



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10074.001761/2008-34</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-016.554 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	AGRIVALE INCORPORAÇÃO E CONSTRUÇÃO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Data do fato gerador: 29/05/2001

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROMISSO DE EXPORTAR. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar o cumprimento do compromisso de exportar assumido em Regime de Drawback, nos termos do art. 373 do CPC/2015 e do art. 179 do CTN.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Régis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte em face do Acórdão nº 3302-013.609, de 22 de agosto de 2023, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Período de apuração: 18/11/2004 a 27/12/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

ÔNUS DA PROVA. CUMPRIMENTO DO REGIME DE DRAWBACK

É ônus do beneficiário do regime de drawback apresentar os elementos necessários à comprovação do cumprimento das condições do regime e seu adimplemento, quando regularmente intimado pelo fisco.

Na origem, o feito compreende a lavratura de Auto de Infração para a cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 98.264,31, valor originário, em decorrência do descumprimento da obrigação de exportar vinculada aos atos concessórios DRAWBACK nº 2006.0132256, 2006.0149922, 2006.0150009 e 2004.0223485.

O Recurso Especial interposto aponta divergência jurisprudencial acerca da necessidade, para fins de comprovação do cumprimento do compromisso de exportação no regime de Drawback, da vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios objeto da autuação, sob a alegação de que "...a existência de irregularidades formais não tem o condão de provar o não cumprimento do regime". Aponta como paradigmas os Acórdãos nº 301-34.246 e 301-33.948.

O Despacho de admissibilidade entendeu pelo cumprimento dos requisitos processuais e comprovada a divergência apenas quanto ao Acórdão nº 301-34.246.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões defendeu a manutenção do acórdão recorrido, sem se manifestar quanto à admissibilidade.

**VOTO**

Conselheira **Tatiana Josefovicz Belisário**, Relatora

### I. Admissibilidade

Em sede de Recurso Especial o Contribuinte aduz que a Fiscalização, quando da lavratura do Auto de Infração, não comprovou que a Contribuinte teria descumprido o compromisso de exportação assumido mediante regime de Drawback e que o mero descumprimento de obrigação acessória - vinculação dos Registros de Exportação a determinado Ato Concessório de Drawback – não é suficiente para comprovar o alegado descumprimento.

Postula pela aplicação do entendimento firmado no Acórdão Paradigma nº 301-34.246, de 28/01/2008, que, embora proferido em contexto normativo distinto, qual seja, o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, analisou a mesma questão fática, como se depreende do voto vencedor:

Ora, o auto de infração não foi lavrado pelo fato de o Agente Fiscal ter comprovado que a empresa Recorrente não adimpliu o regime de drawback deixando de realizar as exportações a que se tinha obrigado, o que o objeto do Ato Concessório. Na verdade, **o auto de infração foi lavrado em razão do fato de a empresa Recorrente não ter cumprido determinadas obrigações acessórias**, como bem indica o Conselheiro Relator, nos seguintes termos: *No que respeita à falta de comprovação do adimplemento do regime, cerne do litígio instaurado a partir da impugnação, resta claro que **os Registros de Exportação indicados pela recorrente não foram vinculados aos atos concessórios**, e tampouco foi informado o código próprio para exportações vinculadas ao regime aduaneiro especial de drawback, mas foram utilizados códigos inerentes às exportações comuns.*

Fica claro também, no relatório adotado pela Delegacia de Julgamentos que a **empresa Recorrente perdeu o benefício fiscal apenas por não ter vinculado os Registros de Exportação aos atos concessórios**, neste sentido diz o citado relatório:

O fundamento jurídico do voto se extrai do seguinte trecho:

Ora, **não logrou o Agente Autuante demonstrar que a empresa Recorrente não adimpliu o compromisso** avençado no ato concessório; apenas presumiu tal descumprimento em virtude do erro no cumprimento das obrigações acessórias.

E, ao lavrar o auto apenas com base no descumprimento de dever formal, sem indicar que o objeto do ato concessório não foi descumprido, entendo que o **Agente Autuante não demonstrou que a Recorrente não teria adimplido ao compromisso**.

Veja-se que o fundamento é amparado no ônus da prova da Fiscalização demonstrar o efetivo descumprimento do ato concessório.

Nesse aspecto, o acórdão recorrido chancelou que o ônus da prova quanto ao cumprimento da obrigação de exportar é do contribuinte:

Aqui o ônus probante é do beneficiado pela suspensão dos tributos. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, no caso, o total cumprimento do regime (art. 373, II do CPC1).

(...)

*In casu*, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório, e apesar das inúmeras oportunidades não o fez. Assim não há como se decidir pelo cumprimento do regime. (acórdão recorrido)

Logo, entendo bem caracteriza a similitude fática e também a divergência jurisprudencial em torno da distribuição do ônus probatório na comprovação de cumprimento do compromisso de exportação assumido no chamado Regime de Drawback.

## II. Mérito

Como já demonstrado, a tese jurídica em debate diz respeito à distribuição do ônus probatório quando da verificação do cumprimento do Regime de Drawback.

Com efeito, no que diz respeito à dinâmica da distribuição do ônus probatório, prevalece o preceito de que compete a quem alega o dever de comprovar o alegado. Adentrando ao procedimento administrativo fiscal, tem-se que, em regra, no Auto de Infração, quando a Fiscalização examina as declarações e documentos fiscais do contribuinte e conclui pela acusação de descumprimento de normas legais que impõe o dever de recolher tributos ao Estado, é do agente autuante o ônus de comprovar o descumprimento.

Todavia, é evidente, tal regra de distribuição do ônus probatório deve ser analisada sob o viés da razoabilidade, seja pela impossibilidade de se exigir a produção de prova negativa, seja pela noção de que o ônus deve recair sob aquele que efetivamente possua meios de produzir tal prova. É o que se extrai do chamado processo cooperativo que, ao menos desde a edição do Código de Processo Civil de 2015, impera no nosso sistema jurídico processual – judicial e administrativo.

Pode-se extrair com clareza a evolução de tal conceito a partir da comparação dos dispositivos legais que tratavam da matéria no CPC/1973 e no CPC/2015:

CPC 1973	CPC 2015
	Art. 357. Não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, <b>deverá o juiz</b> , em decisão de saneamento e de organização do processo:

	(...) III - <b>definir a distribuição do ônus da prova</b> , observado o art. 373 ;
<p>Art. 333. O ônus da prova incumbe:</p> <p>I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;</p> <p>II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.</p> <p>Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:</p> <p>I - recair sobre direito indisponível da parte;</p> <p>II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.</p>	<p>Art. 373. O ônus da prova incumbe:</p> <p>I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;</p> <p>II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.</p> <p><b>§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.</b></p> <p><b>§ 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil.</b></p> <p>§ 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando:</p> <p>I - recair sobre direito indisponível da parte;</p> <p>II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.</p> <p>§ 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.</p>

É certo que tal noção de dever de colaboração era ainda incipiente à época da prolação do acórdão paradigma (2008). Trata-se de uma evidente evolução de paradigmas jurídicos vivenciada nas últimas décadas, onde a força normativa dos princípios constitucionais deve permear a interpretação de todas as normas jurídicas.

Pois bem. Na hipótese dos autos é de extrema relevância a redação do §1º do art. 373 do CPC/2015:

**§ 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído.**

No curso do procedimento administrativo fiscal é oportunizado ao contribuinte o direito de produção de prova mediante intimações específicas da Autoridade Fiscal para a apresentação de determinados documentos e/ou esclarecimentos surgidos a partir da necessidade de se verificar o efetivo cumprimento da legislação tributária. Para além disso, uma

vez formulada a acusação fiscal, cabe ao contribuinte a produção de provas durante o curso do procedimento contencioso, instaurado com a apresentação da defesa administrativa.

Especificamente na hipótese de legislação tributária que estabeleça redução da carga fiscal, como no caso do Drawback, ainda é forçoso lembrar a redação do art. 179 do CTN:

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.**

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155.

Assim, em conclusão, tenho por improcedente a alegação do contribuinte – com amparo nos fundamentos trazidos pelo acórdão paradigma – de que seria ônus exclusivo da Fiscalização comprovar o **descumprimento** do compromisso de exportação por parte do contribuinte.

Com efeito, quem tem meios de comprovar que realizou determinada operação comercial (exportação) é o contribuinte. É o contribuinte que detém os documentos e registros necessários. Ademais, é obrigação também do contribuinte prestar as declarações devidas à Administração Tributária e, se não o fizer do modo estabelecido, implicará, quando menos, na dúvida acerca de sua devida e conforme realização, impondo a este o ônus de comprovar a ocorrência e legitimidade dos fatos.

Por evidente, acaso os deveres instrumentais tivessem sido adequadamente cumpridos e, quando em procedimento fiscal, as provas solicitadas atestassem veracidade às informações prestadas, sequer teria sido instalada qualquer dúvida e inexistente seria o presente contencioso.

Transpondo tal contexto jurídico à realidade dos autos, é possível observar que a Fiscalização atuou com o devido esmero na tentativa de esclarecimento dos fatos.

Embora o Contribuinte, ora Recorrente alegue, de forma genérica, que “comprovou que exportou em tempo hábil as mercadorias”, esta conclusão não se solidifica diante dos fatos consubstanciados.

A Fiscalização atestou, mediante análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, “que as exportações apresentadas pela empresa não estavam vinculadas ao ato

concessório, através de sua devida indicação no campo 24 do RE (Registro de exportação), nos termos da legislação vigente.” (Relatório Fiscal, fl. 20)

Em sede de Impugnação o Contribuinte não logrou demonstrar que efetivamente realizou as exportações, apenas se insurgindo quanto à obrigação de realizar a vinculação do Ato Concessório aos Registros de Exportação.

A discussão aqui travada, em minha compreensão, não se limita à exigência de um “mero dever instrumental” de realizar a vinculação entre os Registros de Exportação e os Atos Concessórios. Não é a ausência de tal vinculação o fator determinante da autuação e das decisões aqui proferidas, mas, sim, a ausência de qualquer prova da efetiva exportação por parte do contribuinte.

Cito trecho do Acórdão Recorrido:

No caso em tela, ficou caracterizado que a autuada não pautou suas ações de acordo com o pactuado com a Administração Tributária, e em sendo autuada, no decorrer do processo deixou de apresentar elementos de prova pertinentes, o que faz com que os tributos sejam exigíveis, além de seus acréscimos legais, inclusive penalidades por pagamento fora do prazo legal.

Ainda que se pudesse debater acerca dos meios de prova válidos para a comprovação de cumprimento do compromisso de exportar, o que se extrai dos autos é que **nenhuma prova** foi produzida (e não apenas determinada prova exigida pela Fiscalização).

Desse modo, estabelecido que é ônus do contribuinte comprovar o efetivo cumprimento do dever de exportar assumido em Regime de Drawback e constatando que inexistem nos autos qualquer prova hábil para tal fim, não merece ser provido o apelo.

### III. Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte

*Assinado Digitalmente*

**Tatiana Josefovicz Belisário**