



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.001248/2002-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.789 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente GENERAL ELETRIC DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

REGIME ADUANEIRO. DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Aplicação da Súmula CARF nº 156.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO.

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.

Aplicação da Súmula CARF nº 100.

DRAWBACK. VINCULAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO.

Somente serão aceitos para fins de comprovação do adimplemento do regime registros de exportação vinculados ao respectivo ato concessório. O Relatório de Comprovação de Exportação (RCD) enviado à SECEX não é suficiente para comprovar inequivocamente o cumprimento do regime.

DRAWBACK. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO AMPARADOS PELO ATO CONCESSÓRIO.

Cabível a glosa de registros de exportação apresentados para fins de comprovação do regime quando os produtos exportados se revelam completamente distintos daquele destacado no ato concessório.

DRAWBACK. REGISTROS DE EXPORTAÇÃO “VENCIDOS”. INACEITABILIDADE.

A utilização do benefício deverá ser sempre anotada em registro de exportação válido. Registros de exportação que constam no Siscomex como “vencidos” não constituem documentação hábil para comprovar o adimplemento do *drawback*.

DRAWBACK. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO INEQUÍVOCA PELA FISCALIZAÇÃO.

Para que se configure o aperfeiçoamento do regime *drawback* faz-se necessária a comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos efetivamente exportados. Todavia, no caso concreto, cabe à fiscalização, no caso de suspeita de descumprimento, realizar o levantamento de informações e as diligências cabíveis a fim de comprovar a infração e, conseqüentemente, fundamentar o lançamento dos valores referentes às importações desvinculadas ao regime.

REGIME DRAWBACK. INADIMPLEMENTO PARCIAL. EXPORTAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Tornam-se devidos os impostos incidentes nas mercadorias importadas ao amparo do regime *drawback*, cuja industrialização e exportação não for comprovada, os quais deverão ser acrescidos de juros de mora e multa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado:

(1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do crédito constituído o valor referente à irregularidade apontada no Capítulo II - item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal - Registros de Exportação pertencentes a outras empresas relacionada aos RE n.º 95/0722439-001 a 007, 95/0759099-001 a 011, 96/0905243- 001 a 007 e 96/0914314-001 a 004 e 006 a 008;

(2) por força do art. 19-E da Lei n.º 10.522, excluir do crédito constituído o valor referente aos parágrafos 4.6 e 4.7 do Capítulo II (Ato Concessório n.º 0033.95/000043-0) e parágrafos 4.6 e 4.7 do Capítulo III (Ato Concessório n.º 0033.97/000016-9) do Termo de Verificação Fiscal. Vencidos, neste ponto, os conselheiros Luís Felipe de Barros Reche, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Ronaldo Souza Dias e Marcos Roberto da Silva.

Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia dos Santos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeu da Silva, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o relatório da DRJ:

Trata-se de autos de infração do Imposto de Importação, fls. 01/95, e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, fls. 96/181, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, respectivamente, nos valores de R\$ 886.665,17 e R\$ 774.822,50, incluídos a multa de ofício e os juros de mora, em decorrência do inadimplemento parcial do regime *drawback*, na modalidade suspensão, objeto dos Atos Concessórios (AC) n.ºs 0033.95/000043-0, cuja emissão ocorreu em 29/06/1995, e 0033.97/000016-9, emitido em 19/02/1997.

Tomando por base a descrição dos fatos contida nos lançamentos, bem como o “Termo de Verificação Fiscal” às fls. 184/265 e anexos às fls. 266/683, que são partes integrantes dos autos de infração, tem-se que, após expender várias considerações sobre o regime *drawback* (sua base legal, definição, natureza jurídica, finalidade e princípios informadores, decadência) e discorrer acerca “*do ônus da prova*” e “*da motivação fiscal*”, a autoridade lançadora destacou as informações que foram extraídas da análise dos atos concessórios acima referenciados, como também as infrações e irregularidades constatadas, conforme resumidas a seguir:

Ato Concessório n.º 0033.95/000043-0

- **Data de emissão:** 29/06/1995.

- **Modalidade:** Suspensão Genérico.

- **Aditivos:**

0033.96/000052-2, de 18/04/1996	Altera prazo para exportação dos produtos para 23/06/1996
0033.96/000073-5,	Altera prazo para exportação dos produtos para

de 22/05/1996	20/12/1996
0033.96/000165-0, de 23/12/1996*	Altera prazo para exportação dos produtos para 18/02/1997
0033.97/000035-5, de 09/04/1997	Altera prazo para exportação dos produtos para 18/04/1997
0033.97/000074-6, de 10/06/1997*	Altera o valor dos produtos a serem importados e exportados

* Pleitos intempestivos

- **Mercadoria a ser importada e valor pactuado:** Partes, peças, componentes e matéria-prima para fabricação de partes e peças destinadas à produção de disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV – Valor total FOB US\$ 1.185.237,26 (valor conforme aditivo nº 0033.97/000074-6, de 10/06/1997).

- **Mercadoria a ser exportada e valor pactuado:** Disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV, modelos diversos – Valor total FOB em US\$: 11.519.463,05 (valor conforme aditivo nº 0033.97/000074-6, de 10/06/1997).

Como primeira observação destaca a fiscalização a divergência verificada entre o valor total das exportações, conforme relacionadas em documentação apresentada à fiscalização – “*Resumo das Comprovações do Ato Concessório*”, e o valor total das exportações constante do Relatório de Comprovação de *Drawback* - RCD entregue, pela contribuinte, à SECEX. Todavia, após identificadas as razões de tal divergência, esclarece o autuante que, com vistas ao início dos trabalhos fiscais, foram consideradas como válidas as informações contidas no RCD, onde consta o valor total das exportações de US\$ 11.519.463,05;

Mais adiante, especificamente nos itens 3.2 a 3.5 e 4.3 a 4.7 (capítulo II) do Termo de Verificação Fiscal - fls. 207/231 dos autos, o autuante descreve as irregularidades constatadas em relação a este ato concessório:

i) **Ausência de vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório e enquadramento incorreto da operação de exportação no RE:**

Relaciona a fiscalização diversos registros de exportação (cfe. fls. 210/212) que não foram aceitos para fins de comprovação do regime, em razão dos mesmos não se encontrarem vinculados ao ato concessório em questão, além de não apresentarem o correto enquadramento da operação de exportação, pois foram indicados nestes documentos códigos - 80000 ou 80116 ou 99101 - distintos daquele que identifica uma operação de “*Drawback Suspensão Genérico* - 81102);

ii) **Produtos exportados não amparados pelo Ato Concessório:** Foram desconsiderados para fins de comprovação do regime os registros de exportação (cfe. relação à fl. 213) que ampararam a exportação de produtos que não se enquadravam na definição de disjuntores termomagnéticos, ou seja, com classificação tarifária diversa daquela constante do ato concessório;

iii) **Registros de Exportação pertencentes a outras empresas:** Destaca a fiscalização que os RE n.ºs 95/0122439-001 a 007, 95/0759088-001 a 011, 96/0905234-001 a 007, 96/0914311-001 a 004, e 96/0914311-006 a 008, indicados no Relatório de Comprovação de *Drawback* - RCD apresentado pela contribuinte, são pertencentes a outras empresas, motivo pelo qual não foram aceitos para fins de comprovação do regime;

iv) **Exportação efetuada por estabelecimento diverso:** Consta do relatório fiscal a glosa de registro de exportação (n.º 95/0707208-001 a 003), uma vez que, além de constar do documento o código de enquadramento 80000, relativo a uma Exportação Normal, verificou a fiscalização tratar-se o mesmo de uma exportação efetuada pelo estabelecimento matriz, ou seja, de uma operação realizada por estabelecimento da empresa diverso daquele indicado no ato concessório;

v) **Inexistência de vinculação física entre insumos importados e produtos exportados:**

Direcionando-se em seguida para a aferição quanto ao cumprimento, pela beneficiária, da regra disposta no art. 314, inciso I, do RA/1985 - que estabelece que os insumos importados ao amparo do regime devem ser integralmente utilizados na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria a ser exportada (princípio da vinculação física) - o autuante destacou o elevado grau de complexidade para tal averiguação, especialmente diante do volume de insumos e produtos envolvidos, além da grande quantidade de documentos a serem analisados. Como outro ponto que entendeu merecer relevo, ressaltou a autoridade lançadora o fato de que tanto os insumos utilizados pela contribuinte como os produtos por ela fabricados poderiam provir ou se destinar ao mercado nacional.

Diante desses elementos, esclarece o fiscal autuante que a aferição da vinculação física dos insumos importados ao amparo do Ato Concessório em questão foi realizada por amostragem, com destaque para os insumos com maior volume de crédito tributário suspenso, assim como, selecionando períodos específicos ao longo da vigência do regime.

Com base nos laudos técnicos (principal e complementares) e demais documentos apresentados pela beneficiária do regime, a fiscalização procedeu ao exame dos insumos importados utilizados no processo produtivo, bem como a quantidade utilizada em cada um dos produtos fabricados, alcançando as seguintes conclusões:

- **dos insumos importados sumariamente desconsiderados pela fiscalização:**

a) existência de importações de insumos que não se destinavam à fabricação de disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV, portanto, tais importações não estavam amparadas pelo ato concessório emitido. Identificou também a fiscalização a existência de insumos importados (ver relação às fls. 222/227) ao amparo do regime que, embora destinados à fabricação de disjuntores termomagnéticos, foram desconsiderados, uma vez que não restou constatada a exportação de produtos finais que apresentassem em sua composição tais insumos (a fiscalização esclarece que tomou por critério o modelo de disjuntor a ser exportado, nos termos do laudo técnico apresentado pela contribuinte);

b) importação de disjuntores (o próprio produto final) ao amparo do ato concessório, quando o que foi autorizado foi a importação de insumos para a fabricação de disjuntores termomagnéticos;

c) existência de declarações de importação cujos despachos foram promovidos ao amparo do ato concessório em questão, mas que se referem a importações não relacionadas no Relatório de Comprovação do regime.

Neste ponto, salienta o atuante em seu relatório que diante do acatamento pela SECEX do aditivo apresentado pela beneficiária ajustando os valores totais de importação para o exato valor constante do RCD, a própria empresa teria condenado à exclusão do regime as declarações de importação sob nºs 500.528 – Adição 001, de 13/10/1995, e 501.890 – Adição 001, de 09/08/1995;

- dos demais insumos importados:

Em outra parte da auditoria fiscal, restringindo-se inicialmente a um primeiro grupo de insumos (excluindo-se aqueles insumos sumariamente desconsiderados), a fiscalização ressalta como critério adotado “o de buscar a quantidade total importada de um determinado insumo e a quantidade total dos disjuntores termomagnéticos exportados”, considerando neste levantamento todo o período de concessão do ato concessório (cfe. item 4.6 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 228/229).

Após aferição da quantidade total dos insumos que integraram os disjuntores exportados, e confrontando com a quantidade total de insumos importados, a fiscalização, com base no critério estabelecido e ali descrito (critério este, segundo afirma, mais benéfico à contribuinte), constatou a não utilização em produtos exportados de determinadas quantidades de insumos importados ao amparo do regime, e assim, conclui que deve ser exigido o respectivo crédito tributário que havia sido suspenso por ocasião da importação destes insumos (tabela à fl. 229), com os devidos acréscimos legais;

Em seguida, para um segundo grupo de insumos importados ao amparo do ato concessório – inerente tão-somente as operações de importação ocorridas a partir do segundo semestre de 1996 (cfe. item 4.7 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 230/231) - também foi detectada a não utilização de determinada quantidade de insumos em produtos exportados, constatação esta que redundou na exigência dos respectivos tributos e encargos legais devidos.

Ato Concessório nº 0033.97/000016-9

- **Data de emissão:** 19/02/1997.

- **Modalidade:** Suspensão Genérico.

- **Aditivos:**

0033.98/000019-6, de 18/02/1998	Altera prazo para exportação dos produtos para 18/08/1998
0033.98/000157-5, de 30/07/1998	Altera prazo para exportação dos produtos para 14/02/1999
1616.98/000003-3,	Altera o valor dos produtos a serem exportados

de 21/10/1998	
1616.99/000043-5, de 22/02/1999	Altera o valor dos produtos a serem importados e exportados

- **Mercadoria a ser importada e valor pactuado:** Partes, peças, componentes e matéria-prima para fabricação de partes e peças destinadas à produção de disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV – Valor total FOB US\$ 1.228.211,16 (valor conforme aditivo n.º 1616.99/000043-5, de 22/02/1999).

- **Mercadoria a ser exportada e valor pactuado:** Disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV, modelos diversos – Valor total FOB em US\$: 18.140.642,52 (valor conforme aditivo n.º 1616.99/000043-5, de 22/02/1999).

Especificamente nos itens 3.1 e 3.2 e 4.3 a 4.7 (capítulo III) do Termo de Verificação Fiscal - fls. 250/264 dos autos, a fiscalização descreve as irregularidades constatadas em relação a este ato concessório, a seguir elencadas:

i) **Produtos exportados não amparados pelo Ato Concessório:** Foram desconsiderados pela fiscalização para fins de comprovação do regime os registros de exportação (cfe. relação à fl. 251) que ampararam a exportação de produtos que não se enquadravam na definição de disjuntores termomagnéticos, ou seja, aqueles que se apresentaram com classificação tarifária diversa daquela constante do ato concessório;

ii) **Registros de Exportação “vencidos”:** Destaca a fiscalização que os RE n.ºs 97/1039469-001 e 97/1044785-001 não foram aceitos para fins de comprovação do regime. Embora indicados no Relatório de Comprovação de *Drawback* - RCD, na ação fiscal foi detectado que tais registros se encontravam com o status “vencido”. Esclarece o autuante que embora referidos documentos representem um registro no SISCOMEX de operações de exportação, estas efetivamente não ocorreram, motivo pelo qual o sistema atribui a estes o status de “vencido”;

iii) **Inexistência de vinculação física entre insumos importados e produtos exportados:**

Em relação a este ato concessório a fiscalização teceu as mesmas considerações feitas quando da análise do AC n.º 0033.95/000043-0, acima referenciado, especialmente quanto à necessidade de aferição do cumprimento, pela beneficiária, da regra disposta no art. 314, inciso I, do RA/1985 (princípio da vinculação física).

Assim, do exame do ato concessório em apreço (AC n.º 0033.97/000016-9), em relação a determinada quantidade de insumos importados ficou constatada a não obediência à vinculação física destes com os produtos exportados, conforme conclusões destacadas no relatório fiscal (vide fls. 257/264 dos autos), as quais se encontram a seguir resumidas:

- **dos insumos importados sumariamente desconsiderados pela fiscalização:**

a) existência de importações de insumos que não se destinavam à fabricação de disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV, portanto, tais importações não estavam amparadas pelo ato concessório emitido. Identificou

ainda a fiscalização a existência de insumos importados (ver relação às fls. 259/260) ao amparo do regime que, embora destinados à fabricação de disjuntores termomagnéticos, foram desconsiderados, uma vez que não restou constatada a exportação de produtos finais que apresentassem em sua composição tais insumos (conclusão que levou em consideração o modelo de disjuntor a ser exportado, nos termos do laudo técnico apresentado pela contribuinte);

b) existência de declarações de importação cujos despachos foram promovidos ao amparo do ato concessório em questão, mas que se referem a importações parcialmente relacionadas, ou então, cujos valores não foram considerados no Relatório de Comprovação do *Drawback* – RCD apresentado pela contribuinte.

Quanto a isto, destaca o autuante que diante do acatamento pela SECEX do aditivo apresentado pela beneficiária ajustando os valores totais de importação para o exato valor constante do RCD, a própria empresa teria condenado à exclusão do regime as declarações de importação sob nºs 98/0055808-0/Adição 001, de 20/01/1998, 98/1196821-7/Adição 001, de 27/11/1998, e 98/1157917-2/Adição 002, de 18/11/1998;

c) ocorrência de importações efetivadas após o último embarque de exportação. Foram identificadas no SISCOMEX diversas declarações de importações (tabela às fls. 260/261) cujos despachos foram iniciados após o último embarque de exportação de produtos efetuado pela beneficiária, que ocorreu em 01/02/1999;

- dos demais insumos importados:

Da mesma forma que no primeiro ato concessório analisado, e excluindo aqueles insumos sumariamente desconsiderados, a fiscalização segregou, portanto, sua análise em dois períodos conforme descritos nos itens 4.6 e 4.7 do relatório fiscal – fls. 261/264, constatou o autuante, também em relação ao AC em apreço, que não foram utilizados nos produtos exportados determinadas quantidades de insumos importados ao amparo do regime, concluindo ser devido o respectivo crédito tributário suspenso por ocasião da importação destes insumos, conforme diferenças apuradas (tabela às fls. 262/264).

Diante dos fatos acima apresentados, ao final do seu relatório, a autoridade lançadora esclarece que deixou de reconhecer o benefício em relação à parte dos insumos importados pela autuada sob a égide do regime *drawback*. Destaca ainda que utilizou como critério de seleção para cobrança do crédito tributário devido, face às diversas importações efetuadas, as declarações de importação com datas de registro mais recentes, e deste modo, esclareceu que “*as exclusões ocorreram a partir das últimas importações de cada insumo correspondente*”.

Cientificada dos autos de infração em 17/07/2002 (fls. 01 e 96), a interessada apresentou sua impugnação em 15/08/2002 (fls. 719/734), onde após tecer um breve histórico de sua atuação como empresa industrial no País, descreve os fatos relacionados com a presente autuação, expondo as suas razões de defesa, as quais podem ser assim resumidas:

- esclarece inicialmente que os atos concessórios tratados no presente processo foram emitidos para amparar operações de importação sob o regime de *drawback*, de “*uma forma genérica*”, com suspensão dos tributos, situação esta

somente concedida a importadores habituais e reconhecidamente idôneos, tanto é que os valores neles compromissados (tanto na importação como na exportação) foram rigorosamente cumpridos, podendo o resultado ser facilmente verificado, inclusive pela análise da documentação apresentada à SECEX, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de penalidades;

- em relação aos fatos apontados pela fiscalização relacionados ao ato concessório nº 0033.95/000043-0, de 29/06/1995, assevera que *“não deixa de ser um tremendo absurdo, tentar aplicar penalidades unicamente pelo fato de poder ter ocorrido falha formal na emissão dos Registros de Exportação – RE’s”*, em razão de não ter sido citado nos registros de exportação elencados pela fiscalização o número do ato concessório, e neste mister, argumenta que uma falha formal não pode ensejar a descaracterização do regime, tampouco gerar penalidades;

- diz ser estranho o entendimento adotado pela fiscalização, uma vez que todos os documentos, tanto os relacionados com a importação como aqueles referentes à exportação, foram apresentados à SECEX e minuciosamente analisados e devidamente baixados pelo referido Órgão, que expediu o respectivo Relatório de Comprovação de *Drawback*, encerrando o processo, todavia, o autuante não considerou referidos documentos;

- por esse motivo, ressalta que *“não deixa de existir uma incoerência por parte da fiscalização, pois para determinar compromissos definidos, tanto produtos, valores e prazos, a Secretaria de Comércio Exterior - SECEX é o único órgão mandatário desse regime especial”*, no entanto, assevera que ainda que este mesmo órgão aceite como válido e promova o encerramento do processo de *drawback* com o envio do relatório de adimplemento do regime para o fisco federal, tal documento não se mostra suficientemente apto a caracterizar o atendimento de todos os compromissos assumidos;

- assevera que a SECEX detém poderes para concessão, acompanhamento, e averiguação do adimplemento dos compromissos firmados em atos concessórios de *drawback* e, no caso concreto, os documentos emitidos foram aceitos para fins de comprovação dos atos concessórios em questão;

- as exportações foram realizadas e as respectivas divisas ingressaram regularmente no País, não tendo sido causado qualquer dano ao Erário;

- sustenta que a fiscalização deixou de considerar que existe uma vinculação do ato concessório em análise com as exportações realizadas, e neste sentido, suficiente seria verificar as notas fiscais que suportam tais vendas ao exterior, pois nestes documentos constam os dados desse regime especial. Acrescenta que efetuou a juntada ao processo de algumas destas notas fiscais para comprovar o que alega;

- quanto aos registros de exportação que foram desconsiderados em razão dos mesmos ampararem exportações de produtos que não se enquadravam na definição de disjuntores termomagnéticos, novamente fazendo destacar que o órgão responsável também pelo controle do adimplemento ao regime é a SECEX, a impugnante salienta que tudo que foi exportado e objeto de comprovação do acordado no ato concessório em apreço refere-se a disjuntores

ou partes e peças dos mesmos, tendo sido importado bem menos do que foi autorizado e exportado mais do que havia sido compromissado;

- ainda sobre essa questão, entende que deve ser levado em consideração que as operações em discussão ocorreram sob o regime de *drawback* “genérico”, e da mesma forma tal modalidade seria concedida se a redação constante do “campo 22” do referido ato concessório apresentasse “qualquer tipo de disjuntores e suas partes e peças”, pois o objetivo do Governo é o incremento das exportações, com o ingresso de divisas e a geração de empregos no País;

- no tocante à afirmação da fiscalização de que foram relacionados no relatório de comprovação RE pertencentes a outras empresas, alega que teria ocorrido tão-somente uma divergência na numeração dos RE mencionados, por falha na transcrição dos números destes documentos no SISCOMEX, e não em razão de uma utilização indevida da impugnante;

- quanto à glosa efetuada pela autoridade lançadora do RE nº 95/0707208-001 a 003, tendo em vista tratar-se de exportação efetuada por estabelecimento da empresa diverso daquele definido no ato concessório, explica que “houve um erro funcional no preenchimento” do referido documento ao constar o CNPJ do estabelecimento matriz, mas o que deve ser considerado é que o material exportado é “disjuntor”, produto este fabricado pela filial de Contagem/MG; e assim, tal erro não tem o condão de descaracterizar “a exportação realizada com incentivos fiscais”;

- citando trechos do relatório de fiscalização, argumenta a impugnante que a autoridade lançadora baseou suas conclusões em uma “amostragem” feita com base em alguns processos de importação e exportação, por não conseguir efetuar uma correta vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, deixando ainda de considerar em seu levantamento as perdas ocorridas no processo produtivo, que atingem o percentual de 5%, conforme informação constante no laudo técnico apresentado ao fisco;

- em relação à afirmação feita pelo auditor responsável pelo lançamento de que foram importados disjuntores completos que não estariam amparados no ato concessório em comento, sustenta a impugnante ser difícil a análise de tal ocorrência, na medida em que foram citadas pelo agente fiscal unicamente as declarações de importação envolvidas, não podendo respectivos insumos serem “sumariamente desconsiderados”, posto que a empresa, de forma exemplar, deu integral cumprimento às diretrizes postas pelo Governo Federal;

- quanto a isto, ressalta ainda, apenas a título de argumentação, que não foi observado que o produto chegou ao País e sofreu alterações como previsto no art. 315, inciso IV, do Regulamento Aduaneiro; e neste sentido, se foi importado um produto completo mas se este veio a sofrer posterior agregação de valor (embalagem, acondicionamento, ou apresentação desse produto), gozará o mesmo dos incentivos concedidos ao regime *drawback*;

- no que se refere ao ato concessório nº 0033.97/000016-9, de 13/02/1997, entende a impugnante que, em relação às infrações apontadas pela fiscalização quanto à existência de “produtos exportados não amparados pelo Ato Concessório” e a “não vinculação física entre insumos importados e produtos exportados”, são suficientes os argumentos já apresentados em sua defesa e

relacionados ao ato concessório n.º 0033.95/000043-0, de 29/06/1995, para justificar a não aceitação da conclusão fiscal;

- discorda da glosa dos RE n.ºs 97/1039469-001 e 97/1044785-001, pois embora constem na tela do SISCOMEX como vencidos, os embarques a que se referem foram realizados em períodos válidos, conforme restaria demonstrado nas cópias de documentos que junta ao processo (fatura comercial, BL, *packing list*, contratos de câmbio);

- quanto a *“importações ocorridas após o último embarque de exportação”*, requer a impugnante prazo determinado para que possa analisar essas declarações de importação e, assim, justificar o fato de estarem constando no RCD entregue à SECEX, assim como solicita que seja autorizada a apresentar as DI mencionadas às fls. 77 dos autos, que, segundo a autoridade lançadora, não foram incluídas no referido relatório, no próximo pedido de *drawback* isenção que possa a impugnante vir a requerer;

- ressalta que cumpriu integralmente tudo o que foi estabelecido nos atos concessórios em análise, no entanto, *“não pode de forma alguma aceitar que as penalidades supostamente apontadas pelo Sr. Auditor Fiscal”, sejam consideradas, no seu entender, como benéficas”*;

- na seqüência, destaca que o Banco do Brasil S/A, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), é o órgão delegado para efetuar a concessão e acompanhamento do *drawback* (suspensão/isenção), bem como comprovar o cumprimento das obrigações firmadas nos atos concessórios, inclusive para baixa e arquivamento dos processos, conforme art. 2º da Portaria SECEX n.º 4/97, não podendo suas decisões serem questionadas pela fiscalização aduaneira;

- a Fazenda não poderia ter efetuado os lançamentos constantes dos autos, tendo em vista que os referidos valores estão relacionados com importações cujos fatos geradores ocorreram em 1995, 1996 e 1997, posto que teriam sido atingidos pela decadência, nos termos do artigo 173 do CTN;

Ao final de sua defesa, a impugnante requer o cancelamento dos autos de infração, protestando pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, notadamente provas documentais, além da oitiva de seu procurador legalmente constituído para esclarecimentos de eventuais dúvidas que porventura possam surgir.

Acrescente-se que, por força do disposto na Portaria SRF n.º 956, de 08/04/2005, DOU de 12/04/2005, a competência para julgamento do presente processo foi transferida da DRJ São Paulo II para esta DRJ/Fortaleza.

É o relatório.

A DRJ Fortaleza, em sessão realizada em 15/10/2009, decidiu, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por voto de qualidade, julgar improcedente a impugnação em acórdão ementado da seguinte maneira:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

REGIME ADUANEIRO. *DRAWBACK* SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

No caso de inadimplemento do regime aduaneiro *drawback*, na modalidade suspensão, a Fazenda Pública poderá constituir o crédito tributário em até cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia da data limite para exportação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO POSTERIOR DE PROVA. INADMISSIBILIDADE.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.

OITIVA DE PROCURADOR.

Inexiste previsão legal para oitiva de procurador da impugnante no julgamento administrativo em primeira instância.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 06/09/1995 a 05/02/1999

DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR O REGIME.

Compete à Receita Federal do Brasil a aplicação do regime *drawback* e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

DRAWBACK. VINCULAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO. CÓDIGO PRÓPRIO DO REGIME. AUSÊNCIA.

Somente serão aceitos para fins de comprovação do adimplemento do regime registros de exportação vinculados ao respectivo ato concessório e que contenham o código de operação relativo ao *drawback*. O Relatório de Comprovação de Exportação (RCD) enviado à SECEX não é suficiente para comprovar inequivocamente o cumprimento do regime.

DRAWBACK. EXPORTAÇÃO DE PRODUTOS NÃO AMPARADOS PELO ATO CONCESSÓRIO.

Cabível a glosa de registros de exportação apresentados para fins de comprovação do regime quando os produtos exportados se revelam completamente distintos daquele destacado no ato concessório.

DRAWBACK. REGISTROS DE EXPORTAÇÃO “VENCIDOS”. INACEITABILIDADE.

A utilização do benefício deverá ser sempre anotada em registro de exportação válido. Assim, registros de exportação que constam no Siscomex como

“vencidos” não constituem documentação hábil para comprovar o adimplemento do *drawback*.

DRAWBACK. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. DESCUMPRIMENTO.

Para que se configure o aperfeiçoamento do regime *drawback* faz-se necessária a comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos efetivamente exportados.

REGIME DRAWBACK. INADIMPLEMENTO PARCIAL. EXPORTAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Tornam-se devidos os impostos incidentes nas mercadorias importadas ao amparo do regime *drawback*, cuja industrialização e exportação não for comprovada, os quais deverão ser acrescidos de juros de mora e multa.

Na oportunidade, a corrente vencida votou no sentido de excluir do total do crédito tributário lançado nos autos a parcela inerente à irregularidade apontada no Capítulo II - item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal - *Registros de Exportação pertencentes a outras empresas*, por entenderem que os RE nºs 95/0722439-001 a 007, 95/0759099-001 a 011, 96/0905243-001 a 007 e 96/0914314-001 a 004 e 006 a 008 - apresentados pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação - se revelam hábeis a comprovar que as exportações ali discriminadas ocorreram sob a égide do regime *drawback*, uma vez que, nos referidos documentos, encontra-se consignado o número do ato concessório (AC nº 0033.95/000043-0).

O contribuinte, tendo tomado ciência do acórdão da DRJ em 15/12/2009, apresentou em 13/01/2010 o recurso voluntário de fls. 1167 e ss, contendo os seguintes elementos de defesa:

Da decadência

- Ao tempo da lavratura do presente auto de infração, o crédito tributário em questão já se encontrava inequivocamente extinto nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, em razão do transcurso do prazo decadencial. Como se está diante de imposto sujeito ao chamado "lançamento por homologação", a norma aplicável no tocante à decadência é aquela do artigo 150, § 4º, do CTN. Isso porque, sendo o IPI e o IPI tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo a ser atendido é aquele previsto pelo artigo 150, § 4º, do CTN. Dessa maneira, na data em que o Sr. Agente Fiscal constituiu o crédito tributário por meio do presente auto de infração, já não mais lhe assistia este direito em relação aos períodos anteriores a cinco anos contados da ciência da lavratura, ou seja, em relação aos fatos geradores vinculados aos atos concessórios ora contestados, ocorridos antes de julho de 1997.

Da ausência de lesão ao erário

- Embora o Termo de Verificação Fiscal, bem como a r. decisão recorrida tenham se manifestado separadamente sobre as supostas irregularidades cometidas pela Recorrente e a r. decisão recorrida tenha também colocado seus fundamentos separadamente para corroborar com a acusação fiscal,

todos os itens a serem tratados a seguir se relacionam à mesma matéria jurídica de fundo, qual seja, o cumprimento dos chamados deveres instrumentais. Referidos temas, atinentes ao descumprimento destes deveres instrumentais, restaram assim segregados pela r. decisão recorrida, com os respectivos fundamentos: (i) não enquadramento da operação como drawback: não se considera como prova do adimplemento do compromisso de exportação relacionado a ato concessório de drawback, o Registro de Exportação (RE) que não contenha ou que contenha de forma • inexacta as informações relativas aos códigos de operação de drawback. (ii) a indicação de um código de operação diverso do regime drawback e/ou a falta de da indicação do número do ato concessório que se pretende comprovar não permite que se conclua que o produto objeto de exportação venha a conter insumos importados sob a égide do citado regime; (iii) a informação no RE a respeito de sua relação com ato concessório reveste-se de inegável caráter material, na medida em que assegura a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime de drawback; (iv) inclusão no Relatório de Comprovação de Drawback relativo ao Ato Concessório n 00033.95/000043-0 de registros de exportação não pertencentes à empresa beneficiária do regime; (v) a glosa dos REs n.ºs 95/0707208-001 a 003 se deu, além do fato de o código utilizado não refletir a operação de drawback, referidos registros retratam uma operação efetivada por estabelecimento da empresa diverso daquele para o qual foi concedido o regime; (vi) importação de disjuntores quando o que foi autorizado no ato concessório foi a importação de insuetos para a fabricação de disjuntores (vii) falta de vinculação aos atos concessórios.

- Como se pode observar, em nenhum momento sustentou a d. fiscalização que as mercadorias importadas não foram reexportadas; também não se suscitou, em tempo algum, que teria havido qualquer tipo de fraude ou simulação no regime aduaneiro privilegiado. Restou consignado no auto de infração, bem como na r. decisão recorrida, nos pontos acima citados, que a exigência do tributo (principal) se fazia única e exclusivamente pelo descumprimento do dever instrumental de preenchimento das guias de exportação com o preenchimento dos campos corretos.
- Tampouco caberia alegar, como restou consignado na r. decisão recorrida que por se tratar de regime aduaneiro especial que concede benefícios ao contribuinte, a legislação deva ser interpretada de maneira restritiva, devendo o d. Agente Fiscal de Rendas atuante proceder a lavratura do AIIM em obediência ao artigo 142 do CTN. Verificado o descumprimento de dever instrumental, devem-se aplicar ao contribuinte as multas previstas na legislação para tais infrações, jamais exigir o próprio tributo, como ocorre no presente caso com a lavratura do presente Auto de Infração. Outra, aliás, não é a interpretação do art. 113, do CTN, que assim enuncia a diferenciação entre obrigações principais e instrumentais.
- Ademais, a jurisprudência de tribunais pátrios vem afastando cobranças iniciadas de meros erros formais. O Superior Tribunal de Justiça, também

é contundente ao vedar a exigência de tributos pelo mero descumprimento de dever instrumental. Não é outro o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. [Cita precedentes].

- A aplicação do raciocínio acima exposto, bem como do entendimento refletido pela doutrina e pelas decisões acima colacionadas é ainda mais patente quando o voto condutor da decisão ora recorrida afirma cabalmente que os vícios formais são determinantes para a cobrança do valor do tributo, mesmo que tenha a Recorrente comprovado por meio de seus argumentos e provas colacionado com a Defesa que, a despeito destes eventuais descumprimentos, foi cumprido o compromisso de exportar.
- Às fls. 1.132, a r. decisão dispõe expressamente, acerca dos Registros de Exportação pertencentes a outras empresas. Ou seja, a própria decisão reconhece que se trata apenas de erro de digitação no RE, conforme se comprova pela tabela constante de fls. 1.132, mas se apega ao formalismo para manter o Auto de Infração. Em outros trechos, a decisão ainda afirma que não se pode cancelar o Auto de Infração tendo em vista que ao invés de constar no RE o código referente a "drawback suspensão genérica" consta o código referente a "drawback suspensão comum" (fls. 1.133).
- O mesmo acontece para o caso em que constou, por equívoco, no Registro de Exportação, estabelecimento diverso daquele que realmente efetuou a exportação. Neste ponto, diante das provas apresentadas pela Recorrente de que se tratou de mero erro formal, a r. decisão afirma que 'ainda que superada a questão relacionada ao estabelecimento responsável pela remessa da mercadoria ao exterior, denota-se que o RE em destaque carece de informações com vistas à identificação de que a operação se refere a uma exportação sob a égide do drawback".
- Desta forma, diante de tudo o que foi exposto e diante das constatações da própria decisão recorrida, outra alternativa não resta senão o cancelamento do presente Auto de Infração, uma vez que é nula a exigência de tributos por força do mero descumprimento de obrigações acessórias.

Da utilização do critério da vinculação física

- Em que pesem os esforços expendidos pela Recorrente quando da apresentação da Impugnação em demonstrar que o cumprimento dos compromissos de exportação previstos na legislação, em nada depende da vinculação física, até porque, com relação a alguns produtos, tal vinculação se torna inviável por conta de sua própria natureza e do tipo de processo produtivo correlato a este, o D. Julgador a quo houve por bem manter integralmente a autuação em tela também sob o fundamento de que não conseguiu a Recorrente comprovar, por meio dos processos de importação e exportação relativos aos atos concessórios ora contestados, a vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados.

- O drawback não é um favor fiscal, mas sim um verdadeiro estímulo e incentivo à exportação, podendo ainda dizer que referido regime especial tem como objetivo ultimar a exportação no setor produtivo brasileiro. Tal afirmativa pode ser corroborada com o entendimento perfilhado pelo Conselho de Contribuintes, consolidado no voto proferido nos autos do Recurso Voluntário 115.528 (Ac. 301-27.451), pelo Relator Miguel Calmon Vilas Boas, que cita.
- A Recorrente demonstrou pelos documentos anexados aos autos quando da apresentação da Impugnação, que não há qualquer dúvida quanto ao cumprimento de todas as obrigações que lhe foram impostas enquanto vigente o regime. Prova disso é a existência de Relatório de Comprovação de Drawback devidamente baixado pelo órgão DECEX (atual SECEX), que não seria possível caso a Recorrente tivesse deixado de cumprir qualquer obrigação que lhe fizesse descumprir o regime.
- A r. decisão recorrida se pautou em entendimento completamente equivocada quando fundamenta a inexistência de comprovação acerca da vinculação física apontando irregularidades nos documentos da Recorrente. O intuito do regime de drawback é, acima de tudo, incentivar a exportação, bem como facilitar a saída da mercadoria do país, assegurando-lhe melhores condições de competitividade no mercado internacional e, para obtenção desse benefício o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importados nos produtos exportados, porém, não é requisito para cumprimento do regime a vinculação física dos insumos importados com os produtos exportados. O entendimento defendido pela Recorrente é corroborado por inúmeras decisões já proferidas no E. Conselho de Contribuintes, que cita.
- Além disso, o E. Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou no mesmo sentido, conforme se depreende do acórdão proferido nos autos do Recurso Especial no 413.564-RS.
- Isso porque, conforme restou demonstrado no presente caso, a Recorrente se comprometeu: (i) com relação ao Ato Concessório no 0033.95/000043-0: o valor total constante do Ato Concessório como compromisso à exportação é US\$ 11.519.463,05. O Relatório de Comprovação de Drawback descreve que foram exportadas mercadorias atinentes à US\$ 11.543.062,50, quantia superior àquela que se comprometeu a exportar. (ii) com relação ao Ato Concessório no 003397.000016-9: o valor total constante do Ato Concessório como compromisso de exportação é US\$ 18.140.642,52. O Relatório de Comprovação de Drawback descreve que foram exportadas mercadorias atinentes à US\$ 18.143.762,53, quantia superior àquela que se comprometeu a exportar. Ou seja, uma vez comprovado que a Recorrente importou dentro dos limites estabelecidos no ato concessório, valor até inferior àquele compromissado e exportou em valores até maiores do que os compromissados, outra alternativa não resta senão o cancelamento do presente Auto de Infração.

- Não há qualquer sustentação a justificativa utilizada pela fiscalização e pela r. decisão recorrida de que a ausência ou imprecisão na vinculação física das mercadorias descaracteriza o citado regime, sendo evidente a divergência deste posicionamento perante a jurisprudência já firmada tanto pelas Câmaras dos E. • Conselhos de Contribuintes, quanto pelo próprio E. Superior Tribunal de Justiça.

Ao fim, requer o conhecimento e provimento do presente Recurso, para que seja totalmente reformada a decisão ora recorrida, determinando-se o cancelamento integral desta autuação. Protesta, desde já, pela realização de sustentação oral, bem como pela eventual juntada posterior de documentos comprobatórios de tudo o quanto foi alegado no presente Recurso, com base no princípio da verdade material.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Garcia dos Santos, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e se reveste dos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

1 - Da decadência

Em questão antecedente, argumenta a Recorrente que, ao tempo da lavratura do presente auto de infração, o crédito tributário decorrente dos fatos geradores ocorridos antes de julho de 1997 já se encontrava extinto nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, em razão do transcurso do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

A autuação, por seu turno, se utiliza do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, segundo o qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A questão detém nesse Conselho entendimento estabilizado no enunciado sumular de nº 156, no sentido de que, no regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Não acolho, portanto, a alegação de decadência.

2 – Das questões gerais

No mérito, a Recorrente alega, em linhas gerais, que em nenhum momento sustentou a Fiscalização que as mercadorias importadas não foram reexportadas ou que teria

havido algum tipo de fraude ou simulação no regime aduaneiro privilegiado. Nesse sentido, restou consignado no auto de infração, bem como na decisão recorrida, que a exigência do tributo (principal) se fez única e exclusivamente pelo descumprimento do dever instrumental de preenchimento das guias de exportação com os campos corretos.

Afirma também que referidos temas, atinentes ao descumprimento destes deveres instrumentais, restaram assim segregados pela decisão recorrida, com os respectivos fundamentos: (i) não enquadramento da operação como drawback: não se considera como prova do adimplemento do compromisso de exportação relacionado a ato concessório de drawback, o Registro de Exportação (RE) que não contenha ou que contenha de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de drawback. (ii) a indicação de um código de operação diverso do regime drawback e/ou a falta de da indicação do número do ato concessório que se pretende comprovar não permite que se conclua que o produto objeto de exportação venha a conter insumos importados sob a égide do citado regime; (iii) a informação no RE a respeito de sua relação com ato concessório reveste-se de inegável caráter material, na medida em que assegura a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime de drawback; (iv) inclusão no Relatório de Comprovação de Drawback relativo ao Ato Concessório n 00033.95/000043-0 de registros de exportação não pertencentes à empresa beneficiária do regime; (v) a glosa dos RE n.º 95/0707208-001 a 003 se deu, além do fato de o código utilizado não refletir a operação de drawback, referidos registros retratam uma operação efetivada por estabelecimento da empresa diverso daquele para o qual foi concedido o regime; (vi) importação de disjuntores quando o que foi autorizado no ato concessório foi a importação de insuetos para a fabricação de disjuntores (vii) falta de vinculação aos atos concessórios.

Por fim, aduz que não se pode alegar, como restou consignado na decisão recorrida, que, por se tratar de regime aduaneiro especial que concede benefícios ao contribuinte, a legislação deva ser interpretada de maneira restritiva. Verificado o descumprimento de dever instrumental, devem-se aplicar ao contribuinte as multas previstas na legislação para tais infrações, jamais exigir o próprio tributo, como ocorre no presente caso com a lavratura do presente AI, nos termos do art. 113, do CTN. Nessa linha vêm entendendo os tribunais pátrios, incluindo o Superior Tribunal de Justiça e o CARF, que vedam a exigência de tributos pelo mero descumprimento de dever instrumental.

Em relação aos aspectos preliminares levantados, compartilho, em tese, do entendimento da Recorrente no sentido de que o descumprimento de obrigações meramente acessórias não redundaria necessariamente na exigência de eventual tributo (principal) correlato, porquanto esta última decorra única e exclusivamente da ocorrência do fato gerador, conforme previsto em lei, bem como das normas que tratam acerca da isenção, suspensão ou quaisquer outras hipóteses que possam afetar a exigibilidade do crédito tributário.

Penso, contudo, que a questão aqui comporte maiores considerações. Isso porque, mesmo se tendo em consideração o princípio da verdade material, pode a própria lei atribuir determinadas consequências – como, por exemplo, a exigência do tributo suspenso no regime de *drawback* – no caso de cometimento de infrações relativas ao descumprimento de deveres instrumentais, atribuindo-lhe eficácia resolutiva, especialmente para aqueles que se relacionam aos instrumentos de controle de adimplemento das obrigações substanciais do regime de *drawback*.

Em outras palavras, ainda que se admita que, para obter o direito ao regime especial, é necessário apenas que se comprove o adimplemento das obrigações substanciais do regime, isto é, a importação de insumos, o seu uso em processo industrial e a exportação do resultado do processo industrial, o descumprimento de alguns dos requisitos (considerados didaticamente apenas como instrumentais) do *drawback* pode impactar – ainda que no plano probatório – o cumprimento daquelas obrigações substanciais.

Nesse contexto, 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 n.º 100 deste Conselho.

Considerando também que a Recorrente perfaz sua defesa condenando apenas em abstrato o critério da vinculação física, é de se registrar que, nos termos do artigo 78, inciso II, do Decreto-Lei n.º 37/1966, poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, a 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. Nessa mesma linha, o art. 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro de 1985 delimita que, no *drawback*, a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação é restrita às mercadorias a serem exportadas após beneficiamento ou destinadas à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Veja-se, portanto, que a própria lei estabelece, nesses e em diversos outros dispositivos, um critério de vinculação física entre os insumos importados com suspensão ao amparo do regime de *drawback* e os bens a serem exportados. Com efeito, ainda que possa existir certo espaço para discutir a amplitude de sua aplicação na prática, o critério da vinculação física detém plena aceitação nesse Conselho, conforme se pode extrair dos Acórdãos n.º 9303-011.038, 9303-011.107, 9303-011.108, 3401-004.484, 3401-007.889, 3401-005.694, 3201-007.636 e dezenas de outros.

Dessa maneira, passo ao exame individual dos pontos que redundaram na atuação.

3.a - Ausência de vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório e enquadramento incorreto da operação de exportação no RE

Quanto a esse ponto, alinho-me ao entendimento esposado pelo 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. Veja-se:

2.1. O cerne da questão em liça pertine a **CONSEQUÊNCIA JURÍDICA DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA NO REGIME DE DRAWBACK SUSPENSÃO**. A **Recorrente** confessa (em seus termos) que vinculou um Registro de Exportação e Declaração de Importação a mais de um Ato Concessório. Todavia, assevera que este equívoco não redundará na exigência do tributo suspenso, porém apenas a incidência de multa por descumprimento de obrigação acessória. Já a DRJ assevera que o descumprimento de quaisquer obrigações acessórias relacionadas ao DRAWBACK “acarretam [n]a impossibilidade de comprovação do cumprimento das condições pactuadas para manutenção do benefício fiscal às mercadorias inseridas no regime aduaneiro especial, respaldando assim, a exigência do pagamento dos tributos até então suspensos”.

2.1.1. O regime especial aduaneiro de DRAWBACK suspensão encontra guarida legal no artigo 78 inciso II do Decreto-Lei 37/66. Porquanto regime especial aduaneiro, o DRAWBACK deve ser concedido na forma do regulamento (aduaneiro), *ex vi* artigo 71 *caput* da mesma matrícula.

2.1.1.1. O artigo 314 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (Decreto 91.030/95) elencava dentre as modalidades de DRAWBACK a “*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*”. Assim, para obter direito ao regime especial necessário (no que importa ao caso em voga): a) importação de insumos, b) uso deste insumo em processo industrial, c) exportação do resultado do processo industrial.

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 contrapagamento 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 sendo, na ausência de argumentos adicionais relativos a esse ponto, estando a conclusão concebida pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator e tendo feito exame ainda mais acurado da questão, adoto como meus os seus fundamentos, os quais reproduzo naquilo que for pertinente para a matéria (grifei):

Diante do exame realizado na documentação apresentada pela beneficiária para fins de comprovação do compromisso firmado no ato concessório nº 0033.95/000043-0, a fiscalização constatou a ocorrência de exportações não vinculadas ao referido documento de concessão do regime, e ainda, que não constam dos respectivos registros de exportação (RE) o enquadramento correto destas operações realizadas sob a égide do *drawback*.

A respeito, com fundamento em diversos dispositivos normativos próprios do referido regime, em especial, os oriundos dos órgãos responsáveis pelo seu controle administrativo, posiciono-me no sentido de **não considerar** como prova do adimplemento do compromisso de exportação relacionado a ato concessório de *drawback*, o Registro de Exportação (RE) que não contenha ou que contenha de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de *drawback*, assim como o RE que não esteja vinculado ao ato concessório ao qual se deseja comprovar.

Este entendimento tem como pressuposto o fato de que, a indicação de um código de operação diverso do regime *drawback* e/ou a falta da indicação do número do ato concessório que se pretende comprovar, não permite que se conclua que o produto objeto de exportação venha a conter insumos importados sob a égide do citado regime, o que, de forma lógica, impede que o RE seja utilizado para fins de comprovação do adimplemento do que foi compromissado em ato concessório.

No caso concreto, verifica-se que diversos registros de exportação (vide relação às fls. 210/212) apresentados pela impugnante para fins de comprovação dos compromissos firmados no ato concessório nº 0033.95/000043-0 não se encontram a este vinculados e/ou não apresentam o correto enquadramento a ser indicado em operações realizadas sob a égide do *drawback*, conforme codificação própria estabelecida pelo Anexo I da Portaria SCE nº 02, de 1992, acima mencionada.

Assim, uma vez que é inconteste que os referidos RE não se apresentam vinculados ao ato concessório nº 0033.95/000043-0, bem como não informam o enquadramento correto a identificar tais exportações como sendo realizadas ao amparo do regime *drawback*, cabe, a seguir, a apreciação do argumento da impugnante de que não teria sido levado em consideração por ocasião do trabalho fiscal as informações contidas nas notas fiscais de saída dos produtos exportados (venda ao exterior) a respeito do regime aduaneiro sob exame. Para fazer prova de sua alegação, a defendente colacionou aos autos tão-somente uma reduzida quantidade de notas fiscais de saída - documentos às fls. 768/782.

Neste íterim, nada obstante as informações contidas nestes documentos fiscais, entendo que os mesmos não são hábeis a desconstituir os fundamentos da fiscalização dirigidos a esta parte do autuação. E justifico.

Do exame destes documentos, denota-se que:

i) embora contenham em seu corpo a informação de que se referem uma venda de produtos para o exterior ao amparo de uma operação drawback, observa-se que apenas as notas fiscais constantes às fls. 772 e 773 e 776 a 782 fazem referência ao ato concessório relacionado à matéria em discussão, ou seja, ao AC n.º 0033.95/000043-0. Os demais documentos fiscais juntados às fls. 768 a 771 e 774 a 775 trazem grafados a numeração do outro concessório objeto da presente lide (AC n.º 0033.97/000016-9);

ii) efetuando-se, a partir de então, uma análise apenas das notas fiscais em que é mencionado AC n.º 0033.95/000043-0, ao qual está relacionada a irregularidade em comento, constata-se que:

- as notas fiscais de saída às fls. 772 e 773 foram emitidas, respectivamente, em 29/01/1997 e 31/01/1997, portanto, em datas posteriores ao último embarque dos produtos exportados, que se deu, segundo informações constantes do RCD (anexos às fls. 329/348) e da tabela às fls. 381/386, em 17/12/1996, através do RE n.º 96/1010258-001 a 011, não servindo, deste modo, referidas notas fiscais, de prova do alegado pela defendente;

- quanto às notas fiscais de saída às fls. 776 a 782, não demonstrou a impugnante a vinculação destes documentos com quaisquer dos RE glosados pela fiscalização (relação às fls. 210/212 dos autos), ou seja, não apresentou provas de que tais operações (quanto a valores, quantidade, datas de emissão e embarque, etc.) referem-se a algumas daquelas representadas nos registros de exportação glosados. Com efeito, o art. 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pela Lei n.º 8.748/1993, determina que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que o defendente possuir.

É cediço que o controle exercido sobre as operações de importação e exportação, adotado no Brasil é misto, ou seja, pode se processar no momento do despacho aduaneiro ou a *posteriori*.

No despacho aduaneiro, com o objetivo de proporcionar maior agilidade ao comércio exterior brasileiro e, ao mesmo tempo, garantir o desejável nível de segurança dos controles, as operações de importação e exportação são, com base em parâmetros específicos, direcionadas, automaticamente, para um dos canais de conferência previstos no Siscomex, que, por sua vez, determinam o conjunto de procedimentos de verificação a serem adotados.

Há alguns anos, obedecendo a estratégia endossada pela Organização Mundial de Aduanas (OMA) - *Estrutura Normativa da OMA para a Segurança e a Facilitação do Comércio Internacional* - com vistas a conferir segurança à circulação de mercadorias no comércio global de forma a não impedir, mas sim facilitar as trocas comerciais, o País vem se aprimorando na gestão de riscos, com o intuito de minimizar entraves na zona primária, porém sem perder de

vista o necessário controle. Assim, vem-se transferindo, paulatinamente, um volume cada vez maior de operações a serem examinadas mais detalhadamente num momento posterior ao despacho.

Por outro lado, deve ser ressaltado que a presença aduaneira no momento da efetiva entrada e saída das mercadorias no território nacional justifica-se, principalmente, em razão da necessidade de execução de ações pontuais, especialmente nas situações em que seja impossível ou improfícua a realização de fiscalização posterior no estabelecimento do importador ou exportador.

Particularmente no que se refere ao controle exercido no *drawback*, conforme análise já desenvolvida em tópico preliminar, cabe à RFB a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nos termos da Portaria MEFP nº 594, de 25/08/1992, aí “*compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo* [inclusive no momento do despacho de exportação], *do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente*”, conforme redação do artigo 3º da citada Portaria.

Portanto, repise-se, a RFB, através do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, tem plena competência para levar a efeito todas as medidas legais necessárias à fiscalização do regime de *drawback*, em quaisquer de suas modalidades e em qualquer momento: durante o despacho ou posteriormente a ele.

Neste sentido, é que o correto preenchimento de todo o RE, documento base nas operações de exportação, reveste-se de fundamental importância. Sem ele, o controle a cargo da RFB fica prejudicado.

Destarte, no caso concreto, ao preencher o enquadramento da operação de exportação com código 80000 – exportação comum, ou 80116 – Sistema Geral de Preferência, ou 99101 – S/ Cobertura – Mercadoria Fins Divulgação Comercial e Teste, e ainda, não vincular o RE ao respectivo AC, o exportador fez com que todo o procedimento do desembaraço aduaneiro na exportação fosse conduzido com tratamento fiscal diferente do que poderia ter sido adotado para uma exportação no regime *drawback*.

Sob o código 81102 a empresa teria maior probabilidade de ser selecionada para conferência documental ou física, e, assim sendo, estaria sujeita, por exemplo, à apresentação do ato concessório e à confrontação das mercadorias exportadas com aquelas autorizadas.

Por seu turno, a vinculação ao registro de exportação (RE) visa evitar que este seja utilizado para comprovação de mais de um ato concessório.

Ao que foi dito, acrescente-se que a importância da vinculação do Ato Concessório nos registros de exportação (e não apenas em relação às notas fiscais que porventura venham amparar tais transações internacionais), como condição para a comprovação do regime, sempre foi elevada a um patamar incontestável de importância pelo órgão da Administração Pública responsável pelo controle administrativo (antes, Secretaria Nacional de Economia (SNE), do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, hoje, Secretaria de Comércio Exterior, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior).

Destarte, a leitura dos dispositivos normativos editados ao longo do tempo, demonstra que o órgão responsável pelo controle administrativo do *drawback* não arrefeceu quanto a essa exigência, ao contrário, recrudescceu quanto a ela, culminando recentemente com a determinação de que “*RE efetivados e averbados, não poderão ser alterados para fins de inclusão, exclusão ou alteração de informações nos campos 2-a, quando envolver códigos de enquadramento referente a drawback, e 24, com vistas a comprovação do regime*” (Notícia Siscomex nº 28, de 01/08/07. Disponível em <http://www.desenvolvimento.gov.br>, data do acesso: 05/02/09).

O fato é que, as normas legais disciplinadoras da matéria sempre delimitaram com especificidade os requisitos e condições para efeitos de comprovação do regime, de modo que o descumprimento de quaisquer das obrigações expressamente impostas no momento da concessão, propõe a Administração ao não reconhecimento do incentivo fiscal.

Por seu turno, a empresa beneficiária, quando do pedido para a fruição do benefício do regime, deve estar ciente que estará condicionada ao adimplemento do compromisso de exportar, nas circunstâncias estabelecidas no ato concessório e nos demais dispositivos inseridos no Sistema Administrativo.

Cabe, então, destacar as normas que disciplinam a matéria. O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, norma vigente à época dos fatos, em seu artigo 325, estabelecia:

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

Já o artigo 10 da Portaria SCE nº 02, de 1992, determinava que:

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.

Ressalte-se que a Portaria SCE nº 02/92 foi elaborada com o fim precípuo de estabelecer as disposições regulamentares da política brasileira de exportação, diante da implementação, naquela oportunidade, do Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX. Tais regras gerais, no entanto, não se chocam com as normas específicas estabelecidas para determinadas operações especiais, como, por exemplo, exportações realizadas sob a égide do regime *drawback*, onde, neste caso, o não cumprimento do compromisso assumido em ato concessório implicará na desqualificação do regime e na conseqüente exigência dos tributos suspensos.

Do cotejo dos arts. 314 a 319 do citado Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85), cuja matriz legal é o art. 78 do Decreto-lei nº 37/66, constata-se que todas as disposições pertinentes à concessão do *drawback* foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no

regime, seja quanto à espécie, quantidade, valor e prazo, bem como ainda quanto ao beneficiário do regime.

Da exegese das normas acima adscritas, conclui-se, ainda, que a utilização do benefício deve estar devidamente consignada no documento comprobatório de exportação, estando claramente demonstrada na legislação que a exata informação do código da operação no Registro de Exportação (RE), bem como a sua correta vinculação ao ato concessório, caracterizam-se como procedimentos indispensáveis à comprovação do regime.

É certo que a legislação estabelece uma forma para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, o seu aspecto formal. Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com ato concessório reveste-se de inegável caráter material, na medida em que assegura a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime *drawback*, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal, em observância ao princípio da verdade material.

Abrigar um entendimento contrário ao que disciplina a legislação concessiva do incentivo seria atentar contra a própria literalidade da norma, pois se tratando de regra excepcional, a interpretação deve ser estrita, visto que pretendeu o legislador privilegiar legalmente aquela situação precisamente delimitada.

Assim, é preciso que a empresa beneficiária, além do adimplemento do compromisso de exportar produtos em cujo processo de industrialização sejam utilizadas as mercadorias importadas ao amparo do regime, na quantidade e valor determinados, e no prazo estipulado no Ato Concessório, também cumpra com os demais requisitos formais do controle administrativo.

Por todo o exposto nesse tópico, acompanho o entendimento da fiscalização de que os RE relacionados na autuação (conforme tabela às fls. 210/212 dos autos), não podem ser aceitos para fins de comprovação do adimplemento do regime *drawback* concedido por meio do ato concessório nº 0033.95/000043-0. Impõe-se, então, a exigência do recolhimento dos impostos relativos aos insumos importados em relação à parte inadimplida, sob pena de prejuízo ao Erário, pois, do contrário estar-se-ia admitindo a dispensa de pagamento de tributo sem previsão legal.

Pelo acima exposto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

3.b - Produtos exportados não amparados pelo ato concessório e Registros de Exportação “vencidos”

Por oportuno, com o fim de contextualizar o tema delimitado na autuação, colaciono excerto da decisão recorrida no que interessa à matéria:

Produtos exportados não amparados pelo ato concessório

Neste ponto, em relação aos 02 (dois) atos concessórios abraçados pela autuação (sob n.ºs 0033.95/000043-0 e 0033.97/000016-9), não foram aceitos pela fiscalização para fins de comprovação do regime determinados registros de exportação (cfe. relacionados nas tabelas às fls. 213 e 251 dos

autos) em razão dos mesmos se referirem a exportações de produtos que não se enquadram na definição de “disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV”, inclusive, apresentando-se alguns destes registros com classificação tarifária relacionada a outros bens.

A impugnante argumenta em sua defesa que tudo o que foi exportado tratava-se de “disjuntores” ou “partes e peças dos mesmos”.

Todavia, cabe salientar que se encontra claramente estabelecido nos documentos de concessão em referência (fls. 321 e 533) que o compromisso assumido pela beneficiária foi o de exportar tão-somente DISJUNTORES TERMOMAGNÉTICOS COM TENSÃO NÃO SUPERIOR A 1KV, MODELOS DIVERSOS, cuja classificação fiscal NALADI-SH é 8536.20.00, não tendo sido, portanto, pactuada com o órgão concedente qualquer exportação de partes e peças dos mesmos.

Ressalte-se, ainda, que os registros de exportação glosados pela fiscalização, em sua maior parte, informam os códigos NALADI-SH 8538.90.00 e 8536.50.00 ou ainda 8536.50.9900 (esta última informada no RCD, embora não fosse mais utilizada à época das exportações), que se referem à produtos exportados classificados como, respectivamente, “outras partes dos aparelhos das posições 8535, 8536 e 8537” e “outros interruptores, seccionadores e comutadores”. Apenas os RE n.ºs 96/0772255-005, 96/0851203-005, e 96/0976742-006 se apresentam com a classificação NALADI-SH 8536.20.00, no entanto, não se referem à exportação de disjuntores, mas de outros produtos.

(...)

Como visto, no caso em evidência os produtos exportados foram completamente distintos da especificação contida no compromisso formalizado, motivo pelo qual a autoridade lançadora, acertadamente, afastou tais exportações daquelas vinculadas ao atos concessórios destacados.

(...)

Registros de Exportação “vencidos”

Consta da autuação que os RE n.ºs 97/1039469-001 e 97/1044785-001, relacionados pela empresa para fins de comprovação do ato concessório de drawback n.º 0033.97/000016-9, encontram-se com o status “vencido” no Siscomex.

De fato, conforme revelam os extratos às fls. 641/648, os registros do Siscomex indicam que referidos RE não foram utilizados.

Quanto aos documentos colacionados pela impugnante às fls. 1.101/1.117 dos autos (invoice, packing list, BL e contrato de câmbio), estes não estão revestidos de força probatória suficiente para afastar a irregularidade apontada na autuação. Neste sentido, frise-se: ainda que as operações de exportação destacadas nos referidos documentos tenham ocorrido, não há como legitimamente vinculá-las ao regime em apreço, uma vez que não houve a apresentação, pela beneficiária, de registro válido destas operações no Siscomex (Registro de Exportação devidamente averbado). Conforme

constatado pela autoridade lançadora, os registros de exportação a qual fazem menção os conhecimentos de embarque (BL) trazidos pela impugnante, não se prestam a comprovar exportações ao amparo do *drawback*, posto que se encontram tais documentos, no Siscomex, com a informação “vencidos”.

E como já salientado acima, por força do disposto no art. 325 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 91.030/85) e no art. 10 da Portaria SCE nº 02/1992, a utilização do benefício deverá ser sempre anotada em RE válido - documento comprobatório da exportação – posto que este reúne o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

Prevalece, portanto, a glosa dos RE nºs 97/1039469-001 e 97/1044785-001, mencionados indevidamente no relatório de comprovação do regime.

Em relação às exportações de produtos não amparados pelo ato concessório e aos Registros de Exportação “vencidos, a empresa não traz nenhuma alegação específica em sede de voluntário, razão pela qual considero preclusas as matérias, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

3.c - Registros de Exportação pertencentes a outras empresas

Em relação ao ponto, argumenta a Recorrente que teria incorrido em mero equívoco durante a transcrição dos registros para preenchimento do Relatório de Comprovação de *Drawback* – RCD, conforme abaixo sistematizado e se comprova dos documentos de exportação de fls. 792/1079 (784/1071 dos autos em papel):

Registros de Exportação (RE) desconsiderados pela fiscalização	Numeração correta dos RE conforme apontada pela impugnante
95/0122439-001 a 007	95/0722439-001 a 007
95/0759088-001 a 011	95/0759099-001 a 011
96/0905234-001 a 007	96/0905243-001 a 007
96/0914311-001 a 004 e 006 a 008	96/0914314-001 a 004 e 006 a 008

Na decisão recorrida, restou consignado que os documentos de exportação anexados pela impugnante com as informações contidas nos anexos do relatório de comprovação do ato concessório em destaque demonstram a concordância dos dados indicados, em termos de valores FOB, pesos, quantidades, datas de embarque, podendo-se, portanto, concluir que assiste razão à Recorrente no que tange ao fato de ter havido tão-somente um equívoco na transcrição do número destes registros de exportação para o RCD, conclusão essa que também subscrevo.

Todavia, ainda de acordo com o colegiado de 1ª instância, o exame dos corretos registros de exportação trazidos pela empresa revelou que aludidos documentos não se mostraram hábeis a comprovar a realização de exportações ao amparo do ato concessório em questão. Veja-se:

No entanto, do exame destes registros de exportação colacionados ao processo pela impugnante, denota-se que os mesmos não se mostram hábeis a comprovar a realização de exportações ao amparo do ato concessório em questão. E assim, não obstante esteja consignado nestes registros o número do ato concessório em discussão, tais documentos não se apresentam com o enquadramento correto a identificar tais operações como tendo sido realizadas sob a égide do drawback suspensão genérico - código 81.102, senão vejamos:

i) os RE n.ºs 95/0722439-001 a 007 95/0759099-001 a 011 (fls. 784/945) apresentam em seu campo 2 “a” o código de enquadramento da operação 81101, indicando, portanto, exportações vinculadas ao “drawback suspensão comum”;

ii) os RE n.ºs 96/0905243-001 a 007 e 96/0914314-001 a 004/006 a 008 (fls. 946/1.071) apontam no campo 2 “a” o código de enquadramento 80116, identificando tais exportações como “SGP – Sistema Geral de Preferências”, divergindo, portanto, do código específico 81102 que, como ressaltado, espelha operações ao amparo do regime “drawback suspensão genérico”.

Tal matéria encontra-se delineada na autuação (necessidade do correto enquadramento da operação sob regime drawback), tendo sido apreciada em tópico anterior deste voto, onde restou demonstrado que a interessada não pode utilizar-se do benefício fiscal para exportações que não foram devidamente registradas com o código específico para a operação de drawback definida no respectivo ato concessório, pois admitir a iniciativa da beneficiária de não vincular os RE aos códigos existentes ou fazê-lo de forma diversa da legislação, desvirtua a finalidade básica do regime e torna ineficaz o controle fiscal.

Deste modo, por inobservância dos preceitos normativos, tais RE colacionados aos autos pela interessada quando da apresentação de sua impugnação não podem ser considerados para fins de cumprimento do compromisso assumido no ato concessório em comento - AC nº 0033.95/000043-0.

Por oportuno, reitero que a matéria fora decidida em desfavor da então Impugnante por voto de qualidade. Na ocasião, a corrente vencida dava provimento parcial à impugnação, para excluir do total do crédito tributário lançado a parcela inerente à irregularidade apontada no Capítulo II - item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal - *Registros de Exportação pertencentes a outras empresas*, por entenderem que os RE nº 95/0722439-001 a 007, 95/0759099-001 a 011, 96/0905243-001 a 007 e 96/0914314-001 a 004 e 006 a 008, apresentados pelo sujeito passivo por ocasião da impugnação, se revelavam hábeis a comprovar que as exportações ali discriminadas ocorreram sob a égide do regime *drawback*, uma vez que, nos referidos documentos, encontra-se consignado o número do ato concessório (AC nº 0033.95/000043-0).

Analisando-se os documentos em questão, alinho-me à corrente vencida no sentido dar provimento ao recurso nesse ponto. Em que pese tenha a Recorrente cometido infração à legislação durante o preenchimento desses RE, já que, em verdade, em nenhum dos documentos há efetiva e formal vinculação ao ato concessório do regime, apenas menção genérica ao AC nº 0033.95/000043-0 no campo descrição da mercadoria, penso que tal informação impeça que o mesmo RE seja utilizado para liquidação do compromisso de

exportação relativo a outro ato concessório, o que, em última análise, cria dificuldades, mas não impede o exercício do controle aduaneiro.

Isto posto, dou provimento a recurso voluntário para excluir do auto de infração a parcela inerente à irregularidade apontada no Capítulo II - item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal - *Registros de Exportação pertencentes a outras empresas* relacionada aos RE n.º 95/0722439-001 a 007, 95/0759099-001 a 011, 96/0905243-001 a 007 e 96/0914314-001 a 004 e 006 a 008.

3.d - Registro de Exportação de estabelecimento diverso

De acordo com a decisão recorrida, em relação ao AC n.º 0033.95/000043-0, a autoridade fiscal glosou os RE n.º 95/0707208-001 a 003 em razão de os mencionados documentos referirem-se ao código de enquadramento 80000, relativo a uma operação de exportação normal, e não se encontrarem vinculados ao ato concessório em questão. Além disso, fazem referência à operação efetivada por estabelecimento da empresa diverso daquele para o qual foi concedido o regime.

Por ocasião da Impugnação, a empresa afirmou que “*houve um erro funcional*” no preenchimento do documento de exportação, mas que o material era “disjuntor”, fabricado pela filial em Contagem/MG. A decisão recorrida entendeu que, mesmo que se supere a questão relacionada ao estabelecimento responsável pela remessa da mercadoria ao exterior, subsiste o fato de que o RE em destaque carece de informações com vistas à identificação de que a operação se refere a uma exportação sob a égide do *drawback*, mantendo o auto de infração.

Em sede de voluntário, não faz uma defesa específica contra o ponto, mas aponta uma suposta inconsistência nas conclusões a que chega o colegiado de 1ª instância ao afirmar que “*a própria decisão reconhece que se trata apenas de erro de digitação no RE, conforme se comprova pela tabela constante de fls. 1.132, mas se apega ao formalismo para manter o Auto de Infração*”.

Tal conclusão não procede.

Particularmente, também considero vencível o erro na indicação do estabelecimento que promoveu a exportação. No entanto, conforme já conclui no tópico “3.1 Ausência de vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório e enquadramento incorreto da operação de exportação no RE”, considerando que os registros de exportação não estão vinculados a qualquer ato concessório, vejo como insuperável a ausência de comprovação da liquidação do compromisso de exportação e, por sua vez, do adimplemento do regime especial de *drawback*.

Dessa maneira, nego provimento ao recurso nesse ponto.

3.e - Dos insumos sumariamente desconsiderados – importações não autorizadas, da importação de disjuntores e da não aplicação dos insumos nos bens exportados

Mais uma vez com o fim de contextualizar o tema delimitado na autuação, colaciono excerto da decisão recorrida no que interessa à matéria (grifei):

Dos insumos sumariamente desconsiderados – importações não autorizadas

Do exame da documentação apresentada e ao amparo do laudo técnico relacionado ao processo produtivo da mercadoria a ser exportada pela beneficiária, a autoridade lançadora detectou a existência de insumos cujas importações não estavam autorizadas pelos atos concessórios fiscalizados (n.ºs 0033.95/000043-0 e 0033.97/000016-9), visto que tais insumos não se destinavam à fabricação de disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV.

Também constatou a fiscalização a existência de importação de diversos insumos que, muito embora fossem destinados à fabricação de disjuntores termomagnéticos, foram desconsiderados, pois, com base no laudo técnico apresentado pela própria empresa autuada, não foram identificadas exportações onde o produto final exportado apresentasse em sua composição tais insumos.

(...)

Da importação de disjuntores

Em seu relatório apontou ainda a autoridade lançadora a importação de disjuntores (o próprio produto final) ao amparo do ato concessório n.º 0033.95/000043-0, quando o que foi autorizado no referido documento foi a importação de insumos para a fabricação destes bens.

(...)

Da não aplicação dos insumos nos bens exportados

Nos itens 4.6 e 4.7 dos Capítulos II e III do Termo de Verificação Fiscal (fls. 228/231 e 261/264 dos autos), ou seja, em relação aos 02 (dois) atos concessórios analisados, a autoridade lançadora destacou que não foram utilizados nos produtos exportados determinadas quantidades de insumos importados ao amparo do regime, concluindo ser devido o respectivo crédito tributário suspenso por ocasião da importação destes insumos, conforme diferenças apuradas.

(...)

Nesse ponto, a Recorrente traz extenso arrazoado para concluir pela inaplicabilidade do critério da vinculação física ao regime de *drawback*, deduzindo, em linhas gerais, que, para obtenção desse benefício, o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importados nos produtos exportados, porém, não é requisito para cumprimento do regime a vinculação física dos insumos importados com os produtos exportados.

Ainda que se possa adentrar na discussão acerca da amplitude do critério da vinculação física, a verdade é que a Recorrente não contradita especificamente as conclusões a que chega a autoridade fiscal, que desconsiderou apenas as importações daqueles insumos que, segundo o laudo técnico apresentado pela própria empresa, não se destinavam à fabricação dos disjuntores termomagnéticos com tensão não superior a 1KV que constam elencados nos atos concessórios.

Do mesmo modo, nada foi deduzido contra a glosa das importações daqueles insumos que, também conforme o aludido laudo técnico, eram exclusivamente destinados à fabricação de modelos de disjuntores termomagnéticos que não constaram nas exportações consignadas para comprovação de adimplemento do regime. Nessa mesma linha, nada alegou contra a glosa sobre a importação de disjuntores, ou seja, dos próprios produtos a serem exportados.

E, por fim, similarmente nada traz em específico com relação a não aplicação dos insumos nos bens exportados (itens 4.6 e 4.7 dos Capítulos II e III do Termo de Verificação Fiscal), limitando-se a genericamente reiterar que o critério de amostragem não seria hábil à verificação dos requisitos de vinculação dos insumos importados às exportações com o objetivo de dar cumprimento ao compromisso firmado para fruição do regime de *drawback*.

Nesse sentido, observo que o argumento alusivo ao critério da amostragem, isoladamente, não costuma encontrar guarida nesse Conselho nas matérias de sua competência, em especial no caso em tela, em que a autoridade fiscal estabeleceu critérios objetivos e tecnicamente bem definidos para limitar o escopo da análise às transações e aos períodos mais relevantes, sem que com isso tenha extrapolado o resultado desse exame em desfavor da Recorrente. A leitura sistemática do Termo de Verificação Fiscal deixa claro que as operações não compreendidas na amostra selecionada pela autoridade fiscal – até por sua menor relevância – foram admitidas para comprovação dos requisitos substanciais do regime, não tendo gerado qualquer tipo de exigência tributária.

Advirto também que, especificamente nos itens 4.6 e 4.7 da autuação, a autoridade fiscal estabelece (e muito bem esclarece) os critérios objetivos de vinculação quantitativa entre insumos adquiridos e produtos exportados, considerando as informações constantes nos laudos técnicos e aditivos fornecidos pela empresa, os quais – destaque-se - já contemplam as informações concernentes às perdas do processo produtivo. A autoridade fiscal deixa claro que se utilizou das informações quantitativas existentes nos laudos técnicos fornecidos pela Recorrente para glosar aquelas importações de insumos que não encontravam, em termos quantitativos, correspondente exportação consignada.

Veja-se (grifei):

4.6 DA VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS

(CONSIDERANDO TODO O PERÍODO DE CONCESSÃO DO ATO CONCESSÓRIO)

Já excluídos os insumos (sumariamente desconsiderados), indicados nos tópicos anteriores, a presente Fiscalização, para os demais insumos, utilizou dois critérios com vistas à aferição da vinculação desses insumos com os produtos exportados.

Tais critérios encontram-se pormenorizados nesse e no tópico subsequente.

O primeiro critério utilizado foi o de buscar a quantidade total importada de um determinado insumo e a quantidade total dos disjuntores termomagnéticos exportados pelo Contribuinte, ao longo do período de concessão do Ato Concessório.

Amparada pelo Laudo Técnico fornecido, cumpriu à presente Fiscalização levantar a quantidade total do insumo que integrou os disjuntores exportados e, por seu turno, comparar com a quantidade total de insumos importados, ao amparo do Ato Concessório, no período.

Com o fim de tornar mais compreensível o critério adotado, tomemos como exemplo o insumo com Código "793A532P18" e o disjuntor exportado modelo "TQC34100WLA".

Supomos, a título de exemplo, que esse insumo somente seja utilizado na fabricação daquele modelo de disjuntor.

O Laudo Técnico informa que são necessárias 03 unidades desse insumo para fabricar 01 disjuntor daquele modelo.

Portanto, se foram exportados no período considerado, por exemplo, 20.000 disjuntores desse modelo, então teremos que foram utilizadas 60.000 unidades do insumo "793A532P18", na fabricação dos disjuntores, modelo "TQC34100WLA".

Considerando-se, como exemplo, que no período, foram importados 50.000 unidades do insumo "793A532P18", a Fiscalização acata o pleito do contribuinte para reconhecimento do benefício, uma vez que os produtos exportados continham insumos em quantidade superior a que foi importada ao amparo do Ato Concessório, não sendo relevante para o caso a origem dos demais insumos que integraram os produtos exportados.

No caso contrário, a Fiscalização deixa de reconhecer o benefício para a quantidade excedente. No exemplo considerado, caso tivessem sido importadas 70.000 unidades do insumo, teríamos um excesso de 10.000 unidades do mesmo.

Para essas unidades, conclui a Fiscalização pela exigência do Crédito Tributário suspenso, uma vez que o Contribuinte não teria como comprovar a vinculação física desses insumos com produtos exportados.

Por esse fato, conclui a Fiscalização que o **critério adotado é benéfico ao Contribuinte.**

(...)

4.7 DA VERIFICAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS

(CONSIDERANDO SOMENTE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO OCORRIDAS A PARTIR DO SEGUNDO SEMESTRE DE 1996)

Para um segundo grupo de insumos importados, ao amparo do Ato Concessório, as aferições restringiram-se às importações ocorridas a partir do segundo semestre de 1996, ou seja, um período mais restrito.

Tal procedimento decorre do fato de que, embora o período de vigência do Ato Concessório tenha se estendido ininterruptamente de 29/06/1995 a 18/04/1997, o Contribuinte efetivou importações de insumos em dois períodos específicos (observadas as datas de registro das Declarações de Importação), a saber:

- 10/08/1995 a 18/12/1995;

- 15/07/1996 a 31/12/1996.

Tal fato pode ser verificado pela análise do quadro constante do item 2.2, precedente.

Para consecução dos trabalhos, inicialmente, a presente Fiscalização ordenou cronologicamente as importações desses insumos, ocorridas no segundo semestre de 1996.

Considerando a primeira entrada de cada insumo no estabelecimento do contribuinte, nesse período, a presente Fiscalização, por decorrência, somente considerou as exportações com embarque ocorrido em data igual ou posterior a essa primeira entrada do insumo, com vistas à aferição da vinculação física dos mesmos.

Caso não o fizesse, a presente Fiscalização estaria a considerar exportações em que teria sido impossível a utilização desses insumos, pelo simples fato de que as exportações ocorreram antes da chegada do insumo ao estabelecimento do Contribuinte.

A presente Fiscalização, também, considerou como totalmente zerado o estoque dos insumos, importados ao amparo do Ato Concessório, que integram esse grupo sob análise, quando da entrada dos insumos importados no segundo semestre de 1996, mesmo nos casos em que esses insumos tenham sido importados nos dois períodos referenciados.

Vale dizer que, pelo critério adotado, a presente Fiscalização assumiu para esses casos que os insumos importados, no primeiro período referenciado, foram totalmente utilizados na fabricação de disjuntores exportados ao amparo do Ato Concessório.

Esse segundo critério também é amplamente benéfico ao Contribuinte.

Afinal, na hipótese de que o mesmo viesse a comprovar a existência de um estoque residual de insumos, importados no primeiro período referenciado, quando da entrada dos insumos importados no segundo semestre de 1996, vale dizer, deveria por conseguinte comprovar a exportação de disjuntores correlatos em quantidade maior, para esse mesmo período.

Para exemplificar o segundo critério utilizado, tomamos por base o insumo "793A532P1 V. Esse insumo foi importado em ambos os períodos, acima indicados.

Nos termos do critério adotado, a presente Fiscalização assumiu que os insumos importados no primeiro período foram totalmente utilizados na fabricação de produtos exportados ao amparo do Ato Concessório.

Consideradas somente as importações desse insumo, efetivadas no segundo período, constata-se que a primeira importação desse insumo foi amparada pela Declaração de Importação N.º 501.866, registrada em 06/08/1996. A entrada desse insumo no estabelecimento do Contribuinte se deu em 08/10/1996, conforme demonstra carimbo da portaria do estabelecimento, apostado na 4ª via

dessa Declaração. Portanto, não havia estoque desse insumo, importado ao amparo do Ato Concessório, nessa data.

Por decorrência, para aferição da vinculação física dos insumos com os produtos exportados foram desconsideradas todas as exportações cujo embarque tenha se dado em data imediatamente anterior a 08/08/1996.

Observadas as considerações acima, a presente Fiscalização, para aferição da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados ao amparo do Ato Concessório, procedeu nos mesmos moldes, já mencionados no subitem anterior.

Portanto, as informações constantes nos autos deixam claro que a autoridade fiscal dedicou-se à profunda auditoria de produção, levando em consideração os dados constantes nos laudos técnicos (principal e complementares) apresentados pela Recorrente, em que estão informados o modelo, tipo e a quantidade de cada insumo consumido no processo de industrialização do produto final, e, ademais, nas informações contidas em planilhas e relatórios disponibilizadas pela própria autuada, para calcular, ao final, a parcela de insumos que deixou de ser industrializada e exportada. Nessa atividade, o auditor fiscal considerou o necessário vínculo físico entre os insumos importados e as mercadorias exportadas pelo sujeito passivo, tendo ressaltado, em seu relatório, que foram consideradas como válidas as exportações sob a égide do *drawback* constantes do relatório de comprovação do regime.

Ainda assim, nada em específico fora ponderado contra os critérios adotados, contra o resultado particular desse confronto ou contra as glosas efetuadas, tendo se limitado a Recorrente, como dito, a contestar em abstrato o próprio critério da vinculação física ou o uso da amostragem, sem trazer aos autos um único documento que possa fazer prova de suas alegações.

Diante desse quadro, nego provimento ao recurso quanto a esse ponto.

3.f - Das declarações de importação não incluídas no relatório de comprovação do regime

Em relação ao tema, foram essas as conclusões percebidas pelo colegiado de 1ª instância:

Das declarações de importação não incluídas no relatório de comprovação do regime

Na ação fiscal foi detectada também a existência de declarações de importação cujos despachos foram promovidos ao amparo dos 02 (dois) atos concessórios sob exame, mas que se referem a importações não relacionadas nos respectivos relatórios de comprovação do regime.

De fato, face à existência de aditivos (n.ºs 0033.97/000074-6 - fl. 326 e 1616.99/000043-5 - fl. 537), apresentados à SECEX pela própria beneficiária, estabelecendo o ajuste dos valores globais de importação para os exatos valores constantes dos RCD entregues por ocasião do encerramento do regime, a conclusão lógica é a de que as importações referentes a estas declarações não relacionadas para fins de comprovação do *drawback*, e em que os valores das operações excederam o limite comprometido, devem ser tratadas como importações não amparadas pelo regime suspensivo.

No tocante a esta parte da autuação a impugnante não apresenta qualquer elemento de prova no sentido de contraditar a conclusão fiscal, limitando-se em sua peça de defesa a solicitar autorização para que, posteriormente, pudesse vir a apresentar estas declarações de importação em eventual pedido de drawback isenção.

Trata-se, no entanto, tal pedido, de matéria desconexa com a que se encontra delimitada no presente processo, que restringe-se à aferição da adimplência quanto aos compromissos firmados em atos concessórios de drawback modalidade suspensão.

De todo o modo, embora tal requerimento não possa exercer qualquer influência na questão tratada no presente litígio, cabe salientar, apenas a título de esclarecimento, que este órgão de julgamento não detém competência para se pronunciar quanto à referida solicitação.

Confirma-se, portanto, a pertinência da irregularidade apontada nos itens 4.5 do Capítulo II e 4.4 do Capítulo III às fls. 227/228 e 260 do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante dos autos de infração.

A Recorrente não traz nenhuma alegação específica em sede de voluntário para contraditar as glosas efetuadas sobre as declarações de importação não incluídas no relatório de comprovação do regime, razão pela qual considero preclusa a matéria, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

4 - Conclusão

Por todo o acima exposto, dou parcial provimento ao presente recurso voluntário para exonerar o lançamento no que se refere à irregularidade apontada no Capítulo II - item 3.4 do Termo de Verificação Fiscal - *Registros de Exportação pertencentes a outras empresas* relacionada aos RE nº 95/0722439-001 a 007, 95/0759099-001 a 011, 96/0905243-001 a 007 e 96/0914314-001 a 004 e 006 a 008.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Garcia dos Santos

Voto Vencedor

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Redatora Designada.

Com as devidas vênias de estilo, em que pese o como de costume muito bem fundamentado voto do Conselheiro Gustavo Dias dos Santos, ousou dele discordar quanto a procedência do lançamento fiscal no que diz respeito às supostas irregularidades constatadas no que diz respeito à utilização de insumos para fins de cumprimento dos regimes de drawback.

Avaliando o termo de verificação fiscal (TVF), verifica-se que a fiscalização realizou detalhada análise para separar os insumos que teriam, em tese, sido vinculados aos produtos exportados e separá-los de supostos excedentes, os quais foram desconsiderados dos atos concessórios (ACs) e, conseqüentemente, foram objeto de lançamento dos tributos até então suspensos, acompanhados de acréscimos legais.

Segundo o relato apresentado no TVF, para apurar os créditos tributários lançados, a fiscalização se utilizou da seguinte metodologia (fls. 262 e 263):

“Já excluídos os insumos (sumariamente desconsiderados), indicados nos tópicos anteriores, a presente Fiscalização, para os demais insumos, utilizou dois critérios com vistas à aferição da vinculação desses insumos com os produtos exportados.

Tais critérios encontram-se pormenorizados nesse e no tópico subsequente.

O primeiro critério utilizado foi o de buscar a quantidade total importada de um determinado insumo e a quantidade total dos disjuntores termomagnéticos exportados pelo Contribuinte, ao longo do período de concessão do Ato Concessório.

Amparada pelo Laudo Técnico fornecido, cumpriu à presente Fiscalização levantar a quantidade total do insumo que integrou os disjuntores exportados e, por seu turno, comparar com a quantidade total de insumos importados, ao amparo do Ato Concessório, no período.

Com o fim de tornar mais compreensível o critério adotado, tomemos como exemplo o insumo com Código "793A532P18" e o disjuntor exportado modelo "TQC34100WLA". Supomos, a título de exemplo, que esse insueto somente seja utilizado na fabricação daquele modelo de disjuntor.

O Laudo Técnico informa que são necessárias 03 unidades desse insumo para fabricar 01 disjuntor daquele modelo.

Portanto, se foram exportados no período considerado, por exemplo, 20.000 disjuntores desse modelo, então teremos que foram utilizadas 60.000 unidades do insumo "793A532P18", na fabricação dos disjuntores, modelo "TQC34100WLA".

Considerando-se, como exemplo, que no período, foram importados 50.000 unidades do insumo "793A532P18", a Fiscalização acata o pleito do contribuinte para reconhecimento do benefício, uma vez que os produtos exportados continham insumos em quantidade superior a que foi importada ao amparo do Ato Concessório, não sendo relevante para o caso a origem dos demais insumos que integraram os produtos exportados.

No caso contrário, a Fiscalização deixa de reconhecer o benefício para a quantidade excedente. No exemplo considerado, caso tivessem sido importadas 70.000 unidades do insumo, teríamos um excesso de 10.000 unidades do mesmo.

Para essas unidades, conclui a Fiscalização pela exigência do Crédito Tributário suspenso, uma vez que o Contribuinte não teria como comprovar a vinculação física desses insuetos com produtos exportados.” (g.n.)

Ora, ainda que, em termos abstratos, a metodologia pareça minimamente lógica, ao avaliar o laudo técnico utilizado como base e as planilhas com o detalhamento dos valores lançados, verifica-se que a forma de apuração adotada não é adequada para fins de verificação dos insumos importados que foram efetivamente empregados nos produtos exportados pela recorrente, o que torna as conclusões da fiscalização controversas.

Explica-se. Apesar da fiscalização mencionar que avaliou os insumos utilizados, o que realmente foi feito foi a verificação da quantidade de cada “part number” na produção, como se os códigos em questão tratassem de produtos intercambiáveis entre si.

Todavia, ao avaliar o laudo técnico fornecido pela recorrente, verifica-se que um mesmo insumo pode receber diversos códigos, sem que isso implique que estes sejam efetivamente diversos entre si e/ou cuja aplicação em determinado produto – diverso daquele para o qual foi inicialmente designado – seja impossível. Isto fica claro quando se verifica que os seguintes exemplos, referentes aos múltiplos códigos existentes para parafuso, liga de cobre e unidade de disparo (fls. 394 a 398):

Código do item	Descrição	Unidade	Aplicação
791A389P1	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
569B787P1	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
N70P1604B13	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
255V202P1	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
788A457P9	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
N144P16034B1	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
N37P16009B13	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
192A6976P19	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores
N51P15008B13	PARAFUSO	Peça	Fabricação de Disjuntores

Código do item	Descrição	Unidade	Aplicação
8454A	LIGA DE COBRE	Kilograma	Fabricação de Disjuntores
8467A	LIGA DE COBRE	Kilograma	Fabricação de Disjuntores
8468	LIGA DE COBRE	Kilograma	Fabricação de Disjuntores
8473A	LIGA DE COBRE	Kilograma	Fabricação de Disjuntores
8477	LIGA DE COBRE	Kilograma	Fabricação de Disjuntores

Código do item	Descrição	Unidade	Aplicação
TKMA3T1000	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TKMA3T1200	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T300	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T350	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T400	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T450	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T500	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T600	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T700	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
ITKMA836T800	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T125	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T150	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T175	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T200	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T225	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T250	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T300	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T350	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T400	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T450	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T500	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores
TJK436T600	UNIDADE DE DISPARO	Peça	Fabricação de Disjuntores

Ora, ainda que seja possível que tais códigos representem insumos insubstituíveis entre si, é fato que a fiscalização não tomou as devidas cautelas para verificar se, de fato, os itens tidos como excedentes não foram utilizados. Isto fica claro quando o próprio fiscal admite que, em certos casos, verificou-se que *“os produtos exportados continham insumos em quantidade superior a que foi importada ao amparo do Ato Concessório, não sendo relevante para o caso a origem dos demais insumos que integraram os produtos exportados”* (fl. 262).

Neste ponto, discordo veementemente das conclusões do TVF, isto porque a existência de diversos insumos com descrições idênticas e o fato de que constatou-se a utilização de insumos em quantidade excedentes em algumas exportações representam importantes indícios de que insumos com códigos diversos daqueles inicialmente considerados podem ter sido utilizados de forma efetiva na fabricação de produtos exportados sob amparo dos atos concessórios.

Não é demais lembrar que o ônus probatório recai, primeiramente, sob aquele que alega crédito a seu favor, o que no caso de lançamento, implica na tarefa do Fisco de demonstrar a existência de crédito tributário a ser cobrado.

Em termos práticos, o que normalmente se observa – e se espera – nas fiscalizações sobre o devido cumprimento dos ACs de drawback é que a fiscalização realize visita *in loco* com a finalidade de verificar a questão da vinculação física e a eventual existência de excedentes. Isto porque, a forma mais precisa e confiável de comprovar se insumos importados foram efetivamente utilizados é por meio de validação de estoque/inventário, bem como, para que eventuais dúvidas sobre o processo produtivo da empresa possam ser devidamente esclarecidos.

Destoando de tal prática, o caso dos autos, além de não ter sido pautado em visita *in loco*, se deu sem que questionamentos adicionais à recorrente fossem feitos de forma a esclarecer questões como a substitutibilidade de insumos aparentemente similares e o destino dado aos itens tidos como “excedentes”.

Em outras palavras, o que se percebe é que a fiscalização foi superficial em sua análise, utilizando de presunções para concluir pela existência de descumprimento dos ACs, o que, pelo teor dos autos, não resta devidamente provado.

Reforça a necessidade de verificação da situação concreta a disposição da Portaria SECEX n. 44/2020 que flexibiliza a análise da vinculação física nos casos em que o produto final a ser exportado possuir especificações técnicas singulares ou empregue quantidade significativa de insumos no processo produtivo, senão vejamos:

Art. 12. A solicitação do regime de drawback suspensão poderá ser feita com base na discriminação genérica de mercadorias a serem importadas ou adquiridas no mercado interno, dispensadas a especificação de suas classificações na NCM e quantidades, quando o bem a exportar tenha especificações técnicas singulares e seja produzido sob encomenda, ou quando houver previsão de emprego de mais de 900 (novecentos) insumos no processo produtivo.

Diante desses fatores, forçoso concluir que o lançamento sobre quantidades consideradas excedentes deve ser afastado por ausência de fundamentação e sustentação probatória adequada, tendo em vista que a fiscalização não realizou as diligências e

comprovações necessárias à demonstração do descumprimento do regime de drawback neste ponto.

Nestes termos, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias – redatora designada