



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.001624/2009-81
ACÓRDÃO	3402-012.886 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PRODUTOS ROCHE QUIMICOS E FARMACEUTICOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 17/04/2006 a 11/07/2006

PRELIMINAR. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO NA DECISÃO DA SECEX. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Irregularidades imputadas a procedimento administrativo da SECEX não contaminam o lançamento tributário regularmente constituído pela Receita Federal do Brasil. Assegurados o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo fiscal, com ciência do auto de infração, apresentação de impugnação, apreciação motivada das alegações e acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa, inexistente prejuízo ao direito de defesa.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 17/04/2006 a 11/07/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. PERÍODO ANTERIOR A 28/07/2010. VINCULAÇÃO FÍSICA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO BENEFICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 227.

O regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que, até 28/07/2010, haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. A inexistência de controles e registros idôneos que assegurem a rastreabilidade física e quantitativa dos insumos impede a consolidação do benefício fiscal. Súmula CARF nº 227.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 08-45.117**, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o lançamento de ofício.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 17/04/2006 a 11/07/2006

REGIME DRAWBACK-SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES CONSIDERADAS NÃO COMPROVADAS PERANTE A SECEX. INADIMPLEMTO.

A suspensão de tributos, pela aplicação do regime Drawback, obriga o beneficiário a comprovar, perante a Secex, nas condições e prazos estabelecidos, a efetiva exportação dos produtos em cuja elaboração tenham sido utilizadas as mercadorias importadas. A Secretaria da Receita Federal do Brasil não tem competência legal para aceitar exportações consideradas, pela Secex, como não comprovadas.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE CONTROLES E REGISTROS ESPECÍFICOS DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA.

O Regime Aduaneiro especial de Drawback-Suspensão submete-se ao Princípio da Vinculação Física, o qual trata da obrigatoriedade de aplicação dos insumos importados na fabricação das mercadorias exportadas, de acordo com o compromisso firmado através do respectivo Ato Concessório. Para tanto, deve a beneficiária manter controles e registros de estoque das mercadorias relacionadas ao Regime nos moldes previstos na legislação do IPI e da produção

dos correspondentes produtos finais, sob pena de não comprovar a observância do mencionado princípio.

DRAWBACK. CONDIÇÕES FIXADAS NO ATO CONCESSÓRIO.

Para demonstrar o adimplemento do regime drawback, é ônus do beneficiário comprovar a realização da exportação dos produtos conforme espécie, quantidade, valor, prazo e demais condições estabelecidas no ato concessório.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de exigência de crédito tributário, relativo a Imposto de Importação, acrescido de multa de ofício e juros de mora, objeto do Auto de Infração de fls. 02-13, perfazendo, na data da autuação, um total de R\$ 125.047,85.

Na descrição dos fatos relativa ao Imposto de Importação (fls. 06), consta:

“001 - INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR -

DRAWBACK SUSPENSÃO O importador, por meio das DI's/adições de nº 06/0431671-7/001, 06/0597896 9/001, 06/0655600-6/001 e 06/0801611-4/001, submeteu mercadorias ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, por meio do Ato Concessório nº 2006.0045787.

Ocorre que, findo o prazo estabelecido no regime, a Secex considerou totalmente inadimplido o compromisso de exportar. Não tendo o beneficiário tomado nenhuma das demais providências elencadas no art. 342 do RA/2002, resolve-se a suspensão, exigindo-se os tributos devidos, conforme Termo de Constatação em anexo.”

De acordo com o Termo de Constatação Fiscal anexo ao Auto de Infração (fls. 14-26):

“[...] 1) ORIGEM E OBJETO DA AÇÃO FISCAL A presente ação fiscal originou-se em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 0715400 2009 00500-3, cujo objeto é a verificação do efetivo cumprimento das obrigações fiscais referentes ao Ato Concessório Drawback Suspensão nº: 2006.0045787.

[...] 3) AS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR SOB ANÁLISE Amparada pelo ato concessório analisado, a Roche registrou as seguintes Declarações de Importação: 06/0431671-7/001, 06/0597896-9/001, 06/0655600 6/001 e 06/0801611-4/001 (fls. 29,43,55/87). As exportações pretensamente vinculadas a este ato concessório foram registradas entre os meses de julho/2006 e março/2007 (fls. 44,164/216).

A data final para a efetivação das exportações, prevista no Ato Concessório, foi o dia 19/04/2008.

FATOS APURADOS E IRREGULARIDADES CONSTATADAS 4.1) Inadimplemento Total do Ato, decretado pela Secex O ato concessório sob análise foi considerado

totalmente inadimplido pela Secex, conforme consta do sistema Drawback, com diagnóstico feito em janeiro de 2009: 'INADIMPLEMENTO TOTAL, COM BASE NO ARTIGO 162 DA PORTARIA SECEX N° 14 DE 17/11/2005. SUJEITO A RECURSO NA FORMA DA LEI 9784/99' (fls. 25,35,49,42) (obs.: na verdade, o ato é do ano de 2004, e não de 2005).

[...] Assim, resta claro que a Secex, com sua decisão, não aceitou as exportações a ela apresentadas, pois a Roche comprovou o envio à Secex da relação de exportações efetivadas, para a comprovação das exportações vinculadas ao regime (fls. 107/109, 220/226)

Portanto, a situação deste ato concessório foi equiparada à situação em que não há nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada.

Segundo a legislação vigente, não é da competência da Receita Federal do Brasil (RFB) aceitar exportações não admitidas pela Secex, mesmo que essas exportações tenham sido efetuadas dentro do prazo previsto no respectivo ato de drawback.

Cabe à Secex a concessão do benefício de drawback suspensão, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do ato concessório. A partir de 01/11/2001, com a implantação do módulo drawback no Siscomex, a concessão e o acompanhamento da Secex passou a ser efetivada por meio do Siscomex (drawback eletrônico).

Assim, todo o processo formal do drawback suspensão, que se inicia com o pedido de concessão do benefício e se encerra com a sua comprovação, é efetuado perante a Secex, seguindo-se as normas editadas por esta, conforme determina a legislação.

[...] Como se pode constatar, a legislação é bem clara ao determinar a apresentação das exportações à Secex para comprovação de ato de drawback suspensão, não cabendo portanto à RFB analisar exportações não admitidas pela Secex.

Disciplinando situação análoga, referente a casos concernentes a exportações não apresentadas tempestivamente à Secex, em consonância com a legislação, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT) posicionou-se no sentido de que não cabe à RFB admitir tais exportações. Ora, se não cabe à RFB admitir exportações não apresentadas à Secex (não analisadas), com muito maior razão não lhe cabe admitir exportações apresentadas mas não aceitas pela Secex (analisadas e não aprovadas). É o sentido que se pode extrair do Parecer Cosit n° 53, de 22 de julho de 1999:

[...] Ressalte-se que as Portarias que sucederam a Portaria Secex 04/97, Portarias Secex 11/2004, 14/2004, 35/2006, 36/2007 e 25/2008, mantiveram a mesma linha, somente alterando o prazo (60 dias) e o meio para a comprovação (módulo de drawback no Siscomex). Com a publicação da Portaria Secex 07/2008 (art. 7º), a partir de 12/05/2008, foi introduzida uma possibilidade de comprovação automática do compromisso, mas também não houve modificação na regra de que a comprovação deve ser feita junto à Secex.

[...] Isso significa que, caso as exportações não tenham sido efetivamente comprovadas perante a Secex, não é juridicamente possível comprovar, perante a RFB, a realização das exportações compromissadas, mesmo que, eventualmente, tenham ocorrido.

Corroborando o entendimento acima, a competência da Secex também é assentada para a regularização de descumprimento de condições previstas nos atos concessórios, nos termos do art. 390, III, do Regulamento Aduaneiro:

[...] Para as operações atuais (a partir de 12/05/2008), com as alterações introduzidas pela Portaria Secex 7/2008, a regra anterior (sobre as comprovações) foi parcialmente modificada, com a alteração do art. 124 da Portaria Secex 36/2007, atualmente regulado pelo art. 131 da Portaria Secex 25/2008, que passou a admitir uma forma de comprovação automática do adimplemento do regime, mesmo que o beneficiário não tenha "enviado as informações para baixa", levando-se em consideração as DI e os RE vinculados e transferidos. Mas, ainda assim, as comprovações continuam a ser matéria de competência da Secex:

[...] Por fim, cabe ressaltar que a forma adequada para se reformar a decisão de mérito proferida pela Secex é o recurso, dirigido à autoridade que proferiu a decisão, a qual, se não a reconsiderar, o encaminhará à autoridade superior, nos termos do art. 56, §1º, da Lei 9.784/99, conforme menção expressa constante na decisão publicada no sistema Drawback. Entretanto, o recurso apresentado pela Roche não logrou reformar a decisão anteriormente tomada pela Secex (fls.

227/233).

Falece competência à RFB para reformar decisão administrativa proferida pela Secex. Assim sendo, a ação fiscal da RFB não pode e não deve se dar em oposição ao trabalho da Secex, mas em sua complementação. É à Secex que cabe examinar o relatório de comprovação do drawback apresentado pelo beneficiário e, restringindo-se a uma verificação documental, atestar, ou não, o seu cumprimento.

É a Secex o órgão competente para atestar ou não o cumprimento, pelo beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão, das obrigações assumidas nos Atos Concessórios, não cabendo à Receita Federal do Brasil, em substituição à competência da Secex, reconhecer o adimplemento do compromisso de exportação relativo a operações por ela não admitidas.

Sendo assim, e conforme decidido pela Secex, uma vez que não houve o adimplemento do compromisso de exportação, os tributos até então suspensos pelo regime especial do Drawback passam a ser plenamente exigíveis, conforme previsto em lei, e com os consectários legais devidos, posto que não foram recolhidos de forma espontânea.

A irregularidade mencionada neste subitem, por si só, já é suficiente para a caracterização do inadimplemento total do compromisso de exportar, conforme decidido pela própria Secex.

Poder-se-ia, portanto, encerrar o presente Termo neste ponto, com a imediata lavratura do auto de infração, posto que já existe base legal suficiente. Mas não se pode perder a oportunidade de também consignar que, como resultado de outras análises, foi constatada outra irregularidade, que será esmiuçada no subitem a seguir.

4.2) Violação do Princípio da Vinculação Física entre os insumos importados e os produtos exportados Observa-se que o próprio Regulamento Aduaneiro atual, ao disciplinar o Drawback, modalidade suspensão, determina de modo implícito a

vinculação física entre a mercadoria importada e o produto posteriormente exportado, preceituando em seu art. 383, inciso I, in verbis:

[...] Esta mesma regra é reproduzida no art. 50, I, da Portaria Secex 25/2008. Esta portaria ainda estabelece:

[...] Assim, a legislação impõe de forma clara que a própria mercadoria importada é que deve ser exportada após o beneficiamento ou, então, a mesma mercadoria deve ser destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada. Eis, então, o princípio da vinculação física, enunciado pelas próprias normas legais que regem o benefício.

Ademais, a matriz legal do Drawback, o art. 78 do Decreto-Lei n° 37, de 1966, ao instituir esse regime aduaneiro, determinou que a ele fosse aplicado o disposto no §1º do art. 75 do mesmo texto legal, o qual condiciona a aplicação do regime especial "à utilização dos bens dentro d prazo da concessão e exclusivamente nos fins previstos", quais sejam, o beneficiamento ou emprego em outro bem a ser exportado.

As atividades fiscais são plenamente vinculadas. Os benefícios e obrigações estabelecidos pelo regime drawback estão delineados na legislação que trata a matéria, acima citada.

No caso sob análise, para o fim de comprovação do atendimento do princípio da vinculação física, a Roche foi intimada a:

[...] Pelas respostas dadas pela Roche, pode-se concluir que a empresa não dispõe de nenhum sistema de controle de seu processo produtivo apto a comprovar o requisito da vinculação física, necessário à demonstração da regularidade das operações de Drawback objeto da presente Auditoria, com referência aos processos de industrialização sob análise.

Ora, para atender ao Princípio de Vinculação Física, a empresa beneficiária do Regime de Drawback deve, obrigatoriamente, manter controles e registros precisos dos estoques e do consumo dos insumos importados com suspensão de tributos.

Portanto, para atender as demandas legais o contribuinte deve contabilizar as matérias-primas importadas no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, ou então, conforme prevê o artigo 388 do RIPI (Decreto n° 4.544), manter controle alternativo que permita a perfeita apuração de seu estoque.

Por óbvio, um sistema idôneo de controle alternativo deve permitir a discriminação dos insumos que são agregados ao estoque, a aferição da existência de eventual estoque da mesma matéria-prima, e a indicação dos tipos e quantidades de insumos direcionadas para as diferentes fases da produção.

Ora, se a empresa não faz escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 3, e não tem controle dos seus estoques (no caso, nem de forma alternativa), NÃO tem como comprovar que os insumos estrangeiros importados sob o Regime Aduaneiro foram efetivamente empregados no bem final exportado, descumprindo, então, o chamado princípio de vinculação física, ensejando a cobrança dos tributos anteriormente suspensos.

Note-se, ainda, que o RIPI/02 - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto 4.544/02), em seus artigos 383/388, estabelece que os estabelecimentos industriais deverão escriturar o Livro 'Registro de controle da produção e do estoque' ou sistema equivalente de controle da produção e do estoque.

E, além de não dispor de mecanismos de controle, vê-se que a Roche, de fato, realmente não observa o princípio da vinculação física em suas operações, pois, como ela própria afirma, 'não tem como produzir lotes de medicamentos exclusivos para exportação', e 'utiliza um código único para a matéria prima do medicamento exportado'.

O fato de a empresa trabalhar com medicamentos não justifica o inadimplemento do compromisso assumido como requisito para a fruição do benefício fiscal.

O beneficiário do regime deve comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física, mantendo controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados por meio das DI's de aplicação, bem como dos estoques de produtos finais elaborados com estes insumos importados, ressalvada a possibilidade de as comprovações serem feitas por algum outro meio idôneo. A manutenção de documentos e registros aptos a comprovar a vinculação física é obrigação acessória atribuída à beneficiária, e sua inobservância tem como consequência lógica o descumprimento de requisito essencial para fruição do benefício.

É importante ressaltar que, ainda que não tivesse sido feita a comprovação da violação do princípio da vinculação física, como de fato o foi, caberia ao beneficiário do regime o dever de demonstrar a sua observância (o que, obviamente, não ocorreu), bem como que preenchia todos os requisitos necessários à fruição do benefício. O drawback, modalidade suspensão, tem a natureza jurídica de uma isenção sujeita a condição resolutiva e, portanto, incide a regra do caput do art. 179 do CTN:

[...] Como se pode observar, a Roche preocupou-se apenas em usufruir o benefício, deixando em plano secundário o adimplemento do compromisso assumido quando da sua adesão ao regime de drawback e as exigências estabelecidas na legislação para desfrutá-lo.

A irregularidade mencionada neste subitem, por si só, também já seria suficiente para a caracterização do inadimplemento total do compromisso de exportar, por ofensa ao princípio da vinculação física, nos termos do art. 383, I, do Decreto n° 6.759/2009 (art. 335, I, do Decreto n° 4.543/2002), do art. 155, I, da Portaria Secex 25/2008 (art. 162, I, da Portaria Secex 14/2004), e do art. 78, c/c art. 75, § 1º, do Decreto-Lei n° 37/66.

[...] 6) CONCLUSÃO Inadimplido totalmente o compromisso de exportar constante do Ato Concessório Drawback Suspensão n° 2006.0045787, e não tendo sido tomada nenhuma das providências do art. 390 do Regulamento Aduaneiro em relação às mercadorias que haviam sido importadas sob amparo deste Ato Concessório, resolvendo-se, assim, a suspensão, fica a Roche obrigada a pagar os tributos incidentes sobre as importações, acrescidos de multa de ofício e de juros legais, cujos valores e fundamentos legais encontram-se expressos no próprio corpo do Auto de Infração.

[...]"

Cientificada dos lançamentos em 17/11/2009, pessoalmente (fl. 05), a autuada apresentou sua impugnação de fls. 245-252 em 15/12/2009, na qual, após discorrer sobre os fatos e sobre o regime de Drawback, alega, em resumo:

-no próprio Auto há a confirmação de que é de competência da SECEX a avaliação das exportações, tanto no aspecto quantitativo como no burocrático e administrativo, isto é, aquele que vê, via sistema, a sua realização como a codificação correta, a inter-relação entre o produto importado e o exportado, e, por fim, tem os poderes para examinar via sistema o que de fato acontece com o DRAWBACK, seja o de isenção, de suspensão, verde e amarelo e, entre outros, os genéricos, até o seu cumprimento final;

-a falta de escrituração apontada talvez tenha sido um entendimento distorcido quanto ao pedido do livro modelo 3 de controle dos estoques, com a finalidade de examinar a vinculação da mercadoria importada com a exportada, do ponto de vista físico;

-na primeira vertente, o DECEX/SECEX não reconheceu a listagem dos RE's que foram incluídas em campo próprio do sistema, cuja tela comprovante possui: TIPO - NR. DO RE - DATA AVERBAÇÃO - QUANTIDADE - VALOR CÂMBIO EM US\$ - que totalizam em quantidade 48.856,518 Kgs e U\$D 4.214.697,55. Esta tela é datada de 10/04/2008, que significa que a relação dos REs para baixa foi imputada no sistema dentro do prazo. Na tela também há indicação de que o Ato estava em sua plena vigência, pois fornece a data inicial de 20/04/2006 e a data final de 19/04/2008 (DOC. N° 3);

-os dados fornecidos na tela acima do próprio Ato por si só seria o suficiente para constatar que pelo menos os Registros de Exportação foram objeto do preenchimento adequado desta tela para fins de baixa do Ato Concessório, inclusive confirmar que foi essa a relação enviada para baixa, se se conjugar com a tela pertinente datada de 06/05/2008, que textualmente indica: "REGISTRO DE DRAWBACK ENVIADO PARA O DECEX PARA BAIXA" (DOC. 04).

-ora, se o DECEX/SECEX tivesse esclarecido o que realmente aconteceu com o sistema por não reconhecer todos aqueles registros de Exportação que estão com seus códigos de enquadramento adequados e vinculados ao Ato Concessório questionado, não se teria inadimplência deste Ato. Por duas vezes a querelante provocou o DECEX/SECEX a se manifestar com esses esclarecimentos e só obtinha a mesma resposta - o indeferimento do pleito, face ter sido apresentado intempestivamente, conforme Lei 9.784/99, de acordo com os OFÍCIOS n° 951/DECEX/SECEX, de 18/05/2009 e 2.570/DECEX/SECEX DE 22/10/2009. (DOCS. n° 6 e 9);

-a menção nos dois Ofícios recebidos do DECEX/SECEX sobre a Lei 9.794/1999 para informar que houvera intempestividade no pleito não foi respeitada pelo próprio emissor dos Ofícios, porque ele próprio não deu ciência formal como

preceitua a Lei, retirando do beneficiário o seu direito de defesa que lhe é garantido na própria legislação;

-o DECEX/SECEX cometeu uma grave injustiça, primeiro por não dar conhecimento através de notificação ou ofício de que o Ato era inadimplido e depois por não ter textualmente dado prazo para apresentação das razões de defesa a que tem direito a beneficiada, conforme art. 26 da Lei nº 9.784/1999;

-além da não comunicação do status do Ato administrativo, o DECEX/SECEX não observou de forma adequada o Direito do Contribuinte, como determinado no inciso II do art. 3º da Lei nº 9.784/1999;

-deste modo, pode-se deduzir que o direito do contribuinte em regularizar, ainda a nível administrativo junto ao DECEX/SECEX, o Ato Concessório, lhe foi retirado; primeiro, porque o órgão, apesar de mencionar a Lei do processo administrativo, dela não fez uso, porque não notificou de forma adequada e prevista em Lei o inadimplemento do Ato. A única comunicação feita pelo órgão foi o diagnóstico no sistema, que não garante às partes envolvidas o conhecimento do dia dessa ciência, portanto ineficaz do ponto de vista jurídico administrativo;

-a falta da ciência deixou a beneficiária à deriva no processo administrativo, já que, de acordo com o próprio Auto de Infração, a competência para analisar se o Ato foi ou não cumprido é do DECEX/SECEX. Diante da vasta prova aqui apresentada que não deixa dúvidas sobre esse cumprimento, rotulou a beneficiária como não cumpridora de suas obrigações, já que não analisou de forma adequada o porquê de sua não visualização dos registros de exportações efetivados e averbados vinculados ao Ato Concessório;

-a outra vertente da Autuação seria a falta de vinculação entre o produto importado e o exportado fisicamente com base no livro 3 de controle contábil de estoque, o que não procede;

-o Auditor Fiscal talvez não tenha compreendido os esclarecimentos que foram dados por ocasião do último cumprimento do Termo de Intimação, determinando no Auto de Infração que a beneficiária não apresentou cópia do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;

-é de suma importância esclarecer que através do Processo nº 13707.000480/89 62 à ROCHE comunicou à autoridade da Superintendência da Receita Federal que em decorrência da substituição dos sistemas de processamento de dados haveria a substituição do livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, pela listagem de Controle Quantitativo, conforme Ajuste SINIEF Nº 2/1972 e Portaria Ministerial nº 469/1979 (DOC. Nº 8);

-portanto, não procede a afirmação no Auto de Infração de que a Empresa não faz escrituração do Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, mod. 3 e que não tem controle sobre esses estoques. Muito pelo contrário, detêm perfeitamente o controle sobre essa matéria via sistema como indicado e documentado através do processo indicado no item 33 e dos lançamentos

realizados via sistema, conforme cópias desses lançamentos, destacando se em negrito a mercadoria objeto da presente lide, já que numa mesma folha pode haver mais de um lançamento. (DOC. N° 11);

-além das cópias da escrituração contábil acima mencionada, apresenta-se em anexo planilha resumo que compreende as exportações realizadas e display do sistema SAP que comprova todas as emissões de Notas Fiscais de Saída que concluem o processo de controle de estoque da produção (DOCs. N° 12 e 13);

-para confirmar que a ROCHE possui os controles de estoque, apresentamos em anexos os relatórios retirados do sistema que substituiu o livro modelo 3, onde se pode constatar que as informações estão contabilizadas, tornando a afirmação constante do Auto inconsistente do ponto de vista fiscal;

-é importante salientar que toda a indústria tem o seu fluxo de produção e compromissos com os seus clientes como uma obrigação permanente que não pode prescindir de qualquer desvio, necessitando deste modo de ações otimizadas à realidade industrial, principalmente quando se trata de bens fungíveis, que podem ser substituídos por similares;

-o entendimento sobre bens fungíveis repousa no Código Civil e tem no âmbito administrativo o Ato Declaratório COSIT n° 20/1999, que declara que a utilização de material importado com o incentivo na elaboração de produtos destinados ao mercado interno não constitui desvio de finalidade para fins tributários, desde que material similar (fungível) nacional tenha sido utilizado na elaboração de produto exportado. Em caso de utilização de similar importado com recolhimento integral também poderia haver a utilização desse entendimento;

-para finalizar, cabe mencionar que os produtos passíveis de fungibilidade como ocorre com as matérias primas, desde que tenham sido importadas e exportadas no período de vigência do Ato Concessório, não podem produzir efeitos contrários ou penalidades, sendo este o entendimento do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, que em última instância decidiu sobre tal assunto no Recurso Especial 413.564/RS, julgado pela Primeira Turma em 03/08/2006, cujo acórdão foi relatado pelo ministro José Delgado;

-por tudo aqui exposto, espera-se que os Julgadores compreendam que os benefícios precisam e devem estar adequados às necessidades dos empresários, para que surtam os efeitos esperados. No caso do Drawback, muito mais compreensão e bom senso, pois este regime tem muita influência em nossa balança comercial e, por este motivo, não pode deixar aquele empreendedor desprotegido de suas ações que visam o equilíbrio industrial para os desafios inerentes ao comércio exterior frente aos países desenvolvidos.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de **13/03/2019** (e-fls. 363), apresentando o Recurso Voluntário em **28/02/2019** (e-fls. 365), o que fez com pedido os mesmos argumentos da peça de impugnação e os seguintes pedidos:

a) Preliminarmente, seja determinada a nulidade da decisão do DECEX/SECEX, uma vez que cumprido ao ato concessório com informação das exportações, não sendo possível a perda dessas informações na troca dos sistemas, ser motivo para punição da Recorrente, e em razão da violação dos princípios da ampla defesa e do contraditório, insculpidos na Constituição Federal no art. 5º inciso LV da Constituição Federal, com a consequente anulação dos créditos tributários, juros e multa, cobrados através do Auto de Infração Recorrido e a consequente baixa do Ato Concessório;

b) Determine a reforma do acórdão nos termos apresentados, a fim de que se considere o Ato Concessório adimplido integralmente e baixado, em razão do efetivo cumprimento das exportações em prazo, quantidade e valor conforme previsto no Ato Concessório, bem como foi realizada a informação do DECEX/SECEX tempestivamente, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração; ou

c) Considerando-se a correção da decisão de ato inadimplido totalmente, se determine a reforma do Auto de Infração para reconhecer a impossibilidade de cobrança dos juros de mora desde o desembaraço da DI e de multa proporcional, passando-se apenas a cobrança do principal e de juros de mora apenas a partir da decisão de inadimplemento total do ato concessório por parte do DECEX/SECEX;

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente suscita preliminar de nulidade do lançamento, argumentando que o reconhecimento do inadimplemento do Ato Concessório de Drawback Suspensão nº 2006.0045787 pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX teria sido proferido com vício procedimental, notadamente por ausência de notificação formal e motivação adequada, o que configuraria cerceamento do direito de defesa e contaminaria, por derivação, o lançamento efetuado pela Receita Federal do Brasil.

Sem razão à defesa.

Inicialmente, cumpre consignar que o lançamento tributário em exame foi formalizado pela Receita Federal do Brasil com fundamento na constatação objetiva de inadimplemento do regime aduaneiro especial de drawback, consubstanciada na classificação administrativa do ato concessório como “inadimplido total” nos sistemas da SECEX, bem como na verificação, em sede fiscal, do descumprimento das condições legais e regulamentares exigidas para a fruição do benefício.

Trata-se, portanto, de lançamento regularmente constituído por autoridade competente, no exercício de atribuição legal expressa, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A alegação de que eventual vício procedimental na atuação da SECEX teria o condão de macular o lançamento tributário não se sustenta à luz do ordenamento jurídico. A Secretaria de Comércio Exterior e a Receita Federal do Brasil integram estruturas administrativas distintas, com competências legalmente delimitadas. À SECEX compete a gestão, o acompanhamento e a verificação do adimplemento dos atos concessórios de drawback, enquanto à Receita Federal incumbe a fiscalização e a constituição do crédito tributário quando resolvida a suspensão do regime. Assim, eventual inconformidade do contribuinte quanto aos procedimentos internos da SECEX deve ser discutida e solucionada no âmbito próprio daquela Secretaria, não cabendo à autoridade fiscal, nem a este órgão julgador, revisar ou invalidar ato administrativo praticado por órgão diverso, no exercício de competência que lhe é própria.

Ressalte-se, ademais, que o lançamento não se limita a reproduzir a decisão administrativa da SECEX. Conforme se extrai dos autos, a fiscalização também fundamentou a exigência tributária na constatação de descumprimento material das condições do regime, especialmente no que se refere à inobservância do princípio da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, irregularidade esta que, por si só, é apta a ensejar a resolução da suspensão e a exigência dos tributos anteriormente suspensos. Desse modo, ainda que se admitisse, em tese, a existência de algum vício no procedimento administrativo conduzido pela SECEX, tal circunstância não teria o condão de infirmar a validade do lançamento, que se ampara em fundamentos autônomos e suficientes.

No que concerne ao alegado cerceamento de defesa, igualmente não assiste razão à Recorrente. No âmbito do processo administrativo fiscal, foram assegurados à interessada o contraditório e a ampla defesa, com a regular ciência do Auto de Infração, a apresentação tempestiva de impugnação, a juntada de documentos, a apreciação motivada das alegações pela autoridade julgadora de primeira instância e, por fim, o acesso ao duplo grau de jurisdição administrativa, mediante a interposição do presente Recurso Voluntário. O processo administrativo fiscal não se confunde com o procedimento administrativo de gestão do regime de drawback conduzido pela SECEX, não sendo possível transpor, automaticamente, alegadas irregularidades ocorridas em outro âmbito procedimental para infirmar a regularidade do contencioso fiscal.

No caso dos autos, não se verifica qualquer prejuízo efetivo, uma vez que todas as alegações da Recorrente foram amplamente examinadas e enfrentadas pelas instâncias administrativas competentes.

Considerando tais razões, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento, por inexistência de vício na constituição do crédito tributário e por ausência de cerceamento de defesa.

3. Mérito

Versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário, relativo a Imposto de Importação, acrescido de multa de ofício e juros de mora, perfazendo, na data da autuação, um total de R\$ 125.047,85.

Conforme se extrai dos autos, o lançamento foi formalizado em razão do descumprimento das condições legais e regulamentares do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, especificamente pela ausência de comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos posteriormente exportados no âmbito do Ato Concessório nº 2006.0045787.

Inicialmente, cabe esclarecer que, tendo em vista os fatos geradores ocorridos em período anterior a 28/07/2010, deve ser aplicado o entendimento consolidado através da SÚMULA CARF Nº 227, que assim prevê:

SÚMULA CARF Nº 227

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025

O regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que, até 28/07/2010, haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados.

Acórdãos Precedentes: 9303-013.628, 9303-016.062, 9303-014.161.

Nesse caso, o adimplemento do regime jurídico do drawback suspensão impunha a exigência de vinculação física, consistente na demonstração de que os insumos importados ao amparo do benefício foram efetivamente empregados na fabricação, complementação ou acondicionamento dos produtos destinados à exportação.

Assim constou no Relatório Fiscal a motivação para o lançamento de ofício:

Além do caso de inadimplemento do compromisso de exportar, uma das causas de inadimplemento do regime de drawback poderia ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no ato de concessão, como a não observância do prazo de 60 (sessenta) dias, contados a partir da data limite para exportação, para comprovar as importações e exportações vinculadas ao Regime, por intermédio do módulo específico Drawback do Siscomex (arts. 139 e 162, Par. Único, Port. Secex no 14/2004).

Atualmente, embora silente em relação às consequências da não observância do prazo acima, o art. 155, § 1º da Portaria Secex no 25/2008, ainda estabelece que o inadimplemento poderá ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no ato de concessão.

No caso de inadimplemento do compromisso de exportar, as mercadorias admitidas no regime ficam sujeitas aos seguintes procedimentos, em até trinta dias do prazo fixado para exportação: a) devolução ao exterior ou reexportação; b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos (art. 390, I, do Regulamento Aduaneiro). No caso de renúncia A aplicação do regime, deve-se adotar, no momento da renúncia, um dos procedimentos previstos para o caso anterior (art. 390, H). No caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deve-se requerer a regularização junto ao órgão concedente, a critério deste (art. 390, III).

3) AS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR SOB ANÁLISE

Amparada pelo ato concessório analisado, a Roche registrou as seguintes Declarações de Importação: 06/0431671-7/001, 06/0597896-9/001, 06/0655600-6/001 e 06/0801611-4/001 (fls. 29, 43, 55/87). As exportações pretensamente vinculadas a este ato concessório foram registradas entre os meses de julho/2006 e março/2007 (fls. 44, 164/216).

A data final para a efetivação das exportações, prevista no Ato Concessório, foi o dia 19/04/2008.

4) FATOS APURADOS E IRREGULARIDADES CONSTATADAS

4.1) Inadimplemento Total do Ato, decretado pela Secex

O ato concessório sob análise foi considerado **totalmente inadimplido** pela Secex, conforme consta do sistema Drawback, com diagnóstico feito em janeiro de 2009: "INADIMPLEMENTO TOTAL, COM BASE NO ARTIGO 162 DA PORTARIA SECEX N° 14 DE 17/11/2005. SUJEITO A RECURSO NA FORMA DA LEI 9784/99" (fls. 25, 35, 41, 42) (obs.: na verdade, o ato é do ano de 2004, e não de 2005).

O citado art. 162 da Portaria Secex 14, de 17/11/2004, assim dispõe:

Art. 162. O inadimplemento do Regime será considerado:

I - Total: quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada; II - parcial: se existir exportação efetiva que comprove a utilização de parte da mercadoria importada.

Parágrafo único. O inadimplemento poderá ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no ato de concessão, como a não observância do prazo de 60 (sessenta) dias previsto no art. 139.

Vale ressaltar que, assim como o art. 163 da Portaria Secex 14/2004, também o art. 156 da Portaria Secex 25/2008, de 27/11/2008, estabelece que é esta a forma pela qual os inadimplementos são publicados:

Art. 156. O inadimplemento do regime ficará registrado no módulo específico drawback do SISCOMEX, e estará disponível a RFB e aos demais órgãos e entidades envolvidas no controle, por acesso eletrônico no SISCOMEX, para as providências cabíveis.

Assim, resta claro que a Secex, com sua decisão, não aceitou as exportações a ela apresentadas, pois a Roche comprovou o envio à Secex da relação de exportações efetivadas, para a comprovação das exportações vinculadas ao regime (fls. 107/109).

Portanto, a situação deste ato concessório foi equiparada à situação em que não há nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada.

Constata-se que a Fiscalização, a partir da análise da documentação apresentada pela Contribuinte, constatou a inexistência de controles e registros aptos a permitir a rastreabilidade física e individualizada dos insumos importados sob drawback até os produtos finais exportados. Foi expressamente consignada a ausência de escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, exigido pela legislação do IPI e aplicável como instrumento ordinário de controle da produção e do consumo de insumos importados sob regime especial. Também não foram apresentados controles alternativos equivalentes que assegurassem, com precisão, a correlação quantitativa e material entre as importações beneficiadas e as exportações alegadamente realizadas.

A Fiscalização valeu-se, ainda, das informações prestadas pela própria Recorrente em resposta aos Termos de Intimação, nas quais restou consignado que a empresa não produzia lotes exclusivos para exportação e utilizava códigos únicos de matérias-primas em seu processo produtivo. Tais declarações evidenciam a adoção de controles globalizados e indiferenciados de estoque, incompatíveis com a exigência, vigente à época, de comprovação do nexos físico entre o insumo importado com suspensão e o produto exportado no âmbito de ato concessório específico.

A inexistência de documentação apta a demonstrar, de forma segregada, a entrada, o consumo e a saída dos insumos importados sob drawback — tais como ordens de produção vinculadas ao ato concessório, fichas técnicas individualizadas por lote, mapas de consumo ou relatórios de baixa de estoque que indicassem a utilização efetiva dos insumos beneficiados na fabricação dos produtos exportados — conduziu à conclusão fiscal de que não houve comprovação da observância do princípio da vinculação física.

Por sua vez, a Recorrente apresentou relatórios extraídos de sistemas corporativos integrados (SAP), planilhas internas de movimentação de estoque, registros contábeis gerais, telas de sistemas internos e demonstrativos globais de produção e exportação, além de notas fiscais de saída e planilhas-resumo das exportações realizadas. Todavia, tais elementos, embora aptos a

demonstrar a existência de operações de importação e exportação em determinado período, não se mostraram suficientes para comprovar a vinculação física exigida pela legislação aplicável aos fatos.

Os documentos apresentados possuem natureza agregada e global, sem individualização por ato concessório, por lote de produção ou por insumo específico importado sob suspensão. Não há, nos autos, laudos técnicos, controles quantitativos específicos, correlação direta entre determinada Declaração de Importação amparada pelo drawback e a efetiva utilização daquele insumo específico na fabricação de produtos exportados correspondentes.

Ademais, mesmo a alegada substituição do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque por sistema eletrônico autorizado não se revelou suficiente, uma vez que os relatórios juntados não cumprem, na prática, a função probatória necessária para suprir a ausência de rastreabilidade física dos insumos importados sob Drawback.

Em síntese, a defesa se pautou na aplicação do Princípio da Fungibilidade, o qual resta afastado em razão da aplicação da SÚMULA CARF 227, acima já citada.

Cumprido destacar que o ônus da prova quanto ao adimplemento das condições do regime especial incumbe ao beneficiário, por se tratar de benefício fiscal condicionado. E a inexistência de comprovação inequívoca da vinculação física impede a consolidação do benefício e atrai a aplicação do art. 179 do Código Tributário Nacional, que rege as isenções concedidas sob condição resolutive.

Diante do conjunto probatório constante dos autos, em consonância com as constatações da Fiscalização, com a conclusão da decisão de primeira instância e com a orientação consolidada na Súmula CARF nº 227, resta caracterizado o inadimplemento do regime especial, motivo pelo qual deve ser mantido o auto de infração.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos