



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	13839.001968/2005-65
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-005.695 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	28 de novembro de 2018
<b>Matéria</b>	AI - DRAWBACK
<b>Recorrente</b>	ADVANCE INDÚSTRIA TÊXTIL LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 21/01/2000 a 13/11/2001

*DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.*

O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime de *drawback*, na modalidade suspensão.

**DECADENCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO.**

No regime de *drawback*, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação fixada no ato concessório.

**MULTA. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

O contribuinte que, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal, fica sujeito à multa por embaraço à fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Presidente e Redator *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Carlos Alberto da Silva Esteves (suplente convocado), Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Cássio Schappo e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente). Ausente justificadamente a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

## Relatório

*(cf. relatório constante na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros)*

Adota-se o relatório do Acórdão 17-30.426 da 1<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO II de piso (efls. 988 e seguintes) por bem retratar a situação dos autos:

*“Trata o presente processo de **Auto de Infração** lavrado para punir **inadimplemento do compromisso de exportar — drawback modalidade suspensão** (fls. 865-881 e 882/887). Durante os trabalhos de verificação, foi lavrado um segundo Auto de Infração, por **embaraço à fiscalização** (fls. 56/63). Portanto, o processo reúne dois Autos.*

*O desdobramento do crédito tributário envolvido nos dois Autos consta da tabela abaixo:*

Termo de Constatção: fls. 865/881	Imposto de Importação – fls. 882/887
Imposto	1.305.310,15
Juros de Mora (calculados até 31/08/2005)	1.086.378,52
Multa proporcional (art. 44, I , Lei 9.430/96)	978.982,58
Multa por embaraço (fls. 56/63)	5.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>3.375.671,25</b>

*Em procedimento de auditoria fiscal do Regime Especial de Drawback, com o objetivo específico de verificar o cumprimento das obrigações fiscais relativas aos tributos incidentes sobre as operações de importação de correntes dos Atos Concessórios abaixo referidos, foram constatadas as irregularidades relatadas a seguir.*

ATO CONCESSÓRIO N°	DATA DE EMISSÃO	MODALIDADE	OBJETO DE AUTUAÇÃO
2000-00/000013-3	13/01/2000	suspensão	sim
2000-01/000371-2	04/09/2001	suspensão	sim
2000-01/000217-1	23/05/2001	suspensão	não
2000-00/000514-3	09/11/2000	isenção	não
2000-01/000188-4	02/05/2001	isenção	não

*Durante o procedimento de fiscalização, houve grande dificuldade para obter-se, junto ao contribuinte, a documentação necessária às verificações em curso.*

*Em 16/02/05 foi lavrado Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos (ciência ás fls. 38),, tendo sido concedido o prazo de 10 dias ao interessado, para apresentação de documentos.*

*Como os referidos documentos não foram apresentados, foram lavrados a seguir diversas reintimações, igualmente não atendidas (v. fls. 34 — fls. 41 — fls. 45 — fls. 46/47).*

*Em 25/04/05, mais um Termo de Reintimação Fiscal foi lavrado (fls. 46/47 — ciência via postal em 28/04/05, conforme AR ás fls. 48).*

*A essa altura dos acontecimentos, optou a fiscalização pela lavratura do Auto de Infração de fls. 56/63, por embargo ou impedimento à ação da fiscalização, inclusive não atendimento a intimação, no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme legislação de regência.*

*Deu-se prosseguimento à fiscalização de drawback, pelos meios possíveis e com base na documentação parcial apresentada pelo importador. Ao final dela, concluiu a fiscalização pela lavratura do Auto de Infração de fls. 882/887, por INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR INERENTE AO REGIME DE DRAWBACK NA MODALIDADE SUSPENSÃO, conforme consta no Termo de Constatação Fiscal de fls.865/881, que é parte integrante do Auto de Infração de fls. 882/887, cujo resumo é abaixo transscrito.*

*"Analizados os Atos Concessórios de Drawback-suspensão de n.: 2000-00/000013-3, de 13/01/2000, e 2000-00/000371-2, de 04/09/2000, Com base nas legislações específicas, concluiu-se que a empresa ADVANCE INDUSTRIA TÊXTIL LTDA. não cumpriu os compromissos assumidos com relação às quantidades, valores e especificações dos produtos a serem exportados, após processo de beneficiamento do item importado.*

*A empresa beneficiária do regime não atendeu ao Princípio da Vinculação Física, no mantendo controle e registros de Estoques dos insumos estrangeiros importados, bem como não manteve controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos no regime, portanto, não fez prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (Ato Concessário de Drawback) para concessão do benefício.*

*Promoveu a exportação de produtos utilizando-se dos atos concessórios de nº 2000-00/000371-2 e 2000-00/000371-2 do estabelecimento industrial com insumos importados que só foram dadas entradas no estabelecimento da empresa após as respectivas saídas para exportação.*

*Exportou mercadorias com classificações fiscais diversas das pactuadas nos respectivos atos concessórios.*

*Não foi possível vincular quais foram os insumos estrangeiros importados utilizados para a fabricação dos respectivos produtos exportados, pois a empresa não apresentou os elementos essenciais de controle tais como : Livro de Registro de controle de produção e estoque (modelo 3) ou similar, onde constem dados registrados com detalhamento da entrada de insumos importados, além das saídas. Além desse controles, a empresa informou por escrito que não possui ordens de serviços internos e nem planilhas detalhadas de consumo de matérias primas.*

*Do exposto, concluímos pela descaracterização total do regime especial de Drawback modalidade suspensão, pela não comprovação do efetivo cumprimento das condições, limites e valores pactuados nos respectivos atos concessórios auditados, exigindo-se os tributos suspensos desde o momento da importação dos insumos estrangeiros."*

Ciente do teor do Auto de Infração de fls. 867/882, e inconformado com o mesmo, o interessado apresentou sua impugnação (fls. 896/902), cujos principais argumentos são os seguintes:

1 - Alega ter sido autuada por falta de controles essenciais e necessários exigidos pela legislação vigente, mas invoca texto doutrinário segundo o qual "I-Tão de ser tratados , pois, com igualdade, aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir." Aparentemente pretende justificar sua falta de controles essenciais por força de sua menor capacidade econômica e financeira, e insinuar que essa falta de recursos materiais teria sido sua "infração".

2 - Não questiona ter desatendido ao princípio da Vinculação Física entre os insumos importados e os produtos exportados, mas entende que tal exigência fere o princípio da isonomia (o contribuinte é tratado de maneira diversa apenas e tão somente pela escolha da modalidade de Drawback — exige-se vinculação para a modalidade suspensão, e não para a modalidade isenção). Alega que, se tivesse optado pela modalidade isenção, não estaria sujeito ao princípio da vinculação física.

3 - Questiona a aplicação de multa de ofício sobre crédito tributário que no reconhece, bem como a aplicação de juros moratórios pela taxa SELIC.

O processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento, onde constatou-se que, para o Auto de fls. 56/63 (embargo A. fiscalização), inexistia ciência do contribuinte.

Em vista do exposto, o julgamento foi convertido em diligência, retornando os Auto a. Unidade de origem para promoção da referida ciência e abertura do prazo legal para defesa do autuado (Resolução nº 17-864 - fls. 910/911).

*Após o restabelecimento dos ritos legais, e recebimento da impugnação do interessado (fls. 928/935), o processo retornou a esta DRJ-SPO II, para julgamento.*

*Na peça impugnatória de fls. 928/935, o interessado alega, quanto à multa por embaraço à fiscalização, que à época havia recebido várias intimações simultâneas para apresentação de documentos, o que a impediu de localizar todos em tempo oportuno, além do que não possuía vários dos controles que foram objeto da exigência. Mas que nunca foi sua intenção impedir ou causar qualquer embaraço à fiscalização.*

Por meio do Acórdão 17-30.426 a 1ª Turma da DRJ/SP0 II julgou improcedente a Impugnação, sob a seguinte ementa:

*“ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 21/01/2000 a 13/11/2001*

*DRAWBACK. INDADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO.*

*Constatado o descumprimento das condições estabelecidas no ato concessório e na legislação regente em virtude da não-comprovação das exportações ali comprometidas, em quantidade e qualidade, considerar-se-á inadimplido (integral ou proporcionalmente) o regime aduaneiro especial do drawback, o que motiva a exigência, de modo proporcional, dos tributos suspensos e respectivos acréscimos legais.*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.*

*Restando comprovado que os insumos importados ao amparo do regime de drawback-suspensão no foram empregados nos produtos exportados, é cabível a cobrança dos tributos, além de multas e juros moratórios.*

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA*

*Período de apuração: 21/01/2000 a 13/11/2001*

*MULTA REGULAMENTAR. EMBARAÇO FISCALIZAÇÃO.*

*Não prestando as informações de forma como devida pelas normas de regência, cabível a aplicação da penalidade prevista no art.107, inciso IV, alínea 'c' do Decreto -Lei nº 37/66, com a redação do art. 77 da Lei nº 10.833/2003.*

*Lançamento Procedente”*

A Contribuinte tomou ciência da referida decisão no dia 25/03/2009 (efl. 997) e, irresignada, interpôs recurso voluntário em 17/04/2009 (efl. 998), no qual, em sede preliminar, sustenta a decadência do crédito tributário oriundos dos fatos geradores fora do prazo quinquenal, em conformidade com o art. 150, §4º do CTN. No mérito, defende basicamente que:

- 1- não há necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, pois prevalece nesse regime aduaneiro especial o princípio da equivalência que permite a fungibilidade dos insumos importados;
- 2- que o requisito essencial para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão cinge-se apenas ao compromisso de exportação, o que foi devidamente cumprido;
- 3- “que a ausência de controle e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados e/ou controles e registros dos estoques de produtos finais configura, no máximo, descumprimento de obrigação acessória e que não pode ser apenada com a imposição”;
- 4- que nunca permaneceu inerte perante o ente fazendário, motivo pelo qual deve ser afastada a multa aplicada com base no artigo 77 da Lei nº 10.833/2003.

Ao final pugna pelo provimento do recurso para que o auto de infração seja cancelado em sua integralidade.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido entre aspas é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros.

“A recorrente interpôs Recurso Voluntário contra a decisão proferida em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no prazo de 30 dias, de acordo com a Regra Geral sobre contagem de prazos no Processo Administrativo Fiscal, a qual é estabelecida pelo Art. 5º, do Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele toma-se conhecimento.

### *Da preliminar de decadência*

A recorrente defende que o prazo decadencial para o caso em tela é aquele previsto no §4º do art. 150 do CTN - quinquenal. Portanto, considerando que fora científica do auto de infração em 27/09/2005, todos os créditos oriundos dos fatos geradores perfectibilizados anteriormente a 27/09/2000 estão decaídos.

Sem razão a recorrente. A contagem do prazo decadencial do lançamento por homologação, em regra, aplica-se aos tributos devidos na operação de importação que, por determinação legal, estão sujeitos ao pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade fiscal, conforme estabelecido no *caput* do art. 150 do CTN.

Acontece que, no âmbito dos referidos tributos, esse procedimento geral de contagem tem aplicação restrita às operações de importação submetidas ao regime de importação comum, que se caracteriza pelo pagamento dos tributos devidos previamente ao início do despacho aduaneiro, isto é, antes do registro da Declaração de Importação (DI).

No caso de regime suspensivo de tributação ou regime aduaneiro especial suspensivo, a dita regra geral abre exceção para a aplicação dos critérios atinentes ao lançamento de ofício, previstos no inciso I do art. 173 do CTN.

Esse critério de contagem do prazo decadencial, inequivocamente, aplica-se à operação de importação realizada sob o regime aduaneiro especial drawback, modalidade suspensão, haja vista que os tributos incidentes na operação de importação ficam com a exigibilidade suspensa até o prazo final do regime, que se dará de duas formas distintas:

- a) mediante o adimplemento total do regime dentro do prazo do regime, com o cumprimento integral das condições e dos requisitos estabelecidos no ato concessório e na legislação. Neste caso, a suspensão se converte em isenção, excluindo em definitivo a exigência dos tributos incidentes na operação; ou
- b) com o vencimento do prazo do regime, sem o cumprimento parcial ou total do compromisso de exportação assumido. Nesta hipótese, a totalidade ou parte dos tributos suspensos passam ser exigíveis mediante lançamento, com os devidos acréscimos legais.

Dessa forma, ainda que os tributos incidentes na operação de importação estejam sujeitos ao lançamento por homologação, na ausência da antecipação do pagamento, deve ser afastado o critério geral de contagem do prazo decadencial estabelecido para esta modalidade lançamento, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, e adotada a regra de contagem do prazo de caducidade estabelecida para o lançamento de ofício, fixada no art. 173, I, do CTN, que determina que o prazo quinquenal de decadência deve ser contado a partir “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Inexistindo pagamento, em relação ao lançamento em questão, aplicável a regra de contagem do prazo decadencial estabelecida no art. 173, I, do CTN.

Endossam o exposto precedentes deste CARF específicos em relação ao *drawback*, que motivaram, inclusive, a alteração do Regulamento Aduaneiro (art. 752, § 3º do Decreto nº 6.759/2009).

### ***Mérito***

No mérito, a controvérsia reside na cobrança dos tributos devidos na operação de importação, em decorrência da descaracterização do regime *drawback* suspensão, por descumprimento do princípio da vinculação física, ou seja, em razão da não comprovação da aplicação integral dos insumos importados na fabricação dos produtos exportados.

Defende a recorrente que não há necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, pois prevalece nesse regime aduaneiro especial o princípio da equivalência que permite a fungibilidade dos insumos importados, e que o requisito essencial para fruição do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback-Suspensão* cinge-se apenas ao compromisso de exportação, o que foi devidamente cumprido.

O regime aduaneiro especial de *Drawback*, modalidade suspensão, de que trata o inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, regulamentado originalmente nos artigos 317 a 319 do Regulamento Aduaneiro (RA), aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, permite a importação de insumos sem o pagamento dos impostos incidentes.

Com base nos artigos 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro, cuja matriz legal é o art. 78 do Decreto-lei nº 37/66, denota-se que todas as disposições pertinentes à concessão do referido incentivo à exportação foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime seja quanto à espécie, quantidade, valor e prazo, bem como ainda quanto ao beneficiário do regime. No entanto, faz-se necessária a comprovação, dentro dos critérios estabelecidos, de que tais insumos, após beneficiados, foram objeto de exportação.

*In casu*, a recorrente não atendeu o Princípio da Vinculação Física, pois promoveu a exportação de produtos utilizando-se dos atos concessórios de nº 2000-00/000371-2 e 2000-00/000371-2 do estabelecimento industrial com insumos importados que só adentraram no estabelecimento da empresa após as respectivas saídas para exportação.

A recorrente não manteve controle e registros de Estoques dos insumos estrangeiros importados, bem como não manteve controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos no regime, e, portanto, não fez prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (Ato Concessório de *Drawback*) para concessão do benefício.

Tem-se, também, que a recorrente exportou mercadorias com classificações fiscais diversas das pactuadas nos respectivos atos concessórios.

Neste sentido, devidamente constatada a violação à legislação pertinente ao caso, depreende-se que o Auto de Infração ora guerreado deve prosperar.

No mesmo sentido decidiu a 4<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, conforme ementa do Acórdão nº 3402-005.209:

**DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.  
INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE  
DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.**

*1. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.*

*2. A não comprovação de que parte dos insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foi aplicada na produção do produto acabado exportado, caracteriza-se o inadimplemento parcial do referido regime e a consequente exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.*

[...]

Quanto ao embaraço à fiscalização, os argumentos da recorrente não são suficientes para afastar a multa aplicada.

A recorrente alega que não atendeu as intimações por conta do volume de documentos exigidos, fato que impossibilitou o atendimento no prazo oportuno. Complementa aduzindo que não possuía muitos dos controles requeridos pela fiscalização, motivo pelo qual não apresentou.

Em que pese o argumento da recorrente no sentido de que não pretendera dificultar o trabalho da fiscalização, o não atendimento às diversas intimações recebidas, e os sucessivos descumprimentos dos prazos cuja prorrogação solicitou, indubitavelmente, embaraçaram os trabalhos da fiscalização.

Portanto, cabível a aplicação da multa prevista no inciso IV, 'c' do art. 107 do DL nº 37/66.

Ante o exposto, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso.”

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (*Ad Hoc*)