



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10508.720503/2015-32  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.838 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2023  
**Recorrente** BARRY CALLEBAUT BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Exercício: 2010

REGIME DE DRAWBACK. SUSPENSÃO. CUMPRIMENTO. COMPROVAÇÃO DE VINCULAÇÃO FÍSICA. DOCUMENTAÇÃO E DILIGÊNCIA FISCAL.

A comprovação do cumprimento dos compromissos firmados junto à Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, no que tange aos aspectos fiscais do regime aduaneiro especial, exige a apresentação da documentação necessária à sua aferição, além da fiscalização in loco no estabelecimento do contribuinte, com objetivo de aferir a vinculação física do produto sob guarida do benefício que é utilizado em seu processo produtivo, do produto que será exportado, devidamente cumprido o compromisso de exportação.

INADIMPLEMENTO DOS REQUISITOS DE DRAWBACK SUSPENSÃO. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão. A não comprovação de que parte dos insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foi aplicada na produção do produto acabado exportado, caracteriza-se o inadimplemento parcial do referido regime e a conseqüente exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos. C

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. SÚMULA CARF N. 156.

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

COMPETÊNCIA. RECEITA FEDERAL. FISCALIZAÇÃO. REQUISITOS DO DRAWBACK SUSPENSÃO. SÚMULA CARF N. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o cumprimento dos requisitos do regime de drawback suspensão, nos exatos termos do resultado da diligência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## Relatório

Por bem retratar o direito e os fatos discutidos no presente processo administrativo, utilizo relatório constante à Resolução n.º 3302-000.823:

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 54.345.830,13,

relativa a exigência de impostos e contribuições incidentes sobre a importação de insumos (II; PIS/COFINS Importação), acrescida de juros de mora e multa de ofício e, Contribuição para AFRMM Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante, pelo fato da Recorrente ter descumprido o regime de Drawback modalidade suspensão para os 07 (sete) Atos Concessórios de Drawback a seguir descritos:

Atos Concessórios		
Número	Registro	Validade
20080013945	16/05/2008	16/05/2010
20080013970	15/05/2008	15/05/2010
20080026850	20/03/2009	22/03/2010
20080130585	18/03/2009	18/03/2010
20090002172	10/03/2009	10/03/2011
20090022823	26/05/2009	26/05/2011
20090073312	17/12/2009	19/12/2012

Conforme se verifica na conclusão do Termo de Verificação Fiscal (fls.1.2931.317), as irregularidades constatadas pela fiscalização foram as seguintes:

"84.CONCLUSÃO: Não é possível a verificação com exatidão da vinculação física entre o cacau importado e os produtos exportados, em cumprimento ao pactuado pelo Ato Concessório de Drawback, objetos desta fiscalização. Embora se saiba que a

fiscalizada realiza mistura de cacau importado com nacional (com teor médio de mistura mensal superior a 80% de cacau nacional), e destine a maior parte dessa mistura ao mercado interno. E pela falta de apresentação dos controles necessários, principalmente o controle alternativo, com escrituração de lançamento operação por operação, ou no mínimo diários, como já mencionado, não é possível verificar com exatidão a quantidade de insumo importado que foi destinado ao mercado interno, nem a quantidade que retornou para o exterior. Portanto, a fiscalizada inadimpliu o regime Drawback Suspensão, tanto por não lograr êxito em prova a vinculação física do produto importado contido no produto exportado, quanto por dar saída do insumo importado com benefício ao mercado interno sem o pagamento dos tributos na importação, e desta maneira não preenche as condições de usufruir de tal benefício.

85. A falta de apresentação dos controle e registros exigidos pela legislação fragiliza sobre maneira o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas nesse Regime especial, desvirtuando tal incentivo à exportação. Ademais, esses requisitos são essenciais para aplicação do benefício, que deverão observar os Princípios Constitucionais da Isonomia (art. 150, II), da Livre Concorrência (art.170, IV), além do efetivo Controle Aduaneiro (art. 237).

86.(...) Constatado o inadimplemento do Benefício Drawback Suspensão, conforme demonstrado, a fiscalizada perde o direito a usufruir do benefício em questão, e toda importação beneficiada pelo regime será enquadrada em regime de importação comum, com incidência de todos os tributos suspensos no momento da importação, com os

devidos acréscimos legais.

Intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação (fls.1.4421.492), alegando, em síntese apartada: preliminarmente (i) os créditos lançados foram atingidos pela decadência; (ii) incompetência da RFB para analisar e criar requisitos de concessão do regime de Drawback: Súmula 100 do CARF; (iii) Incoerência interna do Auto de Infração pela impossibilidade de verificação dos produtos exportados versus afirmação de que não houve exportação da totalidade do produto importado; (iv) impossibilidade de lançamento com base em presunção simples; (v) a legislação possibilita que o fisco se utilize de arbitramento exatamente para evitar meras presunções; (vi) inversão do ônus da prova; meritoriamente, (vii) princípio da equivalência: possibilidade de utilização de cacau nacional na fabricação dos derivados destinados à exportação sob o regime de Drawback; (viii) Fungibilidade das Amêndoas de Cacau; e (ix) impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Em 08 de abril de 2016, foi proferido o acórdão n.º 16071.169 (fls.2.2682.305) julgando, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação para manter o crédito tributário exigido, nos termos da ementa abaixo sintetizada:

#### ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador:

18/03/2010 DRAWBACK. O Beneficiário desembarçou mercadorias com suspensão de impostos. Findo o prazo estabelecido no regime, não tendo o beneficiário nenhuma das providências para adimplir o regime, resolveu-se a suspensão, exigindo os tributos

devidos, nas importações. A Fiscalização e controle de regimes especiais, como é o caso do "Drawback", é de competência da Receita Federal do Brasil por envolver renúncia fiscal. O Princípio da Vinculação Física deve ser estritamente observado pelo beneficiário do Regime. O inadimplemento da obrigação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback modalidade suspensão implica em um controle a respeito dos insumos

importados efetivamente utilizados nos produtos exportados, e não apenas do produto exportado.

Intimada de decisão de piso em 07.03.2016 (fls. 2.308), a Recorrente interpôs recurso voluntário em 05.04.2016 (fls.2.3102.359), requerendo, inicialmente, a nulidade da

decisão de primeira instância por ausência de apreciação de argumentos apresentados em sede de impugnação e, no mais, reproduz os demais argumentos já suscitados em sua defesa.

Em 27 de abril de 2017, o processo foi convertido em diligência para saneamento do processo, no sentido da Recorrente regularizar sua representação processual.

Em petição protocolada em 26.05.2017, a Recorrente, mesmo discordando da solicitação do Relator, regularizou sua representação processual através da procuração e atos constitutivos carreados às fls. 2.3762.401.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertida em diligência, para que, mediante a Resolução nº 3302-000.823, fossem esclarecidos os seguintes termos:

Em que pese inexistir pedido de perícia/diligência por parte da Recorrente, este Relator entende primeiramente que, revela-se de todo dispensável a realização de prova pericial, porque, sabidamente, a produção desse tipo de prova somente se revela necessária quando a especificidade ou a complexidade da matéria a ser examinada demanda a participação de pessoas especializadas no assunto.

Dada essa peculiaridade, a realização desse tipo de prova somente se justifica se presente a necessidade de conhecimento técnicos ou científicos sobre o objeto a ser examinado, o que, obviamente, não se vislumbra no caso em tela, posto que se trata da análise de um mero sistema de controle de estoque, que a recorrente alegou possuir e que a autoridade fiscal confirmou a sua existência, segundo exposto nos excertos extraídos do Termo de Verificação Fiscal, que seguem transcritos:

Diante dos fatos, CONSTATAMOS no curso da visita, os fatos abaixo relacionados:

1. A referida empresa mantém controles e registros em separado do estoque de amêndoas de cacau importada sob o regime aduaneiro de drawback, bem como de todas as amêndoas de cacau adquiridas no mercado interno, que ficam armazenadas por origem e por lotes, cujas amostras foram previamente analisadas e classificadas, segundo suas diferentes propriedades.
2. Quanto aos produtos acabados é possível afirmar com certeza que a empresa possui controles eficazes para identificar a alocação que foi feita, com exatidão, em cada produto produzido.
3. Todo produto produzido recebe um código de produto, e um código de lote de produção, que no depósito de produtos terminados ficam separados por códigos e lotes.
4. Que apesar da empresa manter segregação e controle das diferentes matérias primas de seus produtos, existe a mistura de suas matérias primas (amêndoas de cacau), mediante receita previamente estabelecida, conforme diferentes tipos de amêndoas, para a produção de seus produtos (liquor, Torta, Mateiga e Pó).
5. O momento da mistura ocorre após os Silos de amêndoas de cacau, que segue para os tanques de massa.
6. As amêndoas de cacau são compradas e armazenadas separadamente nos armazéns, depois seguem para a fábrica, que entram nas esteiras, recebem tratamentos e seguem para os Silos. Tanto as amêndoas de cacau Bahia como as importadas, são

armazenadas separadamente nos Silos. E seguida, conforme o tipo, são requisitadas para os tanques de massa, conforme receita do Blend (mistura). Nesse momento ocorre a mistura das amêndoas, que no dia da visita tinha a proporção de 70% de cacau Bahia, 10% de cacau Pará e 20% de cacau importado de Ghana. Nos tanques de massa, já misturadas, seguem para a produção do Liquor, Manteiga, Torta e Pó. Todos os produtos produzidos a partir daqui possuem a composição específica no Blend.

7. As amêndoas de cacau apresentam diferenças de qualidade, e a empresa às classificam, separando-as em Fino, Tipo I, Tipo II, Tipo III e desclassificado (TipoIV).

Cabe ainda esclarecer que as constatações resumidas nos excertos transcritos foram obtidas pela autoridade fiscal durante visita ao estabelecimento fabril da recorrente, para fim de conhecer o seu processo produtivo, conforme se denota nas informações apresentadas no TVF.

A autoridade fiscal ainda relatou que, durante a referida visita, constatou que a

recorrente possuía um sistema de controle rígido de separação das matérias-primas

por origem e por classificação de tipos (qualidade), inclusive quanto às características orgânicas (físicas) decorrentes de origem e de qualidade, o que provava que as amêndoas de cacau de diversas origens e classificação não eram equivalentes nem fungíveis, (item 67 e ss).

De outra parte, embora intimada a apresentar os Livros Registro de Controle de Produção e Estoque do período fiscalizado, a recorrente limitou-se a apresentar planilhas e relatórios, que, segundo a fiscalização, não atendia ao que fora por ela solicitado, principalmente, por não conter os lançamentos operação por operação, nem as totalizações diárias, e deste modo não refletia a realidade fabril da fiscalizada, o que o tornava imprestável para averiguar o cumprimento do requisito da vinculação física entre matéria-prima importada e produto exportado.

De outra parte, no recurso em apelo, a Recorrente alegou, em síntese que: (i) a quantidade e valor de insumos importados pelo qual se comprometeu foram cumpridos; (ii) o prazo para importação dos insumos foi cumprido; (iii) a quantidade e valor de cada um dos produtos exportados foram cumpridos; e (iv) o prazo para realização das exportações foi cumprido; (v) todos os atos concessórios foram baixados pela SECEX após verificação de seu total cumprimento; e (vi) todos os documentos fornecidos à fiscalização confirmam o procedimento adotado pela Recorrente.

Embora a legislação não tenha especificado um sistema controle específico de vinculação física, para fim de comprovação do requisito da vinculação física, certamente, a recorrente deveria dispor de um sistema de controle de estoque que possibilitasse a fiscalização confirmar o cumprimento do referido requisito.

E no caso em tela, a própria fiscalização informou que a recorrente dispunha de um sistema de controle de estoque que permitia a “rastreadibilidade das amêndoas de cacau por origem (nacionais ou importadas) e que, no curso do procedimento fiscal, os dados do referido sistema lhe foram fornecidos.

**Por todo o exposto, vota-se pela CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, para que a fiscalização da unidade da Receita Federal de origem, proceda a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados, intimando, para tanto, a Recorrente para apresentar, em meio magnético e de acordo com as especificações da fiscalização, os elementos necessários para a realização da referida apuração, que deverá ser atendido dentro do prazo estabelecido.**

Após, a fiscalização deverá elaborar relatório fiscal conclusivo e cientificar a recorrente de todo o trabalho realizado para, se desejar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias), manifestar-se a respeito. Enfim, com ou sem manifestação da recorrente, os autos deverão retornar a este Colegiado, para prosseguimento do julgamento.

A diligência foi concluída, e foi juntado aos autos o Relatório Diligência Fiscal (fls. 2493/2506), no qual foi afirmado que:

Preliminarmente cabe enfatizar, quanto ao mérito, que a controvérsia circunda nas seguintes questões: (i) A fungibilidade das amêndoas de cacau utilizadas como insumos de produção dos produtos industrializados e exportados pela fiscalizada; (ii) A vinculação física como princípio basilar do regime drawback suspensão; (iii) e a existência de controle de produção e estoque específico, para atender o princípio da vinculação física.

Quanto a fungibilidade, esta fiscalização já demonstrou em seu relatório (Termo de Verificação fiscal), detalhadamente e exaustivamente, as diferenças encontradas sobre a qualidade das amêndoas de cacau nacional e importada, e o seu controle e segregação em lotes, e a necessidade de utilização de blend's variáveis, inclusive diários, para utilização das diversas amêndoas de cacau, de variadas origens e qualidades, o que, de fato, prejudica sobremaneira considerar amêndoas de cacau como bens fungíveis, principalmente por **não “possuir as mesmas características e propriedades físicas, entre outras especificações”** (inc. V, §1, art. 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014, norma que regulamentou e restringiu a substituição de mercadorias equivalentes para Drawback Suspensão).

(...)

É imperioso destacar, como ficou evidenciado e exaustivamente detalhado no Relatório Fiscal, que a autuada efetua misturas de amêndoas de cacau importado com cacau nacional e, destina grande parte das amêndoas de cacau importada ao mercado interno, sem o atendimento do Princípio da Vinculação Física.

(...)

Não é demais lembrar, que os fatos serão incontrovertidos se forem admitidos no processo ou não forem contestados pela parte contrária. Também estão incluídos nessa categoria os que puderem ser deduzidos a partir do pronunciamento da parte contrária (dedução lógica) ou por sua própria natureza, e nesse contexto, ao recepcionar integralmente os controles de produção apresentados pela Autuada, finda a lide em relação à quantidade de amêndoas de cacau importada com benefício que retornou ao exterior na composição do produto exportado (que atendeu o Princípio da Vinculação Física), e a quantidade de amêndoas que foram destinadas para consumo interno sem o devido pagamento dos tributos (descumprindo o regime), como demonstraremos a seguir, restando apenas como fato controverso a questão da fungibilidade das amêndoas de cacau (equivalência), a qual caberá à Autoridade Julgadora o deslinde da questão.

**Da análise das planilhas apresentadas, verifica-se um relatório detalhado da produção e do volume das amêndoas importadas e das amêndoas nacionais, como também da composição dos produtos exportados e do atendimento parcial ao Princípio da Vinculação Física.**

(...)

Convém relatar, apesar de bastante enfatizado ao longo do Relatório Fiscal, que a **Autuada cumpriu as quantidades e os prazos pactuados no Drawback Suspensão e, especificamente por efetuar mistura de amêndoas de cacau importado com**

**amêndoas nacionais, desviou grande parte das amêndoas importadas com benefício fiscal para o mercado interno.**

A recorrente se manifestou tempestivamente sobre o resultado da diligência fiscal, afirmando que:

i) manifesta concordância com o Relatório de Diligência Fiscal (fls. 2493/2506) e requer seja determinada a redução da autuação em montante proporcional ao da vinculação física que restou comprovada e atestada pela Autoridade Fiscal (i.e. 35,81%), uma vez que a própria Autoridade Fiscal reconhece que se trata de fato incontroverso, devendo findar a lide com relação a este ponto(...);

ii) os demais argumentos, além da vinculação física analisada na diligência, devem ser apreciados, alegando, em síntese, que há retroatividade benigna da legislação aplicável quanto à equivalência para bens fungíveis, a necessária exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins-Importação, incidência de multas e juros moratórios após o trigésimo primeiro dia do inadimplemento do drawback.

Os autos retornaram ao CARF e foram redistribuídos para julgamento, sob batuta dessa relatora.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos: i) preliminar de nulidade da decisão da DRJ; decadência; incoerência interna do auto de infração, impossibilidade do lançamento com base em presunção simples, equívoco quanto à base de cálculo, incompetência da RFB para analisar e criar requisitos da concessão de drawback, possibilidade de arbitramento nos casos de presunção simples, inversão do ônus da prova; a vinculação física dos regimes de drawback utilizados pela recorrente; ii) a equivalência de bens fungíveis; iii) marco inicial da incidência de multas e juros a partir do inadimplemento do drawback.

Pois bem, como costumeiramente, tratarei em partes.

### ***Preliminares de nulidade***

***Nulidade da decisão da DRJ, presunção simples, incompetência da RFB para fiscalizar o drawback, e decadência***

Quanto ao primeiro ponto, que diz respeito à nulidade da decisão da DRJ, afirma o recorrente que o acórdão recorrido deixou de analisar diversos argumentos trazidos pela Recorrente, limitando-se a simplesmente transcrever os fundamentos expostos na Impugnação no relatório constante na decisão.

As causas de nulidade são dispostas pelo artigo 59, do Decreto 70.235/1972, e residem em ato ou despacho proferido por autoridade incompetente para tanto, e ocorrência do cerceamento de defesa do contribuinte.

No caso em comento, não vislumbro quaisquer das hipóteses supramencionadas, especificamente porque a DRJ, a despeito de não mencionar especificamente cada ponto e contraponto da peça impugnatória, não deixa de combater a matéria ali contida, ao ponto de configurar cerceamento de defesa.

Inclusive, aponta, de forma expressa, suas razões de decidir quanto à não comprovação da vinculação física necessária para o drawback:

A empresa fiscalizada teve inúmeras intimações e reintimações, e reabertura de novos prazos para que consertasse sua escrituração e apresentasse novos comprovantes e controles, e ainda assim, não logrou êxito em comprovar a vinculação física do insumo importado, nem apresentou documentos que se permitisse apurar, com segurança, a destinação do insumo importado via Drawback Suspensão. O impugnante alega nos itens 45 à 48 da impugnação: Como visto, a D. Autoridade Fiscal acusa a Impugnante de não manter controles suficientes para que se saiba ao certo o percentual de insumos importados utilizados nas mercadorias exportadas vinculadas ao regime de drawback. Ao mesmo tempo, a D. Autoridade Fiscal afirma categoricamente que isso ocorreu (descumprimento do regime de drawback), e efetua o lançamento contra a Impugnante de todos os tributos antes suspensos. Esses entendimentos contraditórios entre si são a evidência de que as acusações não encontram respaldo em quaisquer provas efetivas, sendo fruto de meras presunções simples (omnis) adotadas pela D. Autoridade Fiscal. Pior. A D. Autoridade expressamente utiliza de suposições para concluir que a Impugnante destinou parte dos produtos industrializados com insumo importado ao mercado interno (fl. 13 do doc. 3.2), ... Não há qualquer presunção ou contradição nos elementos da ação fiscal. O Regime Aduaneiro Especial Drawbak Suspensão é pautado no Princípio da Vinculação Física, conforme demonstrado, e o inadimplemento dessa obrigação acarreta a exigência dos tributos suspensos e demais acréscimos legais. O impugnante alega no item 49 da impugnação: Diante da determinação da legislação, deveria a D. Autoridade Fiscal ter diligenciado profundamente em busca de informações sobre qual seria a quantidade pretensamente “desviada”, e apenas depois disso efetuar o lançamento apenas sobre o percentual de amêndoas de cacau que eventualmente não tivessem sido utilizadas na produção de mercadorias exportadas. O ônus da prova do adimplemento do Regime cabe exclusivamente ao seu beneficiário como contrapartida do tratamento tributário diferenciado.

Portanto, não resta qualquer indício de cerceamento de defesa, tendo sido as razões espostas pelo recorrente em sede de impugnação enfrentadas pela decisão de primeira instância.

Em relação ao segundo ponto, que diz respeito à suposta utilização de presunção simples por parte da fiscalização, para lavratura do presente auto de infração, também a razão não assiste o contribuinte.

A fiscalização respaldou a lavratura do auto de infração no descumprimento do ônus probatório do recorrente quanto ao compromisso de exportar o produto/mercadoria dotado do benefício do drawback suspensão, embasada pelos inúmeros documentos contábeis, fiscais e meramente demonstrativos, acostados aos autos, durante a fase fiscalizatória.

Não se trata de mera presunção, ou presunção simples, como quer fazer crer o recorrente, que é dotado do ônus da prova para comprovar à fiscalização que houve efetiva destinação de parte dos insumos importados ao mercado estrangeiro, ao invés de sua utilização no mercado interno (o que contradiz toda lógica do benefício do drawback concedido).

Vê-se que o termo de Verificação Fiscal carrega alto nível de detalhes, pela análise de todo conjunto probatório, tal como análise de laudos técnicos, tabelas, planilha de produção mensal, relação dos insumos e respectivos códigos, relação de todos os produtos manufaturados e seus respectivos códigos, dentre outras considerações que sustentam de forma cristalina a inexistência de presunção por parte da fiscalização.

Isto posto, rejeito a preliminar quanto à presunção simples.

Já em relação ao terceiro ponto, sem delongas, a temática já é sumulada pelo Tribunal Administrativo, mediante entendimento fincado na Súmula CARF nº 100:

Súmula CARF nº 100 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 09/12/2013 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. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, o enunciado sumular, de aplicação direta ao presente caso concreto, dispõe expressamente sobre a competência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback suspensão. Rejeito, portanto, supramencionada preliminar de nulidade.

E, enfim, quanto ao último ponto, que se refere à argumentação trazida pelo contribuinte quanto à ocorrência de decadência, também sem delongas, dispensadas maiores digressões sobre o tema, a temática também já dispõe de súmula neste Tribunal, que é a Súmula CARF nº 156:

Súmula CARF nº 156 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019 No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Portanto, nos termos acima expostos, rejeito todas as preliminares de nulidade da decisão da DRJ, quanto à utilização de presunção simples para lavratura do auto de infração, quanto à incompetência da RFB para fiscalizar os requisitos de cumprimento do drawback, bem como em relação à decadência.

### ***Do atendimento do requisito de vinculação física e equivalência (fungibilidade)***

O processo teve o julgamento convertido em diligência com objetivo da fiscalização, com base no sistema de controle de estoque utilizado pelo contribuinte, bem como das informações contidas nos documentos fiscais, contábeis e demais obrigações acessórias, verificar a quantidade de amêndoas de cacau importada com benefício que retornou ao exterior na composição do produto exportado (que atendeu o Princípio da Vinculação Física), e a quantidade de amêndoas que foram destinadas para consumo interno sem o devido pagamento dos tributos (descumprindo o regime).

O resultado da diligência (fls. 2493/2506) afirmou ter o recorrente atendido parcialmente o princípio da vinculação física:

Nesse contexto, após determinação de diligência contida na **Resolução n.º 3302-000.823 –3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** no curso do julgamento do **processo n.º 10508.720503/2015-32**, a Autuada foi intimada novamente a apresentar elementos considerados necessários para formar a convicção do agente público a quem foi incumbida a análise do benefício fiscal Drawback Suspensão e, carreou aos autos documentos e planilhas com os quais entende demonstrar tais fatos.

Ilustrada a função da prova e o contexto da análise ora empreendida, convém considerar que os novos elementos apresentados demonstram a utilização do cacau importado no processo produtivo, e a sua destinação final. E, desta forma, caso esses elementos fossem apresentados no contexto anterior, ou seja, em momento oportuno, durante o curso da fiscalização, serviriam como prova de cumprimento de uma parte do benefício pleiteado, tendo em vista demonstrar razoabilidade com os demais elementos e documentos analisados durante a fiscalização e levantados durante a visita ao processo fabril.

Desta forma, utilizaremos os novos elementos de provas apresentados pela Autuada e faremos os respectivos ajustes na apuração dos valores e quantidades de insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados, acatando integralmente os valores apresentados, tanto para cumprimento do Princípio da Vinculação Física, como para descumprimento (fornecimento para o mercado interno de insumos importados com benefício fiscal, sem o devido pagamento de tributos suspensos).

Não é demais lembrar, que os fatos serão incontrovertidos se forem admitidos no processo ou não forem contestados pela parte contrária. Também estão incluídos nessa categoria os que puderem ser deduzidos a partir do pronunciamento da parte contrária (dedução lógica) ou por sua própria natureza, e nesse contexto, ao recepcionar integralmente os controles de produção apresentados pela Autuada, finda a lide em relação à quantidade de amêndoas de cacau importada com benefício que retornou ao exterior na composição do produto exportado (que atendeu o Princípio da Vinculação Física), e a quantidade de amêndoas que foram destinadas para consumo interno sem o devido pagamento dos tributos (descumprindo o regime), como demonstraremos a seguir, restando apenas como fato controverso a questão da fungibilidade das amêndoas de cacau (equivalência), a qual caberá à Autoridade Julgadora o deslinde da questão.

Da análise das planilhas apresentadas, verifica-se um relatório detalhado da produção e do volume das amêndoas importadas e das amêndoas nacionais, como também da composição dos produtos exportados e do **atendimento parcial** ao Princípio da Vinculação Física.

Na Aba “Quadro Consolidado –AC”, temos o total das amêndoas de cacau importada e nacional utilizadas no processo fabril durante o período analisado (2008 a 2012), dos diversos Atos Concessórios que estavam em vigor à época, e a linha “j” demonstra o atendimento médio do Princípio da Vinculação Física, para cada ano, dentre a totalidade de Atos utilizados por ano, como demonstrado na **TABELA 1** abaixo:

(...)

Na **TABELA 2** a seguir, temos os Atos Concessórios incluídos nesta autuação, onde relaciona a quantidade de amêndoas de cacau importado, por Ato e origem, e a quantidade de produtos comprometidos a manufaturar por tipo de produto (LIQUOR, MANTEIGA e PÓ de CACAU), somente com amêndoas de cacau importado, ou seja, o equivalente em produtos manufaturados da utilização de 100% das amêndoas importadas, que seriam exportadas.

O percentual constante da tabela 3, conforme abaixo colacionada, demonstra a quantidade de amêndoas que efetivamente foram utilizadas como composição dos produtos exportados, correspondente à afirmativa de atendimento parcial do princípio da vinculação física:

Na **TABELA 3** abaixo (extraída da aba “Demonstrativo – Ato Concessório” da planilha encaminhada pela Autuada), temos a quantidade que amêndoas de cacau importado que entraram na composição dos produtos exportados, segregadas por Ato Concessório e por período de exportação. Desta forma, fica demonstrado a quantidade exata de amêndoas de cacau importado que atenderam o Princípio da Vinculação Física e foram exportadas na composição dos produtos manufaturados (segregadas por Ato Concessório), como também a quantidade de amêndoas de cacau importado com benefício fiscal que foram destinadas ao mercado interno.

Ato	Ano	Produto Exportado (mT/ano)	Casa Contemplado por DB (mT/ano)	Blend Ponderado	Meses dos ACs
20080013945	2008	196	72	36,83%	Abril, Junho, Agosto e Setembro (4)
	2009	223	36	15,93%	Junho, Setembro, Outubro, Novembro e Dezembro (5)
	2010	0	0	0,00%	
	2011	0	0	0,00%	
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>419</b>	<b>108</b>	<b>25,74%</b>	
20080013970	2008	1438	427	29,73%	Abril a Dezembro (9)
	2009	2535	1056	41,68%	Janeiro a Dezembro (12)
	2010	100	41	41,44%	Fevereiro e Março (2)
	2011	0	0	0,00%	
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>4071</b>	<b>1525</b>	<b>37,45%</b>	
20080026850	2008	0	0	0,00%	
	2009	230	45	19,68%	Junho, Julho, Agosto, Outubro, Novembro e Dezembro (6)
	2010	0	0	0,00%	
	2011	0	0	0,00%	
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>230</b>	<b>45</b>	<b>19,68%</b>	
20080130585	2008	0	0	0,00%	
	2009	14	5	37,28%	Abril (1)
	2010	0	0	0,00%	
	2011	0	0	0,00%	
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>14</b>	<b>5</b>	<b>37,28%</b>	
20090002172	2008	0	0	0,00%	
	2009	2619	849	32,40%	Abril a Junho (3)
	2010	1741	271	15,56%	Junho a Novembro (6)
	2011	0	0	0,00%	
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>4360</b>	<b>1119</b>	<b>25,67%</b>	
20090022823	2008	0	0	0,00%	
	2009	2081	784	37,66%	Junho a Agosto (3)
	2010	730	117	15,97%	Junho, Novembro e Dezembro (3)
	2011	1064	138	12,98%	Janeiro, Fevereiro, Março e Maio (4)
	2012	0	0	0,00%	
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>3875</b>	<b>1039</b>	<b>26,83%</b>	
20090073312	2008	0	0	0,00%	
	2009	0	0	0,00%	
	2010	2075	1830	88,17%	Janeiro a Dezembro (12)
	2011	2116	487	23,03%	Janeiro a Dezembro (12)
	2012	226	68	30,32%	Janeiro a Abril (4)
	<b>TOTAL DO ATO</b>	<b>4417</b>	<b>2386</b>	<b>54,01%</b>	
TOTAL	2008	1633	439	30,53%	
	2009	7702	2774	36,02%	
	2010	4646	2259	48,62%	
	2011	3180	626	19,67%	
	2012	226	68	30,32%	
	<b>TOTAL DOS ATOS</b>	<b>17386</b>	<b>6227</b>	<b>35,81%</b>	

Nota-se que o percentual de 35,81% da totalidade dos atos de drawback suspensão foram cumpridos pelo contribuinte, comprovando-se a vinculação física necessária ao atendimento dos requisitos para usufruto do benefício. Inclusive, na própria manifestação apresentada após a diligência, há expressa concordância do recorrente quanto ao respectivo percentual.

Quanto à retroatividade benigna em relação ao princípio da equivalência para bens fungíveis, afirma o contribuinte que: após a promulgação da Lei n.º 12.350/2010 e da edição da Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 1.618/2014, normas de caráter eminentemente interpretativo, conforme exaustivamente tratado no Recurso Voluntário da Requerente, a Lei n.º 11.774/2008 e a Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 467/2010, passaram a autorizar, expressamente, a possibilidade de substituição do insumo importado por outro equivalente ou idêntico no processo produtivo, sem que isso caracterize infração ao regime de drawback. Assim, ainda que este o CARF não entenda pelo caráter interpretativo de tais normas, deverá determinar o cancelamento integral do crédito tributário constituído contra a Requerente, por ter sido excluído do ordenamento jurídico hipótese de infração ao regime do drawback, tal como dispõe o artigo 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

O relatório fiscal afirma que:

Quanto a fungibilidade, esta fiscalização já demonstrou em seu relatório (Termo de Verificação fiscal), detalhadamente e exaustivamente, as diferenças encontradas sobre a qualidade das amêndoas de cacau nacional e importada, e o seu controle e segregação em lotes, e a necessidade de utilização de blend's variáveis, inclusive diários, para utilização das diversas amêndoas de cacau, de variadas origens e qualidades, o que, de

fato, prejudica sobremaneira considerar amêndoas de cacau como bens fungíveis, principalmente por **não “possuir as mesmas características e propriedades físicas, entre outras especificações”** (inc. V, §1, art. 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014, norma que regulamentou e restringiu a substituição de mercadorias equivalentes para Drawback Suspensão).

Bem como, afirma a fiscalização pelo TVF, que houve demonstração inequívoca que há diferença nas características e propriedades físicas das amêndoas de cacau, o que implica tal impossibilidade, nos termos do artigo 5º, parágrafo 1º, inciso V, da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014.

Para análise em questão é importante contextualizarmos que o artigo 17, da Lei 11.774/2008 permitiu a substituição de produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento os tributos incidentes por produtos nacionais ou importados, desde que sejam da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

Ou seja, a permissão estendia-se aos produtos fungíveis, porque, dentre outras razões, era desarrazoado exigir que o contribuinte mantivesse dois estoques, um do “insumo” com benefício, utilizado na produção, com objetivo de demonstrar o cumprimento dos requisitos do regime, e outro, também utilizado na produção, mas sem o benefício.

Tratando-se de comprovação dos requisitos dispostos quanto ao princípio da vinculação física para o Drawback Suspensão, até a edição da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei 12.350/2010, deve ser aplicada a retroatividade benigna das Portarias editadas pela RFB, nos seguintes termos, esposados pelo ex-conselheiro Rodrigo Mineiro, na Resolução nº 3402-001.790:

O que a Lei 12.350/2010 trouxe foi uma situação excepcional, para fins de comprovação daquele compromisso de exportar, que foi condicionada ao atendimento dos critérios estabelecidos pelo Poder Executivo, dentro de sua competência regulamentar, atendendo à necessidade de controle das operações, e a definição do que seria “mercadoria equivalente” para fins de adimplemento do regime. Atendendo ao previsto no dispositivo legal, ainda que com um considerável atraso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior editaram a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618, de 2 de setembro de 2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, que “disciplina o regime especial de Drawback Integrado, que suspende o pagamento dos tributos que especifica”<sup>4</sup>. Não se trata de uma inovação infralegal, restringindo uma hipótese legal, mas de uma regulamentação prevista na própria lei, de forma a esclarecer seu conteúdo, alcance e medidas de controle. O núcleo da norma de isenção continua intacto, mesmo aquela possibilidade excepcional de se aceitar a equivalência para fins de adimplemento no regime. A regulamentação deu a dimensão para se considerar como equivalente o produto, de mesma espécie e qualidade, evitando interpretações distorcidas, dando uma segurança jurídica ao regime. Quanto ao limite determinado pela norma, o Poder Executivo foi muito condescendente com os operadores, fixando apenas o limite quantitativo, considerando aquele definido pelo regime (Ato Concessório). Nenhum limite temporal foi imposto, ainda que necessário ao pleno controle do regime, que poderia evitar distorções concorrenciais temporais, como por exemplo, a oscilação de preços internos ocasionados por safras (e entressafras) agrícolas. Quanto às condições, que preferimos denominar de critérios, houve distinção para as mercadorias idênticas e as mercadorias equivalentes: (I) serão consideradas como idênticas, para fins de substituição no produto exportado, aquelas mercadorias iguais em tudo, ou seja, em suas características físicas, qualidades e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças

na aparência; (II) serão consideradas como equivalentes, (II.1) aquelas classificadas no mesmo código da NCM, (II.2) aquelas que realizarem as mesmas funções, (II.3) aquelas obtidas a partir dos mesmos materiais, (II.4) aquelas comercializadas a preços equivalentes, e (II.5) aquelas com as mesmas especificações, que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado. Destaca-se que os critérios são cumulativos, ou seja, para considerar a mercadoria como equivalente, ela deve observar todos os critérios definidos na norma. Destaca-se que, no critério de preços equivalentes, a Portaria permite o desconto da variação cambial e a possibilidade de desconsiderar alterações no preço da mercadoria de até cinco por cento em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas. Tal comparação de preços deve ser feita confrontando o valor de aquisição da mercadoria equivalente (sem benefício do drawback) e o valor da mercadoria originalmente adquirida no mercado interno ou importada (com benefício do drawback), excluindo o valor dos tributos e contribuições incidentes sobre a aquisição (ICMS, IPI, PIS e COFINS), e a variação cambial, de forma a comparar os preços na mesma base. Portanto, em caso de descumprimento dos critérios estabelecidos pela norma, para fins de se considerar a mercadoria como idêntica ou equivalente, a operação é desconfigurada como hipótese excepcional (equivalência), voltando à regra geral (vinculação física). Importante destacar a possibilidade de aplicação retroativa de tais dispositivos. Ainda que a Portaria tenha determinado que sua aplicação retrocederia à data da edição da Medida Provisória 497/2010 (28 de julho de 2010), desde que atendidas as condições estipuladas, entendemos que, para fatos ocorridos anteriormente à referida data, em autos de infração ainda não definitivamente julgados, aplicar-se-ia a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106 do CTN, por se tratar de ato não definitivamente julgado que deixou de defini-lo como infração. Destaca-se que é imperativa, para a retroação, a efetiva comprovação do atendimento dos critérios estabelecidos na Portaria, por parte do beneficiário.

Da mesma forma já entendeu este Tribunal:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Ano-calendário: 2003, 2004 DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INAPLICABILIDADE. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que cumpridos os requisitos legais. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106, II "b" do Código Tributário Nacional.

(Processo nº 12689.000578/2007-38, acórdão nº 3402-007.515, relatoria de Thais De Laurentiis Galkowicz, julgado em 14 de dezembro de 2021).

No presente caso, o resultado da diligência afirma expressamente que foi cumprido, em partes, pelo recorrente, os requisitos do regime de drawback suspensão:

Na **TABELA 3** abaixo (extraída da aba “Demonstrativo – Ato Concessório” da planilha encaminhada pela Autuada), temos a quantidade que amêndoas de cacau importado que entraram na composição dos produtos exportados, segregadas por Ato Concessório e por período de exportação. **Desta forma, fica demonstrado a quantidade exata de amêndoas de cacau importado que atenderam o Princípio da Vinculação Física e foram exportadas na composição dos produtos manufaturados (segregadas por Ato Concessório), como também a quantidade de amêndoas de cacau importado com benefício fiscal que foram destinadas ao mercado interno.**

Desta feita, sem delongas, voto pela manutenção parcial do presente auto de infração, exonerando-se a parcela relativa à efetiva comprovação do cumprimento do princípio da vinculação física, **nos exatos termos do resultado da diligência** – Relatório Fiscal de Diligência.

### ***Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e Cofins Importação***

Requer o contribuinte a retificação do lançamento para excluir o ICMS e as próprias contribuições da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins- Importação, incidentes sobre a operação analisada, nos termos do entendimento firmado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 559.937 (submetido à sistemática da repercussão geral) e da nova redação do artigo 7º, inciso I da Lei n.º 10.865/04, mesmo que o auto tenha sido lavrado em momento posterior à alteração legislativa que modificou a base de cálculo dessas contribuições sociais, pela necessidade de aplicação imediata do entendimento exposto pelo STF.

Não há que se falar em retificação do lançamento para decote do ICMS da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação, tendo em vista que o auto dispõe sobre o (des)cumprimento de requisitos relativos ao regime de drawback suspensão, que nada se relaciona com a discussão da base de cálculo dos tributos recolhidos quanto ao conceito de receita.

Para além de não ser objeto da lide, e estar totalmente fora de sua relação, em termos processuais também não é possível alcançar tal pedido, especialmente porque não foi disposto em nenhum momento do processo administrativo fiscal.

Portanto, voto por negar provimento quanto ao presente tópico.

### ***Incidência de multa e juros moratórios após o trigésimo primeiro dia do inadimplemento do drawback***

Afirma a recorrente os juros moratórios somente deverão incidir a partir do trigésimo primeiro dia após o inadimplemento dos atos concessórios celebrados entre a Requerente e a Receita Federal, porque os juros moratórios objetivam indenizar o credor pelo não pagamento do tributo no prazo estipulado e a multa de mora, por sua vez, pretende penalizar o devedor pelo inadimplemento do tributo no prazo estipulado. A incidência destes dois encargos sobre o tributo exige, portanto, a superveniência de vencimento da obrigação principal sem que o contribuinte proceda ao seu adimplemento a tempo e modo.

Em relação ao termo inicial da fluência dos juros de mora, não entendo plausível o pleito do recorrente, a partir do trigésimo dia da data de vencimento dos atos concessórios, pela própria dicção do artigo 342, inciso I, alínea “c”, do Decreto 4.543/2002, ao dispor que, em caso de inadimplemento do compromisso de exportar, fica o sujeito passivo obrigado ao pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais, em até trinta dias do prazo fixado para exportação. Nesse sentido, sendo o prazo final fixado para exportação a data de validade do ato concessório, não faria sentido que a legislação exigisse o recolhimento dos tributos com

acréscimos legais, se o trintídio deferido para comprovação coincidissem com o termo inicial do inadimplemento.

A expressão dos “acréscimos legais abarca os consectários multa e juros de mora, como se extai do artigo 161, do Código Tributário Nacional. Também o artigo 70, inciso I, alínea “b”, da Lei 10.833/2003, ao dispor que a ausência de provas no regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtenção do benefício fiscal implica o não reconhecimento do tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeitos retroativos à data do fato gerador.

Portanto, nego provimento para o presente tópico.

### **Conclusão**

Ante todo exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o cumprimento dos requisitos do regime de drawback suspensão, nos termos exatos termos do resultado da Diligência Fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro