



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11020.001769/2010-11
ACÓRDÃO	3002-004.131 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RANDON VEÍCULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 06/08/2004

DRAWBACK. REGRA. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback, modalidade suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO

O tempestivo e regular enquadramento dos Registros de Exportação ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback - Suspensão e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis, como condições para a fruição do incentivo do Drawback - Suspensão, em atendimento à previsão constitucional de controle aduaneiro. A ausência de alguma dessas informações exclui o benefício do Drawback, em face da impossibilidade de verificação tempestiva das exportações para atendimento do regime aduaneiro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência para realização de perícia e, no mérito, em negar provimento ao Recurso.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Em homenagem aos princípios da eficiência e celeridade processuais, e por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão da 1ª Turma de Julgamento da DRJ/FNS, abaixo transcrito:

“Trata-se de auto de infração (fls.02 a 26), protocolado na DRF - CAXIAS DO SUL/RS, em 14/06/2010, notificado ao interessado em 08/07/2010 (fls.04, 10, 16, 21, 25) em face do descumprimento das normas relativas ao Drawback Suspensão, no valor total igual a R\$ 286.565,74, discriminado segundo Tabela 1, abaixo:

Tabela 1

	PRINCIPAL	JUROS DE MORA	MULTA DE OFÍCIO
ImpostodeImportação	43.223,94	31.088,72	32.417,96
IPI-Vinculado	17.598,31	12.657,53	13.198,73
PIS/PASEP Importação	9.726,87	6.988,44	7.295,15
COFINS/Importação	45.522,82	32.705,15	34.142,12
TOTAL:			<u>286.565,74</u>

Segundo relato da fiscalização (fls.27 a 57), o contribuinte havia obtido 2 (dois) Atos Concessórios de Drawback, na modalidade "suspensão", conforme quadro abaixo,

não tendo comprovado as exportações correspondentes, acarretando, assim, o presente lançamento, consoante os termos da Portaria Secex nº 14/2004, e os arts.335 - I, 336, 338 a 342, do Decreto nº 4.543/02, dentre outros.

Tabela 2

ATO CONCESSÓRIO (AC)	REGISTRO	VALIDADE	DI (vinculada)	DI - data de registro
20040095274	10/08/2004	06/02/2005	0407719436	06/08/2004
20040219755	16/09/2004	15/03/2005	0409250141	15/09/2004

No caso, a fiscalização apontou: que não teria havido vinculação dos RE ao código 81.101, próprio para exportações atreladas ao Drawback; que não houve indicação do número do Ato Concessório nos RE; que havia exportações de produtos fabricados com mercadorias não vinculadas ao Regime; e que as NF de Saída indicavam que eram exportações comuns, com CFOP nº 7.101 (se fosse exportação vinculada ao Regime de Drawback, o CFOP seria 7.127) (fls.45, item "54").

Houve, ainda, afirmação do próprio fiscalizado (fls.39, item "33") de que teria utilizado parte das mercadorias importadas para atendimento do mercado interno, devido a falta de controle, o que fora confirmado pelas análises da fiscalização (fls.39, item "34").

Vale notar que o lançamento constante do presente processo já constava dos autos de nº 11020.001704/2007-62 (fls.234 a 806), notificado em 15/06/2007, onde o interessado não apresentou impugnação tempestiva, o crédito foi inscrito em DAU, houve apresentação de novos documentos, revisão do lançamento, conclusão pelo adimplemento do regime, cancelamento do auto de infração (fls.767) (03/07/2008) e baixa de inscrição em Dívida Ativa (fls.769) (08/07/2008). Tudo, nos termos do tópico "6", do relato da fiscalização, à fls.41 a 49, itens "38" a 65".

Em 09/08/2010, o interessado apresentou sua impugnação (fls.828 a 842), por meio de seu advogado, tendo alegado, em síntese:

a) que "todos os produtos foram exportados dentro do prazo legal", mas, "em razão e uma série de erros formais cometidos pela Impugnante" (fls.830/831) os AC "ficaram em aberto", tendo originado o presente lançamento. Um pouco mais à frente, a impugnante retoma o reconhecimento de que cometeu falhas, em face da legislação, nos seguintes termos (fls.833):

"De plano, necessário referir que a Impugnante realizou todas as exportações necessárias para dar por cumpridos os Atos Concessórios vinculados às DI's relacionadas no Auto de Infração. A Impugnante reconhece que, por falha interna, não realizou os devidos lançamentos e

vinculações dos Registros de Exportação — RE's — aos respectivos Atos Concessórios de Drawback."

b) que as irregularidades cometidas não teriam o condão de afastar o reconhecimento de que o Regime foi cumprido, por meio das exportações;

c) que deveria ser providenciada diligência para confirmar suas alegações, tendo formulado quesitos (fls.841/842) e indicado seu assistente. Esses foram os únicos quesitos:

"1 — Diga a perícia se, apesar dos erros formais cometidos pela Impugnante, e considerando unicamente a quantidade e qualidade dos produtos importados, todas as mercadorias importadas pelo regime de drawback foram incorporadas em produtos industrializados pela Impugnante e objeto de exportação para o exterior, relacionando cada um dos itens importados no regime do drawback e o produto industrializado exportado pela Impugnante;

2 — Em caso positivo a resposta anterior, esclareça a perícia se as exportações foram realizadas dentro dos prazos estabelecidos pelos Atos Concessórios."

Nos pedidos, demandou pela procedência de sua impugnação.

(...)"

Em sede de julgamento, os membros da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da RFB em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação para manter o crédito tributário exigido.

No voto do acórdão n. 07-42.679, de fls. 904/916, a 1ª Turma da DRJ/FNS, decidiu que há provas suficientes nos autos para se chegar à conclusão de que, de fato, o titular dos Atos Concessórios não observou a legislação pertinente, no que tange especificamente ao cumprimento de obrigações acessórias, no momento da exportação; e que os registros de exportação deviam trazer consigo a indicação do correto código de enquadramento da operação — "81.101" — bem como indicar o número do Ato Concessório ao qual se vinculam, nos termos prescritos pelos itens "3" e "4", do Anexo "F", da Portaria SECEX n. 35/2006.

Observou, ainda, a sequência cronológica dos dispositivos regulatórios a respeito da mesma matéria, conforme abaixo:

- a) Operações ocorridas entre 23/11/2004 e 28/11/2006 — Portaria Secex nº 14/2004, Anexo "G", itens "3" e "4"; (Esse é o período compreendido no presente caso)
- b) Operações ocorridas entre 26/08/2004 e 23/11/2004 - Portaria Secex nº 11/2004, Anexo V, itens "3" e "4" — continuam os mesmos textos normativos

c) Operações ocorridas entre 12/06/1997 e 26/08/2004 – Portaria Secex nº 04/1997, art.37 (“Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor.”). Essa Portaria não dispôs sobre o tema dos “códigos de operação de exportação”;

d) Operações ocorridas entre 29/06/1999 e 26/08/2004 - itens “3” e “4”, do Anexo V, do Comunicado Decex nº 21/1997, foram alterados pelo art.2º, do Comunicado Decex nº 6/1999, passando a ter a seguinte redação: “3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão. 1. Somente será aceito para comprovação do regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, um dos códigos de enquadramento, relativos a operações de Drawback (81101, 81102, 81103 ou 81104, conforme o caso) mencionados no Anexo "I" (I - Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SECEX No 2, de 22 de dezembro de 1992, e alterações posteriores, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).”

e) Operações ocorridas entre 23/07/1997 e 29/06/1999 – Comunicado Decex nº 21/1997, Anexo V, itens “3” (“É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão.”) e “4” (“Somente será aceito para comprovação do Regime, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo "I" (I Tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria Secex nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).”).

Daí concluir o julgador de piso que essa prescrição normativa já constava na legislação específica do Regime de Drawback há bastante tempo. E que em relação à “Tabela de Enquadramento” (item “4” do anexo G), localizável no endereço eletrônico do Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio (MDIC), também se pode verificar que o código “80.000” é pertinente a uma “operação de exportação normal”, enquanto o código “81.101” se refere a uma operação de exportação vinculada ao “drawback suspensão comum”.

Em razão disso, o acórdão recorrido afirma que os Registros de Exportação contendo o código “80.000” não podem ser considerados como parte integrante do cumprimento das condições listadas no AC de Drawback.

Além disso, acrescenta ainda ser necessária a indicação do número do Ato Concessório de Drawback Suspensão ao qual se vincula o RE porque contém, em tese, mercadoria amparada por citado Regime Aduaneiro Especial e que foi utilizada no processo produtivo do bem a ser exportado, na forma estabelecida pelo Parecer COSIT n. 53/1999, cuja ementa transcreve:

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

Dessa forma, entendeu a turma julgadora “a quo” pelo descumprimento dos deveres instrumentais previstos na legislação de regência do tema, uma vez que os RE apresentados não contêm número correspondente do Ato Concessório de Drawback Suspensão, devendo ser afastados como documentos hábeis a comprovar o atendimento das condições de fruição regular desse incentivo às exportações brasileiras. Para corroborar este entendimento, citou acórdãos do CARF: 3101-001.827 e 3101-001.731, ambos da 1ª Câmara da 3ª Seção.

Em relação ao CFOP das saídas vinculadas ao Drawback, o acórdão recorrido destacou a existência de CFOP específico para a operação de Drawback, correspondente ao código 7.127 para o título “venda de produção do estabelecimento sob o regime de drawback”, do qual consta a seguinte descrição “classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados no estabelecimento sob regime de drawback, cujas compras foram classificadas no código ‘3.127 – compra para industrialização sob o regime de drawback’”.

Portanto, concluiu o acórdão recorrido que o código 7.127 também deveria ter sido informado nas notas fiscais de saída e lançado nos livros de registro de saídas e no livro de registro de apuração do IPI, para que houvesse suporte à comprovação das saídas para exportação vinculadas ao mencionado Regime Aduaneiro Especial, como meio de prova de cumprimento das condições previstas no AC.

Todavia, no caso em análise, a fiscalização aferiu que as NF-S não estavam vinculadas ao Regime de Drawback, o que a levou a concluir que tais exportações não poderiam, durante o procedimento de fiscalização, ser ‘transformadas’ de uma ‘exportação comum’ para uma ‘exportação drawback’.

Em relação ao pedido de prova pericial, com fulcro nos artigos 15 e 16, inciso III, do Decreto n. 70.235/72, a turma julgadora entendeu que não se pode admitir como legítimo que haja demanda pela realização de perícia sobre questões e documentos que já constam dos autos, não demandam qualquer conhecimento técnico específico e que foram objeto da auditoria que culminou na lavratura do auto de infração.

Por todas essas razões, os membros da 1ª Turma da DRJ/FNS julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito lançado.

Intimada em 03/10/2018 do acórdão n. 07-42.679, de fls. 904/916, conforme aviso de recebimento de fl. 922, a recorrente interpôs recurso voluntário, na data de 30/10/2018, alegando, em síntese, o seguinte:

Afirma a recorrente que tem por objeto social fabricação, montagem, comércio, assistência técnica, locação, importação e exportação de caminhões fora-de-estrada e retroescavadeiras destinadas aos segmentos da construção, mineração, serviços públicos, agricultura e pecuária, bem como a importação e exportação de partes, peças e componentes de veículos automotores, dentre outras atividades.

Em razão da alta demanda no mercado internacional por seus produtos, a recorrente requereu a concessão de regime especial de drawback na modalidade suspensão para importar mercadorias classificadas nas posições 8483.40.10 e 8708.60.10 da NCM com o fim de reexportar no prazo previsto em lei.

Por meio dos **Atos Concessórios n. 20040095274 e n. 20040219755** foi autorizado o drawback para que no prazo de 1 ano a recorrente promovesse a exportação dos bens importados que foram incorporados ao produto desenvolvido.

A recorrente promoveu a importação por meio da declaração de importação DI n. 04/0771943-6 – com as adições n. 02, 03, 04, e 5 – e da declaração de importação DI n. 04/09250014-1 – adição n. 02, dos seguintes bens:

- DI 04/0771943-6 – registrada em 05/08/2004
 - 06 Eixos motriz direcional dianteiro para montagem de retroescavadeira marca Randon
 - 11 Eixos motriz traseiro para montagem de retroescavadeira marca Randon
 - 03 Eixos não motriz direcional dianteiro para retroescavadeira.
Adição n. 002: 01 unidade de transmissão TLB2 2x2
Adição n. 003: 02 unidades de transmissão TLB2 4x4
Adição n. 004: 04 unidades de transmissão TLB1 2x2
Adição n. 005: unidades de transmissão TLB1 4x4
- DI 04/0925014-1 – registrada em 15/09/2004
 - 12 Eixos dianteiros não motrizes próprios para caminhão Dumper fora de Estrada
Adição n. 002: kit de reparo e manutenção de eixos, semidesmontada, diversas partes e referências.

Por fim, informa que a recorrente promoveu a importação dos citados bens para serem agregados aos veículos de sua produção com o compromisso de exportação no prazo máximo de 1 ano, sob pena de recolhimento dos tributos que ficaram suspensos por força do drawback concedido.

Transcreve trecho do auto de infração para destacar que as obrigações descumpridas se tratou apenas de obrigações de ordem formal e não material. E ressalta que o lançamento decorre de uma série de falhas e erros cometidos pela recorrente, a qual admite ter descumprido uma série de obrigações formais necessárias para a comprovação do adimplemento do regime de drawback.

Contudo, no entendimento da recorrente, embora reconheça não ter observado a legislação em face das obrigações acessórias decorrentes do drawback suspensão, tal fato não seria suficiente para a descaracterização das operações materialmente realizadas pela recorrente.

Quanto ao mérito propriamente dito, a recorrente alega, com fulcro no art. 113, §3º, do CTN, que a inobservância de obrigação acessória não tem o condão de fazer surgir o fato gerador de tributos incidentes na importação e muito menos de extinguir os efeitos do regime de drawback, como ocorreu mediante a autuação fiscal.

Alega que somente se devidamente comprovado que os produtos não foram exportados é que se poderia fazer incidir a tributação. Todavia, embora tenha verificado a exportação da mercadoria, o julgador “a quo” não considerou a operação realizada simplesmente porque os códigos previstos na legislação de regência não foram observados pela recorrente, a fim de vincular a exportação ao ato concessório.

Sustenta que o regime de drawback está previsto no Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto n. 4.543/2002), em seu art. 335, tem por finalidade o incremento das exportações brasileiras, para melhor resultado na balança comercial e incentivar a indústria nacional.

Recorre ao art. 339 do Regulamento Aduaneiro então vigente para defender que a comprovação do regime de drawback na modalidade de suspensão **“poderá ser concedido e comprovado com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar”**.

Assevera que a decisão de primeira instância não obedeceu a tal comando na medida em que entendeu pela perda do direito à fruição do regime especial por causa do descumprimento das obrigações acessórias no momento das exportações, na espécie, por não considerar hábeis à prova da exportação os documentos acostados pela recorrente porque deles não constava o número do ato concessório.

A recorrente esclarece que as peças, partes e componentes da Declaração de Importação n. 04/0771943-6, registrada em 05/08/2004, foram incorporados ao produto industrializado pela recorrente, no caso específico, retroescavadeira, o qual foi exportado em 18/08/2004, por meio da Declaração de Exportação n. 04/1158063-001.

Do mesmo modo, no dia 19/08/2004, mais duas retroescavadeiras foram exportadas, conforme Registro de Exportação n. 04/1163248-001; no dia 27/08/2004, foram exportadas mais duas retroescavadeiras, conforme Registro de Exportação n. 04/12100063-001; também em 20/09/2004, duas outras retroescavadeiras foram exportadas, conforme Registro de Exportação n. 04/1331171-001; e, finalmente, em 01/10/2004, as quatro últimas retroescavadeiras relacionadas aos Atos Concessórios de drawback foram exportadas, de acordo com o Registro de Exportação n. 04/14006115-001.

Insiste a recorrente em afirmar que todos os bens importados foram posteriormente exportados, uma vez que se incorporaram às mercadorias industrializadas objeto dos registros de exportação, o que comprovaria o cumprimento da obrigação de direito material prevista no referido regime especial aduaneiro.

Em relação à declaração de importação DI n. 04/0925014-1, registrada em 15/09/2004, aduz a recorrente que os fatos praticamente se repetiram, ou seja, as mercadorias importadas (12 eixos dianteiros não motrizes próprios para caminhão Dumper fora de Estrada e kit de reparo e manutenção de eixos, semidesmontada, diversas partes e referências) foram incorporadas aos caminhões fora de estrada exportados na Declaração de Exportação n. 04/1407848-001, em 01/10/2004.

E, em cumprimento aos termos do Ato Concessório, afirma a recorrente ter exportado mais dois caminhões, o primeiro em 22/12/2004, por meio da Declaração de Exportação n. 04/01863080-001, e o segundo em 02/03/2005, conforme Declaração de Exportação n. 05/0300840-001.

Destaca a recorrente que, da mesma forma que ocorreu ao primeiro Ato Concessório, os códigos das operações foram equivocadamente alocados nas Declarações de Exportação, razão pela qual o sistema da RFB não reconheceu as operações e entendeu descumprido o Ato Concessório.

Ressalta a recorrente que em momento algum a decisão recorrida e o próprio auto de infração adotaram por fundamento a ausência de exportação, pelo contrário, tanto a autoridade fiscal quanto o julgador administrativo reconhecem a existência das exportações, contudo, não as aceitou porque a recorrente não vinculou os Registros de Exportação aos Atos Concessórios.

Sustenta que mesmo diante de equívocos no envio de códigos nos processos de exportação, as mercadorias foram exportadas dentro do prazo estabelecido pelos Atos Concessórios, razão pela qual entende ser necessária a modificação integral do acórdão recorrido. Nesse sentido, cita acórdãos do CARF (acórdão n. 302-33711 e acórdão 302-35851) e jurisprudência dos tribunais pátrios (TRF4-AC 5020046-34.2014.4.04.7000, AC 2007.72.05.002127-9, AC 2001.71.08.000376-7, e AC 2003.04.01.002647-3).

Ao final, postula a conversão do processo em diligência para a produção da prova pericial, caso ainda persista alguma dúvida quanto à comprovação das exportações e das devidas vinculações com os atos concessórios do regime especial de drawback suspensão.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

Preliminar**- Conversão do Julgamento em Diligência e Perícia**

Postula a recorrente pela baixa do processo em diligência para realização de perícia, a fim de comprovar-se as exportações e suas respectivas vinculações com os atos concessórios do regime especial do drawback suspensão.

Alega que o acórdão recorrido merece reforma por ter utilizado por fundamento os artigos 36 a 57, inciso IV, 1º do Decreto 7.574/2011, o qual não se encontrava vigente à época da apresentação da manifestação de inconformidade pela recorrente, protocolada em 09 de agosto de 2010.

Não assiste razão à recorrente neste ponto, uma vez que a decisão de piso também reproduziu o art. 16, inciso IV, 1º, do Decreto n. 70.235/72, para indeferir seu pedido de perícia, bem como por considerar que o processo se encontrava em condições de julgamento com as provas já produzidas pela fiscalização e pela recorrente.

Com efeito, descabe a baixa dos autos diligência para realização de prova pericial, visto que todas as provas necessárias no caso concreto seriam perfeitamente carreadas no processo pela própria recorrente, que teve ao longo de todo o processo administrativo fiscal, oportunidades processuais para comprovar a vinculação física e não o fez.

Assim, a diligência não se presta a suprir instrução processual que poderia se dar a contento dentro dos prazos concedidos no âmbito da fiscalização.

Tratando-se de ausência de prova essencial para a confirmação do regime de drawback na modalidade suspensão, é caso de se negar a conversão do julgamento em diligência, conforme se conclui da interpretação sistemática do disposto nos arts. 15, 16, IV, e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Entendo ser descabida a invocação do princípio da verdade material, quando a própria recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar seu direito. Dito de outra maneira, não se pode, sob o pretexto de se estar buscando a verdade material, suprir a atividade probatória da parte.

O princípio da verdade material há de ser prestigiado quando o litigante dá provas do direito alegado por meio de documentação hábil, sendo demandado do julgador apenas avançar a partir dessas provas na busca de uma solução analítica e correta. Não se presta tal princípio, porém, para substituir a necessária ação probatória do contribuinte ou desincumbir de ônus que lhe seja próprio.

Do exposto, rejeito o pedido de conversão do julgamento em diligência para realização de perícia.

Do Mérito

O processo tem origem em auto de infração lavrado para exigência de débitos de II, de IPI, da contribuição do PIS/Pasep e da COFINS, acrescidos de multa e juros, relacionados a operações de importação de mercadorias no ano de 2004, em razão de, no entender da Fiscalização, ter sido descumprido o Regime de Drawback Suspensão obtido no período.

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, modalidade objeto do litígio, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado, nas condições e prazos firmados pelo contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

No mérito, reside a controvérsia na possibilidade de se reconhecer como adimplido o compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão independente da demonstração da vinculação física entre os insumos importados com a suspensão do pagamento de tributos e a mercadoria exportada.

Em suma, portanto, um dos fundamentos para negativa de provimento à impugnação, em síntese, é de que as normas regulamentares do incentivo fiscal do drawback suspensão impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado no regime, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produtivos à exportação.

Na vigência das disposições legais do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro de 1985), posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002) o qual, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor), para o regime de drawback suspensão, a norma expressa a necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, devendo os insumos importados ser efetivamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Senão, vejamos:

Regulamento Aduaneiro de 2002:

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 342. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério dest.

E, com a devida vênia, alinho-me ao entendimento do i. Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, em caso semelhante, no Acórdão nº 3401-007.889, no sentido da pertinência entre a vinculação física entre o bem importado e exportado:

“2.1.4. Em assim sendo, a vinculação física entre o bem importado e exportado era regra (e não princípio), condição da conversão da suspensão em isenção do DRAWBACK. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário (no caso a Recorrente) nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.”

Retornando ao caso concreto, ao contrário do que informa a recorrente, o relatório de fiscalização do regime especial de drawback suspensão, de fls. 27/57, não se refere apenas e tão-somente ao descumprimento de obrigações acessórias, pois demonstra, por meio de tabelas relacionando as declarações de importação e os atos concessórios.

Constata-se que, tanto para o Ato Concessório n. 20040095274 (item 8 do relatório), quanto para o Ato Concessório n. 20040219755 (item 9 do relatório), foram identificadas a utilização de peças importadas sob o regime de drawback em produtos destinados ao mercado interno, o que é vedado pela legislação, bem como a utilização de outras peças em produtos exportados sob o regime ordinário, cujo emprego para fins de comprovação do adimplemento do compromisso de exportar não foi aceito pela fiscalização.

No relatório de fiscalização de fls. 27/57, consta que:

43. Em 27/04/2010 é iniciada nova fiscalização para os Atos Concessórios 20040095274 e 2.0040219755 a partir de informações existentes no Siscomex Web – Drawback e no Sistema de Seleção de Contribuintes, para Fiscalização Drawback, recém desenvolvido:

44. Em 05/05/2010 a contribuinte protocolizou resposta ao Termo de Início de , Ação Fiscal onde informava já terem sido os Atos Concessórios número

20040095274 e 20040219755 fiscalizados. Informava, ainda, estar toda documentação solicitada contida nos autos do processo 11020.001704/2007-62.

45. Essa resposta trouxe à presente fiscalização a matéria probatória contida no processo 11020.001704/2007-62. Nos autos existe um documento onde a contribuinte informa ter cumprido na integralidade o compromisso de exportação assumido, relacionando os respectivos RE's: Ato Concessório 20040095274 - RE's número 041158063001, 041163248001, 041210063001, 041331171001 e 041406115001; Ato Concessório 20040219755 - REs 041407848001; 041863d80001 e 050300840001.

46. Confrontamos a informação apresentada pela contribuinte com aquelas existentes nos sistemas de seleção de contribuintes para fiscalização e encontramos inconsistências. A seguir consultamos os sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e descobrimos que TODOS os RE's informados apresentavam pelo menos uma irregularidade impeditiva para que os mesmos fossem aceitos como comprovantes do adimplemento do Compromisso de exportação. Consolidamos essas irregularidades na tabela infra (...).

Dentre as irregularidades descritas pela autoridade fiscal em tabelas de fls. 50/54, nenhum dos RE apresentados informou o número do Ato Concessório ao qual se vinculava. Assim, no mérito, reside a controvérsia na possibilidade de se reconhecer como adimplido o compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão independente da demonstração da vinculação física entre os insumos importados com a suspensão do pagamento de tributos e a mercadoria exportada.

Como consta do relatório fiscal, a fiscalização também considerou descumprido o compromisso assumido no referido Ato Concessório (AC), por entender que não houve a vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório.

É de rigor que o Registro de Exportação constitui o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de regime quanto a sua vinculação ao Ato Concessório são obrigações acessórias inerentes ao cumprimento do regime.

Não havendo vinculação entre os Registros de Exportação apresentados e o citado Ato Concessório, resta evidenciado que a contribuinte infringiu ao disposto no artigo 352 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 4543/2002, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, *verbis*:

“Art. 352. A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.”

As normas complementares editadas pela Secex e pela Receita Federal, conforme prerrogativa dada pelo do Regulamento Aduaneiro, não estabelecem meras formalidades

desprovidas de fundamento, mas providências necessárias para que esses Órgãos tenham o controle adequado sob o regime de Drawback Suspensão.

Ao contrário do que sustenta a recorrente, não basta que esteja provado que efetivamente ocorreram as exportações relacionadas pela contribuinte, mas também que elas estejam declaradas em consonância com as normas complementares da Secex e da RFB.

Ademais, cumpre salientar que a legislação vigente à época era mais do que clara no sentido de que o princípio da vinculação física era um princípio intimamente conectado com o Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, situação só alterada após a publicação da MP nº 497, de 2010 (convertida na Lei nº 12.350, de 2010), e, mais especificamente, após a alteração promovida pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2014, na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010.

Note-se que o art. 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 2002) era expresso em vincular os benefícios do drawback suspensão à utilização das mercadorias importadas nos produtos a serem exportados, da mesma forma que constou no art. 389 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 2009):

Art. 341. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas. Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Não se diga que o art. 16, da Lei n. 11.774/2008, com redação dada pela Lei n. 12.350/2010, possui natureza interpretativa e, por isso, nos termos do art. 106, inciso II, b, do CTN, deve retroagir aos fatos geradores, de acordo com o princípio da retroatividade benigna. E tampouco que a permissão contida na lei, em relação à possibilidade de substituição das mercadorias importadas por produtos da mesma espécie, qualidade e quantidade, extinguiu a exigência da vinculação física.

Entendo que não houve exclusão do requisito da vinculação física, mas apenas a permissão legal para a substituição por bens equivalentes para a fruição do benefício, contudo, permanece o princípio básico do regime a utilização da mercadoria importada ou equivalente na industrialização do produto a ser exportado.

Nesse sentido, há diversos julgados no âmbito deste Conselho, após a edição da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2014, que sustentam este entendimento, vejamos:

“REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE MATÉRIA-PRIMA IMPORTADA E PRODUTO EXPORTADO. REQUISITO. A vinculação física entre o insumo importado com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação por força da aplicação do benefício de Drawback e o correspondente produto exportado constitui um requisito para que o Regime seja considerado adimplido.” (Processo nº 10831.001223/2001-54, Acórdão nº 9303-012.894, sessão de 17.02.2022, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

“DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. No regime de Drawback, modalidade suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeitase à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.” (Processo nº 12452.000484/2009-02, Acórdão nº 9303-012.034, sessão de 19.10.2021, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos – redator designado)

“COEXISTÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA VINCULAÇÃO FÍSICA COM O DA FUNGIBILIDADE. PORTARIA CONJUNTA RFB/SECEX nº 467/2010. Não há de se entender no regime aduaneiro de drawback, o princípio da equivalência/fungibilidade, como excludente do princípio da vinculação física, e sim como complementar, sendo para cada ato concessório, as quantidades de bens fungíveis/equivalentes utilizadas no processo produtivo, complementares às quantidades dos produtos importados, portanto, igual a quantidade dos produtos importados não utilizados na produção dos produtos finais a serem exportados. Decorre deste, entendimento, que para os bens equivalentes/fungíveis são necessários os mesmos controles contábeis utilizados para comprovar a vinculação física dos produtos importados e exportados.” (Processo nº 10508.720515/2016-48, Acórdão nº 3201-009.804, 27.09.2022, Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior)

“DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O requisito da “vinculação física” para fruição do regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, pode ser comprovado mediante

cumprimento, por parte da beneficiária do drawback, dos requisitos enumerados no artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 1.618/2014. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106, II "b" do Código Tributário Nacional." (Processo nº 11020.001595/2007-83, Acórdão nº 3402-009.773, sessão de 14.12. 2021, Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz)

Deste modo, não houve afastamento absoluto da vinculação física definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106, II, "b", do Código Tributário Nacional."

Vejamos o que diz o art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008:

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010) (destaquei)

O ato conjunto a que se refere o § 2º acima é a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2014, que promoveu alterações na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010, passando a assim dispor:

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente: (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - realizem as mesmas funções; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta Secex RFB nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 2º O disposto no caput: (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente; (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

III - poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta Secex RFB nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

O § 6º acima é cristalino ao determinar que haverá retroatividade desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A, que, por sua vez, assim dispõe:

Art. 6º-A Para fins de fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levará em consideração as operações cursadas ao amparo do regime segundo o critério contábil de ordem primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS). (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

Parágrafo único. O beneficiário do regime deverá prestar, na forma e nos prazos estabelecidos pela RFB, informações adicionais relativas às operações conduzidas ao amparo desta Portaria. (Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618, de 02 de setembro de 2014)

Portanto, é requisito para o benefício da retroatividade a comprovação do disposto no art. 6º-A da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010.

A questão da vinculação física do drawback foi objeto de recentes debates em alguns julgados na **Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**, onde foi decidido pelo afastamento do princípio da vinculação física apenas para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/07/2010, mantendo-se a aplicação desse princípio para fatos geradores ocorridos antes do referido marco temporal.

Vejam-se, nesse sentido, as razões de decidir do Acórdão 9303-016.062, julgado em 08/10/2024, nos termos do voto do i. conselheiro relator Alexandre Freitas Costa sobre a matéria, as quais adoto como minhas próprias razões de decidir:

“(…) Inicialmente, é fundamental destacar que o Princípio da Vinculação Física constitui o alicerce do Regime Aduaneiro Especial de Drawback – modalidade Suspensão, tendo o Decreto nº 3.904, de 31 de agosto de 2001, ao abordar este princípio, feito referência direta no artigo 3º, nos seguintes termos:

"Art. 3º - As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de drawback deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

De igual forma, o Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, antigo Regulamento Aduaneiro, manteve a redação do artigo 3º do Decreto nº 3.904/01 em seu artigo 341:

"Art. 341 - As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

O Parecer Normativo/CST/nº 12/79 reforça esta orientação ao estabelecer que, no caso de Drawback, a vinculação é de natureza física, exigindo que o bem importado seja obrigatoriamente exportado ou que as matérias-primas e produtos intermediários importados sejam totalmente utilizados na industrialização dos bens destinados à exportação.

Com base nos dispositivos acima mencionados, e entendendo que a vinculação física entre o produto importado e exportado é um requisito essencial para que o contribuinte usufrua dos benefícios do regime de Drawback - Suspensão, rejeito os argumentos da Recorrente de que a exportação das mercadorias produzidas com a utilização dos insumos importados seria suficiente, independentemente da observância do princípio da vinculação física.

Entretanto, no que tange à possibilidade de que os produtos importados, sujeitos ao benefício fiscal, possam ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, cumpre recordar que o termo "da mesma espécie, qualidade e quantidade" se aplica a produtos fungíveis, conforme preceitua o artigo 85 do Código Civil:

"São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade."

Tal dispositivo estabelece que bens que apresentem as mesmas características de espécie, qualidade e quantidade podem ser substituídos por outros.

Com efeito, com a inovação legislativa advinda da nova redação do art. 17 da Lei n.º 11.774/2008, dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350/2010, a observância do princípio da vinculação física para a fruição da modalidade de drawback-suspensão passou a considerar a particularidade do produto importado, conferindo maior segurança jurídica e equidade aos sujeitos passivos.

Assim, o princípio da vinculação física foi afastado quando o beneficiário do regime suspensivo foi autorizado a importar insumos do exterior, vendê-los no mercado interno e, posteriormente, adquirir outros, também no mercado interno, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade para empregá-los no processo de industrialização dos produtos a serem exportados.

Diante disso, considerando que os fatos geradores do presente processo ocorreram no ano de 2004, enquanto a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, que veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467 de 25/03/2010, para permitir a aplicação da fungibilidade no drawback brasileiro, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010, a viabilizar a substituição dos insumos por outros equivalentes ou idênticos foi expressa ao consignar no § 6º do art. 5-A, que se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, há de ser dado provimento ao Recurso Especial para determinar a aplicação do princípio da vinculação física e restabelecer a integralidade da autuação fiscal.”

Diante do exposto, rejeito a preliminar de conversão do julgamento em diligência para realização de perícia e, no mérito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário para não afastar a aplicação do princípio da vinculação física aos fatos geradores do caso em análise, correspondentes ao ano de 2004, mantendo-se a integralidade do crédito tributário.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA