



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.000921/2009-91
RESOLUÇÃO	3201-003.761 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARISOL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em nova diligência à unidade de origem para que se prestem informações quanto às seguintes questões (algumas delas já solicitadas pelo CARF em diligência anterior), com a necessária análise, por parte das autoridades fiscais, dos documentos acostados aos autos, esclarecendo-se ao final o seguinte: (i) as razões da ausência de exame das alegações de erro de vinculação dos Registros de Exportação (RE) às importações realizadas por meio de drawback, (ii) se, a partir das informações e documentos já apresentados e outros que possam ser solicitadas ao Recorrente, é possível constatar a efetiva realização das exportações, tendo-se em conta o princípio da verdade material e observandose a compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas, e (iii) se as exportações realizadas poderiam ter sido vinculadas a operações diversas de importação que não aquelas objeto do regime de drawback em análise. É imprescindível que se revisem os dados preenchidos nas Declarações de Importação (fls. 11 a 20, e CD fl. 240), nos Registros de Exportação (CD fl. 240), bem como os Atos Concessórios (fls. 21 a 26, e CD fl. 240) e outros documentos que possam ser juntados pelo Recorrente, a critério da fiscalização, para comprovação da compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas. As conclusões decorrentes da análise dos presentes quesitos deverão ser registradas em relatório fiscal, observando-se o teor do § 3º do art. 36 do Decreto nº 7.574/2011, relatório esse que deverá ser cientificado ao Recorrente para que possa exercer o contraditório, precipuamente no que tange às comprovações documentais que terão levado às conclusões do novo relatório fiscal, retornando os autos, na sequência, a esta turma de julgamento do CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente). Ausente a conselheira Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa da DRJ que julgou improcedente as impugnações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de exigência de II (R\$ 71.720,78), PIS (R\$ 10.401,60) e COFINS (R\$ 47.910,51) em decorrência de descumprimento das exigências do regime de Drawback (fl.66). Fundamento Legal: Arts. 2º, 103, inciso I, 69, 72, 73, inciso I e parágrafo único, 75, 90, 94, 97, 107, 106, 243, 244, 248, 335, inciso I, 336, 338, 339, 340, 341, 342, 602, 603, incisos I e IV, 604, inciso IV, 613 e 684 do Decreto no 4.543/02.

Segundo a Fiscalização, o importador, importou mercadorias, submetendo-se ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, não tendo cumprido o acordado no referido ato concessório, conforme AUDITORIA FISCAL.

Findo o prazo estabelecido no regime, não tendo o beneficiário tomado nenhuma das providências elencadas no art. 342 do RA, resolve-se a suspensão, exigindo os tributos devidos.

Intimada da exação em tela em 07/07/2009 (fl.104), a autuada apresentou impugnação em 30/07/2009 (fls.106 e seguintes) alegando, em síntese, que tributo não é exigível em razão de:

- Quanto à matéria ora em discussão, está disposta no nosso CTN, mais precisamente em seu artigo 138, caput, que a responsabilidade será excluída pela denúncia espontânea da infração;
- Resta totalmente demonstrada a boa-fé e espontaneidade da Impugnante em se antecipar a qualquer procedimento fiscalizatório, conforme comprovação documental, devendo o mesmo a fazer jus à exclusão das multas aplicáveis ao caso;
- Não havendo a incidência de tributos (principal), não pode o Fisco exigir seus consectários legais (acessórios), que são juros e multa;
- Não pode a multa (75%) ser cobrada do contribuinte pelo mesmo patamar de punição para inadimplentes, devendo a mesma ser reduzida ou até mesmo extinta face o instituto da denúncia espontânea;
- A presente situação é diferente da prevista no CTN porque não se trata de questão tributária, já que os tributos estão suspensos. E, tais tributos, estão sendo cobrados com base no infundado inadimplemento das operações de Drawback pela Impugnante;
- No caso do Drawback, mais especificamente no caso de Registros de Exportação (RE), a legislação não prevê qualquer tipo de multa por erro de preenchimento documental. Desta feita, a multa ora aplicada há que ser extinta;
- Ao mesmo tempo, nenhuma diligência acabou sendo realizada pela fiscalização visando elucidar eventuais fatos incompreendidos, o que demonstra o alegado entendimento pela impossibilidade de vinculação a destempo manifestada verbalmente pela fiscalização no curso das intimações;
- As exportações efetivamente ocorreram como demonstrado na documentação apresentada na impugnação;
- O objetivo legal e regulamentar do Drawback, que é a exportação, e, portanto, a OBRIGAÇÃO PRINCIPAL do regime de Drawback, foi devidamente cumprida;
- O cerne da questão nos presentes autos é tão somente a ausência de vinculação dos Registros de Exportação ao respectivo Ato Concessório;
- Quando do preenchimento dos documentos relativos a tais exportações, a Impugnante não digitou o número do AC relativo a tais operações nos respectivos Registros de Exportação. Tais informações, embora importantes para comprovação das operações realizadas pela Impugnante, podem ser consideradas simplesmente como OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS dentro deste regime aduaneiro;

- A Impugnante livremente e antes de qualquer movimentação fiscal se dirigiu ao órgão gestor e requereu que tais alterações fossem feitas, em seu pleito apresentado face o DECEX, em 25/03/2008, cumprindo, assim, a exigência legal referida;
- Nos Registros de Exportação emitidos pela Impugnante relativos às operações ora em comento foi digitado no campo 2-a do RE o código 80000, que representa uma exportação comum. Se a Impugnante tivesse consignado o código de operação correto (código 81101) nos RE, a mesma, de acordo com o dispositivo acima ("mantido o código de enquadramento do Drawback"), teria direito a ter aprovada a vinculação de tal RE a um AC;
- A obrigação acessória, como seu nome diz, é decorrente da obrigação principal, jamais podendo se transformar em "obrigação principal";
- Um erro formal não pode redundar em penalidade ao contribuinte, devendo ser conferido ao mesmo amplo direito de retificar tais seus documentos para fins de garantir a regularidade de todas as suas operações;
- Ademais, repisa-se que a Impugnante tentou tempestivamente corrigir seus erros, mas a Administração Pública negou-se a atender tal desiderato. Adicionalmente, o próprio SISCOMEX impediu a Impugnante de realizar referidas retificações diretamente no SISCOMEX, o que permitiria comprovar o compromisso assumido por ocasião da abertura do AC. Ambas situações configuram flagrante cerceamento de direito do contribuinte;
- O princípio da vinculação física, princípio corolário ao regime de Drawback, deve seguir seus preceitos. Isto significa que não é eventual falta de anotação nos documentos comprobatórios de importação e exportação que podem anular as efetivas operações de importação e exportação;
- O pressuposto de Drawback - e por consequência da vinculação física - paira sobre a efetivação das operações realizadas, não sobre eventual falha no preenchimento de documentos;
- O acessório (documentos) não tem o condão de nulificar o principal (operação realizada). Não se pode deixar de considerar a operação efetivamente realizada porque nos documentos existem algumas imperfeições;
- De acordo com os documentos de posse da Impugnante, as importações atingiram 39.744,00 Kg de algodão. Aplicando-se o percentual de perdas contido no Laudo técnico da empresa, tem-se que à Impugnante reste o compromisso de exportar, de algodão — componente dos produtos exportados —, o peso de 26.175,40 Kg;

- Houve a exportação suficiente de produtos pela Impugnante compostos de insumos importados sob regime do Drawback;
- Por último, comprova-se que foram exportadas mercadorias pela Impugnante em quantidade suficiente para cumprimento do Regime Especial de Drawback, não tendo havido meramente a vinculação formal das exportações ao Ato Concessório, o que, conforme define a legislação e conforme entendimento jurisprudencial exarado, são obrigações acessórias e não tem o condão de afastar o adimplemento do Regime.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 DRAWBACK. O regime de suspensão de tributos deve atender aos ditames legais de sua concessão e qualquer descumprimento, tanto dos requisitos formais como materiais, ocasiona a exigência dos tributos e/ou contribuições previstos na legislação tributária.”

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

- A) Da aplicação do princípio da verdade material – diligência fiscal;
- B) Da denúncia espontânea e necessária exclusão do crédito tributário lançado;
- C) Do adimplemento integral do compromisso

Em resposta ao mencionado recurso voluntário, os membros do CARF decidiram por converter o julgamento em diligência, conforme abaixo descrito:

“Resolvem os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à repartição de origem, para que a autoridade administrativa esclareça o seguinte: (i) as razões da ausência de exame das alegações de erro de vinculação dos Registros de Exportação (RE) às importações realizadas por meio de drawback, (ii) se, a partir das informações apresentadas e outras que possam ser solicitadas à Contribuinte, é possível constatar a efetiva realização das exportações tendo-se em conta o princípio da verdade material, observando-se a compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas, e (iii) se as exportações realizadas poderiam ter sido vinculadas a operações diversas de importação que não aquelas objeto do regime de drawback em análise. Vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes (relator), Márcio Robson Costa e Mateus Soares de Oliveira, que consideravam

prescindível a realização da diligência. Inicialmente, o relator votou por negar provimento ao Recurso Voluntário, voto esse prejudicado em razão do acolhimento da proposta de realização de diligência formulada pela conselheira Tatiana Josefovicz Belisário. Designada para redigir a resolução a conselheira Tatiana Josefovicz Belisário”

Foi efetuada a Diligência solicitada, a qual será objeto de análise na presente decisão.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

Trata-se de processo para a exigência de tributos em decorrência de descumprimento das exigências do regime Drawback.

Para a análise da incidência tributária no caso em análise, foi realizada Diligência, com formalização no Despacho nº 313/2024.

Notem-se trechos quanto à análise realizada na Diligência:

“Quanto as razões da ausência de exame das alegações de erro de vinculação dos Registros de Exportação (RE) às importações realizadas por meio de drawback. O exame das alegações de erro de vinculação dos Registros de Exportação às importações realizadas por meio de Drawback foi verificado quando da realização da ação fiscal. Na referida legislação, art.124 da Portaria 36/2007 “Na modalidade suspensão, as empresas deverão comprovar as importações e exportações vinculadas ao regime, por intermédio do módulo específico de Drawback, do Siscomex, no prazo de até 60 (sessenta) dias contados a partir da data limite para exportação”. Considerando que a fiscalização foi iniciada na data da ciência do Termo de início da Ação Fiscal e Intimação à empresa, em 27/03/2009, que o prazo de validade do Ato Concessório foi encerrado em 01/06/2007, que, conforme o § 1º. Art. 7º do Decreto 70.235/72, a espontaneidade do sujeito passivo se encerra com o início da ação fiscal, que, conforme o § 3º, art. 113, do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, que conforme art. 136, do CTN, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, que, conforme o art. 111, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, a fiscalização se limitou a cumprir a legislação vigente.

Quanto a possibilidade de se constatar a efetiva realização das exportações tendo-se em conta o princípio da verdade material, observando-se a compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas, a partir das informações apresentadas e outras que possam ser solicitadas à Contribuinte. Assim como ocorreu na fiscalização em comento, a empresa é intimada a apresentar a documentação comprobatória. Dentre os termos e condições estabelecidos para o cumprimento e comprovação do regime de Drawback, à época dos fatos, destacam-se a vinculação física entre insumos importados e os produtos exportados e a vinculação dos documentos comprobatórios da importação e exportação ao ato concessório específico. Em outras palavras, estas vinculações implicam na anotação nos documentos comprobatórios de importação e exportação, para fins de comprovação do adimplemento do regime, do ato concessório específico correspondente a estas operações, nos termos da Portaria Decex 36/2007.

Quanto a se as exportações realizadas poderiam ter sido vinculadas a operações diversas de importação que não aquelas objeto do regime de drawback em análise. A legislação vigente à época dos fatos reza que, § 1º, art. 124, da Portaria Decex 36/2007, “as DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório”, assim como o item 3 Anexo F da referida Portaria instrui que é obrigatória a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, quando da efetivação do RE e item 4 Anexo F esclarece que somente será aceito para comprovação do regime, modalidade suspensão, RE contendo no campo 2-a, o código de enquadramento constante da tabela de enquadramento da operação do Siscomex-Exportação, quando da sua efetivação, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante). Portanto, para fins de cumprimento do regime, é dever que as exportações estejam vinculadas ao Ato Concessório.” (grifos realizados na presente Resolução).

A Contribuinte apresentou Petição com suas análises ao Despacho acima. Notem-se trechos de suas conclusões:

“ 1. Ausência de Exame das Alegações de Erro de Vinculação dos Registros de Exportação (RE) às Importações Realizadas por Meio de Drawback

A autoridade administrativa afirmou que o exame das alegações de erro foi realizado durante a ação fiscal, citando a Portaria 36/2007 e o Código Tributário Nacional (CTN) para justificar suas ações.

No entanto, essa resposta é superficial e não explica por que as alegações de erro não foram consideradas adequadamente desde o início.

A legislação mencionada estipula procedimentos gerais, mas não esclarece o motivo específico pelo qual as alegações de erro apresentadas pelo contribuinte foram ignoradas.

É essencial que a fiscalização forneça uma explicação detalhada sobre a ausência de exame dessas alegações, incluindo uma análise concreta dos documentos e fatos apresentados pelo contribuinte.

2. Efetiva Realização das Exportações e Compatibilidade dos Produtos Importados com as Exportações Realizadas

A fiscalização, para justificar o quesito em tela, alega que a empresa foi intimada a apresentar a documentação comprobatória, mas não confirma se a verificação da efetiva realização das exportações foi conduzida de acordo com o princípio da verdade material.

A autoridade administrativa não demonstrou se houve uma análise detalhada da compatibilidade dos produtos importados com os produtos exportados.

A simples menção de que houve a solicitação de documentos não é suficiente; é necessário que a fiscalização mostre claramente como os documentos apresentados comprovam a efetividade, ou não, das exportações e a compatibilidade dos produtos.

A falta de uma análise minuciosa sobre esses aspectos deixa uma lacuna significativa na diligência realizada.

3. Vinculação das Exportações a Outras Operações de Importação Diversas do Regime de Drawback

A fiscalização reforçou a obrigatoriedade da vinculação dos Registros de Exportação (RE) ao Ato Concessório específico de Drawback, conforme a legislação vigente.

No entanto, essa resposta não aborda a questão central: se as exportações poderiam estar vinculadas a operações de importação diferentes daquelas sob o regime de Drawback em análise.

A fiscalização deve fornecer uma análise detalhada sobre a possibilidade de que as exportações tenham sido vinculadas a outras operações de importação, considerando a documentação e as evidências apresentadas pelo contribuinte.

A simples repetição de disposições legais não substitui a análise concreta e específica exigida pela determinação do colegiado.

Nesse contexto, cabe citar o Decreto nº 7.574/2011, que regra sobre a realização de diligência:

“Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada (Decreto nº

70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação (Lei nº 9.784, de 1999, art. 28).

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

Art. 37. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil a realização de diligências e de perícias (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 20, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º ; Lei nº 10.593, de 2002, art. 6º , com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 2007, art. 9º).

(...) Art. 63. Na apreciação das provas, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou de perícias, observado o disposto nos arts. 35 e 36 (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 29 e 18, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).”

Conforme texto que grifado acima do art. 36, § 3º, do Decreto nº 7.574/2011, deve-se salientar que é vedada à autoridade incumbida de realizar a diligência se escusar de cumpri-la. Trata-se de uma legislação em vigor que deve ser obrigatoriamente aplicada pela autoridade fiscal.

Concordo com a Contribuinte que a diligência somente trouxe uma análise superficial, sem revisão conceitual e documental das questões acima solicitadas pelo Despacho do CARF. A diligência deve não somente trazer a base legal já informada em decisões anteriores, mas sim realizar revisão documental para a formação de dados suficientes para a realização da decisão pelos Conselheiros.

Conclusão

Voto por converter o julgamento do Recurso Voluntário em nova diligência à unidade de origem para que se prestem informações quanto às seguintes questões, algumas delas já solicitadas pelo CARF em diligência anterior, com a necessária análise, por parte das autoridades fiscais, dos documentos acostados aos autos, esclarecendo-se ao final o seguinte:

- (i) as razões da ausência de exame das alegações de erro de vinculação dos Registros de Exportação (RE) às importações realizadas por meio de drawback;
- (ii) se, a partir das informações e documentos já apresentados e outros que possam ser solicitadas ao Recorrente, é possível constatar a efetiva realização das exportações, tendo-se em conta o princípio da verdade material, observando-se a compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas; e
- (iii) se as exportações realizadas poderiam ter sido vinculadas a operações diversas de importação que não aquelas objeto do regime de drawback em análise.

É imprescindível que se revisem os dados preenchidos nas Declarações de Importação (fls. 11 a 20, e CD fl. 240), nos Registros de Exportação (CD fl. 240), bem como os Atos Concessórios (fls. 21 a 26, e CD fl. 240) e outros documentos que possam ser juntados pelo Recorrente, a critério da fiscalização, para comprovação da compatibilidade dos produtos importados com as exportações realizadas.

As conclusões decorrentes da análise dos presentes quesitos deverão ser registradas em relatório fiscal, observando-se o teor do § 3º do art. 36 do Decreto nº 7.574/2011, relatório esse que deverá ser cientificado ao Recorrente para que possa exercer o contraditório, precipuamente no que tange às comprovações documentais que terão levado às conclusões do novo relatório fiscal, retornando os autos, na sequência, a esta turma de julgamento do CARF para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

RESOLUÇÃO 3201-003.761 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10920.000921/2009-91

Fabiana Francisco de Miranda

DOCUMENTO VALIDADO