



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

Processo nº 10314.004447/00-88
Recurso nº 132.956 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.119 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria DRAWBACK - SUSPENSÃO
Recorrente YAMAHA MOTOR DO BRASIL LTDA
Recorrida DRJ - SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 30/03/1994

Drawback Suspensão - Não comprovado pelo contribuinte o adimplemento do compromisso, demonstrando que efetivamente importou e exportou os produtos das quantidades e na qualidade firmadas no Ato Concessório.

Caberia ao contribuinte comprovar o adimplemento do regime de drawback. Não realizada tal prova perde o contribuinte o direito ao regime.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso


HENRIQUE PINHEIRO TORRES - Presidente


SUSY GOMES HOFFMANN – Relatora

EDITADO EM: 29/09/2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro, Tarásio Campelo Borges e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte às fls. 837/853, em que pleiteia a cassação do v. Acórdão proferido pela DRJ de São Paulo em que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração.

Cuida referido Auto de Infração (fls. 06/50), de irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade suspensão, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação e Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando o valor de R\$ 248.204,89.

Em procedimento fiscal de verificação do regular cumprimento dos requisitos e condições fixadas pela legislação aplicável relativos aos atos concessórios de drawback suspensão foi constatado o que segue:

2.1. Ato Concessório 0636-94/000002-3 – Esse ato concessório permitia à empresa importar 600 conjuntos de peças a serem utilizadas na confecção de 600 motos a serem exportadas. O relatório de comprovação (fls. 62 a 145) indica o regular cumprimento do regime, mas não é o que se conclui pela análise do histórico a seguir. Percebe-se que o desembaraço da última declaração de importação ocorreu após a data de embarque da última exportação. Portanto os materiais arrolados na DI 26.985 (folhas 146 a 150) não foram aplicados na produção exportada, o que fere o princípio fundamental do regime drawback, cabendo a constituição do crédito correspondente.

2.2. Ato Concessório 0636-94/000010-4 – Por meio desse incentivo o contribuinte pretendia importar 300 conjuntos de peças para fabricação e exportação de 300 motocicletas. O relatório de comprovação indica que as importações e exportações atenderam aos requisitos de quantidade e qualidade dos materiais, tal como pretendido. Uma análise mais detida, contudo, deixa claro que o registro de exportação 94/1029261 (folhas 402 a 405) se vincula a outro ato concessório. Portanto as 116 motos nele arroladas não podem comprovar o total cumprimento do regime, e, por conseguinte, faz-se necessária a constituição do crédito correspondente. Isso implica a cobrança de 38,66% dos impostos suspensos das adições 101 a 141 da DI 52.878, vinculadas ao incentivo e pelas quais foi importada a totalidade dos 300 conjuntos.

2.3. Ato concessório 0636-94/000040-6 – Por meio desse ato concessório pretendia importar 1500 conjuntos para fabricação e exportação de 1500 motocicletas. A quantidade efetivamente importada foi de 1200. Pelo anexo de exportação do relatório de comprovação (fls. 430) poder-se-ia concluir precipitadamente que o incentivo foi integralmente cumprido, pois indica que 1200 motos foram exportadas. Todavia esse número será menor, por dois motivos: a) Os registros de exportação 95/0317836-001 e 95/0317836-002 (fls. 536 a 538) não pertencem ao ato em questão. Assim, as 36 motocicletas que lhes correspondem devem ser subtraídas do relatório de comprovação por serem inválidas para comprovação do regime; b) Em 23.09.94 foi desembaraçada a primeira declaração de importação, a de número 60.503 (fls. 539 a 653). Por meio dela foram introduzidos 300 conjuntos de peças, o que permitiria fabricar e exportar 300 motocicletas. O número de motos exportadas, contudo, foi 372 – 60 em 15.09.94, 192 em 21.10.94, 96 em 02.11.94 e 24 em 18.11.94. Como o drawback é um regime aduaneiro que tem por princípio a aplicação de matéria-prima ou peças na fabricação de produtos a serem exportados, fica claro que 72 unidades só poderiam ter sido produzidas se houvesse um volume de importações que as justificasse, ou seja, se houvesse a importação de mais 72 conjuntos de peças anteriormente àquelas exportações, e isso não ocorreu (todas as



demais importações ocorreram em 1995). Os dois motivos, a e b, perfazem 108 unidades exportadas que não podem ser validamente aceitas para comprovação do incentivo. Em consequência, cabe a constituição do crédito correspondente a 108 dos 1200 conjuntos importados, os quais não foram utilizados de acordo com as regras do regime. Para tanto, apurou-se o montante dos impostos de importação e sobre produtos industrializados devidos sobre 108 e 300 conjuntos arrolados nas adições 39 a 79 da declaração de importação 37.174 (fls. 431 a 535).

2.4. Ato concessório 1968-93/000126-7 – Apesar de a documentação relativa a esse ato encontrar-se no processo 10314.003236/95-06, ela foi analisada e revelou não haver quaisquer irregularidades. O inadimplemento sanado pelo contribuinte com o pagamento, em 27.06.95, do crédito correspondente.

2.5. Ato concessório 0636-94/000037-6 – A documentação relativa a esse ato encontra-se no processo 10314.003235/95-35. O relatório de comprovação indicava falta de cumprimento de algumas exportações. Contudo, a empresa, em 27.06.95, efetuou correta e espontaneamente o pagamento dos tributos correspondentes e de seus acréscimos, não havendo crédito remanescente.

O contribuinte apresentou impugnação (fls.657/666) alegando em síntese que:

1. com relação a exigência descrita no item 2.1 irá efetuar o pagamento, posto que não possui argumento de defesa. No que diz respeito aos itens 2.4 e 2.5, esclarece que não existe nenhuma exigência;
2. no item 2.2 alega que o correto RE para fechamento do ato concessório 0636-94/000040-6 é o de nº. 94/0897009, no qual comprova a saída de 116 motocicletas;
3. com relação ao item 2.3, informa que os 108 conjuntos que devem ser suprimidos do Ato Concessório 0636-94/000040-6, pois estão contidos no Ato Concessório nº. 0636-95/00005-0, através do qual se verifica que foi autorizada a importação de 600 conjuntos, seguida de aditivo aumentando para 716;
4. no entanto, foram importados somente 600 conjuntos e, tendo sido exportados 716, conclui-se que há um saldo de 116 motocicletas em situação inversa àquela dos 108 citados pela fiscalização;
5. a jurisprudência tem aceitado o controle de estoques no sistema FIFO (first in first out).

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo proferiu acórdão (fls.825/835) julgando o lançamento procedente, pois não houve a comprovação da exportação ao Ato Concessório que a originou. Os RE's em questão estão vinculados a outro Ato Concessório que não aquele que pretendem comprovar. Assim, tais exportações não estão vinculadas ao documento concessor do benefício.

Com relação à exportação de maior quantidade que o permitido, sustenta que é inquestionável a glosa das 72 motocicletas, uma vez que os insumos ainda não haviam sido



importados com o benefício. Isto porque, há que se exigir, no mínimo, que os produtos exportados apresentados pela beneficiária para a comprovação do adimplemento, tenham sido efetivamente produzidos com insumos importados beneficiados pelo regime e existentes na empresa no momento do processo de fabricação, e que a documentação apresentada pelo contribuinte demonstre, pelo controle de estoque, que são compatíveis os prazos de entrada de insumo e exportações correspondentes, sob pena de se violar o princípio básico do regime aduaneiro especial de Drawback.

Irresignado o contribuinte apresentou recurso voluntário (fls.837/853) reiterando praticamente os mesmos argumentos aduzidos na impugnação. Alega que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que basta ser observado, para comprovação das exportações e atos concessórios, o período da concessão, bem como a quantidade dos insumos importados e exportados.

Em sessão realizada em 27.02.2008, os membros desta Câmara do Conselho de Contribuintes, entenderam por bem converter o julgamento em diligência a fim de determinar que o contribuinte fosse intimado a apresentar documentos necessários para a comprovação do cumprimento do Regime de Drawback – Suspensão.

Os documentos requeridos por meio da Resolução de fls. 878/885, foram os seguintes:

- 1. RE 94/1029261 – retificador, comprovando a vinculação aos Atos Concessórios 0636-94/000010-4 e 0636-94/000040-6, para comprovar a exportação, respectivamente, de 116 e 60 unidades;*
- 2. RE 95/0560711-001, que vincula a exportação de 36 unidades, ao Ato Concessório nº. 0636-94/000040-6;*

Em retorno, o contribuinte se manifestou às fls. 888/899, alegando que:

1. Como já havia recebido a baixa e aprovação do DECEX relativamente aos procedimentos do Regime, não havia examinado os documentos que embasaram o lançamento em questão;
2. Com relação aos registros de exportação 95/0317836-001 e 95/0317836-002 em que o Auditor Fiscal conclui que 72 unidades foram exportadas antes da importação do conjunto de peças correspondente, afirma o contribuinte que se a importação dessas peças não foi legal, “é porque outras 72 unidades entraram no país como contrabando. Não há como fugir a essa lógica.”
3. O contribuinte somente fez a revisão dos documentos após o lançamento, quando então tomou ciência da ocorrência de um erro humano e que ficou impossibilitado de proceder à retificação dos registros, ante a recusa do DECEX, em razão da baixa dos Atos Concessórios;
4. “o método FIFO adotado nos permite verificar que, se há saldo em determinada DI AC ou RE, por este método é possível utilizá-lo para comprovar a entrada que o fiscal não encontrou”;
5. Tanto o fiscal, quanto os Conselheiros não conseguiram “fechar a conta”, razão pela qual, anexa planilha demonstrativa dos dois Atos

Concessórios sob análise, que no entender do contribuinte é elucidativa e auto-explicativa;

6. “Adotando o método FIFO, os erros humanos ocorridos no lançamento exigem agora que, estando um AC esgotado e, por equívoco, dele tenha sido extraída certa quantidade de motores que não comportaria, apresentemos o AC correto, cujo saldo comportaria a existência do número de motores que foram exportados.”;
7. Anexa cópia das REs mencionadas nos três atos concessórios para comprovação da importação legal, “mesmo porque não teria sentido comercial adquiri-los no contrabando para depois exportá-los.”.

Em síntese é o relatório.

Voto

Conselheira SUSY GOMES HOFFMANN, Relatora.

Conheço do Recurso por preencher os requisitos legais.

Cuida-se de Autos de Infração, fls. 06/50, lavrado em vista de irregularidades constatadas em operação de Drawback na modalidade Suspensão, em que se exigiu o recolhimento de Imposto de Importação e Imposto Sobre Produtos Industrializados, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, totalizando o valor de R\$ 248.204,89.

Inicialmente, cumpre esclarecer que o débito referente ao Ato Concessório 0636-94/000002-3 (item 2.1) foi pago, tendo em vista que o contribuinte considerou devido o crédito consubstanciado no Auto de Infração.

Com relação aos Atos Concessórios 1968-93/000126-7 e 0636-94/000037-6, importante informar que não existe nenhuma exigência de tributos por parte da fiscalização.

Dessa forma, a discussão do presente processo cinge-se somente aos Atos Concessórios 0636-94/000010-4 e 0636-94/000040-6 (item 2.2 e 2.3).

ATO CONCESSÓRIO – 0636-94000010-4

Alegou a fiscalização que (fls.47): “por meio desse incentivo o contribuinte pretendia importar 300 conjuntos de peças para fabricação e exportação de 300 motocicletas. O relatório de comprovação indica que as importações e exportações atenderam aos requisitos de quantidade e qualidade dos materiais, tal como pretendido. Uma análise mais detida, contudo, deixa claro que o registro de exportação 94/1029261 (folhas 402 a 405) se vincula a outro ato concessório. Portanto as 116 motos nele arroladas não podem comprovar o total cumprimento do regime, e, por conseguinte, faz-se necessária a constituição do crédito correspondente. Isso implica a cobrança de 38,66% dos impostos suspensos das adições 101 a 141 da DI 52.878, vinculadas ao incentivo e pelas quais foi importada a totalidade dos 300 conjuntos”.

AUTO DE INFRAÇÃO - DOC. fls.231; 402-406

Declaração de Importação	Data	Quantidade	Registro Exportação	Data	Quantidade
52878	05/08/1994	300	94/0896880-004	15/09/1994	184
			94/1029261-004 (fls.231)	21/10/1994	116
TOTAL		300			300

Entretanto, aduz o contribuinte que foi mencionado para baixa do Ato Concessório 0636-94/000010-4 o Registro de Exportação 94/1029261-004, de 192 unidades.

Ocorre que, referido ato já tinha sido utilizado anteriormente. Dessa forma, a empresa não comprovou um saldo remanescente neste Ato Concessório de 116 unidades. Para comprovar o saldo remanescente (116) deve-se utilizar o Registro de Exportação 94/0897009-004, que exportou 176 unidades, sendo que o AC 0636-94/000040-6 utilizou 60 unidades deste RE e o AC 0636-94/000010-4, utilizou 116 unidades deste RE.

Entretanto, analisando os documentos acostados aos autos (fls.402/405), verifica-se que o Registro de Exportação nº. 94/1029261-001/004 está vinculado ao Ato Concessório 0636-94/000040-6, totalizando a exportação de 192 unidades.

Ressalta-se que, em nenhum momento o contribuinte demonstrou que das 176 unidades restantes do RE 94/1029261, 60 unidades foram utilizadas no Ato Concessório 0636-94/000040-6 e que 116 unidades foram utilizadas no Ato Concessório 0636-94/0010-4. Isto é, o contribuinte não apresentou RE retificadoras informando que parte das unidades do RE 94/1029261 foram utilizadas no AC 0636-94/000040-6 e no AC 0636-94/0010-4.

Observe-se que o julgamento deste processo, na sessão de fevereiro de 2008 foi convertido em diligência para que a empresa contribuinte trouxesse aos autos as provas de suas alegações. É importante anotar que sob a visão prática pode-se afirmar que existe coerência nas alegações da Recorrente, todavia, as regras processuais determinam que seja provado o alegado; e, se a empresa Recorrente não cumpriu com os seus deveres formais, se confessadamente cometeu equívocos formais, a prova de que tais equívocos eram apenas equívocos e não se tratavam de descumprimento dos requisitos do Ato Concessório, a consequência legal é a perda do benefício da isenção.

Importante, ainda, esclarecer, que nesta fase de julgamento não é possível considerar outros Registros de Exportação e outros Atos Concessórios para verificar a correição dos números importados e exportados, porque tais documentos não fizeram parte do conjunto probatório que ensejaram a lavratura do auto de infração.

Assim, embora se verifique que a quantidade de produtos importados poderia comprovar a exportação dessas mercadorias, não existem documentos capazes de comprovar tais alegações e dessa forma, não há como aceitar os argumentos trazidos pelo contribuinte.

ATO CONCESSÓRIO 0636-94/000040-6

Alegou a fiscalização que: “por meio desse ato concessório pretendia importar 1500 conjuntos para fabricação e exportação de 1500 motocicletas. A quantidade



efetivamente importada foi de 1200. Pelo anexo de exportação do relatório de comprovação (fls. 430) poder-se-ia concluir precipitadamente que o incentivo foi integralmente cumprido, pois indica que 1200 motos foram exportadas. Todavia esse número será menor, por dois motivos: a) Os registros de exportação 95/0317836-001 e 95/0317836-002 (fls. 536 a 538) não pertencem ao ato em questão. Assim, as 36 motocicletas que lhes correspondem devem ser subtraídas do relatório de comprovação por serem inválidas para comprovação do regime; b) Em 23.09.94 foi desembaraçada a primeira declaração de importação, a de número 60.503 (fls. 539 a 653). Por meio dela foram introduzidos 300 conjuntos de peças, o que permitiria fabricar e exportar 300 motocicletas. O número de motos exportadas, contudo, foi 372 – 60 em 15.09.94, 192 em 21.10.94, 96 em 02.11.94 e 24 em 18.11.94. Como o drawback é um regime aduaneiro que tem por princípio a aplicação de matéria-prima ou peças na fabricação de produtos a serem exportados, fica claro que 72 unidades só poderiam ter sido produzidas se houvesse um volume de importações que as justificasse, ou seja, se houvesse a importação de mais 72 conjuntos de peças anteriormente àquelas exportações, e isso não ocorreu (todas as demais importações ocorreram em 1995). Os dois motivos, a e b, perfazem 108 unidades exportadas que não podem ser validamente aceitas para comprovação do incentivo. Em consequência, cabe a constituição do crédito correspondente a 108 dos 1200 conjuntos importados, os quais não foram utilizados de acordo com as regras do regime. Para tanto, apurou-se o montante dos impostos de importação e sobre produtos industrializados devidos sobre 108 e 300 conjuntos arrolados nas adições 39 a 79 da declaração de importação 37.174 (fls. 431 a 535)”.

AUTO DE INFRAÇÃO - Doc. Fls. 413/430

Declaração de Importação	Data	Quantidade	Registro Exportação	Data	Quantidade
60503	31/08/94	300 – 300	94/0897009-004	15/09/94	60
23395	24/02/95	600 - 0	94/1029261-006	21/10/94	192
37174	31/03/95	300 - 600	94/1042316-002	02/11/94	96
15374	08/02/95	0 - 300	94/1093079-001	18/11/94	24
			95/0203094-004	28/03/95	192
			95/0256412-009	13/04/95	408
			95/0294234-004	30/04/95	192
			95/0317836-002 (fls.536-538) *	12/05/95	36
TOTAL		1200			1200



* Este Registro de Exportação está vinculado ao Ato Concessório 063695/00005-0, referente a 192 unidades.

Aduz o contribuinte que pelo motivo "a", 36 motocicletas devem ser subtraídas do Relatório de Comprovação aprovado pelo DECEX porque o Registro de Exportação 95/0317836-001/002 não pertence ao Ato Concessório 0636-94/000040-6, mas sim ao Ato Concessório 0636-95/000005-0.

Com a finalidade de comprovar que a autuação está equivocada, o contribuinte alega que o RE 95/0317836-001/002 foi indicado no Ato Concessório 0636-94/000040-6, mas que na verdade, está vinculado ao Ato Concessório 0636-95/000005-0, vez que, foi utilizado a sua quantidade total (192 unidades) para baixa deste último Ato.

O Registro de Exportação que comprova a exportação de 36 unidades de motocicleta é o de nº. 95/0560711-001, de 22/07/1995.

Ocorre que, mais uma vez, o contribuinte não trouxe aos autos cópia do Registro de Exportação nº. 95/0560711-001, que vincula a exportação de 36 unidades ao Ato Concessório nº. 0636-94/000040-6.

Com relação ao motivo "b", a fiscalização apurou uma exportação a maior de 72 unidades, que não teriam comprovação de entrada no País, tendo em vista que através da Declaração de Importação nº. 60503, de 31/08/94, foram importadas 300 unidades de motocicletas, sendo exportadas 372 unidades.

Para comprovar o equívoco da autoridade fiscal, alega o contribuinte que a fiscalização não considerou a DI 37174, de 31/05/95, que importou 300 unidades de motocicletas, bem como o RE substituto 95/0560711-001, de 22/07/95, que comprovou a exportação de 36 unidades.

Entretanto, o contribuinte não trouxe aos autos o Registro de Exportação acima citado para comprovar os dois motivos que ensejaram a autuação 108 unidades.

Dessa forma, em virtude do contribuinte não ter apresentado documentos que comprovem a sua alegação, não há como verificar se o Regime de Drawback foi cumprido.

No processo administrativo, pode-se dizer que o ônus da prova é dividido entre as partes. É o que doutrina de Hugo de Brito Machado¹:

"O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isto não é, nem poderia ser correto em um Estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal.

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a

¹ Machado, Hugo de Brito; Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 5. ed., São Paulo: Dialética, 2003, p.273

26

constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil”.

(grifado)

Depreende-se da leitura do texto acima transcrito que a alegação de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito tributário deve ser comprovada pelo contribuinte.

O contribuinte alegou que o Regime de Drawback foi cumprido, pela substituição de alguns Registros de Exportação.

Dessa forma, caberia ao contribuinte comprovar a alegação de que houve o cumprimento do Regime Especial de Drawback. Não havendo prova do direito alegado, o mesmo não pode ser aceito.

Frente a tais, entendo por não cumprido o regime de drawback e voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, para considerar integralmente procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 06/50.

É como voto.


SUSY GOMES HOFFMANN