



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

**Processo n°** 10073.000940/2010-89  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-005.694 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de novembro de 2018  
**Matéria** DRAWBACK  
**Recorrentes** BRASCAN QUIMICOS E SOLDAS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 09/09/2004, 30/09/2004, 03/11/2004, 10/11/2004, 19/01/2005, 23/02/2005, 23/03/2005

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA MATERIAL. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

Segundo a legislação vigente por ocasião dos fatos, o princípio da vinculação física, consoante o qual as mercadorias importadas com suspensão dos tributos devem ser obrigatoriamente empregadas na produção de bens destinados à exportação, é vetor do drawback modalidade suspensão, não se lhe aplicando o princípio da fungibilidade.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO REQUISITOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A teor do art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 319 do Decreto nº 91.030/85, o descumprimento das condições que ensejaram a suspensão estabelecida para o regime aduaneiro implica a cobrança dos tributos respectivos, acrescidos dos consectários cabíveis (multa e juros de mora).

DRAWBACK SUSPENSÃO. VENCIMENTO DO PRAZO PARA EXPORTAR. MULTA DIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO, CONDIÇÃO OU NORMA OPERACIONAL. NÃO CABIMENTO. Expirado o prazo para exportação, previsto em ato concessório de Drawback, modalidade suspensão, é incabível a aplicação da multa diária por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas

especiais, prevista no artigo 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação da Lei nº 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por voto de qualidade, em conhecer, e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, e Cássio Schappo.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Tiago Guerra Machado, Lazaro Antônio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Rosaldo Trevisan (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Mara Cristina Sifuentes.

## Relatório

1. Trata-se de **autos de infração**, relativos à exação do Imposto de Importação, o Pis/Pasep Importação e a Cofins Importação, todos acrescidos com multas de ofício proporcion al e juros de mora, além da multa regulamentar prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e” do Decreto-Lei nº 37 de 1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833 de 2003, totalizando um crédito tributário no montante de R\$ 20.380.652,35.

2. O **relatório fiscal**, situado às *fls.* 34 a 75, narra que a auditoria objetivou verificar o cumprimento dos compromissos assumidos pela beneficiária nos atos concessórios 2004/0195007, 2004/0216624, 2004/0231666, 2004/0248798, 2004/0277097, 2004/0302938, 2005/0016024 e 2005/0045962 (*fls.* 79 a 118), referentes ao regime aduaneiro especial de *drawback*, modalidade suspensão, previsto no art. 78, II do Decreto-Lei nº 37 de 1966 e no art. 1º, I da Lei nº 8.402 de 1992, nos arts. 335 a 344 do Decreto nº 4.543 de 2002 (RA) e nas Portarias Secex nº 14 de 2004 e nº 35 de 2006, outorgados pela Secex para a importação do insumo **estanho refinado em lingotes (*high grade tin*)** 99,9456%, submetido a despacho aduaneiro ao amparo das declarações de importação 04/09022831, 04/09862066, 04/11109469, 04/11436508, 05/00665626, 05/00665618, 05/01911647 e 05/02974375 (*fls.* 120 a 143). Do exame das informações extraídas dos sistemas informatizados “DW Aduaneiro”, “Drawback Web”, “Siscomex Aduana”, “Siscomex Importação via Macro RE”, evidenciou-se que a Secex, órgão responsável pelo controle administrativo do regime em comento, considerou totalmente inadimplido o compromisso assumido nos respectivos atos concessórios

e, logo, o descumprimento do Regime Especial Aduaneiro de Drawback, na modalidade suspensão, referente aos períodos 09/09/2004, 30/09/2004, 03/11/2004, 10/11/2004, 19/01/2005, 23/02/2005 e 23/03/2005:.

3. A contribuinte apresentou **impugnação** na qual argumentou, em síntese: **(i)** que as únicas razões levantadas pela autoridade fiscal para fundamentar a exação foram (i.a) o registro intempestivo do RE's quanto ao prazo de validade dos atos concessórios e (i.b) a emissão das DIs em momento anterior ao deferimento dos benefícios correspondentes; **(ii)** a acusação que as declarações de importação foram registradas antes da data de validade dos respectivos atos concessórios do regime drawback deve ser afastada, pois resultante de erro material incorrido pelo próprio sistema da Secex, uma vez que as datas informadas atualmente nos respectivos extratos divergem daquelas informadas quando da internação dos insumos importados ao amparo dos respectivos atos concessórios de drawback suspensão, tendo apresentado, em 29/09/2010, petição à Secex visando obter, uma vez mais, declaração no sentido de confirmar que todos os referidos atos concessórios foram deferidos anteriormente ao registros das respectivas DI; **(iii)** quanto aos atos concessórios 2004/0195007 e 2004/0231666 todas as exportações a eles relacionadas foram realizadas dentro do período de sua vigência e que quanto aos demais 2004/ 0216624, 2004/0248798, 2004/0277097, 2004/0302938, 2005/0016024 e 2005/0045962, os atrasos ocorridos decorreram de casos fortuitos e de força maior, provenientes de inesperada elevação do preço internacional da matéria-prima importada metal estanho afetando, por conseguinte, as exportações do produto acabado, devido ao cancelamento de diversas encomendas destinadas a clientes estrangeiros, obrigando a contribuinte a substituí-los por outros; **(iv)** a multa regulamentar é ilegal, pois foi direcionada a conduta diversa da praticada pela impugnante, uma vez que o dispositivo legal invocado art. 107, inciso VII, alínea "e" do Decreto-Lei nº 37/66, com redação conferida pela Lei nº 10.833/2003, e se presta para impedir que determinados sujeitos intervenientes em operações de comércio exterior falseassem, simulassem ou fraudassem as condições de habilitação aos regimes especiais aduaneiros, identificando-se com os casos de descumprimento, pelo interveniente, de requisitos "para habilitar-se" ou para vir a utilizar regime aduaneiro especial, notadamente com relação às irregularidades incorridas quanto à documentação e cumprimento de condições relacionadas; **(v)** a multa tem caráter confiscatório e confronta os princípios da finalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da segurança jurídica e do interesse público; **(vi)** a inaplicabilidade da metodologia de cálculo adotada pela fiscalização, pois o término da conduta infratora seria a data da efetivação da exportação considerada intempestiva, pois realizada após o prazo de validade do ato concessório e, logo, o atraso alcançaria no máximo 325 dias, resultando num montante de R\$ 325.000,00.

4. Em 15/10/2014, a 24ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) proferiu o **Acórdão DRJ nº 16-62.246**, situado às fls. 1990 a 2011, de relatoria do Auditor-Fiscal Orlando Rutigliani Berri, que entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, exonerando o crédito tributário exigido no valor de R\$ 16.399.000,00:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 09/09/2004, 30/09/2004, 03/11/2004, 10/11/2004, 19/01/2005, 23/02/2005, 23/03/2005*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK SUSPENSÃO. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE*

*IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO  
CONCESSÓRIO DO REGIME.*

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

*DRAWBACK SUSPENSÃO. DESATENDIMENTO A  
REQUISITOS FORMAIS. MULTA REGULAMENTAR  
DIÁRIA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA.*

*A multa regulamentar diária aplicada nos presentes autos não se presta para punir o importador beneficiário de regime suspensivo em decorrência de seu inadimplemento. Referida sanção pecuniária tem por escopo coibir práticas fraudulentas e afins cometidas pelos intervenientes em operações de comércio exterior, notadamente àquelas relacionadas com a habilitação aos regimes especiais aduaneiros.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 09/09/2004, 30/09/2004, 03/11/2004,  
10/11/2004, 19/01/2005, 23/02/2005, 23/03/2005*

*NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA  
E DO CONTRADITÓRIO. MOTIVAÇÃO.*

*Incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa e da falta de motivação quando os fatos encontram-se minuciosamente descritos no auto de infração. De outra forma, o contraditório somente se instaura com a apresentação da impugnação, inexistindo no âmbito do procedimento administrativo, cuja natureza é inquisitória.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 09/09/2004, 30/09/2004, 03/11/2004,  
10/11/2004, 19/01/2005, 23/02/2005, 23/03/2005*

*NÃO VINCULAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE  
IMPORTAÇÃO COM RESPECTIVO ATO  
CONCESSÓRIO. CARACTERIZAÇÃO DA INFRAÇÃO.  
ÔNUS DA PROVA. IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE.*

*Na relação jurídica tributária o ônus de provar o fato infracional tributário cabe ao fisco. Ao sujeito passivo tributário compete, no intuito elidir a acusação que lhe é feita, apresentar os elementos que entende demonstrar a não ocorrência fato acusado.*

*No caso sob exame, havendo dúvida quanto à vigência do ato concessório vinculado a declaração de importação, deve-se, em atenção ao princípio do “in dubio pro reo”, interpretar da maneira mais favorável ao acusado, por se tratar de incerteza quanto às circunstâncias materiais do fato.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

5. Diante da exoneração do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria do Ministério da Fazenda nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. A contribuinte, intimada via postal da decisão em 20/06/2013, em conformidade com o aviso de recebimento situado à fl. 2133, interpôs, em 19/07/2013, em conformidade com carimbo de protocolo apostado pela unidade local situado à fl. 2138, **recurso voluntário**, situado às fls. 2138 a 2191, no qual reiterou as razões de sua impugnação, acrescendo, ainda, o argumento no sentido de que a decisão recorrida teria alterado os fundamentos de fato e o critério jurídico da autuação, em contrariedade à vedação do art. 146 do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

7. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento, com a seguinte ressalva.

8. Quanto às alegações de inconstitucionalidade de leis, trata-se de matéria que não pode ser apreciada no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009:

**Decreto nº 70.235/1972 - Art. 26.** *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

9. Tal entendimento, ademais, encontra-se consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme súmula aprovada pela Portaria nº 52, de 21 de dezembro de 2010:

**Súmula CARF nº 2** - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

10. Assim, não conheço do recurso voluntário interposto neste particular.

11. A autoridade fiscal, por meio de consultas realizadas nos sistemas “DW ADUANEIRO”, “DRAWBACK WEB”, “SISCOMEX ADUANA”, “SISCOMEX-IMPORTAÇÃO – VIA MACRO RE”, colheu extratos dos atos concessórios e neles verificou o status “**totalmente inadimplido**” referente ao regime especial aduaneiro de *drawback*, modalidade suspensão, o que ocasionou o lançamento de ofício ora combatido, nos seguintes termos:

*“Os Atos Concessórios de Drawback selecionados para o presente feito fiscal encontram-se em situação de total inadimplência, não apenas tendo recebido esse status diretamente do órgão federal incumbido dos controles administrativos dessa modalidade de operação exonerativa, mas também por parte da Administração Tributária Federal, haja vista que os Res eventualmente ‘vinculados’ a algum AC selecionado não observaram a condição temporal desse Regime Aduaneiro Especial, ressalvado, apenas, os Res 06/1298204-001 e 06/1298222-001, sendo certo que para os demais ACs nem mesmo houve qualquer menção nos REs providenciados pelo sujeito passivo.*

*Ademais, 7 (sete), de um total de 8 (oito), Declarações de Importação, vinculadas a Atos Concessórios de Drawback, foram registradas anteriormente ao deferimento dos correspondentes ACs.*

*Sendo assim, são devidos os tributos e contribuições sociais incidentes nas respectivas operações de importação, com os demais acréscimos previstos em lei.”*

12. A contribuinte discorda do entendimento adotado pela autoridade lançadora quanto à necessidade de vincular, mediante correto preenchimento do Registro de Operações de Exportação (RE), os insumos importados aos produtos efetivamente exportados, mas a recalcitrância não merece acolhida, pois, como bem aponta a decisão recorrida, da análise das notas fiscais de saída, dos extratos dos registros de operações de exportação e dos extratos das declarações de exportação, documentação situada às fls. 1261 a 1961, **sequer um único documento** evidencia que houve a vinculação da operação de importação realizada ao amparo do regime drawback suspensão com a respectiva exportação do produto acabado:

*Exemplificando, nenhum extrato de registro de exportação RE informa em seu campo “2a”, destinado a indicar o “enquadramento da operação”, traz expresso o código 81101, que se refere à operação de exportação relativa ao drawback modalidade suspensão, ao contrário, os únicos códigos informados são 80000, que se refere à operação de exportação normal e o 80116, que se refere à operação de exportação relativa ao SGP sistema geral de preferência. Ademais, não bastasse essa circunstância, também nenhum desses REs informa, em seu campo “2f”, o número do ato concessório vinculado. Mais ainda, em nenhum momento a autuada intentou regularizar a operação com o fito de buscar atender as normas do regime, pois não há qualquer indicação quanto uma possível anuência da autoridade competente no sentido de efetuar referida vinculação previamente à averbação dos citados REs.*

*Contextualizado o tema e a procedida a análise dos documentos apresentados pela impugnante, iniciemos o debate pela exposição dos fundamentos legais do regime, já salientando, porém, que os requisitos para admissão nele se materializa em cada caso pelo deferimento do respectivo ato concessório.*

*O regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, previsto no art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/1966, restabelecido pelo art. 1º, I, da Lei nº 8.402/1992 e regulamentado pelos arts. 317 a 319 do RA/1985, reproduzidos nos arts. 338, 340 e 342 do RA/2002, cujo objetivo precípua é conceder a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante o compromisso de aplicá-los na fabricação ou elaboração de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos estipulados nos atos concessórios (AC) expedidos pela Decex/Secex.*

13. Antes de prosseguir na análise do descumprimento em referência, necessário se enfrentar a alegação da contribuinte vertida em suas razões recursais no sentido de que a decisão recorrida manteve a exigência dos tributos lançados, mesmo tendo reconhecido o equívoco da fiscalização na fundamentação da autuação, o que, por si só, ensejaria a anulação do auto de infração lavrado devido à **alteração quanto aos fundamentos de fato e a mudança de critério jurídico da autuação fulminam a própria motivação do ato administrativo vinculado de lançamento**, o que não merece acolhida, conforme se denota da simples leitura da fundamentação positiva do relatório fiscal e dos autos de infração lavrados, que apontam para as condições de fruição do benefício nos termos do art. 78, II do

Decreto-Lei nº 37 de 1966 e no art. 1º, I da Lei nº 8.402 de 1992, nos arts. 335 a 344 do Decreto nº 4.543 de 2002 (RA) e nas Portarias Secex nº 14 de 2004 e nº 35 de 2006, outorgados pela Secex para a importação do insumo estanho refinado em lingotes (*high grade tin*) 99,9456%, submetido a despacho aduaneiro ao amparo das declarações de importação tendo a autoridade fiscal reputado inadimplido o compromisso assumido nos respectivos atos concessórios e, logo, o descumprimento do Regime Especial Aduaneiro de Drawback, na modalidade suspensão. O compromisso com a adstrição ao conteúdo da acusação fiscal transparece em inúmeros momentos da decisão recorrida, merecendo destaque, v.g., o excerto abaixo transcrito:

***"Exatamente por ser condição precípua de admissibilidade das mercadorias no regime, que os insumos importados com suspensão estejam concretamente vinculados aos bens exportados, é que a fiscalização, depois de analisar as justificativas e as provas coligidas pela fiscalizada, concluiu que esses insumos não foram regularmente reexportados, não sendo passíveis de ser aceitos para o efeito demonstrar que cumpriu com o compromissado".***

14. Afastada a alegação de nulidade em virtude de alteração do critério jurídico, de fato, como bem apontado pela autoridade fiscal e referendado pela decisão recorrida, a contribuinte beneficiária inadimpliu com o compromisso previamente estabelecido nos Atos Concessórios, vez que não logrou êxito em comprovar a utilização dos insumos importados em processo de industrialização próprio e a necessária exportação dos produtos finais obtidos, conforme legislação vigente à época, sendo a fungibilidade possível de se cogitar a partir da inserção no ordenamento pátrio do art. 32 da Lei nº 12.350/2010, que alterou a disposição do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, marco miliário que viabiliza a flexibilização da vinculação física no "drawback brasileiro", modalidades de isenção e suspensão. Observa-se, no entanto, tratar-se o caso em apreço de período de apuração compreendido entre 01/02/2008 a 30/06/2010, o que esvazia de fundamento positivo a pretensão recursal, distribuindo-se o ônus probatório respectivo à incumbência do beneficiário do regime.

15. As razões recursais, como se pode perceber, não têm o condão de atenuar a falta da contribuinte autuada em não manter um efetivo controle da produção e de estoques, mas, ao contrário, robustecem-na, demonstrando o acerto da autuação fiscal, pois apenas por ocasião da Medida Provisória nº 497/2010 (convertida na Lei nº 12.350/2010, cujo art. 32 deu nova redação ao art. 17 da lei nº 11.774/2008), passou a existir no ordenamento a possibilidade da substituição dos produtos importados por outros equivalentes, para fins de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, ressaltando-se, porém, observância dos termos, limites e condições a serem estabelecidos pelo Poder Executivo, com o objetivo de não se fragilizar o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas sob o pálio de tal regime aduaneiro especial, em respeito à isonomia e à livre concorrência, o que implica a impossibilidade de sua aplicação aos fatos geradores alcançados pela presente autuação, não servindo como argumento apto a derruir o libelo infracional a alegação da identidade de código na classificação fiscal atribuída aos insumos.

16. Relativamente à observância do princípio da vinculação física, como requisito para comprovação do compromisso de exportação decorrente da fruição do

drawback-suspensão, reproduzo o resgate histórico do instituto e a sua implicação no âmbito tributário, em encomiosa declaração de voto de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3403-003.162, proferido em 20/08/2014, e o adoto como fundamento do presente aresto, por concordar com o arrazoado nele expandido:

*“Busco por meio da presente declaração de voto motivar meu entendimento especificamente em relação à necessidade de vinculação física no regime denominado no Brasil de ‘drawback’, tendo em vista a recorrente discussão do tema e a aura de controvérsia que sob ele paira. Ao final, teço ainda considerações sobre as especificidades do presente processo.*

*1 O ‘DRAWBACK BRASILEIRO’ (Ou: a deturpação do conceito de Drawback no Brasil)*

*É preciso logo de início esclarecer que ao tratar de um ‘drawback’ brasileiro, está-se a analisar um regime que tem pouca relação com o que se entende no restante do planeta como ‘drawback’.*

*O ‘drawback’ já era tratado na célebre ‘Riqueza das Nações’ de Adam Smith, em 1776, na qual se dedica um capítulo (Capítulo IV – ‘Dos drawbacks’, do Livro IV – “Dos sistemas de política econômica”): Os comerciantes e os fabricantes não se contentam com o monopólio do mercado interno, mas desejam da mesma forma o máximo possível de vendas para o exterior de suas mercadorias. Seu país não possui nenhuma jurisdição sobre nações estrangeiras e, portanto, raramente pode proporcionar monopólio lá. Eles são geralmente obrigados, por isso, a contentar-se em solicitar determinados incentivos à exportação.*

*Desses incentivos, os denominados drawbacks parecem ser os mais razoáveis. (...)Os direitos (de importação) que foram impostos desde o antigo subsídio são, em grande parte, totalmente devolvidos após a exportação. Essa regra geral, entretanto, é passível de grande número de exceções; e a teoria dos drawbacks se tornou matéria muito mais simples do que era quando de sua primeira instituição.*

*Na exportação de algumas mercadorias estrangeiras, das quais se esperava que a importação em muito superasse o necessário para o consumo interno, a totalidade dos direitos (de importação) era devolvida, sem reter nem a metade do antigo subsídio. (...)1 Pouco antes, na mesma obra (Capítulo I do Livro IV), explica-se que:*

*Drawbacks são concedidos em duas diferentes ocasiões.*

*Quando os fabricantes domésticos estivessem sujeitos a qualquer direito (de importação) ou imposto (sobre o consumo), a totalidade ou uma parte destes era frequentemente devolvida após a exportação; e quando mercadorias estrangeiras sujeitas a um direito (de importação) fossem importadas, a fim de serem exportadas novamente, a totalidade ou uma parte deste direito era às vezes devolvida depois de tal exportação. (...)2 O ‘drawback’, assim, é inequivocamente, como sugere a própria*

*formação da palavra, em inglês ('draw-back'), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). Tal definição está em perfeita sintonia com o que se entende hoje internacionalmente como drawback: 'o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de drawback'.<sup>3</sup> E o regime de drawback, por sua vez, é internacionalmente definido como: o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos direitos e taxas que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.<sup>4</sup> Foi exatamente com esse sentido que o regime foi inicialmente tratado na legislação brasileira, no Decreto no 994, de 28/7/1936: como uma restituição, ou, na terminologia usada no decreto, uma devolução dos direitos pagos (integralmente) na importação (a norma usa ainda o termo 'remissão').*

*A Lei no 3.244, de 14/8/1957 manteve o drawback como 'remissão', em seu art. 37, dispondo que seria concedida 'remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar ('draw-back'), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira'.*

*5 E tal regulamento (Decreto no 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6 o que 'o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do 'draw-back' será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos'. Estava 'criado' pela norma infralegal o drawback-suspensão, distante de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação física, no texto do art. 18: 'nenhuma mercadoria objeto de 'draw-back' poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos'.*

*Três anos depois, estava revogado o decreto regulamentar pelo Decreto no 53.967, de 16/6/1964, que, em seu art. 3o, deu ao drawback a configuração tripartida (suspensão, isenção e restituição) que persiste nas normas até os dias atuais, mantendo-se a necessidade de que as mercadorias importadas não fossem desviadas das finalidades para as quais foram admitidas no regime (art. 8o).<sup>6</sup> Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o Decreto-Lei n o 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, passa a dispor (sem utilizar a expressão drawback)<sup>7</sup> sobre restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada*

*após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportadaque; sobre suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; e sobre isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento,*

*fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

*Apesar de a base legal (corretamente<sup>8</sup>) não se referir a drawback, o Decreto no 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do drawback previsto no art. 78 do Decreto-Lei n o 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto no 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto no 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto no 6.759, de 05/02/2009, art. 383).*

*Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como drawback, deve-se entender que o drawback corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como beneficiamento ativo e reposição de estoques.*

*9 Contudo, preferimos a designação aperfeiçoamento ativo, que veio a se consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.*

*Temos, assim, que: a) o ‘drawback-isenção’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como reposição de estoques)*

*10 como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro<sup>11</sup>; b) o ‘drawbackrestituição’, ou simplesmente ‘drawback’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações<sup>12</sup>; e c) o ‘drawback-suspensão’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um aperfeiçoamento ativo.*

*13 Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de drawback’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal.<sup>14</sup> Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis, como as de no 8.402/1992 (art. 3o, § 2 o), no 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e no 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do Drawback” - arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “drawback”. Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais<sup>15</sup> e faz com que se exija cautela em estudos comparados sobre a matéria.*

*Dai nossa preocupação em não comparar grandezas diferentes na labuta empreendida nos tópicos seguintes. Trataremos do 'drawback brasileiro' (em suas três 'modalidades'), comparando-as, quando necessário, aos institutos congêneres existentes internacionalmente. 2 A vinculação física no 'DRAWBACK BRASILEIRO' e sua gradativa flexibilização (Ou: o 'drawback brasileiro', da vinculação física à fungibilidade)*

*Como destacado no tópico anterior, as primeiras regulamentações do 'drawback brasileiro' (em suas três modalidades), veiculadas pelos Decretos n o 50.485/1961 e no 53.967/1964, já estabeleciam expressamente a necessidade de vinculação das mercadorias às finalidades para as quais foram admitidas no regime. E as finalidades eram as mesmas, em ambos os decretos (art. 2o): utilização direta na fabricação de mercadorias destinadas à exportação; complementação de aparelhos, máquinas, veículos ou equipamentos destinados à exportação; embalagem, acondicionamento ou apresentação de produtos a serem exportados; beneficiamento no país e posterior exportação; e reparação, recondicionamento ou reconstrução de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves admitidos no país temporariamente, quando consignados a estaleiros ou oficinas de reparo e manutenção.*

*E sobre o tema não parece haver dissonância entre as normas regulamentares e o comando do art. 78 do Decreto-Lei no 37/1966:*

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

*I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada; II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

*(...)§ 3o Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1o do art. 75.'* (grifo nosso)

*Repare-se que nas três 'modalidades' a mercadoria exportada tem que ser efetivamente a que foi anteriormente importada. Nenhuma flexibilização da vinculação física, assim, naquele momento. E adicione-se que o Decreto-Lei permite a aplicação subsidiária do § 1o do art. 75 (que trata de condições para a admissão temporária, entre as quais a identificação dos bens e sua utilização exclusiva nos fins previstos).*

*Na disciplina regulamentar posterior, externada pelo Decreto no 68.904/1971, começam a surgir flexibilizações na identidade física entre os produtos importados e exportados (destacando-se a possibilidade de aplicação do regime (art. 2o, §1o) a 'matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem o benefício, a critério do órgão responsável pela concessão do drawback'.*

*O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto no 91.030/1985, em seus arts. 314 a 334, tratou do "drawback brasileiro", em suas três 'modalidades', mantendo a flexibilização prevista no art. 2o, §1o do Decreto no 68.904/1971 em seu art. 315, §1o. Com a alteração efetuada no §2o do art. 315, pelo Decreto no 4.257/2002, surge outra flexibilização, permitindo-se a aplicação do regime a 'matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior' (CAMEX).*

*Veja-se que a ampliação permitiu, por exemplo, a importação de farelo de milho para alimentar pintos que, depois de adultos, seriam exportados.*

*Impossível estabelecer-se vinculação física neste caso. Por óbvio, no momento da exportação, não acompanhará o frango todo o farelo por ele comido durante a criação. Por isso é que nesses casos excepcionais passou-se a prever disciplina específica, no §3o do mesmo art. 315, restringindo a aplicação do regime aos 'limites quantitativos e qualitativos constantes de laudo técnico emitido, nos termos fixados pela Secretaria da Receita Federal, por órgão ou entidade especializada da Administração Pública Federal'; e 'a empresa que possua controle contábil de produção em conformidade com normas editadas pela Secretaria da Receita Federal'. É a flexibilização sem prejuízo do controle aduaneiro.*

*No Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto no 4.543/2002) o 'drawback' foi tratado nos arts. 335 a 355, sendo mantidas no art. 336 as flexibilizações anteriores, e adicionadas outras duas, específicas da "modalidade suspensão". A primeira delas é derivada de lei (no 8.032/1990, art. 5o, com a redação dada pela Lei no 10.184/2001), e não se refere exatamente à flexibilização da vinculação física, mas da própria exportação, admitindo que o regime seja aplicável a mercadoria destinada a fornecimento no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo BNDES, com recursos captados no exterior.*

*A segunda, contudo, existente no art. 339, resultou em equivocadas interpretações. Dispõe o artigo: 'o regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e*

*comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar’.*

*Houve quem sustentasse, a partir do texto do art. 339, que estaria totalmente afastada a vinculação física quando a SECEX emitisse Ato Concessório com expressa referência ao comando, indicando que haveria acompanhamento do fluxo financeiro e que havia compatibilidade entre as mercadorias importadas e exportadas. A essa corrente deve-se opor a distinção entre as atribuições da SECEX (adstritas à concessão e deliberação sobre o drawback - hoje no art. 16, IV do Decreto no 7.096/2010) e as atribuições fiscalizadoras da RFB.*

*A matéria hoje já é inclusive sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/MF:*

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.

*Não poderia, assim, a manifestação efetuada a critério da SECEX impedir eventual ação fiscal para verificar o cumprimento dos dispositivos normativos relacionados ao regime. Seria a flexibilização em prejuízo do controle aduaneiro. É preciso esclarecer que o texto do art. 339 não está a dispensar o cumprimento dos demais dispositivos referentes a drawback, mas apenas a permitir à SECEX simplificar seu trabalho, poupando-a de análises pormenorizadas para efeito de concessão e de verificação do cumprimento (e não poupando o importador/exportador de controles contábeis e de segregação, ou impedindo a RFB de efetuar controles afetos à fiscalização).*

*E isso veio a ser expressamente aclarado com a redação do parágrafo único do art. 387 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto no 6.759/2009), na redação dada pelo Decreto no 7.213/2010.*

*Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente<sup>16</sup> passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei no 10.833/2003:17 (...) Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB. E tais requisitos e procedimentos foram inicialmente estabelecidos na Instrução Normativa SRF no 328, de*

28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB no 1.361, de 21/05/2013.

*Passa, assim, a haver previsão legal para exportação de produto que não corresponde fisicamente ao importado para industrialização, mas é idêntico a ele, ainda que em casos muito restritos. E uma leitura alargada do texto do art. 60, entendendo que o comando seria ainda aplicado a outros casos, além de afrontar a literalidade do dispositivo, tornaria inócuas as restrições, negando o próprio objetivo do texto legal, pois não faria sentido nenhum estabelecer a compensação equivalente a tais segmentos se eles (assim como todos os demais) já a tivessem.*

*Assim, o Regulamento Aduaneiro de 2009, em sua redação original, tem poucas alterações em relação ao regulamento anterior, no que se refere a “drawback”. Contudo, o tema foi objeto de substanciais alterações efetuadas no Regulamento pelos Decretos no 7.213/2010 e no 8.010/2013.*

*Isso porque começou a tomar corpo uma intensificação da flexibilização da vinculação física, chegando-se ao que se denomina usualmente como a aplicação da fungibilidade no regime.*

*Tal intensificação deriva de comandos legais editados no final da década passada e no início desta década, e que estão sendo paulatinamente regulamentados. A Lei no 11.945/2009, por exemplo, que cria em seu art. 12 uma variante de “drawback-suspensão brasileiro”, que veio a ser denominada em norma infralegal (Portaria Secex no 23/2011) de drawback integrado suspensão, permitindo a combinação de mercadorias nacionais e importadas no processo de industrialização para exportação, disciplina a flexibilização em seu art. 14 (...) Veja-se que o texto da lei trata de forma mais ponderada a já citada relação entre as competências da SECEX (concessão e deliberação) e da RFB (fiscalização do regime). Não poderia um órgão estabelecer medidas em detrimento do outro. Daí a necessidade de ato conjunto. E tal ato corresponde atualmente à Portaria Conjunta RFB/SECEX no 467, de 25/03/2010.*

*A mesma Lei no 11.945/2009, em seu art. 12, §1o, com a redação dada pela Lei no 12.058/2009, alça ao status legal disposição que há tempos já habitava normas infralegais, permitindo a aplicação do ‘regime, na modalidade de suspensão-integrado’, a ‘aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação’, e, em seu art. 13, prorroga excepcionalmente por um ano Atos Concessórios de Drawback vencidos de 01/10/2008 a 31/12/2009.*

*A Lei no 12.350/2010, de forma semelhante ao art. 12 da Lei no 11.945/2009 (que criou a variante de 'drawback-suspensão brasileiro' posteriormente denominada de drawback integrado suspensão), criou, em seu art. 31, a variante de 'drawback-isenção brasileiro', que a norma infralegal (Portaria Secex no 23/2011) denominou de drawback integrado isenção). A novidade fica por conta da definição legal de 'mercadoria equivalente', no § 4o do citado art. 31: 'a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo'. A disciplina do "drawback integrado isenção" também é conjunta (RFB/SECEX), conforme estabelece o art. 33 da lei, já tendo sido editada nesse sentido a Portaria Conjunta RFB/SECEX no 3, de 17/12/2010.*

*Veja-se que o Brasil, com claro fundamento na noção de 'mercadoria equivalente' da Convenção de Kyoto Revisada, já referida neste estudo, dá mais alguns passos na jornada iniciada com o art. 60 da Lei no 10.833/2003.*

*Mas é no art. 32 da Lei no 12.350/2010, alterando a disposição do art. 17 da Lei no 11.774/2008, que salta-se para o explícito fundamento legal que viabiliza a flexibilização da vinculação física (ou a fungibilidade) no 'drawback brasileiro, nas modalidades de isenção e suspensão' (...)*

*Descontadas as imperfeições terminológicas, que normalmente derivam do excesso de denominações que temos para idênticos regimes aduaneiros no Brasil, 20 o artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da referida flexibilização. Contudo, é nítido que o comando legal carece de disciplina tanto pelo Poder Executivo (responsável por estabelecer termos, limites e condições) quanto pela SECEX e pela RFB, conjuntamente (responsáveis pela disciplina conjunta do tema).*

*Novamente o legislador, de forma cautelosa, promoveu a flexibilização com preocupação sobre o impacto que a medida teria no controle aduaneiro, deixando aos órgãos técnicos a disciplina da matéria, antes da entrada em operação da nova sistemática. Isso resta claro no texto da exposição de Motivos da Medida Provisória no 497, de 27/07/2010 (que foi convertida na Lei no 12.350/2010) (...)*

*Em recente alteração do Regulamento Aduaneiro, o Decreto no 8.010, de 16/05/2013, trouxe o novo comando legal para o art. 402-A da norma regulamentar, sem qualquer alteração (ou disciplina) do texto da lei, mas esclarecendo, no §2o do artigo, que a aplicação 'fica condicionada à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior'. Mais uma vez resta patente a tecnicidade do tema, que está sendo tratado conjuntamente entre RFB e SECEX, aguardando-se para breve a publicação do ato normativo conjunto que finalmente colocará em operação,*

*com as restrições que estabelecer, a flexibilização da vinculação física, ou a fungibilidade em regimes aduaneiros suspensivos (mais objetivamente os conhecidos como 'drawback integrado suspensão' e 'drawback integrado isenção'.*

(...)

*Nesse contexto, o Brasil migra, em algumas décadas, de um cenário de estrita vinculação física a um ambiente no qual parece que a regra será a fungibilidade, nos termos a serem estabelecidos em norma conjunta da RFB e da SECEX.*

*3 Considerações sobre a 'fungibilidade' no 'drawback brasileiro' (ou: A discussão econômica e a discussão jurídica do tema)*

*Conforme exposto no tópico anterior, o 'drawback brasileiro' ainda é regido, em regra, pela vinculação física, já havendo algumas mitigações, externadas em atos normativos emanados nas últimas décadas.*

*Não se têm dúvidas sobre as vantagens que há, do ponto de vista econômico, na implementação de uma sistemática em que se possam reduzir custos com segregação de estoques e atividades afins. A otimização de recursos (tanto dos operadores do regime quanto das instituições concedentes e fiscalizadoras) certamente impactará positivamente no comércio exterior brasileiro.*

*E a tecnologia da informação, ferramenta chave na operacionalidade das atividades aduaneiras, permitindo a coexistência da celeridade com a segurança, representa indubitavelmente a saída para o controle eficaz da elevada quantidade de dados a analisar em relação ao regime.*

*A celeridade e a simplificação das atividades aduaneiras (sem prejuízo da segurança) é preocupação internacional atualíssima, sendo o principal tema tratado, por exemplo, na última Conferência Ministerial da Organização Mundial do Comércio, em Bali (dezembro/2013), sob o título 'facilitação comercial', gerando um pacote de medidas alinhadas à já citada Convenção de Kyoto Revisada.*

*Não se têm dúvidas, assim, de que o Brasil está trilhando caminho alinhado com as melhores práticas internacionais.*

*Mas essa análise econômica não tem o condão de sobrepor a análise jurídica do tema, que realizamos no tópico anterior, concluindo por variadas razões que as disposições sobre fungibilidade do art. 17 da Lei no 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei no 12.350/2010, não são autoaplicáveis, e pendem do estabelecimento de uma disciplina conjunta pela SECEX e pela RFB, que já está inclusive em elaboração.*

*Assim, divergimos frontalmente dos posicionamentos (diga-se, minoritários), externados em julgamentos do CARF e na doutrina, de que já seria aplicável a fungibilidade no*

*“drawback brasileiro”, por carecer tal argumento de fundamentação jurídica, diante do aqui analisado. É preciso analisar a questão de forma isenta e científica, sem partir de premissas equivocadas/preconcebidas ou de análises comparadas de institutos de natureza diversa, ou ainda de análise econômica em detrimento do teor de leis vigentes.”*  
(grifos no original)

*Essa posição, atualmente, é a que prevalece na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF/CARF:*

“PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-001.346, de 02/02/2011).

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-003.465, de 24/02/2016)

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-002.833, de 23/01/2014)

*Nesse contexto, o emprego dos insumos importados nos produtos exportados é condição sine qua nom para o cumprimento do drawback-suspensão e, uma vez inobservado esse requisito, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.*

*Não custa frisar que o ônus probatório respectivo é incumbência do beneficiário do regime, conforme já se manifestou esta turma julgadora no Acórdão nº 3401- 003.018, de 09/12/2015, de relatoria do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira (...). No mesmo sentido o voto condutor do Acórdão 9303-001.346, de 02/02/2011 (...).*

17. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer em parte e, no mérito, na parte conhecida, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

18. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

19. Uma vez constatado que a beneficiária do regime aduaneiro especial de drawback suspensão não honrou os compromissos assumidos nos atos concessórios 2004/0195007, 2004/0216624, 2004/0231666, 2004/0248798, 2004/0277097 e 2004/0302938, descumprindo, por sua vez, com o estabelecido nas normas concernente à matéria art. 78, II do DL nº 37/1966, art. 1º, I da Lei nº 8.402/1992, arts. 335 a 344 do Decreto nº 4.543/2002 (RA) e Portarias Secex nº 14/2004 e nº 35/2006, a legislação impõe à autoridade fiscal a constituição do respectivo crédito, a fim de permitir a juridicidade da exigência dos tributos e demais acréscimos legais devidos, que, no caso sob exame e segundo as autoridades lançadoras, decorre da constatação do não emprego dos insumos importados com benefício no processo produtivo de bens exportados ou ainda do emprego desses em desacordo com o compromissado nos atos concessórios e nas normas que disciplinam o regime aduaneiro especial em apreço. O fato de a contribuinte entender ou mesmo demonstrar a ocorrência de erro material no sistema da Secex, que tem por escopo informar quando efetivamente vigiam os atos concessórios de drawback suspensão, não é circunstância suficiente para impor a nulidade do lançamento, mas resolvem o mérito quanto à multa regulamentar, como corretamente aponta a decisão administrativa de primeiro piso:

***Assiste razão à impugnante quando afirma ser equivocada a informação referente à data do deferimento dos atos concessórios 2004/0195007, 2004/0216624, 2005/0045962, 2004/0248798, 2004/0231666, 2004/0277097 e 2004/0302938.***

*Perscrutando as telas dos extratos da “CONSULTA DE DIAGNOSTICO E AC” do antigo sistema DECEX/SECEX/SERPRO, juntadas às fls. 1186 a 1199, observa-se que na data em que foram formuladas essas consultas, respectivamente em 09.09.2004, 14.09.2004, 08.03.2005, 03.11.2004, 03.11.2004, 18.11.2004 e 17.01.2005, os supracitados atos concessórios já estavam com o status DEFERIDO em data anterior ao registro das declarações de importação 04/09022831, 04/09862066, 04/11109469, 04/11436508, 05/00665618, 05/00665626 e 05/01911647, uma vez que mencionados ACs passaram a vigor respectivamente em 06.08.2004, 31.08.2004, 24.02.2005, 07.10.2004, 20.09.2004, 08.11.2004 e 03.12.2004, enquanto que as DIs a eles vinculadas foram registradas respectivamente em 09.09.2004, 30.09.2004, 03.11.2005, 10.11.2004, 19.01.2005, 19.01.2005 e 23.02.2005, conforme evidenciam os documentos acostados às fls. 547, 605, 696, 749, 897, 849 e 963.*

***Do conjunto de evidências carreadas, concluo que a impugnante obteve êxito em demonstrar que o que ocorreu em relação aos atos concessórios objeto da presente autuação foi, efetivamente, equívoco de informação quando da migração dos dados do antigo sistema DECEX/SECEX/SERPRO para o novo***

**sistema DRAWBACK WEB, que entrou em operação no dia 12.05.2008.**

*No entanto, acaso esse conjunto probatório for eventualmente considerado insuficiente para contrapor os argumentos da fiscalização, é dever salientar para o prescrito no art. 112, caput e incisos, do Código Tributário Nacional, que impõe seja interpretada da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à autoria e à natureza ou às circunstâncias materiais do fato. É o princípio do in dubio pro reo em sua feição tributária.*

20. Tomando como premissa o julgamento do recurso voluntário, as informações não prestadas oportunamente pela contribuinte beneficiária na ocasião das exportações amparadas pelo regime de drawback suspensão, relativas a vinculação do Ato Concessório no RE e a indicação do tipo de exportação no RE, impõe à recorrente a condição de inadimplente por falta de comprovação e, uma vez inadimplido o regime, foram exigidos os tributos devidos e suspensos por ocasião das importações pretensamente amparadas pelo regime de drawback, acrescidos dos consectários legais (multa de ofício e juros de mora). Contudo, irreprochável a decisão recorrida ao bem apontar o equivocado o entendimento da autoridade fiscal quanto à fundamentação fática da multa regulamentar, cuja inflição se volta a conduta diversa daquela efetivamente praticada. Isto porque a sanção pecuniária em comento é aquela prevista no art. 107, VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação da Lei nº 10.833/2003, incorporado pelo atual Regulamento Aduaneiro que consolidou a legislação vigente, enquanto que o fundamento para a imposição da multa diária foi a autuada não ter comprovado que empregou os insumos importados com suspensão na elaboração das mercadorias exportadas.

*Vê-se assim que no art. 735 Regulamento Aduaneiro estão contempladas as sanções administrativas e, entre elas, a prevista no item I, alínea “i” advertência, cuja redação é a mesma da norma que ensejou a multa. Além disto, outras sanções administrativas estão elencadas para o descumprimento de atividades inerentes à utilização ou habilitação de regimes especiais, aplicadas contra os intervenientes nas operações de comércio exterior.*

*(...) a conduta tipificada no art. 728, VII, “d”, também há previsão de sanção administrativa (art. 735, I, “i”), a qual deve ser apurada e concluída antes do lançamento da multa, com exceção nos casos em que possa ocorrer a decadência. Não consta nos autos a informação de que referida sanção administrativa foi efetivamente aplicada. De qualquer sorte, entendo, tal qual a impugnante assevera, que esta conduta deva se referir às atividades que o interveniente deva desempenhar em cumprimento de suas obrigações durante a utilização do regime. Isto é, não se está a falar de cumprimento do regime, assim considerado após o prazo estabelecido para as exportações, e sim o cumprimento das obrigações inerentes à utilização do regime durante o período de sua utilização.*

*Este argumento se justifica quando se vislumbra o objetivo de norma punitiva variável, que visa apenar o descumprimento de obrigação de natureza acessória enquanto não for regularizada determinada situação, impondo um acréscimo diário da multa, estimulando de maneira significativa que o interveniente infrator regularize sua situação.*

*Tanto que no caso em tela, em se admitindo que fosse cabível tal multa, era de se esperar que a imposição diária estancasse quando ocorresse o cumprimento da obrigação, que segundo a fiscalização, seria do próprio regime de drawback, que, ressalte-se aqui, não teria sido e nem nunca seria cumprido pela beneficiária já que esgotado seu prazo para realizar as exportações a que estaria obrigada. Portanto a multa seria exigida indefinidamente. A conclusão da fiscalização de que termo inicial é a data de registro da declaração de importação e o termo final é a data da lavratura do auto de infração, é totalmente descabida por falta de previsão legal. Aliás, a previsão legal é para imposição diária da multa enquanto houvesse, por parte dos intervenientes, o descumprimento, de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial.*

*Ora, ao término do prazo concedido no AC para utilização do regime de drawback, não há que se falar em aplicação de multa diária por descumprimento de obrigação durante a utilização do regime, e sim, na verificação do cumprimento de todas as condições e requisitos assumidos na concessão do regime. Constatado o não cumprimento, ou seja, a não utilização dos insumos importados nas exportações pactuadas no AC, há que se exigir os tributos suspensos com seus respectivos consectários legais, conforme já discorrido.*

*No que tange, portanto, à multa prevista no art. 107, VII, “e” do DecretoLei nº 37/1966, com alteração da Lei nº 10.833/2003, entendo não aplicável ao caso sob exame, devendo, por isso, ser cancelada referida exigência.*

*À vista do exposto, voto no sentido de não acatar a preliminar de nulidade suscitada e julgar procedente em parte a impugnação, exonerando o crédito tributário decorrente da penalidade exigida no valor de R\$ 16.399.000,00.*

21. Acresce-se, em relação à multa regulamentar a que se refere o recurso de ofício, que a matéria foi objeto do Acórdão nº 3302-004.283, proferido em 13/06/2017, de relatoria da Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, no qual a turma, por unanimidade de votos, entendeu ser incabível a aplicação da multa diária imposta contra a mesma contribuinte ora recorrente, em conformidade com a ementa abaixo transcrita:

**“DRAWBACK SUSPENSÃO. VENCIMENTO DO PRAZO PARA EXPORTAR. MULTA DIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO. CONDIÇÃO OU NORMA OPERACIONAL. NÃO CABIMENTO.**

Processo nº 10073.000940/2010-89  
Acórdão n.º **3401-005.694**

**S3-C4T1**  
Fl. 2.232

---

*Expirado o prazo para exportação, previsto em ato concessório de Drawback, modalidade suspensão, é incabível a aplicação da multa diária por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, prevista no artigo 107, inciso VII, alínea 'e', do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação da Lei nº 10.833, de 2003."*

22. Assim, com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator