



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.001579/2010-38
ACÓRDÃO	3001-003.726 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GDC ALIMENTOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 09/11/2005

DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES INSTRUMENTAIS.

A correta fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade Suspensão, requer a observância dos deveres instrumentais previstos na legislação expedida pela Secretaria de Comércio Exterior - Secex. O Registro de Exportação deve trazer consigo a indicação do código específico de enquadramento da operação, como vinculada ao Regime de Drawback, bem como indicar o número do Ato Concessório ao qual se liga. Se o código de enquadramento da operação se vincula a uma “exportação genérica” ou se não há indicação do número do Ato Concessório, o respectivo Registro de Exportação não pode ser aceito como integrante do cumprimento das condições do Regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. SECEX. COMPROVAÇÃO DE ADIMPLEMENTO.

O titular de Ato Concessório de Drawback, modalidade “suspensão”, deve apresentar à Secex os documentos necessários para atestar o eventual adimplemento das condições do Regime, não podendo ultrapassar essa formalidade, visando comprovar o atendimento dos termos do Ato Concessório tão somente perante a RFB.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 09/11/2005

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. PRECLUSÃO CONSUMATIVA.

Matéria não aviada em sede de impugnação não pode ser conhecida em sede recursal, eis que configura supressão de instância e preclusão consumativa, afetando princípios processuais e constitucionais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente ao Recurso Voluntário para negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente) Ausente (s) o conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose de Assis Ferraz Neto.

RELATÓRIO

Por bem relatado o Relatório da DRJ, o adoto até seu julgamento.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls.02 a 15), protocolado na DRF - ITAJAÍ/SC, em 05/05/2010, notificado ao interessado em 10/05/2010 (fls.09, 11, 13, 15) em face do descumprimento das normas relativas ao Drawback Suspensão, no valor total igual a R\$ 716.526,91, discriminado segundo Tabela 1, abaixo:

Tabela 1

	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO
Imposto de Importação	139.419,51	70.894,82	104.564,63
PIS/PASEP Importação	31.722,52	16.130,90	23.791,89
COFINS Importação	146.115,85	74.299,90	109.586,89

TOTAL: **716.526,91**

Segundo relato da fiscalização (fls.16 a 69), o contribuinte havia obtido 1 (um) Ato Concessório de Drawback (fls.71/72), na modalidade "suspensão", conforme quadro abaixo, não tendo comprovado as exportações correspondentes na quantidade (proporcional) ao que fora previsto no AC, acarretando, assim, o presente lançamento, consoante os termos da Portaria Secex nº 14/2004, e os arts.335 - I, 336, 338 a 342, do Decreto nº 4.543/02, dentre outros.

Tabela 2

ATO CONCESSÓRIO (AC)	REGISTRO	VALIDADE	DI (vinculada)	DI - data de registro
20050286625	13/12/2005	13/12/2006	05/1216460-0	09/11/2005

A fiscalização informou que a importação não se deu na exata quantidade prevista no AC, o que levou ao estabelecimento de uma relação proporcional para se prever a quantidade de produto industrializado que deveria ser exportado, tendo concluído que somente 39,53% das exportações (proporcionais) foram efetivadas¹, o que correspondeu a 235.187,52 kg (soma das quantidades lançadas nos RE), conforme seguinte quadro:

Tabela 3

	IMPORT (kg)	EXPORT (kg)	EXPORT/IMPORT
ATO CONCESSÓRIO	600.000,00	841.500,00	1,4025
EFETIVADO	424.202,00	235.187,52	
EXPORT PROPORCIONAL		594.943,31	1,4025 ²

Constataram-se (fls.32, último parágrafo) 39 (trinta e nove) RE (lista à fls.33) devidamente vinculados ao AC em questão, cujo código de operação era o específico para o Regime de Drawback. Portanto, para esses RE, não teria havido descumprimento de normas relativas aos deveres instrumentais.

A SECEX registrou no sistema drawback-web mensagem ao titular do AC para que justificasse as exportações a menor (fls.37):

"APRESENTAR DECEX/GCEX, EM PAPEL TIMBRADO E COM ASSINATURA IDENTIFICADA, E NA FORMA DETERMINADA NO ART. 225 DA PORTARIA SECEX 25/2008, JUSTIFICATIVA PARA EXPORTAÇÃO A MENOR, RELAÇÃO DE RE E, SE FOR O CASO DE NACIONALIZAÇÃO, APRESENTAR COMPROVANTES DE RECOLHIMENTO, CONFORME ART.152 DA PORT. SECEX 25/2008. ATENTAR PARA O DISPOSTO NO ART. 157 DA PORT. SECEX 25/2006. ELDE 010709"

Respostas do contribuinte às intimações expedidas pela autoridade fiscal apontaram o suposto cumprimento das condições previstas no AC, tendo havido indicação de 82 (oitenta e dois) RE (fls.86 a 89), com um total de 607.699,52 kg de produto fabricado despachado para o exterior, o que não correspondia às informações do sistema drawback-web.

As análises desses 82 RE, pela fiscalização (fls.43 e seguintes), levaram às conclusões, em resumo:

- a) a quantidade de produto exportado seria superior ao montante de exportações proporcionais, para atendimento ao previsto no AC (594.943,31 kg);
- b) "Dos 39 REs vinculados ao AC no sistema drawback suspensão web (...), 34 REs constam na relação dos 82 REs apresentados pela empresa";
- c) "05 RE's com todos os quesitos comprobatórios do cumprimento do regime não foram relacionados pela empresa (a saber: RE 061664527001, 060704087001; 060703436001, 060703850001, 060703282001)";
- d) "O RE 06/0518125-001 refere-se a exportação de mercadoria classificada em código NCM (146042010) diferente do estabelecido pelo AC, apresenta descrição de mercadoria exportada diferente do estabelecido pelo AC, apresenta enquadramento da operação como sendo exportação normal (campo 2-a com código 80000) e não apresenta nenhum Ato Concessório vinculado em seu campo 24";
- e) "Com exceção dos 34 RE's relacionados pela empresa e que constam vinculados ao AC no sistema drawback web, todos os demais (48 RE's) apresentam enquadramento da operação como sendo exportação normal (campo 2-a com código 80000) e não apresentam nenhum Ato Concessório vinculado em seu campo 24."
- f) "Com exceção dos 34 RE's relacionados pela empresa e que constam vinculados ao AC no sistema drawback web, vários demais apresentam descrição de mercadoria diferente da estabelecida pelo Ato Concessório (...)."
- g) "Com exceção dos 34 RE's relacionados pela empresa e que constam vinculados ao AC no sistema drawback web, vários demais apresentam na descrição da mercadoria indicação de enlatados de diferente gramatura quando comparado ao estabelecida pelo Ato Concessório (...)."

Em vista disso, entendeu-se (fls.44):

Diante tais considerações, é de se concluir que a empresa GDC, não tendo como comprovar o adimplemento total do regime, resolveu por selecionar exportações normais (de mercadorias não auspiciadas pelo regime de drawback) e que também amparam mercadorias de NCM e descrição diferente dos consignados no AC, de forma a forçosamente intentar comprovar o cumprimento do regime, tanto é que o montante total em kg de produto supostamente exportado nem corresponde ao valor de comprovação.

Desta forma, tem-se que dos 82 Registros de Exportação (RE's) informados pela empresa de forma a comprovar o adimplemento do regime mediante exportação, 48 RE's não são hábeis para fins de comprovação pelos motivos acima expostos, além de outros, todos discriminados de forma detalhada a seguir."

Em 09/06/2010, o interessado apresentou sua impugnação (fls.288 a 306), por meio de seu advogado, tendo alegado, em síntese:

a) que não poderiam ser exigidos os tributos em decorrência de descumprimento de obrigações instrumentais;

b) que não teria havido qualquer lesão ao erário, pois as exportações com as mercadorias importadas foram realizadas dentro do prazo do AC e em quantidade superior ao previsto. Nas suas palavras (fls.298, último parágrafo): "..., a Impugnante não só cumpriu com todos os seus compromissos, como efetuou exportações em volume superior àquele previamente acordado por meio do AC, demonstrando que atingiu os objetivos almejados pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback, que se volta para o estímulo exportação de produtos nacionais.".

Nos pedidos, demandou pela procedência da impugnação, bem como que as intimações fossem, também, expedidas ao endereço de seu advogado.

É o relatório.

Em sessão realizada no dia 26 de setembro de 2018 a 1ª TURMA/DRJ/FNS exarou o acórdão sob nº 07-42.678, onde, por unanimidade de votos julgou por improcedente a impugnação, cuja ciência pela Recorrente se deu no dia 24/10/2018, por meio de Termo de Ciência por Abertura de Mensagem que foi depositado em sua Caixa Postal nesse mesmo dia.

No dia 22/11/2018 aviou o presente remédio recursivo, com suas razões.

Eis, em síntese o relato dos fatos.

Passo ao voto.

VOTO

Conselheiro **Wilson Antonio de Souza Correa**, Relator.

1. Da competência para julgamento do feito

Em virtude da norma contida no artigo 65 do Anexo da Portaria MF nº 1634, de 21 de dezembro de 2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende a quase todos os demais requisitos formais de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento em parte, não conhecendo de matérias não aviadas em sede de impugnação, por configurar supressão de instância e preclusão consumativa.

As matérias avias em sede de preliminares recursais não foram apresentadas para julgamento da DRJ, quando manejada a impugnação.

3. PRELIMINARES

3.1. Impossibilidade de manutenção da autuação devido à incompetência da RFB para imputar a inadimplência do compromisso de exportar – Nulidade dos autos de Infração.

Aduz que a decisão recorrida ao manter a autuação viola a legislação aduaneira, pois delimita a competência da RFB e da SECEX – Secretaria de Comércio Exterior, já que o artigo 386 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro (“RA/09”), quanto o correspondente artigo 338 do Decreto nº 4.543/2002 (que vigia à época dos fatos), dispõem que a Secretaria de Comércio Exterior (“SECEX”) possui competência exclusiva para conceder Regime Aduaneiro Especial de Drawback. E, no mesmo sentido o artigo 51 da Portaria SECEX 25/2008, bem como o artigo 2º, da Portaria do Ministério de Estado da Economia, Fazenda e Planejamento n.º 594, de 25 de agosto de 1992 (“Portaria MEFP n.º 594/1992”).

Diz corroborar ainda o artigo 18, da Portaria MEFP n.º 594/1992, o qual prevê que, após verificar se houve ou não adimplemento do compromisso de exportar pelo importador, caberá à Secretaria Nacional de Economia (antiga SECEX), comunicar à RFB, a baixa ou inadimplemento do referido compromisso, bem como eventual inadimplemento de outras condições ligadas à concessão do Regime Aduaneiro Especial.

Prossegue, dizendo que dessa forma ‘a competência da SECEX não se limita a conceder o Regime, se estendendo a verificar o cumprimento, pelo beneficiário, de todos os compromissos a este relacionados, atestando, (i) em caso de cumprimento, a baixa do regime e, (ii) no caso de descumprimento, o seu inadimplemento à RFB e aos demais órgãos competentes’.

E, diante das premissas apontadas, verificado o inadimplemento do compromisso de exportar, deverá a SECEX informar à RFB, relatando os fatos, que após essa última irá fiscalizar o procedimento ao regime Drawback, reconhecendo ou atuando.

Que, hodiernamente, bem destacado está a atuação dos entes, onde se pode observar que a competência administrativa da SECEX consiste na aferição do adimplemento do compromisso de exportar, enquanto a RFB possui competência apenas sob a ótica tributária, no que tange à análise do cumprimento dos requisitos legais, após o recebimento de comunicação de inadimplemento emitida pela SECEX, para a cobrança de eventuais tributos devidos.

Diz ainda que compete a RFB fiscalizar os beneficiários do Drawback, mas não possui competência para atestar o adimplemento do regime econômico do Drawback, cuja função é exclusivamente da SECEX.

Essa matéria não foi levada à apreciação da instância ‘a quo’, configurando supressão de instância e preclusão consumativa, afetando devido processo legal e ampla defesa.

Na razão acima, não conheço da preliminar suscitada.

3.2. Impossibilidade de lançamento com base em mera presunção – Nulidade dos Auto de Infração.

Alega que 'no período de fiscalização, a Recorrente demonstrou o integral cumprimento do regime, de modo que apresentou planilha discriminando detalhadamente todos os Res que acobertaram as exportações abrangidas pelo Regime de Drawback, demonstrando que (i) as mercadorias exportadas correspondem àquelas compromissadas (NCM 1604.14.10), (ii) foram exportadas dentro do prazo estipulado pelo Ato Concessório; e (iii) o peso, em kg, correspondente às mercadorias exportadas discriminadas em cada RE é superior àquele compromissado.

Entretanto, prossegue, a fiscalização não considerou sua planilha e resolveu entrar no cenário de hipótese de simulação para comprovar que não haveria possibilidade exportar a quantia de atum em conserva realizada pela Recorrente, proveniente de insumos importados.

Sustenta ainda:

(...)

Após esse exercício hipotético de simulação, evidenciando uma clara presunção por parte da d. Autoridade Fiscal, esta começa a discorrer sobre suposições de como seria impossível vincular as mercadorias dos 48 Res indicados pela Recorrente à importação amparada pela DI 05/121646-0, pelo fato de a empresa ter promovido grandes importações de mercadorias idênticas e similares nos anos de 2005 e 2006.

Ademais, a d. Autoridade Fiscal ainda alega que, em 2005, houve muito mais entradas de insumos para industrialização nacionais do que importados, sem, em qualquer momento, corroborar suas alegações com as devidas provas, de modo a presumir que as entradas de atum também se deram pelo mercado nacional.

Desse modo, constata-se que o exercício hipotético de simulação realizado evidencia que as acusações da d. Autoridade Fiscal não encontram respaldo em quaisquer provas efetivas, sendo fruto de meras presunções adotadas ao se analisar as operações de importação e exportação realizadas pela Recorrente.

Todavia, sabe-se que a constituição do crédito tributário não pode, em hipótese alguma, ter como base recursos presuntivos e meros indícios. Trata-se, inclusive, de procedimento vedado pelo ordenamento brasileiro, que, por afrontar o disposto no artigo 142 do CTN⁴ invalida (torna nula) a acusação fiscal.

Nesse sentido, destaca-se a lição de Alberto Xavier⁵, da qual se extrai que, havendo a incerteza para o lançamento tributário em razão da falta de provas, este não deve ser efetuado:

(....)

Se é certo que o Fisco tem a prerrogativa de constituir o crédito tributário, obrigando o contribuinte a observar seu ato administrativo, também é certo que isso só poderá ser feito se restar demonstrada, com certeza, a infração à legislação pelo contribuinte autuado, o que não foi feito no presente caso, uma vez que a conclusão da auditoria fiscal expõe um “exercício hipotético de simulação”.

Tal entendimento é o adotado, inclusive, por esse E. CARF que, por diversas vezes, reconheceu que o ônus de provar, em sede de processo administrativo tributário, é sempre do Fisco:

“PAF – ÔNUS DA PROVA – Cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente”. (Acórdão n.º 3101-001.560, 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária do CARF, processo n.º 10932.720246/2011-03, Rel. Valdete Marinheiro, sessão de 28/01/2013 – g.n.)

Ainda, observa-se entendimento do E. CARF no sentido de que o auto de infração lavrado unicamente com base em meras presunções não preenche os requisitos do lançamento:

“REGIME ADUANEIRO ESPECIAL “DRAWBACK”. MODALIDADE ISENÇÃO. DECADÊNCIA. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. FUNGIBILIDADE. INEXISTÊNCIA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO REGIME. (...) O lançamento está calcado unicamente na presunção da falta de comprovação do regime, face a não apresentação do Relatório de Consumidos e Fabricados. Recurso de ofício negado”. (Acórdão n. 303-33.812, 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, processo n.º 13884.002315/2004-77, Rel. Nilton Luiz Bartoli, sessão de 05/12/2006 – g.n.)

(...)

Conclui que os Auto de Infração foram lavrados firmado em meros indícios e presunções, sem qualquer comprovação de ocorrência da tal destinação de parte dos insumos importados ao mercado interno, requerendo a nulidade dele.

Entretanto, às efls. 3/21 do vol. II do processo, pode-se observar que tal questionamento não foi manejado em sede impugnativa, já que nela foram apresentadas as

seguintes questões: i) Fatos; ii) Preliminar – Das atividades desenvolvidas pela Impugnante e as operações envolvidas no Ato Concessório ora contestado; iii) Mérito – a) A comprovação do cumprimento do Ato Concessório – Impossibilidade de exigência do tributo como decorrência do descumprimento de obrigações instrumentais — ausência de lesão ao erário; b) Inexigibilidade da Multa Aplicada – Pedido.

Portanto, julgar a presente questão, sem que tenha passado pelo crivo da instância anterior, seria conferir legalidade à supressão de instância e desconsiderar a preclusão consumativa.

Não conheço da matéria aviada.

4. MÉRITO

4.1. Do cumprimento das condições do Regime de Drawback – impossibilidade de exigência de tributo por descumprimento de obrigação acessória – ausência de danos ao erário

Alega que requereu e foi contemplada com a concessão do Regime de Drawback, na modalidade de suspensão, conforme legislação, com fim de incentivo na exportação.

Que se comprometeu a importar lombos de atum congelados com o intuito de serem utilizados na produção/fabricação de preparações/conservas de atum a serem destinados à exportação, no prazo de um ano.

Que cumpriu todas as obrigações que lhe foram impostas, importando a quantidade de 424.200 kg da matéria-prima, dentro do limite estabelecido pela SECEX, que ingressaram em solo nacional devidamente acobertadas via DI, e exportando os produtos nos prazos e quantidades a que havia se comprometido e, inclusive, em porcentagem superior àquela inicialmente autorizada pela SECEX.

Que embora tenha cumprido com o compromisso, a Fiscalização e a DRJ entenderam pelo descumprimento do pactuado em razão de inobservância de requisitos formais no preenchimento dos Res vinculados ao regime, tais como enquadramento da operação com o código correspondente à exportação normal e ausência de discriminação do AC nos REs.

Que não prospera o entendimento da Fiscalização e da DRJ, mormente pelo atual posicionamento do CARF sobre o assunto, uma vez que, para o colegiado, o mero erro de vinculação do RE com o AC não é suficiente para descaracterizar o Regime de Drawback, caso reste comprovado que o volume dos produtos exportados faz frente à quantidade de insumos importados

Que, pelo fato de a própria Fiscalização reconhecer que a Recorrente exportou quantidade de atum em conserva superior ao que estabelecido no AC já é prova de que ela cumpriu com os termos do AC como agiu em conformidade com o Regime de Drawback.

Que, é um absurdo a exigência de tributos pelo simples descumprimento de deveres instrumentais.

Que, as obrigações instrumentais impostas pelo Regulamento Aduaneiro só podem se apresentar para o sujeito passivo como deveres, desprovidos de caráter patrimonial, mas jamais sob a forma de uma cobrança por parte do Estado de “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”; posto que esta última obrigação só pode ser considerada como tributo, nos exatos termos do artigo 3º do CTN.

Nessas razões, i) por observar os limites de importação de insumos e superou o teto de exportação de produtos industrializados previstos no AC, e (ii) o mero erro formal no preenchimento das REs não legitima a desconsideração do Regime de Drawback e muito menos a exigência de tributos, a decisão objurgada merece reforma, dando pela improcedência do lançamento.

Ao enfrentar a matéria a DRJ assim se pronunciou:

A impugnação carrega afirmações de que as condições de fruição do Regime de Drawback, nos termos consignados nos AC auditados, foram cumpridas, com apresentação de documentos que comprovavam as exportações, bem assim que os Registros de Exportação estavam vinculados às operações de importação das mercadorias utilizadas no ciclo produtivo do titular do Ato, embora houve casos onde essa vinculação RE/AC não ocorreu. Nesse cenário, a fiscalização deveria considerar outros Registros de Exportação, porque, na opinião do contribuinte, eles também serviriam para cumprimento das condições do Regime de Drawback Suspensão

Entretanto, há provas suficientes nos autos para se chegar à conclusão de que, de fato, o titular dos Atos Concessórios não observou a legislação pertinente, no que tange especificamente ao cumprimento de obrigações acessórias, no momento da exportação. (DN)

(...)

Os Registros de Exportação deviam trazer consigo a indicação do correto o código de enquadramento da operação – “81.101” -, bem como indicar o número do Ato Concessório ao qual se vinculam, nos termos prescritos pelos itens “3” e “4”, do Anexo “F”, da Portaria Secex nº 35/2006.

(...)

Assim, para os REs apresentados pelo interessado que não contêm o número correspondente ao Ato Concessório de Drawback Suspensão, estes devem ser afastados como documentos hábeis a comprovar o atendimento das condições de fruição regular desse incentivo às exportações brasileiras.

Esses deveres instrumentais não poderiam ser desconsiderados, haja vista que estavam previstos na legislação de regência do tema, e a segunda instância do contencioso administrativo fiscal federal vem se pronunciando nesse mesmo sentido.

(...)

Sendo assim, os Registros de Exportação apresentados no bojo do procedimento fiscal, que não estão devidamente vinculados a qualquer Ato Concessório de Drawback Suspensão, não podem ser aceitos como válidos para comprovação do cumprimento das condições de fruição do Regime em tela, tendo agido corretamente a fiscalização em levar em conta tão somente aqueles RE que, efetivamente, demonstram harmonia com as prescrições normativas então vigentes.

No caso presente, como bem afirmado pela fiscalização, os Registros de Exportação que não estavam devidamente vinculados ao AC ou com o código de operação próprio do Regime de Drawback não podem ser aceitos como forma de cumprimento das condições dessa exoneração fiscal. Nesse quadro também estão aquelas situações onde a descrição do produto exportado não condiz exatamente com o previsto no Ato Concessório de Drawback.

Ao que se observa, de fato a DRJ e a Fiscalização se apegaram a obrigações acessórias que não encontram consonância com o AC. Mas, não é só isso, pois importante observar que, constatado a divergência entre o RE do Drawback e **os dados apurados** em procedimento de fiscalização pela SRF, impera a necessidade de lançamento dos impostos eventualmente devidos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora. O referido RE somente garante a fruição definitiva do benefício se for compatível com os dados constantes nos registros do AC.

A própria Recorrente em sua peça recursiva defende que a benesse que usufruiu é um incentivo a fomentar a importação e exportação, razão pela qual maior cautela deve existir o ente concessor e o fiscalizador, pois ao beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime Drawback fossem desviados para o mercado interno.

Nesse compasso, como nos informa a Fiscalização, mais do que um mero erro de obrigação acessória há uma inexatidão de quantidade importada, uma vez que não se deu na exata quantidade prevista no AC para se prever a quantidade de produto industrializado que deveria ser exportado, tendo concluído que somente 39,53% das exportações (proporcionais) foram efetivadas.

Então, não sendo um mero erro formal, já que não se pode desconsiderar a inobservância pactual como tal, não vejo com razão a Recorrente.

4.2. Da inaplicabilidade do Princípio da Vinculação Física ao caso concreto – Importação de insumos in natura – Necessidade de observância do Princípio da Fungibilidade ou Equivalência.

Aduz:

Ainda na intenção de comprovar a necessidade de vinculação entre dos REs ao AC, a r. decisão recorrida faz menção ao princípio da vinculação física (fls. 380). Ocorre que, a condição resolutiva do Regime de Drawback se dá pelo cumprimento dos termos e condições estipulados no AC, tais como prazo, qualidade e quantidade de produtos a serem exportados, e não pelo atendimento do princípio da vinculação física, o qual, sequer, é exigido pela legislação. É o que passaremos a demonstrar.

Nessa seara defende os quesitos abaixo.

4.3. Da aplicação do Princípio da Equivalência ao regime de Drawback envolvendo mercadorias fungíveis

Em perfulgente tese, defende:

Segundo a r. decisão recorrida, corroborando o raciocínio trazido pelo d. Auditor Fiscal quando da lavratura dos Autos de Infração, o cumprimento da condição resolutiva do Regime de Drawback dependeria da demonstração da vinculação física dos insumos importados e os produtos finais objeto dos REs.

Ocorre que não há qualquer exigência na legislação quanto ao princípio da vinculação física. Pelo contrário, segundo previsto na legislação, tratando-se de bens fungíveis, como é o caso sob análise, é permitida a substituição dos insumos importados por outros equivalentes.

Apesar de não haver qualquer determinação expressa acerca da vinculação física, em muitas oportunidades, a RFB, com base no artigo 78, do Decreto-Lei n.º 37/66 e no artigo 341 do RA/02 vigente à época dos fatos e 389 do regulamento atual (RA/09), pretendeu exigir que os insumos importados por meio de AC fossem exatamente os mesmos consumidos nos produtos finais destinados à exportação.

Tal posicionamento, contudo, é contrário ao próprio Ato COSIT n.º 20/199610, que prevê a possibilidade de utilização de matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente à matéria-prima importada sob o amparo de Drawback, na produção do produto a ser exportado.

No entendimento da d. Autoridade Fiscal e da DRJ, porém, não haveria a possibilidade de consumo de outros bens na produção dos bens exportados que não aqueles insumos importados, mesmo que tais produtos utilizados para a substituição comprovadamente possuam as mesmas características do produto exportado.

Ocorre que, nesses casos, deve prevalecer o princípio da equivalência em detrimento ao da vinculação física. Inclusive, esse E. CARF, ao longo dos anos, vem se manifestando nesse sentido, de modo que é possível observar precedentes favoráveis¹¹ à aplicação do princípio da equivalência ou fungibilidade tanto à época da ocorrência dos fatos geradores como recentemente:

(...)

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) pacificou entendimento no mesmo sentido:
(...)

Portanto, conforme se verifica das decisões transcritas acima, **não havendo previsão legal que imponha a observância do princípio da vinculação física para o Regime de Drawback suspensão, uma vez demonstrada a realização de exportações em obediência às quantidades e prazos previstos no AC, como ocorrido no caso sob análise, este estará devidamente cumprido.**(DN)

Como dito, a tese recursiva é perfulgente, mas não coaduna com o pensamento desse julgador, haja vista que, penso que a mercadoria importada ao amparo do regime Drawback, modalidade suspensão, deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo-se que seja integralmente empregada no processo industrial do produto exportado.

Há de se considerar ainda que há informação de que a própria Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, que controla administrativamente o Regime de Drawback, demandou ao **contribuinte justificativa para as exportações em quantidade inferior ao compromissado, questionamento que, até o presente momento, conforme os autos, não foi devidamente respondida pelo interessado.**

Assim, entendo que há razão a Recorrente quando alega que ‘não há qualquer exigência na legislação quanto ao princípio da vinculação física, mormente quando se trata de produto fungível. Pelo contrário, segundo previsto na legislação, tratando-se de bens fungíveis, como é o caso sob análise, é permitida a substituição dos insumos importados por outros equivalentes.

Mas, o que se tem em testilha e foi o ponto nodal do lançamento é a diferença da quantidade inferior das exportações em comparação com as importações.

Sem razão a Recorrente.

4.4 Da ausência de caracterização de concorrência desleal ou prejuízo ao erário – Necessidade de observância do princípio da razoabilidade pela Administração Pública – Proibição de excesso.

Alega que a Fiscalização afirmou que seria impossível concluir que os produtos exportados seriam compostos por matéria-prima exclusivamente importada por meio da DI 05/121646-0, indicando que os produtos exportados também foram advindos de entradas de atum pelo mercado nacional.

Diz que a fiscalização presumiu que parte da matéria-prima importada é utilizada em produção destina ao merca interno.

Segundo a Recorrente, ‘ainda que se admita que, de fato, os insumos importados pela Recorrente teriam sido empregados na industrialização de produtos destinados ao mercado interno ou que os produtos finais exportados teriam sido produzidos com insumos nacionais, o

que se admite apenas por argumentação, tal constatação seria irrelevante para fins de verificação de cumprimento do Regime de Drawback.'

Talvez até tenha razão a Recorrente, mas isso não diferencia o julgado, eis que a consideração de não cumprimento do AC é que impõe o lançamento.

Assim, por entender que razão maior impera à sustentabilidade do lançamento, entendo sem razão a Recorrente.

4.5. Ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a Multa

Considero a matéria passível de não ser conhecida, por ser supressora de instância e consumada a preclusão, pois em peça impugnativa a multa foi observada sob o ângulo da inexigibilidade, diferente da ora sustentação de ilegalidade. Veja:

111.2) Inexigibilidade da Multa Aplicada

Por tudo quanto exposto, restou inequivocamente demonstrada inexigibilidade dos tributos constantes do presente Auto de Infração, eis que não descumpriu o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade suspensão a ela concedido; logo, pelos mesmos motivos, não é devedora das multas que lhe foram aplicadas na pega inicial, motivadas no suposto "inadimplemento do compromisso de exportar?" e no suposto descumprimento do regime de Drawback

Importante ressaltar, neste passo, que o fato gerador das multas, delineado nos dispositivos legais citados no AIIM, é composto pelo não recolhimento dos tributos em exigência. Por isto, às multas deve ser reservada a mesma sorte reservada ao principal (tributos).

Não conheço do questionamento.

Conclusão

Por todo o exposto, VOTO por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo de matéria não levada em sede de impugnação e, no mérito, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wilson Antonio de Souza Correa