



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12719.001256/2010-15
ACÓRDÃO	3402-013.088 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LULI INDUSTRIA E COMERCIO DE CONFECÇOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 2004, 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, e não havendo a ocorrência de qualquer das circunstâncias previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2004, 2005

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF Nº 156.

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário ocorre no primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores ao término do prazo fixado para a realização das exportações, nos termos do art. 173, I, do CTN. Aplicação da Súmula CARF nº 156. Não configurada a decadência quando o lançamento é efetuado dentro do quinquênio contado desse marco.

DRAWBACK SUSPENSÃO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA. SÚMULA CARF Nº 227.

Para operações anteriores a 28/07/2010, exige-se a comprovação da vinculação física entre os insumos importados com suspensão tributária e os produtos exportados. A apresentação de documentos que evidenciam apenas correlação global entre importações, produção e exportações não é suficiente para demonstrar o cumprimento do regime. Aplicação da Súmula CARF nº 227.

REGISTRO DE EXPORTAÇÃO DRAWBACK SUSPENSÃO. INFORMAÇÕES ESSENCIAIS. INOBSERVÂNCIA. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

A não informação do correto enquadramento da operação de exportação no campo 2-a do RE e/ou a não informação do número do Ato Concessório de Drawback no campo 24 desse RE têm implicações tributárias. Tais informações se prestam a controlar o Regime Especial de Drawback suspensão, podendo ocasionar o seu descontrole o não pagamento dos tributos devidos. Ou seja, tal controle tem cunho administrativo aduaneiro-tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que alega o caráter confiscatório da multa aplicada, tendo em vista a incidência da Súmula CARF nº 2, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles acompanharam a relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria qualificada.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 07-43.509**, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, mantendo em parte o lançamento de ofício.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2004, 2005

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O termo inicial do prazo decadencial dos créditos tributários suspensos por força do regime especial Drawback suspensão se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao término do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPETÊNCIA.

Compete à Secretaria de Comércio Exterior (Secex) o controle administrativo do regime de drawback na modalidade suspensão, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação e a fiscalização do regime.

PIS/PASEP IMPORTAÇÃO E COFINS IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. EFEITO VINCULANTE.

As Notas PGFN/CASTF nº 1.254/2014 e PGFN/CRJ nº 480/2017 vinculam a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por força dos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, à declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, logo deve-se considerar somente o valor aduaneiro como base de cálculo da contribuição incidente na importação.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

O descumprimento das condições estabelecidas em Ato Concessório e na legislação de regência enseja a cobrança de tributos relativos às mercadorias importadas sob regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, acrescidos dos encargos previstos em lei.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

O presente processo refere-se aos autos de infração de fls. 02 a 30, acompanhados do Relatório Fiscal de fls. 31 a 46, lavrados para exigência do Imposto de Importação - II, do PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação

acrescidos dos respectivos juros de mora e multa de ofício, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 542.050,80, pelo descumprimento das obrigações assumidas no regime de Drawback.

O importador, por meio dos Atos Concessórios – AC nº 20030118034, 20040110982, 20040015130, 20040161641 e 20050217747, submeteu a despacho de importação as Declarações de Importação – DI nº 03/0697911-4, 04/08151174-3, 04/0452732 3, 04/0917970-6, 04/1096596-5, 05/0876473-9 e 05/0876474-7, sob Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, fios de polyester texturizado, no período de 2003 a 2005. Ao término do prazo fixado nos referidos AC, o importador deveria efetuar a exportação dos bens empregados em seu processo produtivo. Findo o prazo regulamentar estabelecido no regime, constatou-se que o beneficiário não adotou nenhum dos procedimentos previstos no art. 342 do Regulamento Aduaneiro. Abaixo as condições dos AC e dados das DI:

Ato Concessório	Status no Siscomex	Data de validade do AC	NCMs dos produtos a serem exportados	DIs	Data de desemb. das DIs	Peso Liq. Import. (Kg.)	NCM da mercadoria importada
20030118034	Baixado	12/09/2003 a 01/09/2005	61062000 61099000 61052000 61044300 61045300 61103000 61143000	03/0697911-4	12/09/2003	23.595	54023300
20040110982	Deferido	18/08/2004 a 18/08/2006	61062000 61052000	04/0815174-3	18/08/2004	40.320	54023300
20040015130	Baixado	14/05/2004 a 14/05/2006	61044300 61045300 61062000 61099000 61103000 61143000 61091000 61052000	04/0452732-3	14/05/2004	23.496	54023300
20040161641	Em processo de baixa	15/09/2004 a 15/09/2005	61062000 61052000	04/0917970-6 04/1096596-5	15/09/2004 29/10/2004	46.860 20.160	54023300
20050217747	Inadimplente Total	25/08/2005 a 25/08/2007	61062000	05/0876473-9 05/0876474-7	02/09/2005 25/08/2005	22.440 22.440	54023300

A empresa incluiu nos documentos apresentados Laudo Técnico para Importação em Regime de Drawback Suspensão, emitido pela Fundação Blumenauense de Estudos Têxteis - FBET (fls. 66 e 67), no qual é indicada a estimativa de perda de

26,30 % do produto importado (Fios 100% polyester texturizado crú pty 150 - código NCM 5402.33.00), no processo de confecção dos produtos a serem exportados pela interessada.

Os Registros de Exportação – RE analisados estão dispostos no quadro de folhas 36 a 39. O contribuinte apresentou à fiscalização, na sequência das fls. 63 a 1001, vários extratos de RE que ampararam exportações ora em análise.

Foi feita análise das DI, dos RE e dos AC, e pode ser estabelecida a real situação do cumprimento do compromisso de exportar formalizado em cada AC. Dos fatos apurados, constatou-se que a interessada não comprovou o cumprimento do compromisso de exportar assumido, total ou parcialmente, nos AC fiscalizados. As quantidades autorizadas, realizadas e não realizadas podem ser conferidas no quadro abaixo:

AC	Quantidades (em Kg. líquido)									
	Na Importação				Na Exportação (após a aplicação do índice de 26,3% de perda na produção)					
	NCM	Autorizada	Realizada	%	NCMs	Autorizada	Realizada	%	Não realizada	%
20030118034	54023300	23.595	23.595	100						
					Conf Tabela 1	17.389,51	12.559,40	72,22	4.830,11	27,78

AC	Quantidades (em Kg. líquido)									
	Na Importação				Na Exportação (após a aplicação do índice de 26,3% de perda na produção)					
	NCM	Autorizada	Realizada	%	NCMs	Autorizada	Realizada	%	Não realizada	%
20040110982	54023300	40.320	40.320	100						
					Conf Tabela 1	29.715,84	470,720	1,58	29.345,12	98,42

AC	Quantidades (em Kg. líquido)									
	Na Importação				Na Exportação (após a aplicação do índice de 26,3% de perda na produção)					
	NCM	Autorizada	Realizada	%	NCMs	Autorizada	Realizada	%	Não realizada	%
20040015130	54023300	23.496	23.496	100						
					Conf Tabela 1	17.316,55	970,038	5,61	16.346,17	94,39

AC	Quantidades (em Kg. líquido)									
	Na Importação				Na Exportação (após a aplicação do índice de 26,3% de perda na produção)					
	NCM	Autorizada	Realizada	%	NCMs	Autorizada	Realizada	%	Não realizada	%
20040161641	54023300	67.020	67.020	100						
					Conf Tabela 1	49.393,74	7.100,96	14,38	42.292,78	85,62

AC	Quantidades (em Kg. líquido)									
	Na Importação				Na Exportação (após a aplicação do índice de 26,3% de perda na produção)					
	NCM	Autorizada	Realizada	%	NCMs	Autorizada	Realizada	%	Não realizada	%
20050217747	54023300	44.880	44.880	100						
					Conf Tabela 1	33.076,56	0	0	33.076,56	100

Findo o prazo estabelecido no regime Drawback:

- o beneficiário exportou apenas parcialmente as mercadorias a que se comprometeu, através dos AC aqui tratados;
- o beneficiário do regime não tomou nenhuma das providências preconizadas no artigo 342 do Regulamento Aduaneiro, para extinção do Regime, em relação ao restante das importações efetuadas com a suspensão de tributos;

- não foram consideradas plenamente satisfeitas as exigências para a aceitação de todos os RE apresentados pelo contribuinte, como documentação hábil de comprovação da exportação, pelos motivos expostos às fls. 32 a 42.

Sendo assim, resolve-se a suspensão, exigindo-se os tributos e acréscimos legais devidos relativos às DI amparadas pelos AC sob fiscalização, cabendo portanto, o lançamento dos tributos ali suspensos, de acordo com o levantamento efetuado do percentual de exportação não realizado.

A interessada foi cientificada em 18/05/2010 (fls. 10, 18, 26, 29, 43 e 1013) e apresentou impugnação em 07/07/2010 (fls. 1017 a 1032), alegando que:

- os valores ora exigidos se encontram atingidos pela decadência. Isto porque, entre os fatos geradores e o lançamento realizado pelo Fisco, houve o transcurso de prazo superior a 5 anos (seja do primeiro dia do exercício seguinte, seja do fato gerador).

- as DI nº 03/0697911-4 e nº 04/0452732-3 estão baixadas, ou seja, foi cumprida a condição de exportar as mercadorias importadas dentro do prazo estipulado no regime de Drawback Suspensão. Cabe ao Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) e à Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), a observância do cumprimento dos requisitos do regime especial do Drawback Suspensão, conforme o art. 57 da Portaria SECEX nº 14/2004. O agente fiscalizador da Inspeção da Receita Federal do Brasil em Florianópolis não teria competência para rever o ato do DECEX.

- no dia 7 de setembro de 2004, as instalações da contribuinte foram destruídas por um incêndio, de forma que grande parte de seus estoques, inclusive aqueles importados através da DI nº 04/0815174-3 (Ato Concessório nº 20040110982 – fls. 395/400), foram destruídos. Assim, ficou impossibilitada de realizar a operação posterior (industrialização e remessa para o exterior). O incêndio decorreu de evento alheio à vontade da insurgente, e foi inevitável. Trata-se de caso fortuito ou força maior. Portanto, os tributos não podem ser exigidos. A partir do momento em que venceram os atos concessórios, a beneficiária apresentou os requerimentos para a liquidação dos compromissos perante o órgão concedente do benefício (SECEX/DECEX), sem nenhum encargo.

- seria inconstitucional a base de cálculo prevista no art. 7º - I, da Lei nº 10.865/04, já que o art. 149 - §2º - III - "a", da CF, elegeu somente o valor aduaneiro. Na forma de apuração do PIS-Importação e da Cofins-Importação, cumpre dizer que é inconstitucional a previsão de que, na sua base de cálculo, sejam incluídos os valores de outros impostos incidentes na respectiva importação, tal como o Imposto de Importação.

- o valor cobrado a título de multa é desproporcional e abusivo, violando os princípios de vedação ao confisco, da capacidade contributiva, do devido processo legal, da razoabilidade e da proporcionalidade.

- não agiu com dolo, fraude ou má-fé.

Requer seja julgada procedente a impugnação para cancelar o crédito tributário em sua totalidade. Na pior das hipóteses, cancelar o crédito tributário em relação

às DI nº 03/0697911-4 e nº 04/0452732-3, por incompetência da SRFB para rever os atos da SECEX/DECEX e, quanto à DI nº 04/0815174-3, por terem as mercadorias sido destruídas em incêndio ocorrido nas instalações da empresa.

A Contribuinte foi intimada da decisão pela via postal em data de **01/04/2019** (e-fls. 1130), apresentando o Recurso Voluntário em **12/04/2019** (e-fls. 1132), o que fez com pedido os mesmos argumentos da peça de impugnação.

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

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Todavia, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo do argumento sobre o caráter confiscatório da multa aplicada, tendo em vista a incidência da Súmula CARF nº 2.

2. Preliminares

2.1. Da alegada incompetência da Receita Federal do Brasil para revisão do cumprimento do regime de drawback suspensão

A Recorrente sustenta que a Receita Federal do Brasil não detém competência para revisar o cumprimento do regime de drawback suspensão, especialmente em relação às Declarações de Importação nº 03/0697911-4 e nº 04/0452732-3, sob o argumento de que tais operações teriam sido consideradas “baixadas” no SISCOMEX pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX/DECEX, a quem caberia a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

A preliminar não merece prosperar.

Com efeito, não se confunde a competência para concessão e controle administrativo do regime aduaneiro especial com a competência para fiscalização tributária e constituição do crédito tributário.

Nos termos da legislação de regência, o regime de drawback, em sua modalidade suspensão, implica a suspensão da exigibilidade dos tributos incidentes na importação, condicionada ao cumprimento de obrigação futura — a exportação dos produtos resultantes do processo produtivo. Não cumprida a condição, opera-se a exigibilidade dos tributos suspensos.

Nesse contexto, ainda que a SECEX/DECEX detenha competência para a concessão do regime e acompanhamento administrativo dos atos concessórios, compete à Receita Federal do Brasil, por força de suas atribuições legais, a fiscalização do cumprimento das obrigações

tributárias e, sendo o caso, a constituição do crédito tributário correspondente aos tributos cuja suspensão restou resolvida.

A eventual indicação de “baixa” no SISCOMEX não tem o condão de afastar o dever da autoridade fiscal de verificar, no exercício de sua competência própria, a ocorrência do fato gerador e o efetivo cumprimento das condições do regime, especialmente quando há indícios de inadimplemento ou inconsistências entre os registros administrativos e a realidade fática apurada.

Ademais, a atuação da Receita Federal não se dá em substituição à SECEX, tampouco implica revisão de ato administrativo concessivo do regime, mas sim no âmbito da verificação do cumprimento das condições que condicionam a fruição do benefício fiscal e na consequente exigência dos tributos devidos quando constatado o descumprimento.

Portanto, rejeita-se a preliminar.

2.2. Da alegada nulidade do lançamento por vício material

A Recorrente sustenta, ainda, a nulidade integral do lançamento sob o argumento de que, tendo a autoridade julgadora de primeira instância reconhecido erro na base de cálculo das contribuições (PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação), não poderia ter promovido mero ajuste no lançamento, devendo declarar sua nulidade total, por se tratar de vício material.

Também não assiste razão à Recorrente.

Inicialmente, cumpre destacar que o processo administrativo fiscal se rege pelos princípios da verdade material e da legalidade, os quais autorizam a autoridade julgadora a examinar integralmente o lançamento, podendo mantê-lo, modificá-lo ou cancelá-lo, no todo ou em parte, conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

A correção de valores exigidos, quando identificados equívocos na apuração da base de cálculo ou na quantificação do crédito tributário, não implica inovação do lançamento nem alteração de seus fundamentos jurídicos essenciais, mas constitui providência inerente ao controle de legalidade do ato administrativo.

No caso concreto, o reconhecimento, pela decisão de primeira instância, de erro na base de cálculo das contribuições não desnatura a materialidade da infração apurada — qual seja, o descumprimento das condições do regime de drawback e a consequente exigibilidade dos tributos suspensos. Trata-se, portanto, de ajuste quantitativo do crédito tributário, e não de vício que comprometa a própria existência ou validade do lançamento.

A nulidade do lançamento somente se justifica quando verificado vício insanável que comprometa seus elementos essenciais, como a ausência de descrição do fato gerador, a identificação incorreta do sujeito passivo ou a inexistência de suporte fático para a exigência. Não é essa a hipótese dos autos.

Ao contrário, o lançamento contém todos os elementos necessários à sua compreensão e ao exercício do direito de defesa, tendo sido apenas parcialmente ajustado para adequação à correta base de cálculo, em observância, inclusive, a entendimento vinculante da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Admitir a nulidade integral do lançamento em situações como a presente implicaria prestigiar formalismo excessivo em detrimento da verdade material, contrariando a lógica do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, não há falar em vício material apto a ensejar a nulidade do lançamento, motivo pelo qual igualmente rejeita-se a preliminar em referência.

2.3. Da decadência

A Recorrente suscita a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, defendendo a aplicação do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, sob o argumento de que os tributos em questão se sujeitariam ao lançamento por homologação.

A preliminar não merece acolhida.

No regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, a exigibilidade dos tributos incidentes na importação permanece suspensa até o cumprimento da condição resolutória consistente na realização das exportações nos termos e prazos fixados no Ato Concessório.

Assim, não há que se falar em pagamento antecipado ou em lançamento por homologação, mas sim em hipótese em que o fato gerador da exigência tributária somente se aperfeiçoa com o inadimplemento do regime, verificado após o término do prazo concedido para exportação, acrescido do prazo legal de trinta dias para regularização.

Nesse sentido, encontra-se pacificado no âmbito deste Conselho o entendimento consubstanciado na **SÚMULA CARF Nº 156**, segundo a qual:

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário ocorre no primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores ao término do prazo fixado para a realização das exportações, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Aplicando-se tal entendimento ao caso concreto, tem-se que os Atos Concessórios objeto da autuação apresentam os seguintes marcos decadenciais:

Ato Concessório	Data de vencimento do AC (prazo de exportação)	Termo inicial da decadência	Termo final da decadência
20030118034	01/09/2005	01/01/2006	01/01/2011
20040161641	15/09/2005	01/01/2006	01/01/2011
20040015130	14/05/2006	01/01/2007	01/01/2012
20040110982	18/08/2006	01/01/2007	01/01/2012

Ato Concessório	Data de vencimento do AC (prazo de exportação)	Termo inicial da decadência	Termo final da decadência
20050217747	25/08/2007	01/01/2008	01/01/2013

Por sua vez, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado em 17/05/2010, tendo a contribuinte sido regularmente cientificada em 18/05/2010, marco este relevante para a aferição da tempestividade do lançamento.

Dessa forma, observa-se que, para todos os Atos Concessórios fiscalizados, o lançamento ocorreu antes do termo final do prazo decadencial, sendo que o primeiro prazo a se encerrar somente ocorreria em 01/01/2011.

Consequentemente, não há falar em decadência do direito de lançar, motivo pelo qual igualmente afasto tal preliminar.

3. Mérito

Trata-se de processo administrativo instaurado para exigir Imposto de Importação, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, com juros de mora e multa de ofício, em razão de suposto descumprimento de obrigações assumidas no regime aduaneiro especial de drawback suspensão. O crédito tributário originalmente lançado totalizou R\$ 542.050,80, sendo R\$ 308.119,92 de II, R\$ 41.728,20 de PIS/Pasep-Importação e R\$ 192.202,69 de Cofins-Importação.

A Fiscalização apurou operações amparadas pelos Atos Concessórios nºs 20030118034, 20040110982, 20040015130, 20040161641 e 20050217747, vinculados às DI nºs 03/0697911-4, 04/0815174-3, 04/0452732-3, 04/0917970-6, 04/1096596-5, 05/0876473-9 e 05/0876474-7, referentes à importação de fios de poliéster texturizado, no período de 2003 a 2005.

Ao término dos prazos fixados nos Atos Concessórios, cabia à beneficiária comprovar a exportação dos bens produzidos com o emprego desses insumos, ou, alternativamente, promover uma das formas legais de regularização do regime.

A Fiscalização concluiu que tal comprovação não foi produzida de forma integral e idônea, nem houve adoção das providências previstas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.

Quanto aos Registros de Exportação, a Fiscalização registrou que a contribuinte apresentou extratos de RE em grande volume, referentes aos Atos Concessórios fiscalizados. Contudo, consignou que a maioria desses REs foi entregue de forma incompleta e, nos documentos efetivamente examinados, verificou duas impropriedades centrais: **ausência do número do Ato Concessório no campo 24 e enquadramento da operação, no campo 2-a, sob o código 80000 – exportação normal**, e não sob o enquadramento próprio do drawback.

Com relação à vinculação formal dos Atos Concessórios, apenas a título de argumentação, observo que entendo que os requisitos legais dos regimes aduaneiros especiais são considerados como “condição” no sentido técnico-jurídico.

E, na conceituação dada ao termo “condição” (art. 121 do Código Civil), tem-se que as consequências de eventual não observação da *conditio iuris*, devem ser interpretadas à luz da Teoria do Adimplemento dos requisitos legais, que conduz aos conceitos de **adimplemento absoluto** e **adimplemento imperfeito ou relativo**.

O descumprimento de simples deveres instrumentais (ou obrigações acessórias), consistentes na ausência de vinculação das exportações ocorridas aos respectivos Atos Concessórios ou, ainda, o **cumprimento imperfeito**, *per si*, não gera a exigência do crédito tributário, mas tão somente a sujeição do sujeito passivo à multa prevista na legislação aduaneira, sem obrigação de pagamento do tributo, em especial pela impossibilidade de utilização de tributo como sanção de ato ilícito, consoante previsão do Artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Destaco as lições do ilustre Doutrinador Solon Sehn em seu artigo “*Efeitos Jurídicos do Descumprimento do Drawback – Tributos e Penalidades*”:

No drawback-suspensão, essas obrigações alternativas encontram-se previstas no art. 390 do Regulamento Aduaneiro, que assim estabelece:

Art. 390. 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:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010);

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

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

Portanto, apenas o inadimplemento absoluto das obrigações principais do regime aduaneiro - o desvio de finalidade e a não exportação - autoriza a cobrança do crédito tributário devido por ocasião do ingresso da mercadoria no território nacional. Isso, porém, não se dá em função da ocorrência de um evento futuro e incerto, mas porque, no âmbito do controle aduaneiro diferenciado aplicável ao regime especial, é

evidenciada a finalidade de integração do produto estrangeiro no mercado nacional. Não é por outro motivo que a cobrança retroage à data do registro da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira competente. O mesmo ocorre quando a mercadoria, por não ter sido reexportada ou exportada, permanece indevidamente no território nacional.

Considerando os fundamentos acima e, diante do fato de ser incontroverso que as exportações efetivamente ocorreram, restando apenas a acusação de ausência de vinculação física das mercadorias, entendo por configurado o cumprimento imperfeito quanto aos deveres instrumentais.

Entretanto, esta Relatora deve aplicar a **SÚMULA CARF nº 227**, que assim prevê:

SÚMULA CARF Nº 227

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

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

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

Os fatos em exame são todos anteriores a essa data-limite, já que os Atos Concessórios e as operações de importação e exportação discutidas nos autos situam-se entre 2003 e 2005.

Diante da obrigatoriedade em se observar a vinculação física entre os insumos importados e os produtos finais exportados, passo à análise da comprovação constante dos autos.

Analisando os autos, verifica-se que a Fiscalização, já no início dos trabalhos, intimou a contribuinte a apresentar, entre outros documentos, os extratos dos Atos Concessórios, os extratos das Declarações de Importação, os extratos dos Registros de Exportação, os despachos de exportação, os comprovantes das exportações vinculadas aos Atos Concessórios e elementos de controle do regime. A própria interessada informou quais documentos efetivamente possuía e entregou, discriminando, por Ato Concessório, extratos de RE, extratos de DI, laudo técnico e organograma do processo produtivo; contudo, também declarou expressamente que não possuía o livro ou controle equivalente solicitado pela fiscalização.

Esse dado é particularmente relevante. Em um regime que, à época dos fatos, exigia vinculação física entre insumo importado e produto exportado, a inexistência de livro de controle de estoque, razão de produção ou mecanismo equivalente de rastreabilidade fragiliza de modo decisivo a comprovação do cumprimento do regime.

A falta desse controle interno impede reconstruir, com segurança, o percurso do insumo importado desde a entrada no estabelecimento, passando pelo processo industrial, até sua incorporação aos produtos exportados.

Ainda assim, a Recorrente procurou demonstrar o cumprimento do drawback por meio de um conjunto documental composto, essencialmente, por:

- (i) Extratos dos Registros de Exportação;
- (ii) Notas fiscais e memorandos de exportação;
- (iii) Extratos das Declarações de Importação;

- (iv) Extratos dos Atos Concessórios;
- (v) Laudo técnico de perda no processo produtivo; e
- (vi) Organograma do processo de produção.

Com efeito, a Fiscalização descreveu a metodologia adotada na análise dos REs: primeiro, verificou se os produtos exportados eram classificáveis nas posições NCM autorizadas nos Atos Concessórios; em seguida, verificou o enquadramento da operação no campo 2-a do RE; depois, examinou se havia vínculo expresso com o Ato Concessório por meio do registro no campo 24; por fim, confirmou a tempestividade das exportações em relação ao prazo de validade de cada Ato. Somente os REs que satisfaziam cumulativamente esses requisitos foram considerados válidos.

Esse procedimento mostra-se consentâneo com a exigência de vinculação física então incidente. Não basta demonstrar que houve exportações de mercadorias fabricadas pela empresa; é indispensável demonstrar que as exportações aptas a comprovar o regime são aquelas corretamente vinculadas ao respectivo Ato Concessório e compatíveis, em espécie, quantidade e temporalidade, com os insumos importados sob suspensão.

Os próprios autos trazem exemplos de documentos produzidos pela contribuinte que ilustram essa dificuldade probatória. Há notas fiscais de remessa e de exportação mencionando, em observações, que a mercadoria seria exportada por intermédio de C&A Modas Ltda. e fazendo referência ao respectivo Ato Concessório de drawback.

Também constam memorandos de exportação e REs com dados de fabricante, mercadoria e quantidades. Esses documentos, porém, quando tomados isoladamente, revelam apenas a existência de operações comerciais e de exportações relacionadas à cadeia produtiva da recorrente. Eles não suprem, por si sós, a necessidade de um encadeamento probatório completo apto a demonstrar que o fio de poliéster importado sob suspensão foi efetivamente consumido na fabricação dos bens específicos exportados ao amparo de cada Ato Concessório.

Também foi apresentado Laudo Técnico para Importação em Regime de Drawback Suspensão, emitido pela Fundação Blumenauense de Estudos Têxteis – FBET, indicando estimativa de perda de 26,30% do produto importado no processo de confecção. A fiscalização aceitou esse índice técnico e o utilizou em favor da contribuinte para calcular o peso líquido máximo exportável, já descontadas as perdas de industrialização.

O Laudo Técnico, entretanto, tem função meramente quantitativa: ele auxilia a estabelecer o coeficiente técnico de transformação e de perda, mas não substitui a prova da vinculação física entre determinado lote ou quantidade de insumo importado e os produtos exportados. Em outras palavras, o laudo ajuda a apurar o “quanto” poderia ser exportado a partir do insumo importado, mas não comprova, sozinho, “quais” exportações correspondem efetivamente àquele insumo.

A própria fiscalização deixou claro que, de posse dos REs válidos, dos extratos das DIs e do laudo de perda, procedeu ao cotejo entre o peso líquido importado e o peso líquido

exportado, abatendo-se o percentual de perda de 26,3%, a fim de apurar se houve cumprimento integral dos quantitativos autorizados. Portanto, mesmo adotando o índice técnico favorável à recorrente, o resultado permaneceu desfavorável.

Outro aspecto relevante é que, diante das inconsistências da documentação entregue pela contribuinte, a autoridade fiscal precisou promover extração direta dos dados dos REs no sistema informatizado da Receita Federal, montando tabelas próprias para reconstituir a real situação do cumprimento do compromisso de exportar.

Foram então juntados extratos do SISCOMEX relativos aos ACs 20030118034, 20040110982, 20040015130 e 20040161641; quanto ao AC 20050217747, não havia sequer dados de exportação para reconstituição, por se encontrar em situação de inadimplência total, o que foi corroborado pela ausência de qualquer documento comprobatório apresentado pela empresa.

Essa circunstância reforça a conclusão de insuficiência probatória. Se a prova da empresa fosse robusta e coerente, não seria necessário à fiscalização reconstruir, por meios próprios, a malha documental das exportações; a reconstituição fiscal tornou-se necessária justamente porque os documentos apresentados eram incompletos, incoerentes ou inaptos a demonstrar a correlação exigida pelo regime.

No que toca aos quantitativos efetivamente apurados, o relatório fiscal — reproduzido na decisão de primeira instância — consignou diferenças relevantes entre as quantidades que poderiam ter sido exportadas e aquelas efetivamente comprovadas por REs considerados válidos. Foi apurada quantidade não realizada de 4.830,11 kg no AC 20030118034 (27,78%), 29.345,12 kg no AC 20040110982 (98,42%), 16.346,17 kg no AC 20040015130 (94,39%), 42.292,78 kg no AC 20040161641 (85,62%) e 33.076,56 kg no AC 20050217747 (100%).

É verdade que, em relação ao AC nº 20040110982, a DRJ afastou a exigência por ter reconhecido o sinistro comprovado e a consequente baixa do ato, exonerando os tributos correspondentes. Esse ponto, favorável à contribuinte, permanece preservado no julgamento. Mas, justamente por isso, o exame do mérito remanescente torna-se ainda mais eloquente: mesmo excluído o Ato Concessório atingido pelo incêndio em extensão reconhecida pela instância de origem, subsistem os demais Atos com comprovação deficiente do compromisso de exportar.

A defesa sustenta, em essência, que a existência de REs, notas fiscais, memorandos e referências ao drawback em documentos comerciais deveria bastar para demonstrar a regularidade das operações.

Ocorre que, sob a disciplina aplicável aos fatos anteriores a 28/07/2010, reafirmada pela Súmula CARF nº 227, o regime de drawback suspensão pressupunha vinculação física entre os insumos importados com suspensão tributária e os produtos exportados. Essa vinculação não se presume, tampouco se satisfaz com a mera presença de alusões ao Ato Concessório em notas fiscais comerciais, nem com a apresentação genérica de exportações realizadas pela empresa ou por interveniente exportador em seu nome.

Exige-se, ao contrário, um conjunto coerente e rastreável de elementos aptos a demonstrar:

- (a) Quais insumos foram importados ao amparo de cada Ato;
- (b) Em que medida esses insumos ingressaram no processo produtivo;
- (c) Quais produtos resultantes foram exportados;
- (d) Por quais REs devidamente vinculados ao respectivo Ato; e
- (e) Dentro do prazo de validade do regime.

Esse encadeamento probatório não se encontra satisfatoriamente formado nos autos.

A ausência de controle de estoque ou livro equivalente, expressamente admitida pela própria contribuinte, impede verificar a destinação física dos insumos. A maior parte dos REs foi considerada incompleta ou inadequadamente registrada, por faltar o número do Ato Concessório e por ostentar enquadramento como exportação normal.

Os extratos do SISCOMEX tiveram de ser utilizados para reconstituir a base factual das exportações, o que demonstra a debilidade dos elementos originalmente trazidos pela defesa. E, mesmo após aceite o índice de perda técnica de 26,30%, permaneceram diferenças substanciais entre os quantitativos autorizados e aqueles validamente exportados.

De igual modo, não prospera a invocação de registros de “baixa” no sistema como prova bastante do adimplemento. A baixa administrativa, por si só, não substitui a verificação fiscal concreta quando o conjunto documental revela inconsistências relevantes, sobretudo em regime que exigia, à época, prova de vinculação física.

O que se exige neste processo não é simples demonstração de existência de exportações, mas demonstração segura de que tais exportações consumiram os insumos importados com suspensão de tributos.

Em suma, a instrução probatória revela que a recorrente apresentou documentação voltada à comprovação do regime — extratos de RE, notas fiscais, memorandos de exportação, laudo técnico, organograma produtivo, extratos de DIs e dos Atos Concessórios — porém não logrou produzir prova suficiente da vinculação física exigida pela legislação aplicável aos fatos, especialmente diante da ausência de controle interno equivalente, das impropriedades dos REs e da insuficiência quantitativa das exportações validadas.

Nessas condições, correta a conclusão fiscal, mantida em parte pela DRJ, no sentido de que houve inadimplemento do compromisso de exportar e, por conseguinte, resolução da suspensão tributária, com exigência dos tributos incidentes sobre as importações não regularmente comprovadas, ressalvadas apenas as exclusões já reconhecidas na instância de origem.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo do argumento sobre o caráter confiscatório da multa aplicada, tendo em vista a incidência da Súmula CARF nº 2 e, na parte conhecida, afasto as preliminares e nego-lhe provimento no mérito.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, redator designado.

A razão de os Conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles terem acompanhado a i. Relatora pelas conclusões se deve ao seu particular entendimento (da i. Relatora) sobre as consequências da não informação do número do Ato Concessório no campo 24 do Registro de Exportação – RE, bem como do enquadramento da operação, no campo 2-a, sob o código 80000 – exportação comum ou normal, e não sob o enquadramento próprio do drawback suspensão (grifos do original).

Quanto aos Registros de Exportação, a Fiscalização registrou que a contribuinte apresentou extratos de RE em grande volume, referentes aos Atos Concessórios fiscalizados. Contudo, consignou que a maioria desses REs foi entregue de forma incompleta e, nos documentos efetivamente examinados, verificou duas impropriedades centrais: **ausência do número do Ato Concessório no campo 24 e enquadramento da operação, no campo 2-a, sob o código 80000 – exportação normal**, e não sob o enquadramento próprio do drawback.

Com relação à vinculação formal dos Atos Concessórios, apenas a título de argumentação, observo que entendo que os requisitos legais dos regimes aduaneiros especiais são considerados como “condição” no sentido técnico-jurídico.

E, na conceituação dada ao termo “condição” (art. 121 do Código Civil), tem-se que as consequências de eventual não observação da *conditio iuris*, devem ser interpretadas à luz da Teoria do Adimplemento dos requisitos legais, que conduz aos conceitos de adimplemento absoluto e adimplemento imperfeito ou relativo.

O descumprimento de simples deveres instrumentais (ou obrigações acessórias), consistentes na ausência de vinculação das exportações ocorridas aos respectivos Atos Concessórios ou, ainda, o cumprimento imperfeito, *per si*, não gera a exigência do crédito tributário, mas tão somente a sujeição do sujeito passivo à multa prevista na legislação aduaneira, sem obrigação de pagamento do tributo,

em especial pela impossibilidade de utilização de tributo como sanção de ato ilícito, consoante previsão do Artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Discordamos desta posição.

Em primeiro lugar, o código de enquadramento da operação de exportação se presta a determinar qual tipo de controle aduaneiro, importando na intensidade deste controle, será aplicado sobre aquela operação de exportação.

Tratando-se de Regime Especial de Drawback, na modalidade suspensão, onde existe a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação dos insumos que serão utilizados na fabricação dos produtos a serem exportados, sob a condição resolutória da efetiva exportação desses produtos dentro do prazo de validade do respectivo Ato Concessório, o controle aduaneiro, logicamente, será efetuado procedendo-se a análises mais rígidas e em maior intensidade sobre as informações constantes nos respectivos registros de exportação, específicas para o enquadramento legal da operação como exportação Drawback.

Por exemplo, se o exportador informar, como enquadramento da operação, o código 81101 no campo 2-a do RE, que é o código para uma operação de exportação sob o Regime Especial de Drawback suspensão, a probabilidade de essa operação ser selecionada para os canais vermelho e laranja de parametrização será muito maior do que uma operação com enquadramento no código 80000, código de uma operação de exportação comum.

Em segundo lugar, não basta apenas a correta informação do enquadramento da operação de exportação para a verificação do adimplemento do compromisso assumido pelo destinatário do Ato Concessório de Drawback. Para tal verificação, é imprescindível a ligação da operação de exportação a um Ato Concessório, o qual terá o seu número informado no campo 24 do RE. Sem essa informação, não há como a Fiscalização abater do compromisso de exportação a quantidade de produto exportado, verificar a identidade desse produto exportado frente ao compromisso, tampouco abater do compromisso assumido no Ato Concessório aquelas importações realizadas, transformando a respectiva suspensão de tributos incidentes na importação, de fato, em isenção.

Sendo assim, a não informação do correto enquadramento da operação de exportação no campo 2-a do RE e/ou a não informação do número do Ato Concessório de Drawback no campo 24 desse RE devem sim gerar efeitos tributários. Tais informações se prestam a controlar o Regime Especial de Drawback suspensão, implicando diretamente o seu descontrole em não pagamento dos tributos devidos. Ou seja, tal controle tem cunho administrativo aduaneiro-tributário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves