem o texto das normas primárias correspondentes.

Cabe ressaltar ainda que os autos de infração em questão foram lavrado em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN e atendem plenamente os requisitos materiais e formais estabelecidos no art. 10 do Decreto 70.235/1972, portanto, inexistente qualquer mácula que possa conspurcar a sua higidez.

Além disso, a leitura das alentadas peças impugnatória e recursal coligidas aos autos, complementadas pelos memoriais entregues em Sessão, revela que a recorrente teve pleno conhecimento e compreendeu, perfeitamente, os motivos fático e jurídico da autuação, o que exclui qualquer alegação de cerceamento de direito defesas ou de afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Por essas razões, rejeita-se a preliminar de nulidade dos questionados autos de infração.

Da decadência parcial dos créditos tributários lançados (prejudicial de mérito)

A recorrente alegou que fora extinto pela decadência o direito de constituir o crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos até 6/5/2005, sob o argumento de que, na data da conclusão autuações, que ocorrera no dia 18/6/2010, com a ciência da autuada, já havia transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

A regra de contagem do prazo decadencial estabelecida para o lançamento por homologação, em regra, aplica-se aos tributos devidos na operação de importação que, por determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme estabelecido no *caput* do art. 150 do CTN.

Acontece que, no âmbito dos referidos tributos, esse procedimento geral de contagem tem aplicação restrita às operações de importação submetidas ao regime de importação comum, caracterizado pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI). Porém, no âmbito de regime suspensivo de tributação ou de regime aduaneiro especial suspensivo, a dita regra geral abre exceção para a aplicação dos critérios de contagem do prazo decadencial fixados para o lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

Logo, esse critério de contagem do prazo decadencial é o que se aplica à operação de importação realizada sob o regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, haja vista que os tributos incidentes na operação de importação ficam com a exigibilidade suspensa até o prazo final do regime, quando poderá ser constatada duas situações distintas, a saber:

a) o adimplemento total do compromisso de exportação dentro do prazo do regime, com o cumprimento integral de todas as condições e requisitos estabelecidos no ato concessório e na legislação específica, quando a suspensão converte-se em isenção e a exigência dos tributos devidos na operação são excluídos em definitivo; ou

b) o vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido, nem a adoção, pelo beneficiário, dos procedimentos de regularização espontânea do referido inadimplemento, dentro do prazo de trinta dias seguintes ao vencimento do regime, quando a totalidade ou parte dos tributos suspensos passam ser exigíveis mediante lançamento de ofício, com os devidos acréscimos legais.

Além disso, ainda que os tributos incidentes na operação de importação estejam sujeitos ao lançamento por homologação, independentemente de se encontrar ou não suspensa a sua exigibilidade, na ausência da antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra excepcional de contagem do prazo de caducidade estabelecida para o lançamento de ofício, fixada no art. 173, I, do CTN, que determina que o prazo quinquenal de decadência deve ser contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Esse entendimento foi pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial nº 973.733/SC, realizado sob o regime do recurso repetitivo, disciplinado no art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), conforme exposto no enunciado da ementa que segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro

*dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, **nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte**, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou **nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado** (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

[...]

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009) – Grifos não originais.*

Desse modo, em cumprimento ao disposto no art. 62-A¹ do Regimento Interno deste Conselho, aplica-se o entendimento explicitado no âmbito do referido julgado, no sentido de que, sem a realização do pagamento antecipado, o *dies a quo* do prazo quinquenal de decadência, rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, e passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

¹ "Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF."

No caso, como não há controvérsia quanto a inexistência de pagamento, aos lançamentos em questão, inequivocamente, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN. Logo, especificamente no que tange ao regime drawback, modalidade suspensão, os tributos suspensos somente se tornam exigíveis e, portanto, sujeitos a lançamento de ofício, depois de esgotado o prazo de adoção das providências facultadas ao beneficiário do regime no sentido de regularizar eventual inadimplemento do regime. Em consequência, somente após esgotado o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório, fixado no inciso art. 390, I, do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009), a seguir transcrito:

Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

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

a) devolução ao exterior; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

[...] (grifos não originais)

Segundo o citado preceito regulamentar, configurado o inadimplemento do compromisso de exportar, total ou parcial, o beneficiário do regime ainda dispõe do prazo de trinta dias, contados data do vencimento do ato concessório, para adotar uma das seguintes providências em relação às mercadorias admitidas no regime que, no seu todo ou em parte, não tenham sido empregadas no processo produtivo ou empregadas em desacordo com o estabelecido no ato concessório: (i) devolução ao exterior ou reexportação; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (iii) destinação para consumo interno, mediante o pagamento dos tributos suspensos, com os acréscimos legais devidos; ou d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las.

Somente após o término do referido prazo de 30 (trinta) dias e se não comprovada a adoção de uma das providências relacionadas no referido preceito legal, estarão configurados tanto o vencimento quanto o inadimplemento, parcial ou total, do regime aduaneiro especial em apreço, podendo a autoridade fiscal, a partir de então, proceder ao lançamento de ofício do respectivo crédito tributário.

Da mesma forma, dispõe o art. 154, combinado com o disposto no art. 152, II, ambos da Portaria Secex 25/2008, que o inadimplemento do regime de drawback,

modalidade suspensão, somente se concretizará, caso não adotadas nenhuma das providências acima mencionadas, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data limite para exportação (data do vencimento do ato concessório).

Logo, transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias, previsto para a regularização espontânea do inadimplemento do compromisso de exportação, sem que o beneficiário do regime tenha adotado uma das providências citadas, estará definitivamente configurado o inadimplemento do regime e, no dia seguinte, a autoridade fiscal está autorizada a proceder ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V, do CTN.

Cabe ainda mencionar que, transcorrido o referido prazo, o lançamento de ofício do crédito tributário, em decorrência do inadimplemento, total ou parcial, do regime drawback, modalidade suspensão, pode ser formalizado pela autoridade fiscal competente, independentemente de comunicação formal por parte da Secex aos órgãos da Administração aduaneira vinculados à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

De todo modo, após a configuração do inadimplemento do regime em destaque, a partir do primeiro dia seguinte, a fiscalização poderá dar início ao procedimento fiscal e proceder ao lançamento do crédito tributário suspenso em face da aplicação do regime, com vista à cobrança da totalidade ou parte dos tributos suspensos, conforme o caso.

Em razão dessa particularidade, a contagem do prazo de decadência do direito de lançar eventual crédito tributário, por descumprimento da modalidade de drawback em referência, deve ser feita segundo a forma estatuída no art. 173, I, do CTN.

Aliás, esse entendimento está em consonância com o disposto no art. 752 do RA/2009, a seguir transcrito:

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

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[...]

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

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

*II - **isenção**, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção. (grifos não originais)*

Dessa forma, por se tratar regra de contagem de prazo decadencial, expressamente, positivada em decreto, fora das exceções previstas no art. 26-A do Decreto 70.235/1972, é vedado aos órgãos de julgamento da esfera administrativa federal afastar a sua aplicação ou deixar de observá-la, ainda que, eventualmente, conflitante com disposições do CTN, o que, inequivocamente, não ocorreu no caso em tela.

Com essas considerações, resta demonstrado que, no âmbito do regime drawback suspensão, o prazo decadencial do direito de lançar o crédito tributário (i) tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o vencimento do prazo para exportação, fixado no ato concessório, e (ii) término no último dia do quinto ano seguinte. Como base nessa conclusão, passa-se analisar se houve ou não decadência nos lançamentos objeto das autuações em questão.

No caso, os AC 20040196933 e AC 20060047623, cujos prazos para realização das exportações compromissadas expiraram, respectivamente, em 20/8/2006 e 23/4/2008, somente a partir de 20/9/2006 e 23/5/2008 os lançamentos em questão poderiam ter sido efetuados.

Assim, com base na regra de contagem definida precedentemente, tem-se que, relativamente ao AC 20040196933, o prazo teve início em 1/1/2007 e término em 31/12/2011; e com relação ao AC 20060047623, o prazo teve início em 1/1/2009 e término em 31/12/2013.

No caso, como a conclusão do procedimento fiscal ocorreu no dia 18/6/2010, data da ciência da recorrente dos autos de infração, a alegada decadência não se consumou, pois, na citada data, ainda não havia expirado o prazo quinquenal de decadência.

Por essas razões, fica evidenciada a improcedência da alegada decadência suscitada pela recorrente.

II Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia gira em torno do inadimplemento parcial do compromisso de exportação dos produtos resultantes do processo de produção dos insumos importados pela recorrente, amparados pelo benefício do regime drawback suspensão comum, concedido por meio dos AC 20040196933 e 20060047623, bem como a legalidade da cobrança da multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial drawback suspensão.

Segundo a fiscalização (fls. 275/278), a partir do cotejo dos valores das exportações informadas no sistema Siscomex Drawback - Suspensão Web com os valores das exportações efetivas e vinculadas aos respectivos AC, extraídas do sistema Siscomex Exportação, foram consideradas e computadas no compromisso de exportação somente os valores das exportações efetivamente vinculados aos respectivos AC, nos termos dos arts. 74, § 3º, 131 e 136 da Portaria Secex 25/2008, o que resultou (i) na redução do valor de exportação informado para o AC 20040196933 e (ii) na constatação de valor de exportação inferior ao compromisso de exportação assumido para o AC 20060047623, conforme tabela e planilha de fls. 74/135, que integram os vergastados autos de infração. No final, em relação aos AC 20040196933 e 20060047623, respectivamente, foi apurado um percentual de cumprimento do compromisso de exportação de 95,37% e 91,69% e, portanto, glosa dos insumos importado de 4,63% e 8,31%, respectivamente.

Por sua vez, no recurso em apreço, a recorrente alegou que: a) não cabia à fiscalização da RFB questionar o adimplemento do regime, uma vez que a própria Secex, por meio do Decex, constataria a efetiva exportação compromissada em cada um dos AC; b) o AC 20040196933 fora definitivamente baixado pelo Decex, o que significava que o compromisso de exportação assumido fora integralmente adimplido; e c) a diferença do valor das

exportações apurada em relação ao AC 20060047623 foi motivada pela não migração, para o novo Módulo “Drawback Suspensão Web”, de todos os valores das exportações fornecidos no sistema anterior.

Da competência da RFB para fiscalizar o adimplemento do compromisso de exportação e exigir os tributos devidos

A recorrente alegou que a fiscalização da RFB não tinha competência para fiscalizar o adimplemento do regime, uma vez que a própria Secex, por meio do Decex, já havia constatado a efetiva exportação compromissada em cada um dos AC. Para a recorrente, havendo o Decex verificado o adimplemento do compromisso de exportação, a suspensão de tributos havia se convertido em isenção, logo não cabia “ao Fisco desconsiderar tal fato, exigindo, arbitrariamente, tributos indevidos”.

Em relação ao regime drawback suspensão, a competência do Decex e da fiscalização do RFB são distintas e complementares, conforme claramente explicitado nos preceitos normativos da Portaria MEFP 594/1992 e da Portaria Secex 25/2008.

De acordo com os referidos atos normativos, a atividade do Decex limita-se à concessão do regime e ao acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar, conforme expressamente estabelecido no art. 51² da Portaria Secex 25/2008. A atividade de verificação do compromisso de exportar é feita com base nas informações eletrônicas prestadas pelo próprio beneficiário do regime no módulo específico de drawback no Siscomex (“Módulo Drawback Suspensão Web”). Porém, ao assim proceder, o beneficiário do regime fica dispensado da apresentação de documentos impressos, tanto na fase de habilitação, quanto na fase de comprovação das operações amparadas pelo regime. Porém, tais documentos deverão ser mantidos em poder do beneficiário do regime, para eventual verificação por parte do Decex (art. 125 da Portaria Secex 25/2008). E se as quantidades e os valores de importação e exportação compromissados forem idênticos aos valores das importações e exportações efetivamente realizadas dentro do prazo de validade do regime, automaticamente, o sistema emite a comprovação do adimplemento do respectivo ato concessório.

Dessa forma, fica demonstrado que a atividade do Decex limita-se a concessão do regime e, posteriormente, a verificação do adimplemento do compromisso de exportar, com base nas informações eletrônicas prestadas pelo próprio beneficiário do regime no Siscomex. Em razão da precariedade desse controle, que se limita a mera confrontação de informações prestadas pelo próprio beneficiário do regime, há no parágrafo único do art. 152 da Portaria Secex 25/2008, expressa ressalva que, por estar sujeita a verificação posterior por parte da fiscalização da RFB, o Decex não fornece atestado de adimplemento do regime. Nesse sentido, confira a redação do citado preceito normativo, que segue transcrito:

Art. 152. A liquidação do compromisso de exportação no regime de drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante:

[...]

Parágrafo único. O DECEX não fornecerá atestado comprovando o adimplemento do regime, uma vez que a situação do ato concessório de drawback ficará registrada no módulo específico drawback do SISCOMEX, e estará disponível à Secretaria da Receita Federal e aos demais órgãos ou entidades

² Art. 51. Compete ao DECEX a concessão do regime de drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

envolvidas no controle, por acesso eletrônico no SISCOMEX, para as providências cabíveis.

Portanto, ao contrário do alegado pela recorrente, os próprios atos normativos editados pela Secex são claros em reconhecer a competência da RFB para fiscalizar o cumprimento do compromisso de exportação assumido pelo beneficiário e demais requisitos e condições do regime. Tal competência também foi expressamente atribuída pelo art. 3º da Portaria MEFP 594/1992, a seguir transcrito:

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal – DpRF³ a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente. (grifos não originais)

De acordo com o citado comando normativo, é da RFB a competência para fiscalizar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime drawback suspensão, com a finalidade de verificar o adimplemento das obrigações assumidas no ato de concessão do regime, em especial, o compromisso de exportação, bem como o cumprimento das demais condições e requisitos estabelecidos na legislação, especialmente, o requisito da vinculação física entre insumo importado e produto exportado.

Em suma, com base no teor dos citados atos normativos, infere-se que a atuação dos dois órgãos ocorre em momentos distintos e de forma complementar. À Secex compete a concessão, acompanhamento e verificação do compromisso de exportação. Logo, ela atua na fase anterior, durante e após a vigência do regime.

Enquanto que à RFB compete a aplicação e a fiscalização do cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos no ato concessório e na legislação. Portanto, ela atua durante o regime (na fase de despacho aduaneiro, ao reconhecer a suspensão dos tributos) e após o término do regime (normalmente, após o Decex pronunciar-se sobre o adimplemento total ou parcial do compromisso de exportação), quando procede a fiscalização do cumprimento dos compromissos de importações e exportações vinculadas ao regime, quando, se confirmado o integral cumprimento, a suspensão dos tributos converte-se em isenção; de outra parte, se comprovado o inadimplemento total ou parcial do regime, o procede-se o lançamento dos tributos devidos, com os acréscimos legais devidos.

No mesmo sentido, já se manifestou a Coordenação de Tributação (Cosit) da RFB, por meio do Parecer Cosit 53/1999, de onde se extrai os seguintes trechos relevantes:

6.5 De conformidade com o art. 2º da Portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, “constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar”.

³ Secretaria da Receita Federal do Brasil, atualmente.

6.6 *Acrescente-se que essa atribuição da Secretaria Nacional de Economia, exercida anteriormente pelo Departamento de Comércio Exterior (Decex), é da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), órgão vinculado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (MDIC), que com a extinção da SNE pela Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, atualmente detém a competência para a concessão do regime de drawback.*

6.7 *O art. 3º da referida Portaria MEF nº 594, de 1992, determina que “constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente”.*

6.8 *O art. 6º da citada Portaria MEF nº 594, de 1992, estabelece que “a SNE (atual Secex) fará constar de documento específico, que instruirá o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, a concessão do benefício e sua modalidade”, ao passo que, de conformidade com o art. 8º, “a aplicação do regime de “drawback”, pela repartição aduaneira basear-se-á nas informações contidas no documento referido no art. 6º.”*

6.9 *O órgão detentor da competência para concessão do regime de drawback a Secex, compreendidos nessa competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização quanto o acompanhamento e a verificação do compromisso de exportar, ou seja, é o órgão responsável pelo controle administrativo, tais como: prazo de exportação e demais compromissos assumidos, análise dos comprovantes de exportação e conclusão pela adimplência ou inadimplência do compromisso de exportar.*

6.10 *A Secex examina as questões relativas ao plano de exportação, vinculação dos insumos importados ao produto a ser exportado, processo produtivo, prazo para exportação, e emite um documento específico, com todos esses dados, especificando, ainda, a modalidade de drawback concedida. Portanto, a emissão do ato concessório é feita pela Secex e a aplicação do regime, baseada nas informações contidas no referido ato, é feita pela repartição aduaneira (SRF).*

6.11 *O ato concessório de drawback um documento obrigatório para instrução do despacho aduaneiro, juntamente com o requerimento do importador, por meio do qual é solicitada a isenção ou suspensão dos tributos, com base na concessão do regime pela Secex. Dessa forma, o ato concessório é um pressuposto para o requerimento de isenção e suspensão, e não um ato constitutivo de seu direito, que somente se efetiva após a aprovação do citado requerimento pela autoridade fiscal.*

6.12 *Esclareça-se que, no despacho aduaneiro de mercadoria importada ao amparo de drawback, deverá ser requerida, conforme o caso: **a suspensão** do pagamento dos tributos exigíveis na importação, para a mercadoria a ser exportada*

*após beneficiamento ou que se destine à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; a isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento do produto exportado. Já na modalidade **restituição**, o interessado requer o incentivo num prazo não superior a 90 dias contados da data da exportação e nesse momento deverá comprovar o desembaraço aduaneiro dos insumos ou matérias-primas utilizados no produto exportado.*

6.13 À SRF compete a aplicação do regime mediante reconhecimento do benefício, se verificada a compatibilidade da legislação às mercadorias objeto do ato concessório; a fiscalização das importações vinculadas ao regime; o lançamento dos tributos, que abrange o lançamento do crédito tributário e sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício fiscal.

6.14 O reconhecimento da isenção ou redução do imposto será, na forma do art. 134 do Regulamento Aduaneiro, efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade fiscal, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão (Lei nº 5.172, de 1966, art. 179 - CTN). (negritos do original)

Além disso, não se pode olvidar que as prerrogativas da RFB e de seus Auditores Fiscais, em matéria de competência para fiscalizar o cumprimento da legislação tributária tem precedência sobre os demais órgãos, inclusive, é de índole constitucional e se encontra expressamente atribuída no art. 37, XVIII, da Constituição Federal de 1988. Com base nessa competência, uma vez constatada qualquer irregularidade, que implique exigência de crédito tributário, a autoridade fiscal tem o poder-dever de realizar o lançamento do crédito tributário, sob pena de responsabilidade funcional, conforme expressamente dispõe o art. 142 do CTN.

Não se pode olvidar, ademais, que por ser o regime drawback suspensão uma espécie de isenção sob condição resolutoria, ou seja, sujeita a evento futuro e incerto (adimplemento dos requisitos e condições do regime), em conformidade com disposto no art. 179, § 2º, combinado com o artigo 155, ambos do CTN, o crédito tributário, obrigatoriamente, deverá ser lançado sempre que constatado que o contribuinte não cumpriu ou deixou de satisfazer os requisitos legais para concessão de tal benefício fiscal.

Enfim, cabe ressaltar ainda que o entendimento aqui esposado está em consonância com a jurisprudência deste Conselho, explicitada por meio da Súmula CARF nº 100, de obrigatória adoção pelo membros deste Órgão de julgamento, cujo enunciado segue transcrito:

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.

Com base nessas considerações, chega-se a conclusão, que, ao contrário do que alegou a recorrente, as autoridades fiscais da RFB têm sim competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições do regime drawback modalidade suspensão, incluindo a verificação do adimplemento do compromisso de exportar e se constatada qualquer irregularidade, se for o caso, proceder o lançamento dos tributos devidos, com os consectários legais.

Do inadimplemento parcial do AC 20040196933

Em relação ao AC 20040196933, a fiscalização apurou, com base nos dados da planilha de fls. 74/98 (“EXPORTAÇÕES COMPUTADAS”), que houve inadimplemento parcial do compromisso de exportação, no valor de R\$ 30.340.643,16, que representa 4,63% do compromisso de exportação no valor total de R\$ 655.220.077,76. De acordo com a referida planilha, a parcela inadimplida corresponde ao valor das exportações normais que foram vinculadas ao citado AC (fls. 96/98).

Por sua vez, a recorrente alegou que a baixa total do AC 20040196933, realizada pelo Decex, era considerada suficiente para comprovar o cumprimento integral do compromisso de exportação, porém, para que não restasse quaisquer dúvidas acerca do correto procedimento por ela adotado juntara à impugnação os extratos impressos dos RE vinculados ao referido AC (fls. 415/577).

No período de validade dos referidos AC, a documentação adequada à comprovação do cumprimento do compromisso exportação estava especificada, genericamente, no art. 352⁴ do Decreto 4.543/2002 (RA/2002), e especificamente, nos pertinentes dispositivos das Portarias Secex 14/2004, 35/2006 e 36/2007, vigentes no citado período.

No caso, como não há diferença relevante na redação dos correspondentes preceitos normativos, em prestígio à objetividade, para melhor compreensão do assunto, transcreve-se a seguir apenas os dispositivos da Portaria Secex 36/2007:

Art. 122. Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes:

I - Declaração de Importação (DI);

II - Registro de Exportação (RE) averbado;

(...)

§ 1º As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório.

§ 2º Não será permitida a inclusão de AC no campo 24, bem como no campo 2-a de código de enquadramento de drawback, após a averbação do registro de exportação, exceto nas operações cursadas em consignação.

⁴ "Art. 352. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação."

§ 3º Poderão ser admitidas alterações, solicitadas no Siscomex e por meio de processo administrativo, para modificar dados constantes do campo 24, **desde que mantido o código de enquadramento do drawback.**

[...]

Art. 142. A liquidação do compromisso de exportação no Regime de Drawback, modalidade suspensão, ocorrerá mediante:

I - exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório de Drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados, na forma do artigo 124 desta Portaria;

II - adoção de uma das providências abaixo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data-limite para exportação:

[...]

Art. 144. Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, no caso de não cumprimento do disposto no art. 142.

[...]

Art. 155. O Registro de Exportação (RE) no Siscomex é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e **definem o seu enquadramento.**

[...]

Art. 160. Poderão ser efetuadas alterações no RE, exceto quando:

I - envolverem inclusão de ato concessório no campo 24, bem como de código de enquadramento de drawback, após a averbação do registro de exportação; ou

II - realizadas durante o curso dos procedimentos para despacho aduaneiro.

[...]

Art. 162. Na ocorrência de divergência em relação ao RE durante o procedimento do despacho aduaneiro, a unidade local da Receita Federal do Brasil adotará as medidas cabíveis.

[...]

ANEXO "F" EXPORTAÇÃO VINCULADA AO REGIME DE DRAWBACK

[...]

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação ao Ato concessório de Drawback, modalidade suspensão, quando da efetivação do RE.

4. Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento constante da Tabela de Enquadramento da Operação do SISCOMEX-Exportação, quando de sua efetivação, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

[...] (grifos não originais)

No que tange ao AC em destaque, não existe controvérsia quanto à vinculação dos RE. Por conseguinte, o argumento apresentado pela recorrente de que procedera a vinculação dos RE ao referido AC não tem qualquer relevância para o caso em tela.

Em relação a este ponto, a controvérsia cinge-se ao tipo operação informado nos RE glosados, ou seja, o tipo de operação de exportação informado nos respectivos RE foi de exportação normal (código 80000), em vez do tipo drawback suspensão comum (código 81101).

E de acordo com o determinado nos referidos preceitos normativos, a comprovação do compromisso de exportação assumido do âmbito do regime drawback suspensão somente pode ser feita por meio de RE contendo o código da operação de exportação relativa ao regime drawback suspensão comum (código 81101), o que não ocorreu com a parcela do valor das exportações glosadas pela fiscalização.

Não se pode olvidar que o correto preenchimento de todos os campos do RE, documento base para o processamento do despacho aduaneiro de exportação, reveste-se de fundamental importância, para efetivo controle aduaneiro da apuração exportação exercido no âmbito da RFB, especialmente, na hipótese de operação de exportação realizada sob a égide do regime aduaneiro de drawback suspensão. Neste caso, ao preencher o campo relativo ao enquadramento da operação de exportação com o código 80000, relativo a operação de exportação comum, certamente o exportador fez com que todo o procedimento do desembaraço aduaneiro da respectiva operação de exportação fosse conduzido com tratamento fiscal diferente do que, normalmente, é adotado para as operações de exportação vinculadas ao regime drawback suspensão, que envolve dispensa do pagamento de tributos na operação de importação dos insumos utilizados nos produtos exportados e a verificação do cumprimento do regime.

Logo, se processados sob a modalidade de drawback suspensão comum (código 81101), os despachos aduaneiros de exportação realizados pela recorrente, certamente, estariam submetidos a tratamento mais rigoroso e, por conseguinte, com maior probabilidade de ser selecionados para o canal de conferência documental ou física adequado ao controle deste tipo de operação, em que, normalmente, há exigência da apresentação do ato concessório e a verificação física da mercadoria, para fim de confirmação se corresponde aquela compromissada a exportar no âmbito do respectivo AC.

Assim, na ausência do documento específico, ou seja, do RE da operação de exportação vinculado ao regime drawback suspensão comum, cabia à recorrente apresentar outros elementos de prova robustos, que confirmassem, de forma cabal e congruente, que o produto exportado, descrito no citado RE, era o mesmo descrito no AC e resultante do processo de industrialização do insumo importado com benefício do citado regime suspensivo. Porém, em vez de trazer aos autos tais elementos probatórios, a recorrente limitou-se em apresentar os extratos impressos dos RE extraídos do sistema eletrônico de dados, ou seja, os mesmos analisados contendo a irregularidade apontada pela fiscalização.

Por toda essas razões, deve ser mantida a glosa do valor das exportações e mantida à cobrança dos respectivos tributos, conforme consignado nas questionadas autuações.

Do inadimplemento parcial do AC 20060047623

Em relação ao citado AC, a fiscalização apurou, com base nos dados da planilha de fls. 99/104 (“EXPORTAÇÕES COMPUTADAS”), que houve inadimplemento parcial do compromisso de exportação, no valor de R\$ 17.559.203,16, que representa 8,31% do compromisso de exportação no valor total de R\$ 211.245.601,82. De acordo com a referida planilha, a parcela inadimplida corresponde ao valor das exportações, vinculadas ao citado AC, não comprovado.

Por sua vez, a recorrente alegou que a parcela do valor das exportações inadimplida fora motivada pela não migração, para o novo Módulo “Drawback Suspensão Web”, de todos os valores das exportações fornecidos ao sistema anterior.

Sem razão à recorrente, porque, embora tenha havido as alegadas inconsistência na migração do sistema velho para o novo, na apuração do valor das exportações efetivamente realizadas e vinculadas ao citado AC, a fiscalização considerou tal circunstância, conforme evidenciado no demonstrativo “Comparativo de Exportações entre a base de Dados do Siscomex e Drawback-Suspensão Web-Decex” (fls. 105/135), em que apresentada variação tanto positiva quanto negativa em relação aos RE migrados do sistema anterior. Entretanto, após efetuados os expurgos dos valores inconsistentes e os devidos ajuste, a fiscalização apurou que o percentual de exportação comprovadas foi de 91,69%, portanto, superior ao percentual de 89,95%, apurado pelo Decex, com base nos dados, sem ajustes, migrados no sistema anterior, conforme explicitado nos extratos de fls. 685/686.

A alegação da recorrente de que a diferença apurada era decorrente de erros meramente formais, como por exemplo, erro de digitação, também não procede, pois, tal alegação não veio acompanhada da demonstração do equívoco, devidamente comprovado com prova hábil e idônea.

Também não merece acolhimento, como prova do cumprimento integral do compromisso de exportação assumido por meio citado AC, os diversos RE enviados, eletronicamente, pela recorrente ao Decex no dia 13/3/2008 (fls. 664/679), pois, além de apresentados a destempo, não há provas nos autos de que tais documentos ou retificações foram acatados pelo Decex. Ademais, há expressa determinação no art. 160 da Portaria Secex 36/2007, cujo teor foi mantido nas portarias subsequentes, que, após a averbação do RE, expressamente, veda as retificações, que foram pleiteadas pela recorrente.

Com base nessas considerações, a glosa do valor das exportações e a cobrança dos tributos devidos devem ser mantidos, nos termos determinados pela fiscalização.

Da cobrança da multa regulamentar

Em relação a esse ponto, cabe previamente esclarecer que ele não foi impugnado pela recorrente, conforme expressamente ressaltado no acórdão recorrido.

No entanto, se nos termos art. 145, III, combinado com o disposto no art. 149, IV, ambos do CTN, à autoridade administrativa é assegurada a competência para rever de ofício o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, contendo erro quanto a

qualquer elemento obrigatório para constituição legítima do crédito tributário, com muito mais razão tal prerrogativa também se estende à autoridade julgadora, especialmente, tendo em conta que o processo administrativo fiscal é regido pelos princípios da verdade material e do formalismo moderado.

Por essas razões, afasta-se a preclusão consumativa da questão declarada pelo órgão julgador de primeiro grau e passa-se a analisar a legalidade da cobrança da multa por infração de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, estabelecida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

*e) por dia, **pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial** ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;*

[...] (grifos não originais)

A leitura do texto em destaque leva a conclusão inexorável de que a infração cinge-se ao descumprimento de obrigação de natureza instrumental ou acessória, estabelecida para a fase prévia de habilitação ou de utilização do regime aduaneiro especial.

Diferentemente, a infração atribuída a recorrente e que motivou a imposição da multa em apreço, não se trata de descumprimento de obrigação formal necessária à habilitação ou utilização do regime, mas por descumprimento parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito dos citados AC, portanto, infração por descumprimento de obrigação de material imprescindível não para a habilitação ou utilização do regime, mas para manutenção da inexigibilidade dos tributos incidentes na operação de importação.

Dada essa característica, fica evidenciado que a infração imputada a recorrente refere-se a descumprimento de requisito necessário para a conversão da suspensão em isenção dos tributos devidos na operação de importação, realizada ao amparo do regime drawback suspensão. Portanto, trata-se de aspectos atinentes à norma de incidência tributária, que, uma vez não cumprido, autoriza a cobrança dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, nos termos do art. 266 do RA/2002, vigente à época dos fatos, a seguir transcrito:

Art. 266 No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos impostos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.

Nos presentes autos, não há notícia de que a autuada tenha descumprido qualquer requisito, condição ou norma operacional de **habilitação** ou **utilização** do regime drawback suspensão em apreço, haja vista que o regime foi regularmente concedido pelo Decex, por meio dos citados atos concessórios, e a sua utilização foi devidamente autorizada pela autoridade fiscal da unidade da Receita Federal, o que pressupõe o atendimento de todos os requisitos exigidos para fruição do regime.

O fato de a beneficiária do regime não ter cumprido o compromisso de exportação assumido nos correspondentes atos concessórios, ou não ter adotado, espontaneamente, as providências alternativas mencionadas no art. 342⁵ do RA/2002, dentro do prazo o prazo de 30 (trinta) dias, contado da data do vencimento do ato concessório (trigésimo dia da data-limite para exportação), representa descumprimento da condição resolutória da suspensão da cobrança dos tributos devidos na operação importação, jamais descumprimento de requisito, condição ou norma operacional de habilitação ou utilização do regime, por evidente impossibilidade lógico-temporal, haja vista que o fato infracional somente se consumou após o término do prazo de vigência do regime e não na fase prévia de habilitação ou durante o curso de utilização do regime, como previsto na elementar do tipo da infração em comento.

Com efeito, se o descumprimento do requisito da reexportação dos insumos importados, sob a forma de produtos industrializados, somente se materializou após findo o prazo da vigência do regime (trinta dias, contado da data do vencimento do ato concessório), obviamente, não pode ser considerado descumprimento de requisito atinente à habilitação ou utilização do regime, fatos que, sabidamente, somente ocorrem antes ou durante a sua vigência.

O critério adotado pela fiscalização, para fim de apuração do valor da multa, corrobora o entendimento aqui esposado de que o fato infracional imputado a autuada ocorreu após o término do regime, posto que foi determinado como termo inicial do prazo de cobrança da multa o dia seguinte ao encerramento do prazo de permanência dos bens no regime aduaneiro e como termo final a data de lavratura do auto de infração, conforme se extrai da planilha de fl. 136. Este último marco temporal, obviamente, não guarda qualquer relação com a definição da data de término da infração imputada à recorrente, cuja materialização de dá de forma instantânea e não continuada, como previsto no tipo da infração em apreço.

No caso, além da conduta imputada à recorrente não se subsumir a hipótese da infração definida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003, o critério de apuração do valor da multa revela-se totalmente arbitrário e, portanto, sem amparo legal, pois, o valor da multa passa a depender não do prazo de cometimento da conduta infratora, mas da data da lavratura do auto de infração.

⁵ "Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

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

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

[...]"

Assim, uma vez demonstrado que a conduta infratora atribuída a autuada não se subsume à hipótese infracionária descrita no referido preceito legal, a cobrança da multa regulamentar em apreço deve ser integralmente cancelada.

III Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pela rejeição da preliminar de nulidade e prejudicial de mérito (decadência parcial) suscitadas e, no mérito, pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para excluir a exigência da multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, estabelecida no art. 107, VII, “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação da Lei 10.833/2003.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento