



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



**Processo nº** 18302.000150/2007-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.536 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** INTERNATIONAL PAPER-COM DE PAPEL E PART  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 02/04/2001 a 23/10/2001

**DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.**

No regime de drawback-suspensão é condição geral para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

**DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA**

A ausência de comprovação, por parte da empresa beneficiária, da utilização dos itens importados ao amparo do drawback suspensão na industrialização dos itens exportados ou fornecidos, ao amparo do drawback, mediante escrituração fiscal competente (livro controle da produção e do estoque - modelo 3) ou controles próprios que permitam a perfeita individualização dos itens vinculados ao regime, não permitem aferir o pleno cumprimento das condições do regime e seu adimplemento. O ônus da prova é da empresa beneficiária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

**Relatório**

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

O presente processo refere-se à exigência do Imposto de Importação suspenso pelo regime de drawback, bem como de juros de mora e multa de ofício, no valor total de R\$2.616.686,07.

Segundo relato da fiscalização a empresa acima qualificada foi beneficiada pelo regime aduaneiro especial de drawback suspensão, obtendo o Ato Concessório pela Secex n.º 1628-01/000033- (fls. 43/53). Nos termos do AC e demais aditivos, ficou estabelecido o compromisso da importação com suspensão de II de "pasta química de madeira a soda e ao sulfato branqueada de conífera (celulose Kraft), fibra longa, teor alfa 88% (88/93)" na quantidade de 11.901,096 toneladas e a exportação de "papel cuché leve (L.W.C-light weight coated), para inscrita, impressão, etc." na quantidade de 45.950,881 toneladas, com prazo de validade até 05/02/2003.

As DI's de importação estão relacionadas às fls. 03 e juntadas aos autos às fls. 87/155 (com os documentos de instrução).

Às fls. 58/86 a fiscalização juntou o Relatório de Comprovação apresentado pela beneficiária onde estão arrolados os registros das exportações realizadas com benefício do drawback a que se refere o AC em questão. Destes a autoridade lançadora excluiu alguns RE's, listados às fls. 24, que estão vinculados a outro ato concessório e ainda outro que não foi efetivado ou não pertence ao exportador.

Em procedimento de verificação quanto ao cumprimento das obrigações fiscais assumidas para usufruição do benefício em comento, a beneficiária foi intimada a apresentar elementos para comprovação do preenchimento dos requisitos estabelecidos, especialmente no tocante à vinculação física dos insumos na elaboração dos produtos finais. Para tanto foi solicitada a apresentação dos registros de estoques dos insumos e dos produtos finais. A empresa, no entanto, não apresentou os controles solicitados.

A fiscalização, então, alega que a simples indicação das exportações vinculadas ao ato concessório não é suficiente para atender ao princípio da vinculação. A beneficiária deveria manter controles e registros de estoques para fazer prova do cumprimento dos requisitos nos termos do art. 134 do Regulamento Aduaneiro (Decreto-Lei n.º 91.030/85) e art. 179 do Código Tributário nacional (CTN). Estes controles e registros também são exigidos pelo Regulamento do IPI (Decreto n.º 4.544/2002). Cabe à empresa beneficiária o ônus da prova do cumprimento das condições e requisitos estabelecidos para usufruir do benefício do regime de drawback.

A autoridade fiscal junta jurisprudência administrativa quanto ao cumprimento dos requisitos e condições e à vinculação física obrigatória entre os insumos e os produtos exportados.

Por entender que a fiscalizada não comprovou a necessária vinculação dos insumos importados com os produtos exportados, descumprindo as condições pactuadas para fazer jus ao regime suspensivo de tributação, a autoridade autuante tratou as operações de importação efetuadas com o benefício do regime como importação comum, passando a exigir os tributos suspensos com os acréscimos devidos.

Devidamente intimada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 188/198, acompanhada dos Anexos I a III, alegando o que segue:

1- Segundo os fundamentos da autuação, a impugnante seria devedora de II e IPI em razão de a mesma não manter controle da produção e estoque de insumos importados e de produtos exportados presumindo, assim, que os insumos não integraram ou não foram utilizados na produção das mercadorias exportadas. De acordo com as DI's e RE's anexas a impugnante demonstrou que foram importados e exportados os produtos objeto do ato concessório na mesma quantidade e qualidade que havia se comprometido.

Junta jurisprudência administrativa e judicial que trata sobre a vinculação física e a fungibilidade dos bens. Com isto fica demonstrado que o fundamento utilizado no auto

de infração não encontra respaldo, visto que a impugnante demonstrou a exportação dos produtos industrializados.

2- Quanto aos RE's que teria vinculado outro ato concessório, assiste razão à autoridade lançadora, pois a impugnante cometeu um equívoco ao preencher o RE fazendo constar outro número de ato concessório. Porém trata-se de erro formal que não causou prejuízo ao fisco, podendo ser verificado que a mercadorias exportadas referem-se aquelas do ato concessório. O art. 108, IV e art. 112, ambos do CTN, autorizam a exclusão de penalidade quando o contribuinte agiu de boa-fé. Junta decisões judiciais do Superior Tribunal de Justiça no tocante à boa-fé do contribuinte.

3- Ante o exposto requer a desconstituição do auto de infração em razão do cumprimento do compromisso de exportação e em face da incontestável boa-fé da impugnante quanto aos RE's com erro na indicação do ato concessório.

É o relatório.

A lide foi decidida pela 2ª Turma da DRJ em Florianópolis/SC, nos termos do Acórdão n.º 07-22.626, de 10/12/2010 (fls.227/232), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada pela interessada, nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 02/04/2001 a 23/10/2001

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS IMPORTADOS NA EXPORTAÇÃO.

A prova de que os insumos importados com suspensão de tributos foram efetivamente utilizados na elaboração do produto exportado deve ser feita através da demonstração do controle de produção e estoques.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, o arrazoadado de fls. 237/245, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera as alegações deduzidas em sede de impugnação, no que tange a o Princípio da Vinculação Física, relativo ao Ato Concessório n.º 1628-01/000033-3 outorgado à Recorrente que lhe garantia a importação de insumos classificados na NCM 4810 .21.00 (papel couchê leve - L.W.C) utilizados na fabricação de produtos destinados ao mercado externo, bem como o Princípio da Boa-Fé, com relação a vinculação dos registros a outro Ato Concessório que pertence a uma empresa do grupo (Internacional Paper do Brasil Ltda.), segundo a recorrente: *“o artigo 108, inciso IV, combinado com o artigo 112, ambos do CTN, autoriza o aplicador do direito excluir a aplicação da multa e dos juros moratórios, quando o contribuinte agiu de boa-fé”*.

Ao final requer:

III - DO PEDIDO

24. Diante do exposto, vem a Recorrente à presença de V.Sas., com fundamento na legislação vigente aplicável ao caso em tela, para requerer que seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário interposto para reformar a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, para cancelar o presente lançamento tributário em face dos fundamentos jurídicos e da jurisprudência administrativa e judicial, nos termos acima aduzidos.

25. Finalmente, protesta pela posterior juntada de nova procuração e realização de sustentação oral quando do seu respectivo julgamento.

Às fls. 246/3838, junta aos autos documentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

### ***I – Da admissibilidade:***

A recorrente foi intimada da decisão de piso em 18/01/2011 (fl.236) e protocolou Recurso Voluntário em 14/02/2011 (fl.237) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em não havendo preliminares passo de plano ao mérito.

### ***II - Do princípio da vinculação física inerente ao regime de drawback:***

A questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre o adimplemento das condições do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão, relativo ao Ato Concessório n.º 628-011000033-3, emitido em 15/02/2001.

No referido Ato Concessório e demais aditivos, ficou estabelecido o compromisso da importação com suspensão de II e IPI de “*pasta química de madeira a soda e ao sulfato branqueada de conífera (celulose Kraft), fibra longa, teor alfa 88% (88/93)*” na quantidade de 11.901,096 toneladas e a exportação de “*papel cuché leve (L.W.C- light weight coated), para inscrita, impressão, etc.*” na quantidade de 45.950,881 toneladas, com prazo de validade até 05/02/2003.

A autoridade fiscal concluiu pelo inadimplemento das condições para a fruição do benefício pela ausência de provas, mais especificamente do “*Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque dos anos de 2001 e 2002*”, dado o silêncio da Contribuinte na apresentação dos documentos solicitados. Transcrevo excerto da “*Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal*” do lançamento (fl.04):

#### **001 - INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR - DRAWBACK SUSPENSÃO**

O importador, por meio das declarações de importação abaixo, registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), submeteu ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, mediante o ato concessório no 1628-01/000033-3, insumos para fabricação de papel a ser exportado até 05/02/2003.

Ocorre que o contribuinte não comprovou o cumprimento do regime nem tomou nenhuma das providências elencadas no artigo 319 do Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985, resolvendo-se a suspensão com a exigência dos tributos devidos.

Consta do Relatório Fiscal às fls.24/25, a seguinte informação:

#### **5.1 Inexistência de controle da produção e do estoque de insumos importados e de produtos exportados**

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

As folhas 158 a 171 apresentam todas as exportações vinculadas ao ato concessório fiscalizado, ou seja, a consulta ao SISCOMEX revelou tratar-se de operações que poderiam comprovar o cumprimento do regime. Contudo, como descrito a seguir, a mera menção do benefício no documento de exportação não é condição suficiente para tanto.

A empresa beneficiária do regime de drawback, para atender ao princípio da vinculação física, deve necessariamente manter controles e registros:

- a) dos estoques e do consumo dos insumos importados sob a égide do regime de drawback; e
- b) dos estoques e das saídas dos produtos finais elaborados com os insumos importados ao amparo do regime.

Com o intuito de verificar o atendimento ao princípio da vinculação física, solicitamos (fl. 31) o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema semelhante.

Conforme narrado no tópico IV, a empresa não apresentou os livros de controle da produção e do estoque dos anos de 2001 e 2002, provavelmente porque não os escriturava.

Se a empresa não faz a escrituração dos livros de registro de controle da produção e do estoque, não tem controle dos estoques e do consumo das mercadorias estrangeiras importadas em regime de drawback, assim como não tem controle dos estoques e das saídas dos produtos elaborados com esses insumos.

Notemos que o RIPI/98 — Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (aprovado pelo Decreto 2.637/98) —, em seus artigos 359 a 364, estabelece que os estabelecimentos industriais deverão escriturar o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente de controle da produção e do estoque. Ou seja, é um livro fiscal de escrituração obrigatória para os estabelecimentos industriais e para os que importam produtos tributados (artigo 345, § 2º, do RIPI/98), uma vez que, neste caso, o importador é equiparado a industrial.

O RIPI/2002 (aprovado pelo Decreto 4.544/2002), manteve essa exigência em seu artigo 369 e nos artigos 383 a 388.

Sem tais controles e registros não há como a empresa demonstrar o efetivo cumprimento das condições onerosas decorrentes da concessão do incentivo, logo não tem como comprovar que atendeu ao princípio da vinculação física.

A DRJ entendeu, na questão meritória, pela exigência da vinculação física como requisito básico do Drawback, e que o sujeito passivo não teria demonstrado o cumprimento das condições estabelecidas por lei para o gozo do benefício, constatada a omissão na apresentação de livros e documentos solicitados pela fiscalização.

Ou seja, a Fiscalização e, posteriormente, a Decisão combatida pelo Recurso Voluntário concluem pelo descumprimento do regime de drawback, utilizando como um dos fundamentos a ausência do Livro de Controle da Produção e do Estoque por se apegarem ao critério físico de cumprimento do regime de drawback suspensão, razão pela qual tal forma de controle seria, nessa linha de raciocínio, imprescindível para demonstrar que os produtos importados foram efetivamente vertidos ao produto exportado.

Em contrapartida, defende a Recorrente, que para a fruição do benefício drawback suspensão é despendendo o controle de estoque. Afirma que acordo com as DI's e RE's anexas a Recorrente demonstrou que foram importados e exportados os produtos objeto do ato concessório na mesma quantidade e qualidade que havia se comprometido e cita jurisprudência administrativa e judicial que trata sobre a vinculação física e a fungibilidade dos bens. Com isto, entende que restou demonstrado que o fundamento utilizado no auto de infração não encontra respaldo, visto que demonstrou a exportação dos produtos industrializados.

Tenho que não lhe assiste razão. Cumpre asseverar que não basta haver a exportação das mercadorias constantes no ato concessório do regime especial, ou da quantidade exigida pelo agente fazendário. É necessário atender ao princípio da vinculação física dos produtos importados: os insumos ficam vinculados aos produtos exportados. Ou seja, deve ficar comprovado que todos os insumos importados sob regime especial foram utilizados para produção de mercadorias exportadas.

A modalidade de drawback objeto da lide — drawback suspensão — como a própria denominação permite antever, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado. Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física.

A tipicidade reclamada, no caso concreto, é essencialmente a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, II, do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

Art. 78 - Poderá ser concedida, **nos termos e condições estabelecidas no regulamento:**

(...)

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de **mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;** (grifou-se)

Pela redação do dispositivo legal acima reproduzido, a mercadoria exportada deve ser industrializada (beneficiada, fabricada, complementada ou acondicionada), a partir de mercadorias anteriormente importadas, com total vínculo entre as operações: importação de insumos → industrialização do produto com os insumos importados → exportação dos produtos industrializados com os insumos importados.

Em consonância com o disposto no referido preceito legal, os arts. 314 e seguintes, do Regulamento Aduaneiro (RA/1985), aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 1985, vigente na época da concessão do citado regime, tratam da regulamentação do assunto. No que tange ao princípio da vinculação física, merece destaque os seguintes dispositivos a seguir transcritos:

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada **após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;**

(...)

Art. 315 - O benefício do drawback poderá ser concedido:

(...)

II - à mercadoria - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado - **utilizada na fabricação de outra exportada,** ou a exportar;

(...)

Art. 319. **As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:** (Redação dada pelo Decreto n.º 636, de 1992)

Como se pode extrair da leitura do texto transcrito, o regime de drawback suspensão está fortemente atrelado ao controle físico da mercadoria importada e incorporada ao processo produtivo de produto posteriormente exportado.

O assunto encontrava-se disciplinado na Portaria Secex n.º 04, de 11 de junho de 1997, cujo art. 21 também explicitava a necessidade de utilização das matérias-primas importadas no processo industrial dos produtos a serem exportados, nos termos transcritos a seguir:

Art. 21 – O Regime de Drawback, modalidade suspensão, condiciona a empresa beneficiária ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado no Ato Concessório de Drawback, **produtos na quantidade e valor determinados, em cujo processo de industrialização serão utilizadas as mercadorias a importar ao amparo do Regime.**

No mesmo sentido, o Decreto n.º 3.904, de 31 de agosto de 2001 - que dispõe sobre a concessão e a comprovação do regime do drawback, na modalidade de suspensão - ao tratar do Princípio da Vinculação Física, no art. 3º, o fez de forma direta, deixou explícito 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.

Por outro lado, de acordo com o Parecer Normativo CST n.º 12/79 que trata do Princípio da Vinculação Física do Drawback-suspensão, encontramos a seguinte orientação:

“...a vinculação no caso de Drawback, **é sempre de natureza física** ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários importados devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens a exportar...”

Em suma, na forma da legislação aplicável, a conclusão inexorável é que a modalidade de drawback suspensão não comporta abrandamento ou exceção, exigindo como condição para o seu cumprimento a observância do critério da vinculação física.

Não é demais ressaltar que o princípio da fungibilidade tem aplicação restrita ao regime drawback isenção, conforme estabelecido no inciso III do art. 78 do Decreto-Lei n.º 37, de 1996, a seguir transcrito:

Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

(...)

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, **em quantidade e qualidade equivalentes** à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei n.º 8.402, de 1992)

Tal princípio, por falta de expressa previsão legal não se aplica ao regime drawback suspensão, que é regido pelo princípio da vinculação física, conforme anteriormente exposto.

Nesse sentido, entendo que o princípio da vinculação física é inerente ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback suspensão pelos seguintes fundamentos: (i) princípio da estrita legalidade; (ii) condição para fruição do incentivo; e (iii) adequação ao controle aduaneiro.

Claramente a legislação brasileira fez opção pelo “princípio da vinculação física” para o Drawback Suspensão, até a edição da MP 497/2010, devendo ser observado o disposto no art. 111, do CTN<sup>2</sup>, que impõe a interpretação literal sobre a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o que é o caso. Não é uma regra interpretativa absoluta, mas não pode ser sumariamente descartada.

Associa-se a esse fundamento a plena adequação ao controle aduaneiro, de matriz constitucional (art. 237 da CF/88), e a necessidade de se proteger a ordem econômica (arts. 170 e 174 da CF/88), especialmente o controle das desonerações tributárias e o combate à concorrência desleal, direcionados também à proteção da sociedade e o equilíbrio no ambiente de negócio.

A possibilidade de se desviar mercadorias importadas, com benefício para o mercado interno, leva a uma redução no custo dessa mercadoria e um ganho concorrencial desproporcional, em desacordo com os objetivos do regime (industrialização e exportação do bem industrializado). Mesmo com a posterior reposição do insumo, o estrago concorrencial já pode ter sido consumado, gerando uma distorção sistemática e completamente alheia aos objetivos legais do regime e constitucionais.

Os dispositivos sobre o assunto contidos nos Regulamentos Aduaneiros que vigoraram desde a concessão do regime em favor da Recorrente, tornam clara a necessidade de observação do princípio da vinculação física, o traz como consequência a obrigatoriedade de serem adotadas medidas de controle de estoque compatíveis com a efetiva demonstração de que os insumos adquiridos no mercado externo foram realmente empregados nos produtos exportados sob a guarida do regime em apreço.

O devido controle pode e deve ser feito de forma escritural. Para tanto, já existe, há muito tempo, a previsão obrigatória de escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – livro modelo 3. Não se trata de nenhuma nova exigência para o controle do Drawback, mas uma obrigação acessória prevista pela legislação do IPI.

Quando da concessão do Ato Concessório de Drawback 628-011000033-3, de 15/02/2001, encontrava-se vigente o Decreto 2.637/98 (Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI) que dispunha em seus artigos 359 a 364, que os estabelecimentos industriais deverão escriturar o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque ou sistema equivalente de controle da produção e do estoque. Ou seja, é um livro fiscal de escrituração obrigatória para os estabelecimentos industriais e para os que importam produtos tributados (artigo 345, § 2º, do RIPI/98), uma vez que, neste caso, o importador é equiparado a industrial.

Oportuna a transcrição:

Art. 345. Os contribuintes manterão, em cada estabelecimento, conforme a natureza das operações que realizarem, os seguintes livros fiscais:

(...)

§ 2º O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque será utilizado pelos estabelecimentos industriais, e equiparados a industrial, e comerciantes atacadistas,

<sup>2</sup> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:  
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;



podendo, a critério da Secretaria da Receita Federal, ser exigido de outros estabelecimentos, com as adaptações necessárias.

(...)

**Art. 359. O livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3, destina-se ao controle quantitativo da produção e do estoque de mercadorias e, também, ao fornecimento de dados para preenchimento do documento de prestação de informações à repartição fiscal.**

Não há dúvida, quanto a obrigatoriedade da escrituração do livro registro de controle da produção e do estoque, modelo 3 ou sistema de controle similar por parte da Recorrente, pois nele estão consignados os registros que constam nos livros de Registro de Entradas ou Registro de Saídas.

Contudo, como se verifica, não consta entre os documentos acima relacionados, apresentados pela Recorrente o referido livro "REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE, modelo 3" ou sistema de controle similar, requeridos em várias oportunidades pela Autoridade Fiscal, conforme se constata no item IV do Relatório Fiscal.

Os documentos apresentados pela Recorrente são apenas parte do requerido no termo de Intimação Fiscal. As "Declarações de Importação – DIs" e os "Registros de Exportações – REs", atestam tão somente, as importações e as exportações efetuadas. As "Comprovações Parciais de Drawback e seus anexos, também apresentados pela Recorrente, são documentos instituídos pela Secretaria de Comércio Exterior – SECEX/BANCO DO BRASIL que prestam informações relativas às importações e exportações efetivadas em um determinado período, nada mais do que isso.

Somente por meio das informações constantes dos registros consignados no livro fiscal registro de controle da produção e do estoque, seria possível atestar a utilização dos insumos importados sob o regime de drawback suspensão nos produtos exportados pela Recorrente, ou mesmo, se a Recorrente cumpriu a condição de incorporar em seu produto exportado os insumos importados com suspensão tributária.

A relação decorrente do Ato Concessório Drawback tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre as partes (União e a beneficiária), com os direitos e obrigações mútuas. A União concede benefícios, entretanto, exige que a beneficiária atente ao estrito cumprimento dos termos pactuados, com total observância dos requisitos e condições definidos pela legislação que disciplina o Regime Aduaneiro Especial de Drawback. Inquestionavelmente, cabe à empresa beneficiária do Regime o ônus da prova, ou seja, deve demonstrar e comprovar de forma inequívoca à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil que cumpriu todas as condições e requisitos pré-estabelecidos no Ato Concessório.

Deverá ser comprovado à Fiscalização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil a efetiva e plena aplicação de toda ou parte das mercadorias importadas e desembaraçadas - sem o recolhimento dos tributos devidos na importação - por força da exigibilidade suspensa por estarem vinculadas a um determinado Ato Concessório do Regime Aduaneiro Especial de Drawback - no processo industrial para obtenção de mercadoria destinada à exportação, com total observância da legislação que disciplina o Regime Aduaneiro Especial de Drawback.

O atendimento de tais condições deve ser devidamente comprovado pelo contribuinte que utilizou esse incentivo fiscal, sob pena de não caracterização da isenção por descumprimento da condição resolutória. Como se trata de uma isenção condicionada, o seu descumprimento implica em não aplicação da regra isentiva e, conseqüentemente, na incidência

tributária, sendo necessário o lançamento de ofício por parte da Autoridade Fiscal que apurar tal fato. Nesse caso, o ônus da prova é imputado ao beneficiário do regime, que deve demonstrar de forma inequívoca o atendimento das condições.

De acordo com o artigo 179 do CTN<sup>3</sup>, faz-se necessário comprovar o cumprimento dos requisitos previstos em lei (no presente caso, no inciso II do artigo 78 do Decreto-Lei nº 37/1966) ou contrato (Ato Concessório de Drawback, com a descrição dos itens importados e dos itens exportados, com as respectivas quantidades), para efetivar o benefício concedido. Portanto, para a fruição do benefício, é imprescindível que se atenda aos requisitos previstos em lei, ou seja, que as mercadorias importadas sejam utilizadas no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, conforme previsto no Ato Concessório de Drawback, e a efetiva exportação. Sem a demonstração probatória da utilização do material importado na mercadoria exportada, não há que se falar em tratamento diferenciado. A Recorrente simplesmente ignorou e deixou de apresentar os registros fiscais, não justificando a sua recusa.

O descumprimento das condições legais (emprego ou consumo de mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno na industrialização de produto, e a exportação do bem industrializado) implica a exigência dos tributos incidentes na importação ou na aquisição no mercado interno, acrescidos de multa de ofício e juros. Destaca-se que o ônus de provar o pleno adimplemento das condições do regime é do beneficiário, conforme determina o artigo 179 do CTN. Ele deve apresentar os controles exigidos por ato infralegal, além de sua escrita contábil e fiscal, juntamente com os documentos fiscais e comerciais que lastrearam as operações, de forma a demonstrar a utilização dos insumos na produção dos itens exportados ou fornecidos no mercado interno, em caso de drawback intermediário.

A Autoridade Fiscal constatou a omissão da empresa beneficiária em sua comprovação do adimplemento do regime de drawback. Para tanto, seria necessário apresentar o Livro Controle da Produção e do Estoque – modelo 3, livro obrigatório pela legislação do IPI, ou controle similar, que comprovaria a utilização dos itens importados com benefício na produção de itens exportados/fornecidos, conforme compromissado no Ato Concessório de Drawback.

Segundo o entendimento fiscal, a empresa não conseguiu demonstrar que efetuava o controle da vinculação física dos produtos importados com suspensão de impostos ao amparo do regime drawback, face a não apresentação de controles de estoque e do referido livro fiscal.

Constata-se, portanto, que a beneficiária não conseguiu comprovar a utilização dos insumos importados com o benefício na industrialização dos produtos exportados ou fornecidos no mercado interno. Apesar das inúmeras oportunidades, a Recorrente não conseguiu demonstrar a efetiva vinculação dos insumos importados com o benefício e as saídas para a produção dos itens, conforme compromissado, de forma analítica, individualizada por data e lançamento, como exige um procedimento de auditoria de produção. Trata-se da forma de se comprovar o atendimento à regra da vinculação física. Não se trata de uma inovação ou mesmo uma exigência absurda e abusiva, mas o pleno atendimento ao disposto na legislação de regência, inclusive com a escrituração do livro modelo 3 (livro controle da produção e do estoque) ou controle similar, obrigatório para empresas industriais e necessário ao pleno atendimento ao regime.

---

<sup>3</sup> Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Portanto, confirma-se o inadimplemento do regime, pela ausência de provas hábeis para sua comprovação.

### **III – Dos registros de exportação vinculados a outro ato concessório e registro de exportação inexistente:**

Consta do Relatório Fiscal às fls.24/25, a seguinte informação:

No relatório de comprovação (fls. 58 a 86), o exportador arrolou 39 registros de exportação, listados abaixo, que estão vinculados a outro ato concessório. As folhas 172 a 184, obtidas por impressão das telas do SISCOMEX, reproduzem o campo 24 desses documentos, que, como vemos, fazem menção a outro incentivo.

RE	VALOR (US\$)	PESO LÍQ (KG)	RE	VALOR (US\$)	PESO LÍQ (KG)
01/1392669-001	36.603,03	49.970,00	02/0375510-002	75.510,80	149.110,00
02/0322570-001	14.486,07	20.891,00	02/0375520-001	25.306,31	49.977,00
02/0340185-001	65.907,49	99.109,00	02/0375527-001	76.787,49	151.469,00
02/0340185-002	33.185,50	49.903,00	02/0375535-001	6.334,94	12.531,00
02/0340881-001	8.501,89	14.049,00	02/0375535-002	31.021,55	61.363,00
02/0340881-002	7.112,45	11.753,00	02/0379808-001	36.605,12	50.144,00
02/0340975-001	29.573,36	49.391,00	02/0384370-001	106.112,65	201.691,00
02/0341066-001	29.744,00	49.676,00	02/0384370-002	38.680,58	75.586,00
02/0341101-001	52.621,68	101.792,00	02/0394720-001	14.762,43	24.655,00
02/0341174-001	29.497,31	49.264,00	02/0394738-001	32.498,91	53.703,00
02/0341618-001	33.125,65	49.813,00	02/0394746-001	3.229,13	5.336,00
02/0350395-001	7.913,54	14.512,00	02/0394746-002	5.088,79	8.409,00
02/0350395-002	6.304,87	11.562,00	02/0394746-003	8.119,43	13.417,00
02/0365318-001	30.084,70	50.245,00	02/0394776-001	5.220,25	9.573,00
02/0365375-001	14.306,77	23.894,00	02/0394776-002	23.639,73	43.351,00
02/0375382-001	31.856,83	52.642,00	02/0394785-001	18.403,52	30.411,00
02/0375475-001	25.888,52	52.451,00	02/0394785-002	30.917,02	51.089,00
02/0375475-002	71.675,99	149.494,00	02/0395173-001	36.324,69	50.411,00
02/0375475-003	48.694,37	101.560,00	02/0405300-001	90.643,61	166.224,00
02/0375510-001	76.438,03	150.941,00			

Conforme a folha 185, que igualmente reproduz uma tela do SISCOMEX, o RE 0210101233-001, listado no relatório de comprovação, não foi efetivado ou não pertence ao exportador.

Contra esta afirmação, a Recorrente se insurge invocando o princípio da boa-fé, alega que trata-se de vício formal e que não causou prejuízo ao fisco e que por isso, com fundamento no art.108, inciso IV, combinado com o artigo 112, ambos do CTN, autoriza o aplicador do direito excluir a aplicação da multa e dos juros moratórios.

Explica que ao preencher o RE fez constar o número de outro ato concessório pertencente a uma empresa do grupo (International Paper do Brasil Ltda.) e conforme consta nas DIs e REs os insumos importados e utilizados na industrialização das mercadorias exportadas, correspondem exatamente aos insumos listados no Ato Concessório nº 1628-01/000033-3, qual a Recorrente é titular e, que beneficia essa importação com a suspensão do II e do IPI, resta evidente que a menção a outro ato concessório decorreu de mero equívoco e que não trouxe qualquer prejuízo ao fisco federal e tampouco a Recorrente obteve vantagem ou benefício com o presente equívoco.

Sem razão a Recorrente.

O Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento da operação quanto a sua vinculação ao Ato Concessório correspondente 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 o contribuinte infringiu o disposto no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 91.030/85, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, *in verbis*:

Art.325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

O Comunicado DECEX n.º 21/97, que consolida as normas do Regime de Drawback, no Capítulo V, que trata da comprovação do desse regime, na modalidade suspensão, item 19.1, estabelece que “*para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, os documentos utilizados na importação e na exportação deverão abranger apenas um Ato Concessório de Drawback, bem como não poderão estar vinculados à comprovação de outros Regimes Aduaneiros ou incentivos à exportação. No mesmo dispositivo, item 19.3 prescreve que “somente serão aceitos Declaração de Importação e Registro de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback”.*

No mesmo sentido, a referência ao art. 37 da portaria SECEX n.º 004/97:

Art. 37 – Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE), devidamente vinculado ao Ato Concessório de Drawback, na legislação em vigor.

Da simples leitura das normas de regulamentação do Regime, verifica-se a necessidade de constar no documento eletrônico denominado Registro de Exportação o correto enquadramento da operação e também a sua vinculação ao Ato Concessório. Sem a devida averbação de tais dados no Registro de Exportação não há como o Fisco controlar o adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback.

O ônus probatório é do contribuinte. Cabe a ele comprovar que o Registro de Exportação está corretamente preenchido e devidamente vinculado aos respectivos Atos Concessórios.

Ademais, o despacho de exportação é a oportunidade que o contribuinte tem de apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. E nesse momento, com base nas informações prestadas pelo contribuinte no Registro de Exportação é que a Aduana vai inspecionar os produtos e, com base nessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui discutida. Se o exportador não informa corretamente à Fiscalização Federal que os produtos são exportações decorrentes de regime drawback, não há como atribuir à operação o tratamento fiscal adequado.

Como se vê, a informação inexata nos Registros de Exportação não representa um mero erro formal. Em lugar disso, essa espécie de omissão/imprecisão impede que o Fisco proceda à adequada verificação das mercadorias exportadas, no fito de atestar a extinção da obrigação tributária correspondente. Tais erros de preenchimento dos Registros de Exportação praticados pela contribuinte, na verdade, mascaram as correspondentes operações de exportação, atribuindo-lhes aparência com feições absolutamente distintas daquelas que teriam fosse a operação corretamente declarada. E tudo isso acontece justamente no momento em que se oportuniza, à luz dos fatos reais, a efetiva aplicação do insumo importado na fabricação do produto exportado.

De todo o exposto, constata-se que é do contribuinte a obrigação de comprovar o integral cumprimento das exportações para se beneficiar do referido benefício fiscal. No meu entender, a autuada não logrou êxito em fazê-lo.

Assim, as infrações que ensejaram a lavratura do auto de infração, ao contrário do que conclui a Recorrente, não se mostram como meros erros formais, mas em verdadeiro

descumprimento de compromisso assumido, fazendo com que tenha a autoridade fiscal o dever de cobrar os tributos como se a suspensão não existisse, com a aplicação da multa de ofício prevista no artigo 4º, inciso I da Lei nº 8218/91 combinado com o artigo 44, inciso 1 da Lei 9430/96 e dos juros moratórios, previstos art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

***IV – Do dispositivo:***

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green