



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.000665/2004-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-012.927 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2024
Recorrente MONSANTO NORDESTE INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 07/08/2001 a 11/12/2002

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback, modalidade suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Sabrina Coutinho Barbosa.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Sabrina Coutinho Barbosa, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto contra o **Acórdão de Manifestação de Inconformidade n.º 08-17.720**, de 20 de maio de 2010, proferido pela 7ª Turma da DRJ/FOR, que julgou parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário exigido.

O presente processo administrativo fiscal versa sobre lavratura de auto de infração, emitido com base na inadimplência parcial do compromisso de exportar assumido pela Recorrente no Ato Concessório de Drawback, na modalidade suspensão, n.º 2978-01/000035-5, de 27/07/2001.

Consta que a Recorrente obteve o regime de Drawback na modalidade suspensão para a importação dos insumos dietanolamina (DEA) e fosfato amarelo (P4) e a exportação do produto ácido n-fósforo metil iminodiacético (PIA).

A Fiscalização considerou descumprido parcialmente o compromisso assumido no referido Ato Concessório (AC), por entender que **i.** não houve a devida vinculação física entre os insumos importados aos produtos exportados, comprovada por meio de auditoria fiscal de produção e **ii.** erro na vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório (AC) decorrente da alteração do código que identifica a exportação de produtos no regime de drawback suspensão.

Os fundamentos da Fiscalização foram destacados no voto condutor do Acórdão da primeira instância administrativa, *in verbis*:

1) Da alteração do código de enquadramento do RE após a averbação:

O Registro de Exportação - RE de n.º 02/1221796-001 teve o código de enquadramento alterado para 81101 após a averbação, ou seja, depois do embarque. Assim, ao solicitar o enquadramento da operação de exportação em regime que não o Drawback Suspensão Comum, o exportador fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro fosse conduzido com tratamento fiscal diferente e procedimento diversos, sem a adoção das cautelas próprias ao regime em pauta, tais como: solicitar a apresentação do AC; confrontar as mercadorias exportadas com as autorizadas pelo referido Ato etc.

Portanto, os RE's unilateralmente alterados após a averbação não fazem prova do cumprimento das exportações pactuadas nos Atos Concessórios por não atenderem a requisito normativo.

2) Das exportações realizadas anteriormente à importação de insumos:

No Ato Concessório em análise, emitido em 27/07/2001, foi concedido à empresa autuada o benefício de Drawback Suspensão mediante o compromisso de exportar 57.977,284 toneladas de Ácido n-Fósforo metil Iminodiacético (PIA).

Para a fabricação deste produto se fazem necessários, dentre outros, 02 (dois) insumos nas seguintes proporções, conforme Laudo Técnico:

0,539 Kg Dietanolamina (DEA) p/ 1 Kg PIA;

0,169 Kg Fósforo Amarelo (P4) p/1 Kg PIA.

Assim, requereu a contribuinte a importação, com suspensão de tributos, das seguintes quantidades dos mencionados insumos:

31.261,091 ton. de DEA;

9.684,208 ton. de P4.

Desta maneira, ficam as importações e exportações obrigatoriamente vinculadas às quantidades estabelecidas neste AC. Resta claro também que os insumos importados com o benefício da suspensão de tributos devem ser exclusivamente utilizados para o que se estabeleceu, ou seja, a fabricação do produto a ser exportado, tudo nos termos contidos no referido Ato Concessório.

Prosseguindo-se a análise da movimentação de estoque (Tabela I, às fls. 24/26), vê-se que a empresa beneficiária exportou em diversas ocasiões quantidades do produto final: PIA, sem que houvesse estoque suficiente dos insumos DEA e P4, amparados pelo regime. Tal fato desfigura por inteiro o sistema de Drawback, que é a exportação de um produto em cuja fabricação se utiliza um ou mais insumos importados com suspensão de tributos.

Às folhas 342 a 362, encontra-se a Manifestação de Inconformidade da Recorrente.

Sobreveio decisão de primeiro piso, na qual foram feitas correções no cálculo adotado pela Fiscalização, ocasião em que se deu parcial provimento à impugnação, com a manutenção em parte do crédito tributário objeto da presente lide. O Acórdão combatido foi assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 07/08/2001 a 11/12/2002

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE REQUISITOS NORMATIVOS. INADIMPLEMENTO PARCIAL DO REGIME.

A não comprovação da exportação de produtos em que tenham sido utilizados os insumos importados com suspensão de tributos, nos limites, condições e termos do Ato Concessório de Drawback, caracteriza a inobservância de requisito normativo para a concessão do benefício fiscal, acarretando a necessária cobrança dos tributos e acréscimos legais, referentes às mercadorias importadas ao amparo desse regime aduaneiro especial.

Outrossim, a apresentação de Registros de Exportação sem o devido código de operação e ou desprovido de vinculação inequívoca ao Ato Concessório não se presta

como prova do adimplemento do regime, sendo inadmissíveis, após a averbação das exportações, alterações unilaterais nos citados documentos sem a devida anuência da autoridade aduaneira.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Às folhas 441 a 463, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, alegando em síntese:

- i. A inexistência do requisito da vinculação física no regime de drawback, por entender que a norma que o regime (Comunicado DECEX n.º 21/1997), ao estabelecer as comprovações e documentos necessários para a concessão, em nenhum momento era exigida a apresentação de qualquer prova de cumprimento da vinculação física entre as importações de insumos e exportações de produtos já realizadas;
- ii. A falta de razoabilidade na exigência de vinculação física, pois ela é uma barreira à utilização do regime de drawback, que é uma ferramenta essencial à competitividade dos produtos brasileiros no exterior, barreira esta que está levando empresas a não utilizarem o regime e, conseqüentemente, a direcionarem seus investimentos na implantação e ampliação de unidades fabris para outros países, e tal exigência não protege qualquer bem ou valor;
- iii. A validade do RE n.º 02112211796-001 para comprovar o adimplemento das obrigações assumidas por ocasião da emissão do ato concessório de drawback – suspensão;
- iv. Embora a Recorrente tenha exportado o produto PIA conforme compromissado no referido Ato Concessório, tal exportação foi desconsiderada pela fiscalização, pois o código de enquadramento indicado originalmente pela Recorrente no preenchimento do referido RE estava incorreto, isto é, o código indicado originalmente não foi o código 81101, que indica que se trata de uma exportação vinculada ao regime de drawback, e a retificação deste código ocorreu apenas após o embarque das mercadorias para o exterior;
- v. Afronta ao princípio da verdade material, visto que a mercadoria foi efetivamente exportada tal como compromissado no Ato Concessório de drawback, havendo provas documentais inequívocas da realização da operação, tais como o próprio Registro de Exportação, que foi submetido regularmente a despacho e a conferência aduaneira, a fatura comercial, o conhecimento de embarque e o contrato de câmbio comprovando o pagamento da exportação.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3401-012.927 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000665/2004-46

Voto

Conselheiro Renan Gomes Rego, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, de modo que admito seu conhecimento.

Do mérito

Do regime especial de drawback suspensão

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, modalidade objeto do litígio, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado, nas condições e prazos firmados pelo contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

O regime está previsto no inciso II do art. 78 do Decreto-Lei n.º 37/1966, c/c o art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.402/1992:

Decreto-Lei n.º 37/1966:

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

(...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

Lei n.º 8.402/1992:

Art. 1.º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, incisos I a III, do Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966;

Dessa forma, por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis. Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

À época dos fatos, a concessão do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, conforme o disposto nos artigos 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, com alterações, eram dispostas pela **Portaria SECEX n.º 4, de 11 de junho de 1997**, e pelo **Comunicado DECEX n.º 21, de 11 de julho de 1997**, o qual, o qual, posteriormente, foi revogado pelo Comunicado n.º

6, de 28/06/1999, que, por sua vez, teve nova redação conferida pelo Comunicado n.º 2, de 31/01/2000.

Da necessidade da vinculação física

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

Antes de adentrar à análise das questões relativas ao preenchimento dos requisitos formais do drawback suspensão, deve-se registrar que é incontroverso nos autos terem sido efetivada a exportação do produtos final a que a Recorrente comprometeu-se no Ato Concessório, tendo sido constatado o descumprimento de condições regulamentares (formais) do regime, conforme imputação feita no Auto de Infração.

Segue excerto da decisão recorrida:

In casu, restou cristalino que a beneficiária do regime especial de Drawback Suspensão, ora autuada, inadimpliu com o compromisso previamente estabelecido em Ato Concessório n.º 2978-01/000038-5, de 27/07/2001, vez que não logrou êxito em comprovar a utilização da totalidade dos insumos importados em processo de industrialização próprio e a necessária exportação dos produtos finais obtidos, conforme legislação vigente à época, in verbis:

Decreto-Lei n.º37, de 18/11/1966.

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

(...)

II- suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Decreto n.º 91.030, de 05/03/1985.

Art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do "drawback" nas seguintes modalidades (Decreto-Lei n.º37/66, artigo 78, Ia III):

I) suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

(...)

Art. 315 - O benefício do "drawback" poderá ser concedido:

II) à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;

(...)

Art. 319 - As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I) no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior ou reexportação;

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

c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes;

II) no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deverá ser requerida a regularização junto ao órgão concedente, a critério deste;

Como se denota, o **princípio da vinculação física** acima estampado, e preservado nas legislações posteriores, constitui-se em **condição sine qua non** à comprovação do regime em tela. Assim é inerente ao regime que os insumos importados com suspensão de tributos sejam diretamente aplicados na produção das mercadorias exportadas, integrando-se fisicamente às mesmas ou consumindo-se no seu processo de produção, **o que afasta por completo a alegação da falta de previsão legal averbada pela impugnante.**

Nesse sentido, a empresa beneficiária do Drawback Suspensão deverá manter controles e registros dos estoques e do consumo dos insumos estrangeiros importados sob o amparo do regime e dos estoques e saídas dos produtos finais elaborados com tais insumos adquiridos.

Cabe ainda destacar que a empresa autuada **reconheceu** a utilização de insumos diversos daqueles relacionados nas Declarações de Importação, no processo industrial do produto final a ser exportado, nos termos do presente Ato Concessório. Como também, **admitiu** o manejo de insumos adquiridos com benefício fiscal de suspensão de impostos - Drawback Suspensão - por equivalentes importados através de outras DI's não amparadas por este AC ou mesmo por insumos adquiridos no mercado interno.

Nesse ponto, entendo que a fungibilidade de insumos admitida pela impugnante - ou seja, utilização de insumos equivalentes — nacionais ou importados por outras DI's - em substituição a insumos importados com suspensão de tributos e vice-versa - só não feriria o princípio da vinculação física presente no regime aduaneiro especial de Drawback, desde que a comprovação fosse além da identidade irretorquível entre as matérias primas utilizadas, passando, outrossim, pela comprovação de que tal procedimento não ocasionara ganhos econômico-financeiros ao beneficiário do regime, intangíveis ao concorrente nacional, e suficientes a abalar à livre concorrência, **o que não se restou demonstrado pela impugnante.**

Caso a fungibilidade na forma então defendida prevalecesse, estar-se-ia a permitir um desequilíbrio no mercado interno, especificamente em sua ordem econômica e financeira, vez que tais empresas beneficiárias desse regime especial de Drawback estariam descomprometidas em destinar tais produtos - resultantes de insumos adquiridos com suspensão de tributos - à exportação, podendo inseri-los livremente no mercado interno, ato danoso à economia nacional e que iria de encontro ao objetivo maior desse regime especial, que, em apertada síntese, seria o de fomentar a economia nacional com o aumento das exportações.

Ademais, a concessão do Drawback reveste-se em um negócio jurídico sinalagmático, realizado através de um ato administrativo denominado ato concessório, no qual, de um lado o beneficiário do regime assume o compromisso de utilizar os insumos importados em processo de industrialização e exportar o produto obtido; de outro, o Estado, concede o benefício fiscal, nos termos previstos no art. 179, caput, do CTN, cabendo, pois, ao beneficiário a prova do preenchimento das condições do regime e do cumprimento dos termos compromissados, o que no presente caso não se demonstrou em sua totalidade.

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

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

Enquanto isso, alega a Recorrente que inexistente o requisito da vinculação física no regime de drawback, por entender que a norma que o regime (Comunicado DECEX n.º 21/1997), ao estabelecer as comprovações e documentos necessários para a concessão, em nenhum momento era exigida a apresentação de qualquer prova de cumprimento da vinculação física entre as importações de insumos e exportações de produtos já realizadas.

Ao meu ver, nesse particular, não procedem os argumentos da Recorrente.

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

Regulamento Aduaneiro de 1985:

Art. 314 - Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei n.º 37/66, art. 78, I a III): (Vide Decreto n.º 1.495, de 1995)

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

Art. 319 - As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato

concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

1) no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, no prazo de até trinta dias da expiração do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior ou reexportação;

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

c) destinação para consumo interno das mercadorias remanescentes;

II) no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deverá ser requerida a regularização junto ao órgão concedente;

Regulamento Aduaneiro de 2002:

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

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

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:

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste

Destaco que o critério da vinculação física detém plena aceitação neste Conselho Administrativo, conforme se pode extrair dos Acórdãos n.º 9303011.038, 9303-011.107, 9303-011.108, 3401004.484, 3401-007.889, 3401-005.694, 3201-007.636 e dezenas de outros.

Ainda assim, é pertinente revelar algumas afirmações do Fisco:

(...)

continuando a análise desta movimentação de estoque pode-se ver que a empresa exportou em diversas ocasiões quantidades de PIA sem que houvesse estoque suficiente dos insumos DEA e P4;

(...)

Cabe ainda destacar que a empresa autuada reconheceu a utilização de insumos diversos daqueles relacionados nas Declarações de Importação, no processo industrial do produto final a ser exportado, nos termos do presente Ato Concessório. Como também, admitiu o manejo de insumos adquiridos com benefício fiscal de suspensão de impostos - Drawback Suspensão - por equivalentes importados através

de outras DI's não amparadas por este AC ou mesmo por insumos adquiridos no mercado interno.

Nesse ponto, entendo que a fungibilidade de insumos admitida pela impugnante - ou seja, utilização de insumos equivalentes — nacionais ou importados por outras DI's - em substituição a insumos importados com suspensão de tributos e vice-versa - só não feriria o princípio da vinculação física presente no regime aduaneiro especial de Drawback, desde que a comprovação fosse além da identidade irretorquível entre as matérias primas utilizadas, passando, outrossim, pela comprovação de que tal procedimento não ocasionara ganhos econômico-financeiros ao beneficiário do regime, intangíveis ao concorrente nacional, e suficientes a abalar à livre concorrência, o que não se restou demonstrado pela impugnante.

(...)

Como a presente autuação não é o resultado de mera presunção, mas baseia-se na análise de documentos e dados apresentados pelo contribuinte e obtidos dos sistemas da RFB, cujo estudo encontra-se detalhado em Relatório de Fiscalização (às folhas 25 a 33), e como a Recorrente, tanto em recurso inaugural como no voluntário, não refuta nem promove elementos probatórios aptos a suscitar dúvidas quanto àquelas afirmações, resta difícil dar provimento à Recorrente.

Por último, no tocante à afirmação da Recorrente que o DECEX reconheceu como cumprido e baixou o respectivo Ato Concessório, aproveito para observar que a mera existência de Relatório de Comprovação de Drawback devidamente baixado pelo órgão DECEX (atual SECEX), por si só, não afasta a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil 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, nos termos da **Súmula nº 100 deste Conselho**.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesse específico ponto.

***Da necessidade de vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório.
Da alteração do código de enquadramento do RE após a averbação.***

Como relatoriado, a Fiscalização também considerou descumprido parcialmente o compromisso assumido no referido Ato Concessório (AC), por entender que houve erro na vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório decorrente da alteração do código que identifica a exportação no regime somente após a averbação, com isso, exportador fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro fosse conduzido com tratamento fiscal diferente e procedimento diversos, sem a adoção das cautelas próprias ao regime em pauta.

Pois bem, o Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de regime quanto a sua vinculação ao Ato Concessório são obrigações acessórias inerentes ao cumprimento do regime. Não havendo vinculação entre os Registros de Exportação apresentados e o citado Ato Concessório, resta evidenciado que a contribuinte infringiu ao disposto no artigo

325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º. 91.030/85, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores:

Art. 325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

À época dos fatos, todo o arcabouço normativo que regulamentava a concessão do regime não deixa dúvida acerca da obrigatoriedade de informação do código de enquadramento correto da operação no RE para que a exportação seja aceita para fins de comprovação do adimplemento do drawback suspensão:

Portaria SCE n.º 02, de 1992:

Art. 10 – O Registro de Exportação no SISCOMEX – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§3.º As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no Anexo 'I' desta Portaria.

Comunicado Decex n.º 21, de 1997:

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

4. Somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo I (10 tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SCE n.º 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).

Portaria Secex n.º 4, de 1997:

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

As normas complementares editadas pela Secex e pela Receita Federal, conforme prerrogativa dada pelo do Regulamento Aduaneiro, não estabelecem meras formalidades desprovidas de fundamento, mas providências necessárias para que esses Órgãos tenham o controle adequado sob o regime de Drawback Suspensão. Ao contrário do que sustenta a recorrente, não basta que esteja provado que efetivamente ocorreram as exportações relacionadas pela contribuinte, mas também que elas estejam declaradas em consonância com as normas complementares da Secex e da RFB.

Até porque, é no despacho de exportação que o exportador tem a oportunidade de, efetivamente, apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. Depois de embarcados ao exterior (com a

consequente averbação), **não há mais a oportunidade da Aduana inspecionar os produtos** e, a partir dessa inspeção, **manifestar sua anuência** sobre a comprovação aqui em discussão.

Como exposto no brilhante voto do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, no Acórdão n.º 3401-003.018, em julgamento da sessão de 09 de dezembro de 2015, se o exportador não informa previamente à Aduana que são exportações decorrentes de regime drawback, *elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a retificação dos registros de exportação após sua averbação não significa mero erro formal, como deseja crer a recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da obrigação tributária.*

E, com a devida vênia, alinho-me ao entendimento do i. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, em caso semelhante, no Acórdão n.º 3401-009.150, desta Turma, no sentido de que a irregularidade na vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório não se trata *de mera obrigação acessória, e sim de questão probatória*, no sentido de que não permite que se comprove a liquidação do compromisso de exportação e, por sua vez, do integral adimplemento do regime especial. Principalmente porque a inexistência de vinculação ao ato concessório, como aqui ocorre, inviabiliza o controle aduaneiro, permitindo, inclusive, que a mesma exportação venha a ser utilizada para o cumprimento de diferentes atos concessórios, causando, de fato, prejuízo ao Erário. Apresento relevantes trechos do voto:

2.1.1.2. É claro que não basta meramente importar, produzir e exportar; cada uma das etapas (requisitos) do DRAWBACK exige prova da efetiva importação, industrialização e exportação e o Regulamento transferia (artigo 317 alínea 'e' e artigo 331 inciso I) à SECEX a competência para elencar as formas de comprovar o regime. Assim, à SECEX compete descrever quais os documentos são suficientes para comprovar importação, exportação e industrialização; e essa Secretaria o fazia por meio dos Títulos 19 e 21 do Comunicado DECEX 02/2000:

CAPÍTULO V

COMPROVAÇÕES

TÍTULO 19

Modalidade Suspensão

19.1. Para comprovação do Regime de Drawback, na modalidade suspensão, as empresas utilizarão o Relatório Unificado de Drawback, identificando os documentos eletrônicos registrados no Siscomex, relativos às operações de importação e exportação, bem como as Notas Fiscais de venda no mercado interno, vinculadas ao Regime, ficando as empresas dispensadas de apresentar documentos impressos.

19.1.1. A empresa deverá preencher o Relatório Unificado de Drawback conforme modelo constante do Anexo IX desta Consolidação das Normas de Drawback.

19.2. Para eventual verificação pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), as empresas deverão manter registrados, em seus sistemas eletrônicos, as Declarações de Importação (DI), os Registros de Exportação (RE) e os Registros de Exportação Simplificados (RES), averbados, bem como manter em seu poder as Notas Fiscais de venda no mercado interno, nos casos previstos neste Comunicado, pelo prazo de 5 (cinco) anos.

19.3. Para fins de comprovação do Regime, os Registros de Exportação Simplificados (RES) deverão estar emitidos em nome da própria empresa beneficiária do Ato Concessório.

19.3.1. A utilização desse documento poderá ser efetuada por empresa beneficiária de Atos Concessórios cuja soma dos compromissos de exportação não ultrapasse o montante de US\$ 120,000.00 (cento e vinte mil dólares norte-americanos) no ano civil.

19.4. Os documentos utilizados nas importações e exportações amparadas pelo Regime de Drawback deverão estar vinculados a apenas um Ato Concessório.

19.5. As Declarações de Importação (DI) e os Registros de Exportação (RE) indicados no Relatório Unificado de Drawback deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de baixa.

19.6. Não serão aceitos para comprovação do Regime, Registros de Exportação (RE) que possuam um único CNPJ vinculado a mais de um Ato Concessório de Drawback.

19.7. Para fins de comprovação, será utilizada a data de registro da Declaração de Importação (DI), que deverá ser indicada no Relatório Unificado de Drawback.

19.8. Na comprovação do Regime, será levado em conta o resultado cambial da operação.

19.9. O produto exportado em consignação somente poderá ser utilizado para comprovar o Regime após sua venda efetiva no exterior, devendo a empresa beneficiária apresentar a documentação da respectiva contratação de câmbio.

19.10. Não serão aceitas para comprovação de Ato Concessório de Drawback exportações realizadas contra pagamento em moeda nacional. (...)

TÍTULO 21

Documentos Comprobatórios

21.1. 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;

III - Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado;

IV - Nota Fiscal de venda no mercado interno.

2.1.1.3. Se bem que o item 21.1 da norma acima indique como suficiente para comprovar a importação e a exportação, respectivamente, a Declaração de Importação o Registro de Exportação Averbado, antes o item 19.4 excepciona o RE e a DI vinculados a mais de um Ato Concessório, ou seja, o RE e a DI vinculados a mais de um Ato Concessório não são prova da exportação ou da importação. Desta feita, ao vincular Registro de Exportação e Declaração de Importação a dois Atos Concessórios, aqueles (DI e RE) perderam sua força probante e, em assim sendo, restou saldo de exportação, o compromisso de exportação do regime de DRAWBACK não foi liquidado nos termos do item 26.1 e 27.1 do Comunicado citado:

26. 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; (...)

27.1. Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, no caso de não cumprimento do disposto no item 26.1.

2.1.1.4. Em suma, o regime especial é inadimplido se não há liquidação do compromisso de exportação; não há liquidação do compromisso de exportação se não há exportação efetiva do montante descrito no Ato Concessório; **não há exportação efetiva se não há apresentação do Registro de Exportação Averbado, vinculado a um único Ato Concessório. Destarte, não tratamos de mera obrigação acessória, e sim de questão probatória, de prova de cumprimento dos requisitos do Regime**; registro de exportação vinculado a mais de um ato concessório não é prova de exportação, como já se pronunciou em casos semelhantes a Câmara Superior desta Casa:

ADIMPLEMTO. INEXISTÊNCIA. Somente serão aceitos Declaração de Importação e Registro de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback. (Inteligência do Comunicado DECEX nº 21/97, item 19.1). Na falta de vinculação dos Atos Concessórios de Regime de Drawback aos Registros de Exportação deverão ser exigidos os tributos suspensos na importação, acrescidos de multa de ofício e dos juros de mora. Comporta juros e multa de mora quando da nacionalização de mercadorias sobre tributos suspensos, antes do início de procedimento fiscal. Iniciado o procedimento cabe multa de ofício. (Acórdão 301-31373 – Rel: Cons. Otacílio Dantas Cartaxo – Vencido: Cons. José Lence Carlucci)

2.1.1.5. Raciocínio semelhante pode ser aplicado às Declarações de Importação. Regra Geral a Declaração de Importação é prova da importação beneficiada pelo regime de DRAWBACK, salvo quando esta é vinculada no momento de seu registro a mais de um ato concessório (eis que nada impede a transferência de declaração de importação registrada a outro Ato Concessório). Ao vincular uma declaração de importação a mais de um ato concessório, aquela deixa de comprovar o regime aduaneiro especial, deixa de ser beneficiada por este regime e em assim sendo o tributo é exigível.

Assim, tendo em vista que, no Registro de Exportação questionado, não foi informado o código adequado para o regime (81101 DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM), as exportações apresentadas pela contribuinte não podem ser aceitas para fins de comprovação do compromisso de exportar, conforme decidido pela Fiscalização e ratificado pela decisão recorrida.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **negar provimento** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Renan Gomes Rego

Fl. 15 do Acórdão n.º 3401-012.927 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.000665/2004-46