

TEMA 19 – REGIME DE DRAWBACK

COORDENAÇÃO

LUÍS EDUARDO G. BARBIERI

AUTORES

GUSTAVO FRONER MINATEL

SUSY GOMES HOFFMANN

WINDERLEY MORAIS PEREIRA

minuta para discussão

Introdução

Neste artigo analisaremos os julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em relação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

No Brasil os regimes aduaneiros podem ser classificados em dois grandes grupos: Regime de Importação Comum e Regimes Aduaneiros Especiais.

Quando uma operação de importação é efetuada sob o Regime de Importação Comum há incidência de seis tributos: três impostos, sendo dois de competência da União (II – imposto sobre as importações e IPI – imposto sobre produtos industrializados) e um dos Estados (ICMS); três contribuições, todas de competência da União, sendo duas contribuições sociais - Cofins e PIS/PASEP - e uma contribuição destinada à intervenção no domínio econômico – AFRMM (no caso de transporte por via marítima). Neste Regime as mercadorias ingressam a título definitivo no País e o pagamento dos tributos é efetuado no momento da importação, mais especificamente quando do registro das declarações de importações (critério temporal).

Como alternativa às importações operadas pelo Regime de Importação Comum, onde a regra é a incidência integral, imediata e definitiva dos tributos, temos os denominados Regimes Aduaneiros Especiais, que têm por característica o não pagamento do tributo no momento da importação e a temporariedade da entrada da mercadoria no País.

No direito aduaneiro brasileiro podem ser destacados os seguintes Regimes Aduaneiros Especiais: trânsito aduaneiro, admissão temporária, drawback, entreposto aduaneiro, entreposto industrial sob controle aduaneiro informatizado (Recof), exportação temporária, loja franca, entre outros.

O drawback inquestionavelmente é o mais importante mecanismo de estímulo às exportações brasileiras, respondendo por aproximadamente 30% do montante importado sob a égide de Regimes Especiais.

A participação das exportações amparadas pelo regime de drawback, quando comparadas às exportações totais, situa-se na faixa de 25% a 30%, dependendo do ano considerado¹. E dentre as várias modalidades existentes (suspensão, isenção, restituição, suspensão-integrado e isenção-integrado), mostra-se com maior número de operações a modalidade “drawback – modalidade suspensão” (aproximadamente 90%). Por isso, o foco da nossa pesquisa foi esta modalidade de drawback.

Não obstante a existência de algumas divergências de entendimento na aplicação do regime especial de drawback (como veremos em seguida), o instituto mostra-se um excelente instrumento disponibilizado às empresas por propiciar significativo aumento na competitividade de seus produtos no exterior, em decorrência da expressiva redução da carga tributária (desoneração de até seis tributos incidentes na importação de insumos!).

Como metodologia para o desenvolvimento dos trabalhos optou-se inicialmente por fazermos a análise dos acórdãos a partir de uma planilha previamente elaborada. Esta planilha tomou como ponto de partida os acórdãos relativos às sessões de julgamento de janeiro de 2006 até março de 2015. Posteriormente, foram estabelecidas as *matérias*

¹ Fonte: sítio da Receita Federal.

a serem pesquisadas e, por fim, delineados os *critérios* que foram utilizados para fundamentar os julgados pesquisados. Assim temos:

1º- Matérias que suportaram o lançamento e a decisão do CARF:

- (i) Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados;
- (ii) Aspectos formais na comprovação do regime;
- (iii) Decadência;
- (iv) Competência dos órgãos envolvidos (SRF x Secex).

2º- Dentro de cada uma destas matérias observamos os seguintes **critérios** (fundamentos) para justificar a decisão adotada nos acórdãos:

- (i) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados: (a) Vinculação física? (b) Fungibilidade? (c) Outro entendimento (a especificar).
- (ii) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação aos aspectos formais na comprovação do regime: (a) restritiva (glosa dos Registros de Exportação - REs que não contenham o número do Ato Concessório - AC ou o código de enquadramento); (b) finalística (aceitou prova da exportação por outros meios); (c) outra (a especificar);
- (iii) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à decadência: (a) início da contagem do prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao 30º dia da data limite para exportação (art. 752/ RA-2009 c/c art. 173 / CTN); (b) contagem do prazo a partir da data de registro da declaração de importação - DI (art. 150/CTN); (c) outra (a especificar).
- (iv) Forma de interpretação da legislação aplicável em relação à competência dos órgãos envolvidos: (a) A Secretaria da Receita Federal - SRF é competente para fiscalizar o regime; (b) A SRF não é competente para fiscalizar o regime; (c) outra (especificar).

Os acórdãos analisados foram extraídos do site do CARF (www.carf.fazenda.gov.br) em relação ao período de 01/01/2006 a 30/11/2015, utilizando-se como critério de pesquisa o termo "drawback".

Segue lista de acórdãos pesquisados:

TEMA 19 – DRAWBACK		
PALAVRAS-CHAVE: "DRAWBACK"		
30.134.671	302-39651	3102-002.220
301-34451	302-39848	3102-002.221

301-34596	302-39907	3102-002.225
3101-001.373	302-40.004	3102-002.227
3101-001.428	302-40009	3102-002.336
3403-003.054	303-30.807	3102-00209
3403-003.162	303-31.581	3102-00210
3403-003.255	303-32.522	3102-00352
3403-003.362	303-32.523	3102-00358
3403-003.395	303-32.706	3102-00432
3403-003.61	303-32.707	3102-00459
3403-003.618	303-32.774	3102-00509
3403-003.624	303-33.054	3102-01.172
3802-001.075	303-33.145	3102-01.423
3802-001.750	303-33.239	3102-01.516
3802-003.605	303-33.320	3102-01516
3802-004.242	303-33.406	3201-00.380
3802-004.254	303-33.407	3201-00.478
3803-005.106	303-33.494	3201-00.609
3803-006.854	303-33.495	3201-000.616
3803-006.895	303-33.496	3201-000.807
9303-000.224	303-33.497	3201-000.990
9303-000.226	303-33.498	3201-001.089

9303-002.267	303-33.592	3201-001.177
9303-002.833	303-33.593	3201-001.288
9303-002.869	303-33.706	3201-001.391
9303-003.062	303-33.707	3201-001.424
9303-003.141	303-33.709	3201-001.735
9303-003.142	303-33.812	3201-001.763
9303-003.174	303-34.142	3201-001.802
03-05.557	303-34.143	3201-001.816
03-05.561	303-34.168	3201-00253
03-05.562	303-34.256	3201-00345
03-05.573	303-34.307	3201-00354
03-05.577	303-34.393	3202-00.125
201-79.172	303-34.398	3202-00.152
203-11.249	303-34.665	3202-000.403
3002-35.579	303-34.671	3202-000.781
3002-37.906	303-34859	3202-000.878
301-32.798	303-34888	3202-000.934
301-32.915	303-35.051	3202-001.143
301-32-921	303-35.819	3202-001.156
301-33.248	31.01-00.380	3202-001.423
301-33.266	3101-00.130	3202-00150
301-33.332	3101-00.130	3202-005.274

301-33.345	3101-00.343	3301-002.203
301-33.449	3101-00.346	3301-002.264
301-33.455	3101-00.447	3301-002.540
301-33.456	3101-00.522	3302-002.172
301-33.457	3101-00.629	3302-002.656
301-33.458	3101-00.884	3302-01.579
301-33.459	3101-000.465	3302-01.580
301-33.469	3101-00061	3302-01.581
301-33.471	3101-000613	3401-002.043
301-33.572	3101-000922	3401-002.388
301-33.573	3101-001.043	3401-002.412
301-33.574	3101-001.430	3401-002.700
301-33.575	3101-001.445	3402-000.501
301-33.576	3101-001.584	3402-002.412
301-33.580	3101-001.662	3403-002.415
301-33.581	3101-001.668	3403-002.593
301-33.582	3101-001.669	3403-002.897
301-33.583	3101-001.679	3403-003.146
301-33.584	3101-001.686	3802-00.836
301-33.635	3101-001.688	3802-00.837
301-33.636	3101-001.731	3802-00.842
301-33.637	3101-001.759	402-02.848

301-33.638	3101-001.815	403-04.702
301-33.639	3101-001.827	403-04.848
301-33.640	3101-00119	403-04.953
301-33.710	3101-00288	403-04.975
301-33.948	3101-00289	403-04.978
301-34.246	3101-00292	403-05.142
301-34.289	3101-00294	403-05.143
301-34.374	3101-00295	403-05.332
301-34131	3101-00300	9303-00.470
301-34132	3101-00304	9303-000.813
301-34177	3101-00305	9303-001.346
301-34194	3101-00312	9303-001.932
301-34290	3101-00322	9303-00147
301-34291	3101-00323	9303-00149
301-34533	3101-00328	9303-00150
301-34540	3101-01.042	9303-00152
301-34594	3102-00.361	9303-00153
301-34667	3102-00.538	9303-00154
301-34725	3102-00.559	9303-00155
301-34886	3102-00.562	9303-00156
302-37.317	3102-00.604	9303-00157
302-37.389	3102-00.607	9303-00158
302-37.805	3102-00.667	9303-002.103

302-37.892	3102-00.669	9303-002.110
302-37.914	3102-00.674	9303-002.116
302-38.435	3102-00.675	9303-002.174
302-38.519	3102-00.699	93030-0210
302-38.643	3102-00.706	9303-002107
302-38.646	3102-00.712	9303-00211
302-38.827	3102-001.413	9303-00275
302-38.852	3102-001.439	9303-00276
302-38.908	3102-001.494	9303-01.025
302-39.349	3102-001.976	9303-01.248
302-39129	3102-002.000	9303-01.411
302-39357	3102-002.015	9303-01.634
302-39623	3102-002.127	9303-01.659
302-39626		

Foi feita uma planilha detalhando os julgamentos de todos os Acórdãos da CSRF e de, ao menos, um Acórdão de cada Turma Julgadora, com o objetivo de mostrar de forma objetiva, as principais questões em julgamento. A tabela está anexa a este relatório.

1. Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados: vinculação física x fungibilidade²

A controvérsia sobre a necessidade de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados tem como pano de fundo a interpretação outorgada ao art. 78 do Decreto Lei nº 37/66. Os Acórdãos examinados debatem se a legislação para o drawback na modalidade suspensão exige um vínculo material (identidade) entre o insumo importado e os produtos exportados, ou se é possível comprovar o adimplemento do regime demonstrando que foram empregados insumos

² Autor: Gustavo Froner Minatel.

equivalentes em quantidade e qualidade, especialmente nos casos em que os insumos são produtos fungíveis.

Entendemos que os acórdãos examinados podem ser catalogados sob duas perspectivas de acordo com a necessidade de vinculação física x fungibilidade:

(i) O regime de drawback desde a sua instituição exige que se comprove a efetiva aplicação dos insumos importados nos produtos exportados, o que só se concretiza com a denominada “vinculação física” ou respeito ao princípio da identidade, não sendo admitida a comprovação meramente financeira ou quantitativa.

Para os acórdãos que adotam essa posição, o princípio da vinculação física é inato ao regime do drawback e deve ser obrigatoriamente observado ainda que os insumos tenham a natureza de bens fungíveis. Em termos quantitativos, em todo o período sob exame é a corrente majoritária na jurisprudência do CARF. Dos acórdãos examinados merecem registro as seguintes decisões:

a) Acórdão CSRF/ 03-05.557 de 2007 trata do princípio da identidade como regra de vinculação física: *“PRINCIPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada. Mesmo que assim não fosse, o princípio da fungibilidade não poderia ser aplicado ao caso, em que a empresa destinou os solados a outros fabricantes de calçados no mercado nacional e não restou comprovado que os calçados foram exportados”*.

b) Acórdão nº 3102-002.220 entende que *“para fim de cumprimento do regime drawback suspensão, é imprescindível que o insumo importado seja beneficiado ou aplicada diretamente no produto exportado, integrando o fisicamente ou, no mínimo, consumido no processo produtivo do produto exportado”* e que o princípio da fungibilidade, (...) por falta de expressa previsão legal não se aplica ao regime drawback suspensão, que é regido pelo princípio da vinculação física, conforme anteriormente exposto.

c) Acórdão nº 9303-01.248 justifica a necessidade da vinculação física por expressa previsão legal. *“Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, exigido, em regra, em todas as modalidades de drawback. Com efeito, referido princípio está embasado, historicamente, nos artigos 314, 315 e 317 do Regulamento Aduaneiro de 1985 — RA/85 (aprovado pelo Decreto nº 091.030/85) — vigente época dos fatos —, nos artigos 335, 336, 341, 342, 345, 346 e 349 do já revogado Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), assim como nos artigos 171, 383, 384, 389, 390, 393, 394 e 397 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009)”*. No mesmo sentido o voto vencedor no Acórdão nº 3202-000.878 *“Do cotejo dos dispositivos normativos mencionados (artigos 314 e 325 do RA/85 e artigos 335 e 352 do RA/2002), bem como a legislação complementar da SECEX/MDIC, constata-se que todas as disposições pertinentes à concessão do referido incentivo à exportação 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, assim como a legislação da SECEX/MDIC prescreve os procedimentos a serem adotados na comprovação da exportação das mercadorias resultantes do processo produtivo”*.

(ii) A comprovação de que no período concedido pelo regime foram importados e aplicados insumos em quantidades equivalentes em termos qualitativos e quantitativos seria suficiente para o adimplemento do regime. É a corrente minoritária.

Os acórdãos que reconhecem que o regime do drawback suspensão não se desqualifica com a substituição dos insumos importados em qualidade e quantidade idêntica por outros adquiridos no mercado interno (princípio da equivalência), desde que no período de vigência do ato concessório fosse adimplido o compromisso de exportar. A grande maioria dessas decisões estão escoradas ainda nos precedentes do STJ (REsp nº 341.285 e nº 413.564) que admitem como válida a fungibilidade. Dos acórdãos examinados merecem registro as seguintes decisões:

a) Acórdão nº 3403-003.162 que aborda a jurisprudência do STJ: “(...) *havendo equivalência entre o insumo importado e o nacional, fungíveis, há que se admitir a comprovação do regime de drawback havendo comprovação de utilização do insumo no produto exportado de forma quantitativa e qualitativa. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça*”. No mesmo sentido, Acórdão CSRF/0305.573 e CSRF/0305.562, ambos da Câmara Superior nos quais se destacou ainda que “*O princípio da equivalência é condizente com o moderno direito tributário - empresarial, que busca dinamizar as relações jurídicas de empresa juntamente com a arrecadação fiscal, permitindo, inclusive, a substituição real sobre bens fungíveis exportados*”.

b) Acórdão nº 3403-003.162 que se utiliza do art. 2º da Lei nº 9.784/99 para relativizar o princípio da vinculação física: “*Desse modo, em cumprimento ao comando do art. 2º da Lei nº 9.784/99, e com base nos dois precedentes do STJ, considero que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado ao caso concreto para afastar a exigência de vinculação física entre os insumos importados com o benefício do drawback e os produtos exportados em cumprimento dos atos concessórios*”.

c) Acórdão nº 9303-00.211 encampa a tese de que “*só se admite a obrigatoriedade da vinculação física quando os produtos importados sob o regime de drawback suspensão sejam identificáveis, individualmente. Produtos equivalentes, em especial quando podem ser utilizados no mesmo processo produtivo, servem para comprovar a utilização dos importados. Não há obrigatoriedade de segregação de estoques prevista na legislação de regência*”.

1.1. A inovação legislativa para o drawback suspensão

O art. 17 da Lei nº 11.774/08 e as alterações promovidas pela Lei nº 12.350/10 inovaram o ordenamento para admitir, em casos específicos regulados pelo Poder Executivo, a regra da fungibilidade por produto considerado equivalente.

A norma foi regulamentada somente em 2014 com a publicação da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/14, que veio disciplinar a fungibilidade das mercadorias utilizadas no regime aduaneiro especial de drawback, alterando para tanto a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 que trata do regime aduaneiro especial de drawback integrado suspensão.

Nos termos da portaria conjunta, poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

- i) sejam classificáveis no mesmo código da NCM;
- ii) realizem as mesmas funções;
- iii) sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;
- iv) sejam comercializadas a preços equivalentes; e
- v) possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

A possibilidade de substituição dos insumos importados por outros equivalentes na forma estabelecida pela portaria conjunta, por expressa disposição legal³, aplica-se aos fatos geradores corridos a partir de 28/07/2010. Caberá ao tribunal administrativo nos julgamentos posteriores à edição da portaria conjunta avaliar a sua aplicação e a extensão dos efeitos retroativos inclusive em face do que dispõe o art. 106, II b, do CTN⁴.

Em resumo, nos acórdãos examinados, embora majoritário em quase todas as turmas de julgamento o entendimento de que é necessário respeitar o princípio da vinculação física (ou da identidade), concluímos que tal entendimento não é pacífico, com muitos julgamentos, especialmente da CSRF, decididos pelo voto de qualidade e ainda mais com a recente alteração da legislação permitindo a substituição de insumos importados por outros equivalentes e sua possível aplicação retroativa.

2. Aspectos formais na comprovação do regime de drawback⁵

Em apertada síntese, conseguimos delimitar duas vertentes de entendimento relacionadas aos aspectos formais na comprovação do regime aduaneiro especial de drawback nos acórdãos analisados:

(i) *interpretação mais restritiva*: nesses julgados as Turmas negaram provimento aos recursos voluntários, considerando correto o procedimento da fiscalização ao efetuar a glosa dos Registros de Exportação – REs utilizados para comprovação do regime drawback, quando não constasse dos mesmos a anotação do número do Ato Concessório – AC à qual deveria estar vinculado e/ou não constasse ainda o correto código de enquadramento da operação drawback;

(ii) *interpretação finalística*: nesses outros julgados aceitou-se a comprovação do regime drawback, mesmo nos casos em que não haviam sido atendidas as formalidades previstas na legislação (anotação do número do AC no RE e/ou informação correta do

³ §6º do art. Art. 5º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/10 com a redação alterada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/14.

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

⁵ Luís Eduardo G. Barbieri.

código de enquadramento da operação), desde que o contribuinte fizesse a prova da exportação por outros meios.

Ao fim e ao cabo, a discussão tem a ver com o cumprimento de obrigações acessórias (ou dos “deveres instrumentais”, em outra linguagem) previstas na legislação de regência do regime.

Tais obrigações encontram-se prescritas nos diversos Regulamentos Aduaneiros - RA publicados ao longo dos anos (art. 325⁶, RA/1985; art. 352⁷, RA/2003; art. 400⁸, RA/2009) e em diversas normas complementares editadas pela Secex/Midc. Estas últimas comandam basicamente que, ao preencher eletronicamente os Registros de Exportação no Siscomex, deve ser informado nos campos próprios (campo 2-A, 23 e 24 do RE) o número do Ato Concessório drawback e também o código de enquadramento da operação em função da modalidade de drawback utilizada.

Pois bem.

Em termos quantitativos, a corrente de julgados que segue a primeira linha de entendimento – posição mais restritiva – é majoritária, em todo o período analisado. No intervalo pesquisado (janeiro/2006 a novembro/2015) constatamos um total de 94 acórdãos tratando da matéria, sendo que 63% deles adotaram a corrente restritiva (59 julgados) e 37% adotaram a corrente finalística (35 julgados).

A título exemplificativo, destacamos os seguintes acórdãos paradigmáticos que adotaram a primeira linha de entendimento (“restritiva”):

a) Acórdão CSRF nº 9303-003.062, sessão de 25/09/2014, recurso especial do sujeito passivo negado por maioria de votos: o relator do julgado posicionou-se em relação aos aspectos formais no sentido de que *“as exigências contidas no regulamento muito mais do que ‘meras obrigações acessórias’, são sim condições para fruição do benefício; logo, seu descumprimento tem como consequência inexorável a perda do benefício por descumprimento de suas condições. Destarte, não basta que se comprove que determinada quantidade de mercadorias foi objeto de exportação (e, repita-se, aqui nem a isso se chegou)”*.

b) Acórdão CSRF nº 9303-002869, sessão de 19/02/2014, recurso especial do sujeito passivo negado por voto de qualidade: o relator do voto, por entender que o cumprimento do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada (art. 179, *caput* e § 2º, do CTN), afirmou devem ser atendidas as exigências de caráter instrumental, cabendo ao sujeito passivo fazer prova de que atendeu aos requisitos previstos na legislação.

c) Acórdão nº 3202-000.878, sessão de 21/08/2013, recurso voluntário negado por voto de qualidade: ao defender a necessidade do atendimento aos requisitos formais, o relator do voto vencedor do julgado manifestou-se nos seguintes termos:

⁶ Art. 325, RA/1985: A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

⁷ Art. 352, RA/2003: A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

⁸ Art. 400, RA/2013: A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.

(...) é indiscutível que as exportações beneficiadas e abrigadas por um regime aduaneiro especial devem estar identificadas como tal, o que é feito pelo código da operação respectivo, conforme indicado nas tabelas constantes do Anexo I da Portaria SCE nº 02/92. No caso vertente, a empresa utilizou o código 80.000 exportação normal e 81.301- exportação sujeita a registo de venda, quando deveria utilizar o código 81.101 - drawback suspensão comum. Este “simples erro de preenchimento” do Registro de Exportação, na verdade, mascara a operação de exportação, dissimulando-a.

Os Registros de Exportação – Res que não contiverem ou que contiverem de forma inexata as informações relativas aos códigos de operação de Drawback, assim como os REs que não contemplarem a informação do número do Ato Concessório ao qual deveria estar vinculado, não fazem prova do cumprimento do regime.

d) Acórdão nº 3102-001.776, sessão de 27/02/2013, recurso voluntário provido parcialmente por voto de qualidade: o relator do julgado asseverou que para a correta extinção do regime, e conseqüente reconhecimento da isenção, seria imprescindível a demonstração de que a mercadoria importada havia sido efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada. E, nesse sentido, necessário seguir o rito preconizado pela legislação de regência, no caso, aquele previsto na Portaria Secex nº 4, de 1997, que determinava a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório.

e) Acórdão CSRF nº 9303-002.174, sessão de 18/10/2012, recurso especial da Fazenda Nacional provido por voto de qualidade: a relatora do voto vencedor entendeu que a averbação no Registro de Exportação do número do Ato Concessório visa o controle do incentivo, pois caso contrário o beneficiário poderia comprovar dois ou mais atos com o mesmo documento de exportação, e assim sendo, tal exigência se faz necessária para que o interessado comprove o preenchimento desses requisitos para cumprimento do regime.

Em sentido contrário, passamos a destacar alguns julgados representativos da segunda linha de entendimento adotado pelas turmas do CARF (“finalística”):

a) Acórdão nº 3403-003.362, sessão de 16/10/2014, recurso voluntário provido por maioria: nesse julgado restou assentado que se considera cumprido o compromisso de exportação quando efetivamente há exportação de produtos na quantidade, qualidade e no prazo pactuado, sendo irrelevantes eventuais falhas e omissões cometidas pelo contribuinte no preenchimento dos registros de exportação. O relator afirmou em seu voto que:

Não existe nenhum dispositivo na lei ou no decreto que diga que a não vinculação do RE ao ato concessório é causa de inadimplemento do regime. Essa falta de vinculação fez com que a Secex presumisse o inadimplemento do regime, pois sem a indicação dos atos concessórios nos RE não foi possível fazer a conferência pelo Siscomex. Mas presumir o inadimplemento por uma omissão do contribuinte ao preencher os formulários no sistema, não significa que as exportações não ocorreram dentro do prazo. E essa verificação, no sentido da aferição das exportações, das quantidades exportadas e do prazo em que foram exportadas, pode ser feita pela fiscalização aduaneira, pois se trata de matéria da sua competência. (...)

b) Acórdão nº 3101-000.465, sessão de 28/07/2010, recurso voluntário provido por maioria: no julgado decidiu-se que careceria de fundamento jurídico o denunciado inadimplemento de compromissos do regime aduaneiro especial cujo relatório de comprovação apontou em sentido contrário quando unicamente motivado no incorreto enquadramento das operações de exportação no Siscomex em código distinto do drawback. Isto porque, aduz o relator, *“a revogação do incentivo à exportação não é pena prevista para os casos de incorreto enquadramento das exportações no Siscomex nem o dever de enquadramento correto das operações no Siscomex é tratado nas normas legais como compromisso indispensável ao deferimento do pedido”*.

c) Acórdão nº 3202-00.125, sessão de 26/05/2010, recurso voluntário provido por unanimidade: no julgado o relator argumentou ser *“(…) questão pacífica que o não cumprimento de formalidades, que não gerem dano ao erário, não é motivo para a perda do regime de drawback”*. E no caso concreto, como a recorrente teria sanado o erro no curso do processo, apresentando à Secex diversos documentos que comprovariam a realização das exportações, restou decidido pelo adimplemento do regime.

d) Acórdão nº 3201-00.380, sessão de 03/12/2009, recurso voluntário provido por maioria: o entendimento que restou consignado no julgado foi o de que havia previsão nas normas que regem o despacho de exportação para a retificação após o despacho. Logo, a teor do que dispunha o artigo 342, III, do Regulamento Aduaneiro, poderia ser efetuada a regularização em caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, cabendo então a retificação do RE. Entendeu-se, então, pela possibilidade de retificação dos Registros de Exportação após o embarque com o intuito de validar as exportações realizadas sob a égide do drawback.

e) Acórdão nº 3101-00.130, sessão de 18/06/2009, recurso voluntário provido por maioria: no voto condutor do julgado foi acatado o argumento no sentido de que a prova da efetiva exportação dos produtos, nas quantidades e qualidades do material devidamente pactuado no Ato Concessório, supre os eventuais erros formais ocorridos na comprovação do regime. Confira-se trecho do voto:

Entendo que o fato da Recorrente ter indicado erroneamente os códigos e de não ter feito a efetiva vinculação podem levar o Fisco a perquirir sobre a efetiva exportação dos produtos acabados; entretanto, uma vez demonstrado pela empresa que exportou os produtos, tendo apresentado os relatórios de comprovação, tendo apresentado todas as Res que trazem as quantidades acordadas nos atos concessórios, caberia ao Fisco a demonstração, ainda que inicial, de que a empresa teria deixado de realizar as exportações, fato este que não ocorreu no presente caso, tendo a autuação baseado apenas e tão somente num erro formal.

Muito bem.

Em conclusão, podemos certificar que a divergência sobre os aspectos formais na comprovação do drawback ainda não encontrou um entendimento pacificado no CARF, muito embora nos julgados analisados a posição defendida pela corrente “restritiva” tem se mostrado majoritária ao longo dos anos.

3. A contagem do prazo decadencial para os casos de drawback⁹

Em grande parte dos lançamentos que tem por objeto fiscalizar se o regime de drawback foi cumprido pelo contribuinte importador, há a discussão sobre a ocorrência da decadência e, tal discussão ocorre, pelas peculiaridades do drawback.

Vamos tratar neste artigo dos casos de drawback suspensão, que é o mais comum e, para os quais, há a discussão da decadência, nos termos que serão aqui apresentados.

O tema da decadência ganhou muita relevância nos lançamentos relativos ao drawback suspensão, em razão das características deste regime. Em breve síntese, nos casos de drawback suspensão há a emissão pelo órgão competente, atualmente SECEX, de um ato concessório, no qual o contribuinte importador firma o compromisso de importar insumos que serão utilizados para a produção de mercadorias que serão, posteriormente, exportadas. Para estes casos não incidirão os tributos aduaneiros para os insumos importados.

Portanto, no momento do registro da Declaração de Importação, o contribuinte informa à RFB sobre o regime, de tal modo, que ficam suspensas as incidências tributárias até o momento final de cumprimento do regime, que, na verdade é o prazo previsto no ato concessório para a exportação dos produtos e a comprovação desta exportação pelo contribuinte. Somente após o término deste prazo é que a RFB poderá iniciar procedimento de fiscalização a fim de verificar se o regime de drawback foi cumprido.

Desta forma, o questionamento sobre o início da contagem do prazo decadencial recai em razão da existência desta suspensão da incidência tributária, a fim de entender se o prazo decadencial, independentemente, da existência desta suspensão da incidência tributária, se inicia com o registro da Declaração de Importação, que é o momento da ocorrência do fato jurídico tributário dos tributos aduaneiros, ou se seria no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, e neste caso, como se contaria este prazo.

A pesquisa feita para os casos de drawback tomou como ponto de partida o mês de janeiro de 2006. Desde então não há qualquer decisão no antigo Conselho de Contribuintes ou no atual CARF que indique que o referido prazo - para os casos de drawback suspensão - deveria ser contado a partir do registro da DI. Anotamos, todavia, que, em muitos julgados, o julgamento se deu pela maioria dos votos e não pela unanimidade, indicando que há, ainda que de forma minoritária, uma corrente adotada por alguns Conselheiros que entendem que a regra a ser utilizada deveria considerar a data do registro da DI. Citamos, como exemplo, o Acórdão 3202-001.156, julgado pelo voto de qualidade, que indica esta diversidade de entendimentos.

Porém, a fim de trazer registro histórico, é importante considerar que, no passado, já houve julgado em que prevaleceu o entendimento pela aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, isto é, considerando a data inicial a do registro da DI. Importante esclarecer que nos acórdãos que trouxeram esta posição, como por exemplo, podemos citar o Acórdão 302-32.474, relativo a sessão de julgamento ocorrida em 1º de dezembro de 1992, o que se discutiu foi se o tributo era sujeito ao lançamento por homologação. Assim, por ser no caso, lançados o Imposto de Importação e o IPI, ambos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, entendeu-se que prazo inicial para o

⁹ Autor: Susy Gomes Hoffmann

cômputo da decadência era o previsto no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou seja, a partir do registro da DI. Interessante notar que a discussão travada neste citado julgado, estava em saber se os tributos – Imposto de Importação e IPI – estavam sujeitos ao lançamento por homologação ou por declaração, sendo que não foi levantado o argumento de que o fisco não poderia lançar os tributos enquanto permanecesse a condição resolutória prevista no ato concessório (a exportação dos produtos com utilização dos insumos importados). Ainda, seguindo a linha do prazo decadencial ser computado a partir do fato gerador – no caso registro da DI – citamos também o Acórdão 302-33.420.

Na sequência histórica podemos notar que também se iniciou para estes casos a discussão sobre a existência ou não de pagamento, a determinar a regra de aplicação do início do prazo decadencial, de modo a dar importância ao “pagamento”, ainda que parcial, para que fosse considerada a regra prevista no artigo 150, parágrafo 4º. do CTN. Neste sentido podemos citar os Acórdãos 301-33.455 e 301-33.456 que ainda que tratem do drawback isenção, indicam que a discussão estava centrada na existência ou não de pagamento parcial.

Porém, a partir de 2011, com a entrada em vigor da Portaria 586 do Ministério da Fazenda, publicada em 22 de dezembro de 2010, que obrigou os Conselheiros a seguirem o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso representativo de controvérsia nos termos do artigo 543-B e 543-C do CPC, uma vez que o RESP 973.733-SC de relatoria do Ministro Luiz Fux entendeu que o pagamento é determinante para a utilização da regra prevista no artigo 150, parágrafo 4º do CTN, tal discussão deixou de ter importância no CARF.

Já nos Acórdãos que efetivamente fazem parte de nosso objeto de estudo a discussão passou a ser como se deveria computar o início do prazo decadencial, já considerando o quanto previsto no artigo 173, I do CTN, mas pela perspectiva de se saber a partir de quando o tributo poderia ser lançado.

Retomando que para os casos de drawback suspensão, em razão da existência de uma cláusula resolutória, os tributos aduaneiros são suspensos no momento do registro da Declaração de Importação (fato gerador dos tributos) e ficam suspensos até que o importador/contribuinte cumpra o dever de exportar as mercadorias pelas quais se comprometeu e que estão definidas no Ato Concessório. Após tal exportação, que tem um prazo definido no citado Ato Concessório para ocorrer, o contribuinte tem que emitir um relatório de comprovação do regime para a SECEX.

Portanto, pela peculiaridade deste regime, os tributos aduaneiros só podem ser lançados se o contribuinte/importador, não comprovar a adimplência ao quanto previsto no Ato Concessório, e, para tanto, o fisco, para fiscalizar, teria que esperar o término do prazo previsto no ato concessório (com exceção dos casos em que o próprio contribuinte denuncia o seu inadimplemento ou informa, categoricamente, que não irá cumprir o regime).

Ademais, se o prazo for cumprido antes do previsto e for emitido o relatório pelo contribuinte, desde então o fisco teria condições de fiscalizar.

Porém, como fica claro nos julgados, não há uma regra específica para estes casos prevista no Código Tributário Nacional, de tal modo, que os Acórdãos aplicam a regra

geral prevista no artigo 173, I do CTN. Neste sentido citamos como exemplo os Acórdãos 301-33.266, 303-34.393, 3101-00.130 e o 9303-01.211 que contemplam este entendimento.

Nestes julgados resta claro que o prazo decadencial não deve ter seu início da data do registro da DI, que seria o da corrente que defende a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN), ou do primeiro dia do exercício seguinte ao da registro da DI (neste sentido anote-se o entendimento esposado no voto vencido do Acórdão 3202-000.878) , mas sim a contagem deve ser o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, nos termos do artigo 173, I, que no caso, seria o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do término do regime.

Ainda, devemos citar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o entendimento, inclusive, que o prazo para o lançamento “é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante do respectivo ato concessório”, como se verifica pelo Acórdão 9303-003.141. Isto porque no Recurso Especial que originou o mencionado Acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional pretendeu que o prazo decadencial tivesse início no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do recebimento do relatório de comprovação de drawback, emitido pela SECEX e encaminhado para a RFB. Este entendimento proposto pela PGFN foi rechaçado no CARF.

Esta é a posição consolidada do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF. Citamos, ainda, a título de exemplo, os seguintes Acórdãos: 302-37.317, 302-37.892, 303-32.774, 303-34.256, CSRF 03-04.702, CSRF 03-04.978, 3101-00.305, 9303-00.470, 3101-00.294, 3101-00.130, 3102-00.210, 302-39848, 3101-001.428, 3101-001.662, 3102-001.413, 3201-001.049, 3101-001.335, 3101-001.043, 3102-00.538, 3302-01.580, 3201-001.802, 3301-002.540, 3401-002.043, 3403-002.593, 3403-003.162, 3802-004.254. 9303-000.224, 9303-01.411

4. Competência dos órgãos envolvidos¹⁰

4.1. Notas preliminares

O benefício do Drawback pressupõe o acordo entre o Estado e o contribuinte, onde é concedido um benefício tributário tendo como contrapartida o cumprimento de certos requisitos. A materialização deste acordo é feita mediante o pedido e a emissão do ato concessório, fixando os benefícios e as obrigações do beneficiário do regime.

A Receita Federal responsável pela fiscalização e a Secretária de Comércio Exterior - SECEX, que responde pela concessão do regime, são responsáveis por definir as informações a serem prestadas e prazos que deverão ser cumpridos pelos contribuintes para fruição do regime. O conjunto destas obrigações, tais como, informar um determinado código nos documentos de exportação e informar os dados de cumprimento dos atos nos sistemas informatizados responsáveis pelos controles do

¹⁰ Autor: Winderley Morais Pereira.

regime, dentre outros, passaram a ser complementares ao regime e são utilizados para comprovar a realização dos compromissos assumidos.

O cumprimento das obrigações administrativas de nenhuma forma torna impossível a revisão ou de forma definitiva o adimplemento das obrigações registradas no ato concessório. Podendo ser objeto de revisão e fiscalização por parte dos órgãos responsáveis, neste caso específico a Secretária de Comércio Exterior - SECEX e a Receita Federal do Brasil.

O descumprimento das obrigações, apesar de poder ensejar a aplicação de penalidades administrativas, não se torna verdade absoluta quanto ao descumprimento das obrigações pactuadas no regime. As informações prestadas pelo contribuinte comprovam o cumprimento do ato concessório e permitem aos órgãos controladores e fiscalizadores a auditoria da efetiva ocorrência da operação para verificar o adimplemento das obrigações do regime.

A partir deste arcabouço normativo, com as definições dos procedimentos a serem adotados para fruição do regime, surgiram dúvidas sobre qual o limite da fiscalização a ser exercida por cada um dos órgãos. Em resumo, surgiram dois grandes questionamentos: (i) se a Receita Federal poderia alterar definições e atos ligados a concessão do Regime e (ii) se podia fiscalizar o adimplemento do regime que a SECEX teria declarado adimplido.

A matéria foi discutida no CARF, e considerando os julgamentos ocorridos a partir do ano de 2006, serão feitas as considerações das posições adotadas que delimitaram no decorrer destes dez anos o limite de competências da RFB e da SECEX na fiscalização do drawback.

Também serão abordados julgamentos que decidiram situações especiais sobre a competência e apesar de não ser em grande número, ajudam a mostrar o caminho adotado pelo CARF na delimitação da competência de fiscalização do regime.

Por fim, serão abordadas decisões a partir da edição da Súmula nº 100 do CARF¹¹, que definiu a competência do Auditor-Fiscal da Receita Federal para fiscalizar o regime de drawback.

4.2. Competência conjunta RFB e SECEX

Inicialmente as decisões abordaram a limitação da atuação do SECEX e da RFB, como pode ser visto nos trechos abaixo, extraídos do voto condutor do Acórdão 301-29.812, julgado em 03 de julho de 2001, onde é feito um histórico da fiscalização do Drawback, originalmente atribuída a Comissão de Política Aduaneira e a Secretaria da Receita Federal.¹²

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

12 Em se tratando de drawback, as divergências com base a competência que foi inicialmente outorgada à extinta Comissão de Política Aduaneira, para conceder o referido incentivo, nas modalidades de isenção e suspensão (cf. DL 37/66, art. 78 e RA, art. 314). Por outro lado, e como não poderia deixar de ser, o

Esta posição da atuação em conjunto da RFB e da SECEX foi majoritária no CARF, com algumas situações especiais, que serão tratadas no decorrer deste trabalho, sendo mantida desde o ano de 2001 até os dias atuais. A SECEX é responsável por conceder e gerenciar os atos concessórios até o seu encerramento, passando a partir deste momento, com a entrega do relatório final do Ato Concessório a ser de responsabilidade da Receita Federal aferir o cumprimento do regime:

a) Acórdão nº 202-13.063, sessão de 10/07/2001, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: o relator do julgado posicionou-se em relação a competência que *“Não está a Administração Fazendária limitada ou adstrita às conclusões alcançadas pela CACEX ao atestar o cumprimento do compromisso de Drawback, podendo, com base na competência outorgada pelo item 3 das Disposições Preliminares da Portaria MF nº 36/82, se comprovado o seu descumprimento por elementos obtidos junto ao próprio contribuinte, exigir o pagamento do tributo devido.”*

b) Acórdão nº 301-30.380, sessão de 15/10/2002, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: Foi decidido que *“A competência para verificação do adimplemento do compromisso de exportar decorrente de drawback, na modalidade suspensão, atribuída à SECEX, normalmente, restringe-se à verificação documental e não exclui a competência da SRF para o exame da regularidade tributária das operações de importação e de exportação correspondentes, sendo competências distintas e complementares.”*

c) Acórdão nº 303-31.077, sessão de 02/12/2003, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: a decisão foi no sentido de afirmar que *“Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX e as competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, se complementam e devem ser mutuamente respeitadas.”*

controle destas operações prevê uma atuação integrada desse órgão — e daqueles que o sucederam (v.g. CACEX, DECEX, SECEX) - com a Secretaria da Receita Federal, o que se evidencia, entre outros dispositivos (v.g. RA, art. 317, parágrafo 3º), pelo art. 328 do Regulamento Aduaneiro, verbis: "art. 328. Fica assegurado à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente, o livre-acesso, a qualquer tempo, à escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação."

O artigo subsequente do mesmo diploma, contudo, terminou gerando dúvidas sobre as competências existentes, ao estabelecer:

"art. 329. As controvérsias suscitadas nas repartições aduaneiras relativas aos atos concessivos dos benefícios serão dirimidas pela Comissão de Política Aduaneira."

Referido preceito, entretanto, não estabeleceu uma hierarquia entre a CPA e a Secretaria da Receita Federal, como bem explicitou Roosevelt Baldomir Sosa:

"Não se trata, como parece à primeira vista, de constituir a SECEX em instância singular sobreposta à Receita. Na verdade, a SECEX pode - e deve - dirimir dúvidas suscitadas pela repartição fiscal, relativamente a descumprimento de obrigações tributárias, principal e/ou acessórias, o remédio legal deverá ser encontrado na legislação aplicável. De ver, pois, que o ditame do artigo 329 está centrado no "esclarecimento de dúvidas" relativas aos atos concessivos, e não na solução, propriamente dita, de controvérsias entre o Fisco e o contribuinte" (Comentários à Lei Aduaneira, Ed. Aduaneiras, p. 279).

Diante desse quadro, entendo que a Secretaria da Receita Federal e o órgão no qual está centralizado o controle das citadas operações (SECEX, no caso concreto) têm competências distintas, que não se sobrepõem, inclusive no que tange à fiscalização e, evidentemente, à constituição do crédito tributário."

d) Acórdão nº 302-36.276, sessão de 09/07/2004, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi definir que: *"Tratando-se do regime aduaneiro especial de drawback, a baixa dos Atos Concessórios pelo DECEX é promovida com base em exame documental superficial, não envolvendo a verificação, em profundidade, de todos os requisitos necessários ao cumprimento da obrigação de exportar, uma vez que esta é atribuição da Secretaria da Receita Federal. Consequentemente, o fato de o DECEX haver considerado os compromissos como adimplidos não impede nem invalida a revisão por parte da Secretaria da Receita Federal, como ocorreu no presente caso."*

e) Acórdão nº 301-31.373, sessão de 10/08/2004, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi no sentido de separar as atribuições da SECEX e da Receita Federal, atribuindo a SECEX a competência exclusiva da concessão, acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. A fiscalização dos tributos suspensos e a constatação do regular cumprimento pelo beneficiário dos requisitos e condições fixados na legislação é da Receita Federal, após concluída as verificações da SECEX.

f) Acórdão nº 303-32.072, sessão de 15/06/2005, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos: A decisão da turma foi no sentido de separar as atribuições da SECEX e da Receita Federal, atribuindo a SECEX a competência exclusiva da concessão, acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. A fiscalização dos tributos suspensos e a constatação do regular cumprimento pelo beneficiário dos requisitos e condições fixados na legislação é da Receita Federal, após concluída as verificações da SECEX.

g) Acórdão nº 302-37.389, sessão de 22/03/2006, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A decisão da turma foi no sentido de afirmar a competência da SECEX para concessão do regime, cabe a Receita Federal a fiscalização dos tributos: *"Embora a SECEX detenha a competência para a concessão do regime aduaneiro especial de drawback, incluindo na mesma as adições, bem como a emissão de aditivos, cabe à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, inclusive o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento do referido incentivo à exportação e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições estabelecidos pela legislação de regência."*

h) Acórdão nº 303-34.888, sessão de 07/11/2007, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A decisão reafirmou a competência complementar da SECEX e Receita Federal: *"É da SECEX a competência para a concessão, prorrogação e aditamento dos atos concessórios. A ação fiscal da SRF não pode e não deve se dar em oposição ao trabalho da SECEX, mas em sua complementação. É à SECEX que cabe examinar o relatório de comprovação do drawback apresentado pelo beneficiário, e restringindo-se a uma mera verificação documental atestar, ou não, o seu cumprimento. No caso, o cumprimento do regime especial nos termos contratados foi confirmado documentalmente. Igualmente inquestionável é a competência da SRF para fiscalizar o cumprimento das condições assumidas, aprofundando a auditoria, em complemento à mera verificação documental antes realizada pela SECEX, sendo despiciendo repetir o mesmo trabalho realizado pelo outro órgão e, principalmente sendo-lhe vedado invadir sua competência."*

i) Acórdão CSRF nº 03-05.557, sessão de 13/11/2007, A Terceira Turma da Câmara Superior por unanimidade rejeitou a preliminar de incompetência da Receita Federal para lançar os tributos decidindo que: *"É da SECEX A Secretaria da Receita Federal é competente para verificar o adimplemento do compromisso de exportar no regime aduaneiro especial de drawback suspensão."*

j) Acórdão nº 9303-01.248, sessão de 06/12/2010. A Terceira Turma da Câmara Superior mantendo a sua jurisprudência, confirmou a competência da Receita Federal para Fiscalizar o cumprimento do regime de Drawback: *"A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, ai 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."*

k) Acórdão nº 9303002.116, sessão de 13/09/2012. Decisão da Câmara Superior, que deu provimento a recurso especial da Procuradoria da Fazenda, afirmando a competência da Receita Federal em fiscalizar o regime em complemento as análises da SECEX: *"É da SRF a competência legal para verificação do cumprimento dos requisitos previstos no ato concessório do benefício de drawback em complemento às meras análises documentais empreendidas inicialmente pela SECEX."*

4.3. Competência exclusiva da SECEX para fiscalizar o regime de Drawback

Durante este período de discussão no CARF, sobre a competência para fiscalizar o regime de Drawback, existiram decisões minoritárias que deram entendimentos diferentes a competência. Alguns determinaram que a RFB não poderia auditar regimes de drawback em que a SECEX tenha considerado adimplido, outros consideraram um papel menor da Receita Federal na fiscalização dos atos concessórios. Os acórdãos a seguir apresentam estas decisões.

a) Acórdão nº 303-34.307, sessão de 22/05/2007, recurso voluntário do sujeito passivo, com provimento integral, por unanimidade de votos. A decisão da turma foi no sentido de afastar a competência da Receita Federal para fiscalizar os atos considerados adimplidos pela SECEX, a ementa do acórdão resume a posição da turma: *"Compete à Secretaria da Receita Federal fiscalizar os tributos federais, inclusive aqueles inerentes às operações de comércio exterior beneficiadas com a concessão do regime aduaneiro especial drawback. Todavia, pertence a outro órgão da administração pública federal tanto a concessão do benefício como eventual aferição da regularidade do ato concessório."*

b) Acórdão nº 3101-00.289, sessão de 16/11/2009, recurso voluntário do sujeito passivo. A turma decidiu por unanimidade em acolher a preliminar de incompetência da Receita Federal para analisar requisitos inerentes ao ato concessório do regime aduaneiro de Drawback. O relator externou sua posição no voto: *"Apesar disso, entendo que à fiscalização aduaneira não é permitido revisar a concessão do benefício nem a aferição da regularidade do ato concessório tampouco questionar o adimplemento dos compromissos então assumidos, se verdadeiras as informações oportunamente prestadas à Secretaria de Comércio Exterior (Secex). Por outro lado, é matéria da competência exclusiva da Receita Federal do Brasil o exame da regularidade fiscal das*

operações de importação e de exportação ou de fornecimento no mercado interno correspondentes, conforme o caso. Assim, sem prejuízo do exame da regularidade fiscal das operações de importação e de fornecimento no mercado interno correspondentes pela fiscalização aduaneira, acolho duas as preliminares: (1) incompetência da Receita Federal para analisar requisitos inerentes ao ato concessório do regime aduaneiro especial e (2) inadmissibilidade da revogação do ato concessório pela Receita Federal por meio da modificação retroativa de critério jurídico outrora adotado pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex)."

4.4. Súmula 100 do CARF e Drawback na modalidade de fornecimento interno

A partir da edição da Súmula nº 100 do CARF, os julgamentos passaram a reproduzir a orientação decidida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, definindo a competência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do regime e no caso da modalidade de Drawback fornecimento interno existiram decisões da primeira instância que alegaram um possível conflito de competência e que caberia exclusivamente a SECEX a fiscalização do adimplemento do regime, entretanto o CARF reformou estas decisões em sede de recurso de ofício, determinando a competência da Receita Federal para fiscalizar o regime de Drawback, ainda que seja na modalidade de fornecimento interno.

a) Acórdão nº 3102-002.225, sessão de 22/07/2014, provimento por voto de qualidade ao recurso de ofício da Delegacia de Julgamento. A turma aplicou a Súmula nº 100 do CARF e decidiu que no âmbito do regime aduaneiro de Drawback, incluindo a modalidade de fornecimento no mercado interno, inexistente conflito de competência entre a Receita Federal e a SECEX. A concessão do regime cabe a SECEX e a fiscalização da correta aplicação do regime é de competência da Receita Federal.

b) Acórdão nº 3201-001.816, sessão de 12/06/2014, provimento por unanimidade ao recurso de ofício. A turma aplicou a Súmula nº 100 do CARF e decidiu pela competência da Receita Federal para fiscalização do Drawback na modalidade de fornecimento interno. A ementa da decisão resume a posição da turma: *"O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente (Súmula CARF nº 100). No âmbito do regime aduaneiro drawback, incluindo a modalidade fornecimento no mercado interno, inexistente conflito de competência na atuação da Secex e da RFB, porque a primeira atua na concessão do regime enquanto que a segunda fiscaliza a correta aplicação do regime, inclusive a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela beneficiária, dos requisitos e condições fixados no ato concessório e na legislação de regência."*

c) Acórdão nº 3803.006.854, sessão de 28/01/2015, recurso voluntário do sujeito passivo negado por unanimidade de votos. A turma aplicou a Súmula nº 100 do CARF: *"O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação,*

pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente (Súmula CARF nº 100).".

4.5. Conceito de competência de fiscalização "econômica" e "aduaneira"

Com o avanço da discussão no CARF, o pensamento foi consolidado no sentido de definir dois critérios: uma fiscalização dita "econômica" e uma "aduaneira". A primeira seria de responsabilidade da SECEX sendo sua competência em decidir sobre a concessão do regime, considerando os insumos a serem importados, os produtos finais a serem exportados e os valores financeiros destas operações. Nesta seara seria de competência da SECEX as alterações nos regimes de concessão (Atos Concessórios) durante a validade do regime, sendo autônoma para averiguar os requisitos econômicos para alterações no regime.

De outro giro, a Receita Federal caberia o controle aduaneiro, verificar segundo estas decisões do CARF, as informações prestadas à SECEX e utilizadas para aferir o cumprimento do regime, auditando a correspondência das informações de importação e exportação. Os acórdãos a seguir tratam da definição de fiscalização "econômica" e "aduaneira":

a) Acórdão nº 3101-00.305, sessão de 03/12/2009. O relator detalha o entendimento quanto ao conceito de fiscalização "econômica" de responsabilidade da SECEX e fiscalização "aduaneira" de responsabilidade da Receita Federal. : *"No drawback há sempre dois regimes a compor o seu regime jurídico - o econômico, administrado pela SECEX, e o aduaneiro, confiado à RFB. Assim não pode a RFB intervir no regime econômico administrado pela SECEX, por isso mesmo é de grande relevância que a SECEX emita o Relatório de Comprovação, relativo ao adimplemento do regime, seja ele parcial ou total, isso porque o referido Relatório está vinculado ao regime econômico do Drawback (Termo de Compromisso firmado no Ato Concessório), o que tem significado diverso do regime aduaneiro, o qual está vinculado ao Termo de Responsabilidade e à Fiança, prestados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. É bem por esse motivo que este último órgão tem competência para fiscalizar os beneficiários daquele regime aduaneiro especial, independentemente dos relatórios de comprovação da SECEX mas não competência para atestar o adimplemento do regime econômico do Drawback, a cargo exclusivamente da SECEX. Nesse diapasão, insta apontar que é a SECEX que emite o Ato Concessório para dar início ao incentivo-benefício fiscal, e o regime econômico precede o aduaneiro certamente. Portanto, se o beneficiário não se desincumbe de comprovar o adimplemento junto ao órgão que lhe concedeu o regime especial, a Secretaria da Receita Federal não deve se manifestar a respeito do adimplemento do regime. Em outras palavras, o regime econômico prescinde do regime aduaneiro, mas este não prescinde daquele. Em pior situação, entretanto, encontra-se o beneficiário do regime que tem declarado nulo o Ato Concessório (mediante o processo administrativo competente, a cargo do MDIC), porquanto a nulidade declarada ex tunc tem o condão de fazer desaparecer como um todo o incentivo-benefício fiscal, e via de consequência, não fazer o menor sentido a RFB verificar o adimplemento do regime aduaneiro de drawback, uma vez que este não mais existe."*

b) Acórdão nº 3101-00.305, sessão de 03/12/2009, Acórdão nº 3101.00.884, sessão de 06/10/2011, Acórdão nº 3101.01.042, sessão de 16/02/2012. Estas decisões também trataram da definição do conceito de fiscalização "econômica" e "aduaneira".

4.6. Competência exclusiva da SECEX para conceder e alterar o regime

A primeira situação em que a SECEX ao fiscalizar o cumprimento do Ato Concessório identifica que o beneficiário do regime não adimpliu com as obrigações pactuadas e neste caminho informa a Receita Federal do inadimplemento do regime, passando a Receita Federal a obrigação de realizar o lançamento com a exigência dos tributos suspensos. Nos julgados a seguir esta situação ficou evidenciada e mesmo que aparentemente a decisão seja no sentido de atribuir competência à SECEX para auditar o Drawback não está excluindo a competência da Receita Federal, mas são situações fáticas em que o beneficiário não adimpliu o regime e, portanto, a SECEX aferiu o descumprimento. Destarte, a atividade da Receita Federal e de lavrar o lançamento com a exigência fiscal, baseado nas informações fornecidas pela SECEX, sem adentrar o mérito da concessão e alteração do regime, formalizados no ato concessório.

a) Acórdão nº 301-33.266, sessão de 18/10/2006. O recurso voluntário do sujeito passivo, que alegava a incompetência da SECEX para aferir o cumprimento do regime foi negado por unanimidade. A posição do relator enfatizou a competência da SECEX, afirmando a sua competência para considerar inadimplido o regime e a incompetência da Receita Federal para modificar esta decisão: "*A competência para se manifestar validamente no presente feito, isto é, em matéria de concessão de regime de drawback-suspensão é do órgão denominado SECEX, compreendidos nesta competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, quanto o acompanhamento e verificação do compromisso de exportar, nos termos do Parecer Cosit n 53/99. Nesse sentido, entendo que se a SECEX entendeu por não cumprido o regime drawback, não cabe à SRF fazê-lo.*".

b) Acórdão nº 302-38.579, sessão de 24/04/2007. Neste julgamento também foi discutido a competência da SECEX para declarar o inadimplemento do regime de Drawback, A posição da turma consta da ementa do acórdão: "*Se o beneficiário não se desincumbe de comprovar o adimplemento junto ao órgão que lhe concedeu o regime especial, a Secretaria da Receita Federal não deve se manifestar a respeito do adimplemento do regime, uma vez que o regime econômico precede o regime aduaneiro e prescinde desse, para fins de comprovação, mas o regime aduaneiro não prescinde daquele.*".

4.7. Possibilidade de a RFB fiscalizar os atos administrativos da SECEX referente ao Ato Concessório

Questão que também suscitou discussões no CARF foi a possibilidade da RFB fazer alterações nos atos definidos pela SECEX, tais como, concessão de regime e prorrogações de prazo. As turmas decidiram pela incompetência da Receita Federal para interferir e alterar os atos administrativos de responsabilidade da SECEX.

a) Acórdão nº 301-31.857, sessão de 14/06/2005. Recurso de ofício da Delegacia de Julgamento que a turma negou provimento por unanimidade. A decisão foi pela

incompetência da Receita Federal em modificar ato de prorrogação de regime, mesmo sendo intempestivo. A decisão da turma foi resumida na ementa do acórdão: "*Tendo a SECEX deferido prorrogação ao do ato concessório, ainda que o pedido protocolizado pelo beneficiário do regime tenha sido intempestivo, não cabe à Receita Federal desconstituir a validade desses atos, haja vista que a competência para concessão, alteração e prorrogação do regime aduaneiro especial de drawback é da Secex.*".

b) Acórdão nº 302-38.908, sessão de 11/09/2007. Recurso voluntário que foi dado provimento por unanimidade, afirmando a validade da prorrogação do ato concessório pela SECEX. A decisão da turma foi resumida na ementa do acórdão: "*Tendo a SECEX deferido prorrogação ao do ato concessório, não cabe à Receita Federal desconstituir a validade desse ato, haja vista que a competência para concessão, alteração e prorrogação do regime aduaneiro especial de drawback é da SECEX (inteligência do art. 117, inciso II, da Lei nº 8.112/90).*".

c) Acórdão nº 3101-00.322, sessão de 04/12/2009. Recurso voluntário que foi dado provimento por unanimidade, confirmando a competência da SECEX para decidir sobre alterações do regime concessório no seu âmbito de atuação. A decisão foi bem resumida na ementa do acórdão: "*A solicitação de alteração do prazo final de exportação e demais condições estabelecidas no Ato Concessório são de competência exclusiva da SECEX. Não cabe à Receita Federal declarar a nulidade do ato administrativo vigente daquele órgão ou negar-lhe vigência, por entender que ocorreu vício formal ou material na concessão e, com base nisso, considerar inadimplido o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, uma vez que deve prevalecer a presunção de legitimidade do ato e do princípio da moralidade administrativa.*"

d) Acórdão nº 9303-001.932, sessão de 11/04/2012. Decisão da Câmara superior, que por unanimidade de votos decidiu pela incompetência da Receita Federal para auditar atos administrativos de competência da SECEX. A posição da adotada na decisão foi esclarecida no voto condutor acórdão: "*Vê-se, assim, que, findo o prazo estabelecido no Ato Concessório, para as exportações, ainda não há que se falar em inadimplemento do benefício. É dizer, o contribuinte ainda não pode ser objeto de fiscalização por parte da Receita Federal. Com efeito, ante o término daquele prazo, a norma é expressa em estabelecer o lapso de trinta dias para que o importador tome uma das três providências listadas, conforme acima transcrito. A declaração do inadimplemento do regime somente ocorre se, transcorrido tal prazo, o contribuinte não lograr comprovar que adotou aquelas tais providências. Aí, e só aí, o "inadimplemento do regime será formalmente comunicado à Secretaria da Receita Federal (SRF) e aos demais órgãos envolvidos. O que se depreende disso é que a norma prevê, desde a concessão do ato concessório até a eventual comunicação à Secretaria da Receita Federal sobre o inadimplemento do contribuinte, toda uma cadeia de atos administrativos. Dentro de tal cadeia, no que tange à concessão do benefício e dos respectivos termos aditivos e, enfim, a todo o procedimento que tem que ver com o regime do Drawback-suspensão, a competência é cometida à CACEX/SECEX. Somente se estes constatarem pela inadimplência das condições estabelecidas no Ato Concessório é que aqueles órgãos comunicam, formalmente, à Receita Federal para que esta adote as providências cabíveis. A competência, desta forma, para a análise das circunstâncias que envolvam o regime especial é da CACEX, e não da Receita Federal. Esta somente pode começar a agir*

ante a comunicação que lhe venha a dirigir aquele órgão, acerca do inadimplemento do contribuinte ou após o prazo final (decorridos os trinta dias) do término do regime".

4.8. Decisão da Câmara Superior reformando decisão que determinava competência da SECEX para fiscalização do regime de Drawback

No acórdão a seguir, a decisão da turma do CARF foi no sentido de negar a competência da Receita Federal para aferir o cumprimento do regime. A turma entendeu que se o regime é considerado adimplido pela SECEX, caberia a Receita Federal produzir prova em contrário, a priori, a posição da SECEX geraria evidência de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido. Em que pese a posição da turma, a decisão foi modificada pela Câmara Superior.

a) Acórdão nº 303-34.671, sessão de 11/09/2007. A turma decidiu que a competência da Receita Federal para fiscalização do Drawback seria residual a competência da SECEX. A posição da turma foi resumida na ementa do acórdão: *"Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX. As competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, mas se complementam e devem ser mutuamente respeitadas. A competência para emissão de Ato Concessório de Drawback, bem como para sua prorrogação, é da SECEX. As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido. Todo erro ou equívoco, sob o manto da verdade material, deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta, seja para o fisco, seja para o contribuinte. Erros ou equívocos não têm o poder de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária. As faltas inicialmente constatadas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderiam ser entendidas como práticas que perturbam o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspenso por vinculação a um programa de incentivo à exportação, no caso o Drawback-Suspensão. Não provado o inadimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais."*

b) Acórdão nº 9303-01.248, sessão de 06/06/2010. A Terceira Turma da Câmara Superior reformou a decisão do acórdão nº 303-34.671. O voto condutor da decisão faz um amplo e aprofundado estudo da legislação, concluindo pela competência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do Drawback, a qualquer tempo, nos termos da fixados pela legislação. A posição da turma foi resumida na ementa do acórdão: *"A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, 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."*

4.9. Fiscalização do regime drawback de restituição, competência exclusiva da RFB

Por fim, foi identificado nos trabalhos um acórdão que tratou da competência para fiscalização do drawback no regime de restituição, que decidiu pela competência exclusiva da RFB.

Acórdão nº 3101-001.668, sessão de 28/05/2014. A turma decidiu por não conhecer do recurso voluntário, por entender que a discussão sobre pedidos referentes ao regime de Drawback na modalidade restituição não estaria amparado pelo procedimento previsto no Decreto nº 70.235/72, devendo ser submetido a regência da Lei nº 9.784/99. O voto condutor da decisão descreve a posição adotada pelo colegiado: *"Verifica-se que o drawback restituição tem como pressuposto incentivo à exportação, cuja análise dos requisitos para concessão é feita exclusivamente pela Receita Federal. O art. 293, inciso VI, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria MF nº 587/2010, dispõe que compete aos Superintendentes Regionais da Receita Federal do Brasil, no âmbito da respectiva região fiscal, decidir sobre recursos contra indeferimento de pedidos dos regimes aduaneiros especiais, no caso, relacionado à concessão do Drawback Restituição. Ora como se vê, o ato administrativo que aprecia o pedido de concessão do incentivo fiscal intitulado drawback restituição não assume o caráter de restituição de tributo, mas concessão de benefício, cuja autoridade eleita para apreciar a insurgência do contribuinte é a Superintendência Regional da Receita. Tal atribuição atende às normas gerais do processo administrativo disciplinada pela Lei nº 9.784/99, não sendo, portanto, submetida às normas do processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72) que regem a atividade e competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Efetivada a apreciação do recurso interposto pela Contribuinte pela autoridade hierárquica superior refiro-me ao r. Despacho de fls. 808, no qual a Superintendência Regional da Receita Federal da 10ª Região Fiscal consignou os fundamentos da manutenção do Despacho Decisão da Inspeção de São Paulo, foi dada a definitividade da decisão administrativa."*

Conclusão

Como visto, pesquisamos todos os julgados proferidos pelo CARF em relação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback no período compreendido entre janeiro de 2006 a novembro de 2015.

Fizemos um corte metodológico para restringir nossa análise em relação a quatro matérias mais relevantes e recorrentes nos julgados pesquisados. São elas:

- (i) Forma de comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados nos produtos exportados;
- (ii) Aspectos formais na comprovação do regime;
- (iii) Decadência;
- (iv) Competência dos órgãos envolvidos (SRF x Secex).

Em relação à primeira matéria – (i) forma de interpretação da legislação aplicável em relação à *comprovação da utilização/aplicação dos insumos importados* nos produtos exportados – duas linhas de entendimento foram observadas: a majoritária, que entende ser necessário respeitar o princípio da vinculação física (ou da identidade), com muitos julgamentos, especialmente da CSRF, decididos pelo voto de qualidade; outra, no sentido de o regime do drawback suspensão não se desqualifica com a substituição

dos insumos importados em qualidade e quantidade idêntica por outros adquiridos no mercado interno (princípio da equivalência ou fungibilidade), desde que no período de vigência do ato concessório fosse adimplido o compromisso de exportar.

Na segunda matéria analisada – a forma de interpretação da legislação aplicável em relação aos *aspectos formais na comprovação do regime* - foram detectadas duas correntes jurisprudenciais: uma mais restritiva, onde se argumenta que devem ser glosados (não considerados para fins de comprovação do regime) os Registros de Exportação que não contenham o número do Ato Concessório e/ou o código de enquadramento correto da operação indicativo da operação drawback; a outra, que denominamos finalística, onde aceita-se a comprovação do regime drawback, mesmo nos casos em que não haviam sido atendidas as formalidades previstas na legislação (anotação do número do AC no RE e/ou informação correta do código de enquadramento da operação), desde que o contribuinte fizesse a prova da exportação por outros meios. A primeira corrente jurisprudencial é majoritária no CARF.

A terceira matéria tratada foi a *decadência*. Discutem-se nos julgados se o início da contagem do prazo decadencial inicia-se com o registro da Declaração de Importação, que é o momento da ocorrência do fato jurídico tributário dos tributos aduaneiros, ou se seria no primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, e neste caso, como se contaria este prazo. Nos julgados ficou claro que não há uma regra específica prevista no Código Tributário Nacional, de tal modo, que os Acórdãos aplicam a regra geral prevista no artigo 173, I do CTN. Assim, em alguns julgados restou decidido que o prazo decadencial não deve se iniciar na data do registro da DI (corrente que defende a aplicação do artigo 150, parágrafo 4º do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte ao de o registro da DI), mas sim a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao que o tributo poderia ser lançado, nos termos do artigo 173, I, CTN, que no caso, seria o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao do prazo para a entrega do relatório pelo contribuinte. A Câmara Superior de Recursos Fiscais fixou o entendimento que o prazo para o lançamento “é o primeiro dia do exercício seguinte ao trigésimo dia após o término do regime concessivo, constante do respectivo ato concessório”. Esta é a posição consolidada do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF.

Por fim, na última matéria estudada - a forma de interpretação da legislação aplicável em relação à *competência dos órgãos envolvidos* – foram delineados diversos subtemas relacionados à competência da Receita Federal para fiscalização o regime. A Câmara Superior de Recursos Fiscais firmou entendimento no sentido de que a Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de drawback, 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.