



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

<b>Processo nº</b>	10074.001046/2005-59
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3202-000.651 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	27 de fevereiro de 2013
<b>Matéria</b>	DRAWBACK - COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO
<b>Recorrente</b>	VALESUL ALUMÍNIO S/A.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 22/10/2002 a 13/10/2003

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de *drawback* - modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de *drawback*.

O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de *drawback* enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária.

**APLICAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

Não cabe a órgão administrativo apreciar arguição de constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de legislação tributária. Súmula CARF No. 02.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo, Leonardo Mussi da Silva e Thiago Moura de Albuquerque Alves. Os Conselheiros Gilberto de Castro Moreira Júnior e Rodrigo Cardozo Miranda declararam-se impedidos. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Rafael de Paula Gomes, OAB/DF nº. 26.345.

Irene Souza da Trindade Torres – Presidente

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Charles Mayer de Castro Souza, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Leonardo Mussi da Silva.

## Relatório

O presente processo trata lançamento de ofício, veiculado através de autos de infração, para a exigência de crédito tributário referente ao Imposto sobre a Importação, multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 1.814.103,86 (fls. 04/ss), e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de ofício e juros de mora, no valor de R\$ 1.421.668,43 (fls. 14/ss), em decorrência do suposto descumprimento de obrigações inerentes ao regime aduaneiro especial de *drawback*, mais especificamente:

(i) **em relação aos Atos Concessórios nºs 20020125780 e 20030083745:** a utilização do código de enquadramento de exportação errado, uma vez que 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; e a omissão da informação do número do ato concessório nos respectivos registros de exportação, nos termos do disposto no artigo 325 do Decreto nº 90.030/85 e no artigo 352 do Decreto nº 4.543/2002 (item 4.1 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 38/42);

(ii) **em relação especificamente ao Ato Concessório nº 20020125780:** restou caracterizado o descumprimento ao Princípio da Vinculação Física, uma vez que se comprovou que a empresa não aplicou/utilizou 1.755.556,00 kg do insumo importado “coque calcinado” no processo produtivo de produtos a serem exportados (item 4.2 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 42/45);

(iii) **em relação especificamente ao Ato Concessório nº 20030083745:** restou caracterizado o descumprimento ao Princípio da Vinculação Física, uma vez que se comprovou que a empresa 6.410,00 kg do insumo “fluoreto de alumínio” não haviam sido importados quando ocorreram as exportações, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato (item 4.3 do Termo de Constatação Fiscal, fls. 45/47).

Deste modo, a fiscalização glosou todos os REs – registros de exportação apresentados pelo contribuinte, seja pela falta de indicação do código de enquadramento de exportação correto, seja pela falta de vinculação dos REs ao Ato Concessório respectivo e, por conseguinte cobrou os tributos incidentes nas importações, até então com a exigibilidade suspensa, em relação a todas das Declarações de Importações utilizadas ao amparo dos respectivos Atos Concessórios (nºs 20020125780 e 20030083745).

Para melhor detalhar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

*Relatório*

*Do processo em análise, depreende-se que a empresa acima identificada realizou importações de mercadorias com suspensão dos tributos exigíveis na sua nacionalização ao amparo no regime aduaneiro especial de drawback - suspensão, tendo em vista a obtenção dos Atos Concessórios (AC's) nº 20020125780 e nº 20030083745.*

*No Termo de Constatação Fiscal de fls. 25 a 47 tem-se evidenciado o fundamento da exação, por absolutamente elucidativo, peço vénia para transcrever os trechos relevantes. Vejamos:*

*"(...) em relação ao AC 20020125780, verifica-se que, de acordo com os dados informados pelo contribuinte no SISCOMEX:*

*1 - O contribuinte estava autorizado a importar 12.811.790,00 kg de coque calcinado e 550.000,00 kg de fluoreto de alumínio. Em contrapartida deveria exportar 7.300.000,00 kg de alumínio não ligado e 25.053.000,00 kg de ligas de alumínio;*

*2 - Com relação ao insumo fluoreto de alumínio o contribuinte importou 396.000,00 kg, deixando, portanto, de importar 154.000,00 kg;*

*3 - O contribuinte informou que exportou os produtos através dos Registros de exportação relacionados no extrato do siscomex de fls. 96/447;*

*4 - Com relação ao produto alumínio não ligado o contribuinte estava obrigado a exportar 7.300.000,00 kg e exportou 4.576.734,00 kg e em relação ao produto ligas de alumínio o contribuinte estava obrigado a exportar 25.053.000,00 kg e exportou 23.202.749,00 kg;*

*5 - Da análise dos extratos de todos os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 96/447, verificou-se que o contribuinte utilizou os códigos de enquadramento 80000 e 81301 nas exportações vinculadas ao ato concessório, referentes respectivamente à exportação normal e exportação sujeita a registro de venda.*

*..., em relação ao AC 20030083745, verifica-se que, de acordo com os dados informados pelo contribuinte no SISCOMEX.*

*1 - O contribuinte estava autorizado a importar 12.480.000,00 kg de coque calcinado e 750.000,00 kg de fluoreto de alumínio. Em contrapartida deveria exportar 855.000,00 kg de alumínio não ligado e 30.445.000,00 kg de ligas de alumínio;*

*2 - Com relação ao insumo fluoreto de alumínio o contribuinte importou 12.463.120,00 kg, deixando, portanto, de importar 16.880,00 kg;*

*3 - O contribuinte informou que exportou os produtos através dos Registros de exportação relacionados no extrato do siscomex de fls. 488/1073;*

*4 - Com relação ao produto alumínio não ligado o contribuinte estava obrigado a exportar 855.000,00 kg e exportou 865.171,00 kg e em relação ao produto ligas de alumínio o contribuinte*

estava obrigado a exportar 30.445.000,00 kg e exportou 30.656.729,00 kg;

5 - Da análise dos extratos de todos os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 488/1073, verificou-se que o contribuinte utilizou os códigos de enquadramento 80000 e 81301 nas exportações vinculadas ao ato concessório, referentes respectivamente à exportação normal e exportação sujeita a registro de venda.

(...)

#### **4.1- DAS INFRAÇÕES COMUNS AOS DOIS ATOS CONCESSORIOS:**

A empresa beneficiária dos atos concessórios de drawback — suspensão apresentou a esta fiscalização para comprovar o adimplemento da condição de exportar os REGISTROS DE EXPORTAÇÃO de fls. 96/447 e 488/1073, contudo nestes RE's utilizou os códigos de enquadramento 80.000 e 81.301 que caracterizam respectivamente as exportações normais e as exportações sujeitas a registro de venda.

(...)

Dessa forma, não pode o exportador, utilizar-se de exportações efetuadas no "regime comum" para comprovar um ato concessório Drawback-suspensão. Neste caso, somente exportações enquadradas, quando da efetiva exportação, nos códigos de operação para regime aduaneiro de drawback (81101) são hábeis para comprovar o ato concessório drawback-suspensão.

Igualmente, a anotação do nº do ato concessório no documento de exportação - RE, é condição necessária para caracterizar a vinculação daquela exportação ao ato concessório, e como se vê nos extratos dos RE's, de fls. 96/447 e 488/1073, em nenhum dos REGISTROS DE EXPORTAÇÃO consta esta anotação, vinculando as exportações aos Atos Concessórios.

(...)

A efetiva exportação através de TODOS OS REGISTROS DE EXPORTAÇÃO referentes aos dois atos concessórios sem a utilização do código 81101 que identifica o Regime Aduaneiro Especial de Drawback - suspensão e sem a anotação do nº do ato concessório, constituem infração aos artigos 325 da RA (Dec. 90.030/85) e 352 do RA (Dec. 4.543/2002).

(...)

Portanto, não comprovada a relação entre as exportações e o ato concessório, seja pela falta de vinculação da exportação ao Ato Concessório respectivo, seja pela falta de indicação do código próprio da operação de Drawback nos campos apropriados dos Registros de Exportação, não há como se demonstrar que as mercadorias importadas foram efetivamente utilizadas na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não há como atestar que o contribuinte cumpriu o compromisso assumido.

(...)

Assim sendo, conforme tabelas abaixo, todos os insumos importados sob o amparo dos dois atos concessórios vinculados as licenças de importação / declaração de importação que foram desembaraçadas com a exigibilidade dos tributos suspensa por estarem sendo beneficiadas pelo Regime de Drawback-Suspensão, serão tributadas de acordo com a legislação que trata da importação comum.

(...)

#### **4.2- DA INFRAÇÃO RELATIVA AO ATO CONCESSÓRIO 20020125780:**

De acordo com o extrato do siscomex CONSULTA DIAGNÓSTICO E AC, às fls. 59/63, temos o seguinte quadro em relação às importações:

(...)

Conforme laudo técnico de fls. 58, apresentado pelo contribuinte as mercadorias exportadas, na sua produção consumiram **0,398 toneladas métricas** do insumo coque calcinado por tonelada métrica de produto final e **0,024 toneladas métricas** do insumo fluoreto de alumínio por tonelada métrica de produto final.

Utilizando as proporções acima descritas foram elaboradas as planilhas de fls. 448/451, para verificar o atendimento, por parte do contribuinte do compromisso de exportar produtos elaborados com insumos importados.

Desse cotejamento verificou-se que:

Em relação ao insumo coque calcinado houve uma sobra de 1.755.556,00 kg, que não foram utilizados na fabricação dos produtos exportados.

Desse modo, ficou claramente caracterizado que 1.755.556,00 kg de coque calcinado não foram necessariamente aplicados nos fins para os quais foram importados no Ato Concessório, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

L..1

#### **4.3- DA INFRAÇÃO RELATIVA AO ATO CONCESSCIRIO 20030083745:**

De acordo com o extrato do siscomex CONSULTA DIAGNÓSTICO E AC, as fls. 454/458, temos o seguinte quadro em relação às importações:

Conforme laudo técnico de fls. 453, apresentado pelo contribuinte as mercadorias exportadas, na sua produção consumiram **0,398 toneladas métricas** do insumo coque calcinado por tonelada métrica de produto final e **0,024 toneladas métricas** do insumo fluoreto de alumínio por tonelada métrica de produto final.

Utilizando as proporções acima descritas foram elaboradas as planilhas de fls. 1074/1077, para verificar o atendimento, por

parte do contribuinte do compromisso de exportar produtos elaborados com insumos importados.

Desse cotejamento verificou-se que:

As mercadorias exportadas através dos três primeiros RE's 30792133001 (12/07/2003), 30790160001 (12/07/2003) e 30837572001 (23/07/2003), não utilizaram o produto fluoreto de alumínio, pois a primeira importação deste insumo foi através da Declaração de Importação no 03/0578783-1 desembaraçada na data de 10/07/2003, sendo que estes insumos entraram no estoque da empresa na data de 28/07/2003, conforme planilha de fls. 1080 apresentada pelo contribuinte.

Desse modo, ficou claramente caracterizada a infração ao Princípio da Vinculação Física, anteriormente relatado, já que os insumos referentes a 6.410,00 kg do insumo FLUORETO DE ALUMÍNIO não haviam sido importados quando ocorreram as exportações, ou seja, não integraram qualquer dos produtos exportados dentro do Ato, ficando, portanto, sujeitos ao recolhimento dos impostos sob suspensão.

(...)

Constatado o cometimento, por parte da beneficiária do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, das infrações acima mencionadas, a fiscalização competente lavrou os autos de infração de fls. 04 a 19, complementado pelo termo de constatação fiscal de fls. 25 a 47 (parte integrante e indescarável daqueles) e o termo de encerramento de fl. 20, constituindo o crédito tributário de R\$ 3.235.772,20, decorrente da exigência do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, vinculado à importação, acrescidos dos demais encargos legais, calculados até 31.08.2005.

Científica do lançamento em 22.09.2005 (fls. 04, 14 e 20), a beneficiária protocolou, em 22.10.2005, a impugnação de fls. 1117 a 1130, acompanhada dos documentos de fls. 1131 a 2060, para contestar os fundamentos da autuação, notadamente quanto às glosas fiscais decorrentes da não vinculação dos Registros de Exportação com os respectivos Atos Concessórios nº 20020125780 e nº 20030083745, bem como da anotação equivocada do código da operação, ou seja, da utilização dos códigos de enquadramento 80000 e 81301 nos documentos de exportação (RE's) que a beneficiária apresentou como prova do cumprimento do regime aduaneiro pleiteado (fls. 96/447 e 488/1073), por entender que se tratam de meros erros formais que não têm o condão de invalidar as exportações efetivamente realizadas, posto que embasada em simples presunção.

Ademais, afirma que a fiscalização depois de analisar os documentos referentes às operações de importação e exportação objeto da autuação litigada constatou, afora o equívoco acima apontado, apenas duas irregularidades, que não tem o condão de invalidar todo o procedimento adotado.

Salienta também que a jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem entendido que uma vez comprovada a exportação e respectiva vinculação entre os insumos importados com os produtos exportados, cumprido está o regime de drawback, não podendo eventuais falhas na utilização do código

*de enquadramento correto ocasionar a desconsideração das operações realizadas.*

*Esclarece que em relação às irregularidades apontadas pela fiscalização nos itens 4.2 e 4.3 do termo de constatação fiscal concorda com os fundamentos da autuação, razão pela qual já providenciou o recolhimento dos créditos tributários exigidos, conforme demonstram os DARF's juntados a fl. 1142.*

*Diante do exposto, requer o acolhimento das razões de defesa a fim de que seja determinada a improcedência da parte remanescente do crédito tributário exigido nos presentes Autos de Infração.*

*Este é o Relatório.*

A DRJ – Florianópolis (SC) proferiu o Acórdão Nº 07-14.875, em sessão de 19 de dezembro de 2008 (fls. 2.163/ss), julgando o lançamento procedente, o qual restou assim ementado:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 22/10/2002 a 13/10/2003*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.*

*O descumprimento das condições estabelecidas em ato concessório referente ao regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com benefício fiscal e demais encargos legais.*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.*

*Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de Drawback, Registros de Exportação devidamente vinculados ao Ato Concessório, e que contenham todas as informações de que se referem à operação de Drawback.*

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.*

*Considera-se não impugnada a matéria na qual o contribuinte tenha expressamente concordado com sua autuação fiscal.*

*Lançamento Procedente*

A interessada foi cientificada do Acórdão da DRJ – Florianópolis em 08/01/2009 (folhas 2170/2172).

Foi interposto Recurso Voluntário em 09/02/2009 (fls. 2175/ss), onde a Recorrente alega, em apertada síntese, que:

- em relação à matéria que não foi impugnada (itens 4.2 e 4.3 da autuação), efetuou o recolhimento parcial do presente lançamento, relativamente aos valores decorrentes dos fatos narrados naqueles itens, deste modo, requer, desde logo, a retificação do lançamento para reduzi-lo no montante recolhido em 21.10.2005, conforme cópia dos comprovantes de arrecadação anexos (doc. 01);

- a desconsideração de qualquer regime especial aduaneiro regularmente concedido, tal como o regime de drawback, deverá ser motivada e justificada por violações

substanciais, que afrontem de forma robusta as condições e formas em que o regime foi instituído. Aduz que no caso não houve afronta de forma substancial aos requisitos e obrigações assumidas no regime;

- entretanto, a desconsideração do regime especial perpetrada pelo auditor fiscal baseou-se apenas na utilização de dois códigos inapropriados - o que, segundo a referida autoridade, impossibilitou a vinculação entre os insumos importados com os produtos efetivamente exportados pela Recorrente;

- o preenchimento dos Registros de Exportação — RE com códigos de enquadramento equivocados não é suficiente para descharacterizar o regime especial concedido através de atos concessórios, conforme a jurisprudência do Conselho de Contribuintes que cita;

- a autuação baseou-se em simples presunção, que não pode gerar tributação. Alega que só faz nascer a obrigação tributária é o comportamento (fato imponível) adequado à prescrição normativa estabelecida em lei (hipótese de incidência). Desta forma, verifica-se que a autuação, mesmo com todos os elementos bastantes para comprovar a vinculação entre os insumos importados e os produtos exportados, desconsiderou todos os Atos Concessórios em virtude de uma mera formalidade quanto à utilização do correto código de enquadramento;

- em atendimento ao princípio da busca pela verdade material, não poderia a fiscalização invalidar todo procedimento adotado pela Recorrente por constatar, dentre toda extensa documentação verificada, apenas dois equívocos no preenchimento de registros de exportação. Salvo esses dois equívocos que a própria Recorrente admitiu ainda em sede de impugnação - e aos quais diligenciou o recolhimento dos respectivos créditos tributários, em todas as demais operações foi demonstrado que houve a perfeita vinculação entre os insumos importados com os produtos exportados;

- afirma que no caso foram desconsiderados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

- por fim, requer a retificação do lançamento para excluir do valor supostamente devido o montante recolhido em 21.10.2005 e, no mérito, seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para o fim de reformar o acórdão recorrido.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

### ***Da controvérsia***

Preliminarmente importante destacar que a empresa concordou com os fundamentos da autuação em relação às irregularidades apontadas nos itens 4.2 e 4.3 do “Termo de Constatação Fiscal” e, assim sendo, informou que recolheu os créditos tributários exigidos (conforme DARF's juntados a fl. 1142). Portanto, em relação a essa parte do lançamento não se instaurou o contraditório, devendo ser considerada matéria não impugnada nos termos do que prescreve o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

A questão controvertida no presente litígio refere-se à efetiva comprovação das exportações de produtos sob a égide do regime aduaneiro especial de *drawback*, mais

---

especificamente quanto à valoração dos documentos apresentados – Registros de Exportação - para demonstrar o cumprimento do regime especial (item 4.1 do “Termo de Constatação Fiscal”).

### ***Da natureza jurídica do regime aduaneiro especial de drawback – modalidade suspensão***

O *drawback* foi instituído no Brasil de forma extremamente incipiente através do Decreto nº 994, de 28 de julho de 1936. Contudo, foi apenas com a edição do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que o regime *drawback* foi inserido na legislação brasileira no formato e modalidades vigentes até os dias atuais, com algumas pequenas alterações. O artigo 78, inciso II, deste Decreto-Lei dispõe:

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

*I – (...)*

*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 – (...) (negritamos)*

O Regulamento Aduaneiro de 1985 - RA/85, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85), em seu artigo 314 praticamente transcreveu os dispositivos constantes do artigo 78 do DL 37/66, entretanto, inovou ao atribuir a denominação *drawback* ao regime, *verbis*:

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

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

*(...) (negritamos)*

O Regulamento Aduaneiro de 2002 - RA/2002 (Decreto nº 4.543/2002), em seu artigo 335, manteve o mesmo texto do RA/85, da mesma forma que o artigo 383 (1) do RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009), atualmente vigente.

---

<sup>1</sup> Art. 383. O regime de *drawback* é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei no 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I):

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

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

Por fim, importante registrar que os países membros do MERCOSUL aprovaram em 03 de agosto de 2010, durante reunião de cúpula em San Juan, na Argentina, o Código Aduaneiro Comum – CAM (MERCOSUL/CMC/DEC. Nº 27/10). O Código, composto por 181 artigos, tem por objetivo facilitar a plena operação da União Aduaneira, na medida em que buscará harmonizar conceitos, regras e procedimentos relativos ao comércio exterior entre os países signatários. O atual regime de “*drawback* - modalidade suspensão”, ao que nos parece, foi tratado pelo CAM com a denominação “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”, conforme prescreve o disposto de seu artigo 56, *verbis*:

*“Art. 56 - A admissão temporária para aperfeiçoamento ativo é o regime pelo qual a mercadoria é importada sem o pagamento dos tributos aduaneiros, com exceção das taxas, para ser destinada a determinada operação de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante, em prazo determinado”.*

(negritamos)

Todos os dispositivos legais acima citados (decreto-lei, regulamentos e CAM) nos levam a concluir, sem maiores dificuldades, que o regime aduaneiro de *drawback* – modalidade suspensão permite a importação de mercadorias (“insumos”) destinadas, sempre, ao processo produtivo (beneficiamento, fabricação, complementação, acondicionamento) de outra mercadoria a ser exportada. Não há dúvidas quanto a isso!

É certo, também, que a compreensão dos fundamentos jurídicos desse regime especial é premissa essencial para a discussão e posicionamento sobre os aspectos polêmicos que o envolvem no plano pragmático.

Nesse diapasão, entendemos que, independentemente da sistemática utilizada para a concessão, operacionalização e comprovação das cinco modalidades existentes de *drawback* (denominadas “suspensão”, “suspensão-integrado”, “isenção”, “isenção-integrado” e “restituição”), **a natureza jurídica do regime será sempre de isenção**, ou seja, o crédito tributário será excluído, ao fim e ao cabo, pela isenção, exceto no caso do “*drawback* isenção-integrado” quanto ao IPI, o PIS/Pasep e a Cofins onde teremos uma redução de alíquota para zero (art. 7º da MP 497/2010). Expliquemos.

O exegeta deve partir das prescrições normativas sobre determinado tema, analisar suas inter-relações com o sistema a qual está inserido e, daí, construir o sentido das normas a serem aplicadas. Não devemos ficar restritos à literalidade do texto da lei, às palavras isoladamente, mas sim, buscar construir o sentido a partir da compreensão de todo o ordenamento jurídico (interpretação sistemática) e da finalidade da norma (interpretação teleológica). Ademais, não raras vezes, o texto de lei trás palavras ou expressões impróprias, imprecisas e inconciliáveis com as demais prescrições do sistema, erros esses que decorrem de falhas humanas de quem elaborou os textos, e no caso do *drawback*, alie-se, ainda, à inovação do tema que até então (edição do DL nº 37 em 1966) pouco tinha sido estudado e compreendido em nosso País. À bem da verdade, o regime *drawback* foi adaptado de legislações de outros países sem maiores análises e aprofundamentos.

No *drawback* - modalidade suspensão, a meu sentir, houve impropriedade por parte do legislador ao afirmar que há a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada. Não há como conciliar esta “suspensão de tributos” com as demais prescrições do nosso sistema tributário, notadamente com dispositivos do CTN.

Fazendo-se uma interpretação sistemática, temos que o artigo 146, inciso III, da CF/88 preceituou caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre “obrigação” e “crédito” (alínea “b”). Neste sentido, a Lei nº 5.172/66 –

CTN, recepcionada pela CF/88 com eficácia de lei complementar, previu as seguintes hipóteses de suspensão do crédito tributário (artigo 151): (i) moratória, (ii) o depósito do seu montante integral, (iii) as reclamações e recursos, (iv) a concessão de medida liminar em mandado de segurança, (v) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e (vi) o parcelamento. Entendemos esta relação como *numerus clausus*, exaustiva. Portanto, claro está que o regime *drawback* certamente não se enquadra em nenhuma destas hipóteses.

Como então falarmos que um ato concessório *drawback* “suspende” a exigibilidade do crédito tributário? Não há previsão no CTN para tanto. Não tem como! Não se pode criar uma nova modalidade de suspensão por decreto-lei. Há um conflito entre o decreto-lei e a lei complementar, sendo que esta deve prevalecer por ser hierarquicamente superior. Logo, parece-nos mais adequado, como já afirmamos, falarmos em isenção de tributos, mais precisamente **isenção condicionada à ocorrência de um evento futuro - a reexportação** (no caso do “*drawback* - modalidade suspensão”, por exemplo).

Havendo a ocorrência do evento previsto na norma de incidência tributária, após o seu relato na linguagem jurídica competente (“fato jurídico tributário”), temos a subsunção do fato à norma, assim, estabelece-se a relação jurídica tributária entre o Fisco e o sujeito passivo. O sujeito ativo tem o direito de exigir o crédito tributário e o sujeito passivo, por sua vez, tem o dever jurídico de prestar o objeto, ou seja, pagar o débito tributário. Nascem juntos a “obrigação tributária” e o “crédito tributário”, sendo que ambas têm a mesma natureza – são duas faces da mesma moeda. Não vejo como “nascer” a obrigação tributária/crédito tributário e o seu pagamento ficar “suspenso”, exceto nas hipóteses enumeradas no artigo 151 do CTN.

Em outro giro, fazendo-se uma interpretação teleológica dos dispositivos insculpidos no Decreto-Lei nº 37/66 percebe-se claramente que o *drawback* (artigo 78) e a admissão temporária (artigo 75) estão no mesmo capítulo III, denominado de “Importações Vinculadas à Exportação”. Com isso, a meu sentir, fica evidenciada a intenção do legislador em criar dois regimes, com finalidades distintas, mas ambos destinados à reexportação de mercadorias anteriormente importadas. Registre-se, em reforço a esse argumento, que o CAM (MERCOSUL/CMC/DEC. nº 27/2010), aprovado após mais de 40 anos da edição do Decreto-Lei nº 37/66, manteve a mesma finalidade para o regime *drawback*, agora denominação admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, qual seja que a mercadoria importada sem o pagamento dos tributos deve ser destinada a operações de transformação, elaboração, reparo ou outra autorizada e à posterior reexportação sob a forma de produto resultante.

Portanto, parece-me evidente o desacerto no uso da expressão “suspensão” pela legislação relativa ao *drawback*. Deste modo, para tentar elucidar esta questão é que afirmamos ter o *drawback*, em todas as modalidades, a natureza jurídica de uma **isenção condicionada à reexportação de mercadorias**.

Em outras palavras, no caso do *drawback* – suspensão, quando atendidas todas as condições previstas no regime, aplicável a regra-matriz de isenção. Em caso de descumprimento das condições previstas para a fruição do regime, então, aplica-se a regra-matriz de incidência tributária para a cobrança dos tributos devidos. Explico: como já comentado, no caso de uma importação sob a égide de regime aduaneiro especial, não há a incidência imediata e definitiva dos tributos, pelo fato que as mercadorias entram no território aduaneiro com alguma finalidade específica. No caso do *drawback*, as mercadorias (insumos) são importadas com a finalidade de serem destinadas a fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser reexportada ou, ainda, serem beneficiadas no país e depois reexportadas, a teor do que prescreve o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de

1966. Assim, a não incidência tributária decorre da exclusão do crédito tributário (art. 175, I, CTN) em função da concessão de uma isenção condicionada (art. 176 c/c 179 do CTN). E a isenção está condicionada ao cumprimento de dois requisitos, cumulativamente:

- i. Aplicação na finalidade específica – processo produtivo;
- ii. Reexportação, dentro de termos, prazos e limites previstos na legislação.

Atendidos os dois requisitos, a regra-matriz de isenção exclui o crédito tributário. Não cumpridas essa condições, as operações de importação passam a receber o tratamento tributário do Regime de Importação Comum, com a aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

A isenção condicionada, no caso, deve ser efetivada por despacho da autoridade administrativa no momento do despacho de importação, podendo ser revogada, posteriormente, em procedimento de fiscalização caso fique comprovado o descumprimento das condições previstas no Ato Concessório, como prescreve o artigo 179/CTN.

Em conclusão, podemos afirmar que o regime aduaneiro especial denominado *drawback* é um incentivo às exportações, operacionalizado por meio da isenção condicionada dos tributos incidentes nas importações e/ou nas aquisições no mercado interno de insumos a serem utilizados ou consumidos no processo produtivo de mercadorias reexportadas.

Temos um negócio sinalagmático: a União e Estados-membros concedem isenção tributária às empresas interessadas, estas, por sua vez, assumem compromissos junto àqueles entes tributantes. *Pacta sunt servanda!*

#### ***Da comprovação da efetiva exportação***

Como visto a legislação brasileira historicamente adotou o “princípio da vinculação física” para o *drawback* suspensão: tanto o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/66 já se referia expressamente a tal exigência, todos os Regulamentos Aduaneiros mantiveram tal prescrição, assim como o CAM – Código Aduaneiro do MERCOSUL também estipula tal exigência, de modo que a mercadoria importada ao amparo do regime deve, necessariamente, ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo, portanto, que seja integralmente empregada no processo produtivo da mercadoria exportada. Logo, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo de mercadoria efetivamente exportada. É condição para utilização do regime.

Muito bem. E como se comprova a exportação sob a égide do regime especial de *drawback* suspensão? Quais são os **procedimentos** a serem adotados pelo beneficiário do regime para comprovar o preenchimento das condições previstas na legislação?

Vejamos o que prescrevem os dispositivos normativos que tratam da matéria.

O artigo 325 do RA-85, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, assim como o artigo 352 do Decreto nº 4.543, de 27/12/2002, dispõem:

*“A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório de exportação”.*

Relembremos que o documento comprobatório de exportação, na sistemática operacionalizada pelo SISCOMEX, é o RE - Registro de Exportação devidamente averbado, nos termos do que dispõe o Comunicado DECEX nº 21/97 (“Consolidação das Normas de *Drawback*), *verbis*:

*“21.1 Os documentos que comprovam as operações de importação e exportação vinculadas ao Regime de Drawback são os seguintes:*

- I- Declaração de Importação (DI);*
- II- Registro de Exportação (RE) averbado;*
- III- Registro de Exportação Simplificado (RES) averbado;*
- IV- Nota Fiscal de venda no mercado interno”.*

O Comunicado DECEX nº 21/97 prescreve, ainda, em seu item 19.4 a necessidade da vinculação do RE – Registro de Exportação ao Ato Concessório, nos seguintes termos:

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

Cabe, também, transcrever os itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado DECEX nº 21/97 que dispõe sobre o procedimento exigido para a comprovação do regime, *verbis*:

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

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

No mesmo sentido, a Portaria SECEX nº 4/97 (DOU de 12/06/1997), em seu art. 37:

*“Art. 37 – Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE), devidamente vinculado ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor”.*

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.

Todos esses procedimentos exigidos em relação à comprovação das exportações são necessários para que o Fisco possa efetivamente controlar tanto a utilização dos insumos importados com desoneração tributária como a destinação dos bens (efetiva exportação). Não fossem esses controles, restaria caracterizada a ineficácia do incentivo em tela, na medida em que tornaria vulnerável a indústria nacional pelo ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, sem o pagamento dos tributos devidos.

Ao beneficiar determinadas empresas o Estado/Fisco deve ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do regime *drawback*, fossem “desviados” para o mercado interno. É evidente que a “vinculação física” entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas deve estar claramente demonstrada, e isto só pode ocorrer se os Registros de Exportação estiverem devidamente vinculados aos Atos Concessórios emitidos pela SECEX.

Ademais, também 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 contemplem a informação do número do Ato Concessório ao qual deveria estar vinculado, não fazem prova do cumprimento do regime.

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

Da exegese das normas acima referidas, conclui-se que a utilização do benefício deve estar devidamente consignada no documento comprobatório de exportação (RE). Para isso, necessário a informação do código correto da operação no Registro de Exportação – RE, bem como a sua correta vinculação ao Ato Concessório.

Corroborando esse raciocínio, transcrevemos a seguir, trecho do Parecer COSIT Nº 53, de 22 de julho de 1999:

*“9. No tocante à questão apresentada no item 4 - possibilidade de aceitação, pela SRF, de Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios, informe-se que sobre o assunto, o art. 37 da mencionada Portaria Secex nº 4, de 1997, estabelece que ‘somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor’.”*

*9.1 Assim, de acordo com a legislação vigente, nem a Secex nem a SRF poderão aceitar Registro de Exportação que não esteja vinculado ao respectivo ato concessório. Enfatize-se, ainda, que compete à SRF proceder ao desembaraço das mercadorias a serem exportadas, autenticando o competente comprovante de exportação, o qual será encaminhado à Secex, pelo beneficiário do regime, a fim de que se verifique a adimplência do compromisso de exportação.*

*.....*  
*Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios não serão aceitos pela SRF, para fins de comprovação do regime de drawback”.*

(negrito).

É certo que a legislação estabelece um “procedimento” para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, norma de direito tributário formal (“deveres instrumentais” / “obrigações acessórias”). Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com Ato Concessório tem implicação de inegável caráter substancial, na medida em que assegura e comprova a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime *drawback*, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal.

A ausência destas escorreitas informações nos documentos de exportação – REs – não se restringe apenas ao campo das questões “meramente formais”, indo muito além, inserindo-se, pelo Princípio da Vinculação Física, no pressuposto básico de comprovação do regime, consubstanciando-se, assim, em elemento essencial no adimplemento do compromisso de exportar.

Registre-se, portanto, que não se tratam de apenas “*dois equívocos no preenchimento de registros de exportação*”, como argumenta a Recorrente, mas sim de descumprimento de procedimentos previstos na legislação que implicam na ausência de comprovação do adimplemento do compromisso de exportar. A título de comparação, podemos vislumbrar a seguinte situação: um “erro formal” no preenchimento de uma nota fiscal, por exemplo, trocando-se um dígito no valor da mercadoria (onde deveria constar R\$ 900.000,00, constou R\$ 100.000,00) pode levar a uma modificação substancial na base de cálculo; ou um “equívoco” na classificação fiscal do produto pode implicar em alterações relevantes de alíquotas. Trata-se de “erros formais” com repercussão na relação jurídico-tributária/ obrigação tributária.

Assim, entendo que a empresa beneficiária do regime de *drawback* deve, obrigatoriamente, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física:

i. Quando das importações dos insumos com suspensão dos tributos, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Declaração de Importação, Notas Fiscais de Entrada e Livro de Registro de Entrada;

ii. Durante o processo produtivo, manter, através de livros fiscais próprios (Livro do Registro de Controle da Produção e Estoques), controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados em regime aduaneiro de *drawback*, bem como manter controles e registros em separado dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no regime;

iii. Quando das exportações dos produtos elaborados com os insumos importados, efetuar a correta escrituração dos documentos fiscais: Registros de Exportação, Declaração de Despacho de Exportação, Notas Fiscais de Saída e Livro de Registro de Saídas.

A correta escrituração fiscal, além de obrigatória aos contribuintes, faz prova do cumprimento de suas obrigações tributárias.

Cumpre destacar que a mera alegação de que as exportações ocorreram não pode ser considerada como argumento capaz de vincular um Registro de Exportação a um determinado Ato Concessório de *drawback*. Isso não é suficiente para se comprovar que os bens importados foram efetivamente utilizados na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não fazem prova a favor do beneficiário do regime.

O art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil impõe ao sujeito passivo o dever de provar fato constitutivo do seu direito, ou seja, no caso em tela, deve provar que cumpriu as condições previstas na legislação para gozar dos incentivos proporcionados pelo

regime especial de *drawback* – suspensão. Não se pode atribuir ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao Ato Concessório. O ônus, neste caso, é do sujeito passivo que deveria fazê-lo mediante a adoção do procedimento fixado na legislação de regência ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos. Não o fez!

Nos casos de isenção condicionada, a concessão do incentivo deve ser revogada em procedimento de fiscalização caso fique comprovado o descumprimento das condições previstas no Ato Concessório, como prescreve o artigo 179/CTN

Deste modo, a meu sentir, restou demonstrado que a Recorrente não pode utilizar-se da desoneração tributária decorrente do regime de *drawback* – suspensão para as exportações que não foram devidamente vinculadas ao Ato Concessório.

Por fim, destaco que a posição adotada neste voto está em sintonia com recentes julgados proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo transcritas:

(i) Acórdão CSRF nº 9303-01.248, sessão de 06 de dezembro de 2010:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

(...)

*DRAWBACK SUSPENSAO, EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.*

*Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de *drawback* suspensão 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. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de *drawback*, ou de eventual vinculação à ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

(ii) Acórdão CSRF nº 9303-00.210, sessão de 15 de setembro de 2009:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 31/05/1996, 25/07/1996, 20/08/1996, 21/10/1996, 13/11/1996.*

*DRAWBACK SUSPENSAO.*

*O encerramento do regime de *drawback*, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.*

*Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

---

***Das alegadas ofensas aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;***

No tocante ao argumento da Recorrente de que houve ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, entendo que o Contencioso Administrativo não é a instância competente para a discussão dessas matérias. O CARF faz o controle da legalidade na aplicação da legislação tributária aos casos concretos, sem adentrar no mérito de eventuais inconstitucionalidades de leis regularmente editadas segundo o processo legislativo, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário (artigo 102 da CF/88). Este Colegiado pode reconhecer apenas inconstitucionalidades já declaradas, definitivamente, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ou nas demais situações expressamente previstas nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009, condições que não se apresentam no presente caso. Neste sentido, inclusive, foi aprovada a Súmula CARF No. 02, *verbis*:

*“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*

Assim, o lançamento seguiu estritamente o que determina a legislação em vigor, em nada merecendo reforma.

***Conclusão***

Ante o exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário**.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento juntado ao processo decorrente de ato do servidor habilitado e reconhecido via certificado digital.  
Corresponde à fé pública do servidor.

**Histórico de ações sobre o documento:**

Documento assinado digitalmente por: IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA em 25/03/2013 e LUIS EDUARDO GARROSSINO BARBIERI em 16/03/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 13/11/2019.

**Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

**1) Acesse o endereço:**

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

**2) Entre no menu "Legislação e Processo".**

**3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".**

**4) Digite o código abaixo:**

**EP13.1119.13354.TXC8**

**5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.**

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**  
**40126299F650A8EEAB04854FDFB7FB55FCB24563**