



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10660.001571/2004-83  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-002.869 – 3ª Turma  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2014  
**Matéria** DRAWBACK SUSPENSÃO  
**Recorrente** MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 05/08/1999 a 02/09/1999

**DRAWBACK SUSPENSÃO**

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Fabiola Cassiano Keramidas e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento.

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente Substituto

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa

Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Joel Miyazaki, Fabiola Cassiano Keramidas, Susy Gomes Hoffmann e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Contribuinte em que se pugna pela reforma do Acórdão nº 3101-00.522, proferido pela 1ª TO da 1ª Câmara da Terceira Seção do CARF. Confira-se sua ementa:

*DRAWBACK. GLOSA DE COMPROVAÇÕES DE ADIMPLEMENTO.*

*A glosa das comprovações do drawback por falta do respectivo código nos registros de exportação e por alteração dos registros de exportação já averbados deve ser mantida, pois não se tratam de meros vícios formais, e sim de requisitos fundamentais para o exercício do benefício fiscal/estimulo a exportação, no que tange ao seu princípio da vinculação física, intrínseco ao regime, inclusive a inexistência de controle da produção e do estoque afasta qualquer possibilidade de a recorrente comprovar o adimplemento do regime.*

Conforme bem resumido na ementa, decidiu o Colegiado, por unanimidade de votos, que a ausência de vinculação nos documentos de exportação ou de controle da produção e do estoque inviabilizaria a demonstração de que os insumos importados teriam sido empregados nos produtos que a recorrente alega ter exportado no cumprimento do Regime. Ausente tal comprovação, não haveria como reconhecer o adimplemento das condições pactuadas. Com relação a esse aspecto, portanto, foi mantida a acusação Fiscal.

A PGFN foi intimada da decisão e não apresentou recurso especial relativamente à fração do litígio em que o Contribuinte sagrou-se vencedor<sup>1</sup>.

Regularmente intimada pela via postal, comparece a Contribuinte ao processo manejando recurso especial em que argumenta, sinteticamente:

a) apesar de não possuir controles de estoque em separado dos insumos importados sob o regime de drawback ou controles e registros de estoque dos produtos finais elaborados com os referidos insumos, há comprovação de que efetuara as importações e exportações nos moldes estabelecidos nos atos concessórios.

b) restaria demonstrado, portanto, que os insumos teriam sido corretamente empregados nos insumos exportados. Prova disso é o fato de que nem as autoridades julgadoras de primeira instância nem as de segunda questionariam a efetividade das exportações. Aliás, segundo aponta, os próprios julgadores de primeira instância teria cumprido o Regime. Transcreve trecho do acórdão e defende reiteradamente que a exigência fiscal estaria calcada no descumprimento de obrigação acessória;

c) a legislação de regência não a obrigaria a manter registros de controle da produção em separado, nem controles de estoque que individualizem os produtos finais elaborados com insumos importados ao amparo do regime. Tanto é assim que o art. 364 do Decreto nº 2.637, de 1998 autorizaria a realização de controles alternativos e não instituiria qualquer formalidade para sua apresentação.

<sup>1</sup> Doc. à fl. 770, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

d) com o objetivo de demonstrar a efetividade de seus controles, fez juntar à impugnação planilhas elaboradas por seu contador, que demonstrariam o número da Declaração de Importação e o Número da declaração de exportação vinculadas ao concessório;

e) tais planilhas teriam sido desconsideradas em razão do descumprimento de formalidades e, como consequência, teriam sido igualmente desconsiderados os demais elementos carreados como Foram anexadas planilhas que, no entendimento do Fisco não cumpririam as exigências legais e, por conta disso, teriam sido igualmente desconsideradas as demais provas anexadas, como Registros de Exportação, Declaração do Despacho de Exportação, contratos de câmbio, Relatório de Comprovação de Drawback, laudo técnico, notas fiscais, faturas, conhecimento de transporte;

f) o Relatório de Comprovação, expedido pelo Secex, atestaria o adimplemento do Ato Concessório e, portanto, prestar-se-ia à comprovação da efetividade das exportações

g) a interpretação assentada no acórdão recorrido divergiria frontalmente do consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/03-04.848, que, confirmando a exegese adotada no Acórdão 302-35.851, assentara que o descumprimento de obrigações acessórias não seria suficiente para caracterizar o inadimplemento do regime. Transcreve ementa e voto-condutor;

h) o art. 142 do CTN determinaria que competiria à autoridade fiscal a obrigação de verificar a ocorrência do fato gerador. Cita jurisprudência;

i) em razão da boa-fé demonstrada, ao proceder a retificação de seus registros de exportação, caberia reconhecer a denúncia espontânea da infração, nos termos do disposto no art. 138 do CTN;

j) o drawback configuraria verdadeiro incentivo à exportação. Não haveria como refutar que a recorrente importara os insumos, os empregara no seu processo produtivo e depois exportara os produtos onde tais insumos teriam sido empregados. Possíveis falhas de preenchimento dos registros não seriam suficientes para descaracterizar esses elementos;

k) especificamente com relação ao RE 00/0870044-001, referente à devolução dos insumos importados ao amparo da DI 99/0744125-2, defende a total irrelevância da utilização do código impróprio ("devolução a terceiros"), quando, na verdade, estar-se-ia diante de uma devolução ao exportador. Cita jurisprudência;

l) o volume de exportações realizado pela recorrente no regime de drawback seria ínfimo, se comparado com seu volume de exportações. Apresenta quadro com seus volumes de operação.

O recurso foi admitido por despacho do Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção do CARF.

Intimada a apresentar contrarrazões, comparece a Procuradoria da Fazenda Nacional ao processo para pleitear a manutenção do acórdão recorrido, essencialmente, reitera os fundamentos que orientaram o aresto.

#### É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Antes de adentrar no mérito, entretanto, julgo relevante demarcar as premissas que orientaram a decisão recorrida.

Insta registrar, em primeiro lugar, que o órgão recorrido afastou parcialmente a exigência fiscal calcada no exclusivo erro de preenchimento do RE relativo à devolução de insumos, glosados em razão de que teria sido informada uma restituição a terceiros ao invés de destinada ao próprio exportador.

De se destacar, adicionalmente, que, como se verifica no voto condutor, que seguiu as mesmas premissas do acórdão de primeira instância, a recorrente não logrou êxito em demonstrar o cumprimento das condições pactuadas, na medida em que não adotou as medidas necessárias à comprovação a partir dos documentos de exportação, mais especificamente, dos registros de exportação e não apresentou controles contábeis e de estoque capazes de suprir essa omissão.

Ou seja, a decisão está apoiada nas premissas de que caberia à recorrente demonstrar o cumprimento do regime e que os elementos carreados não se prestariam a tal papel.

Razão assiste ao órgão recorrido.

Com efeito, apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para evitar a cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação, dúvida não há de que, quando do encerramento do regime, incide hipótese de isenção.

Veja-se o que consigna representante da corrente que defende que o fundamento para a não cobrança é a suspensão, no caso o Des. Federal Dirceu de Almeida Soares<sup>2</sup>:

*A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como “drawback”, traduz hipótese de isenção tributária. Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da suspensão dos tributos devidos na importação; somente após a verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão do benefício, ou seja, após a exportação dos produtos fabricados com a matéria-prima, no prazo assinado, perfectibiliza-se a operação, incidindo a isenção. (destaquei)*

Já na senda da corrente que defende tratar-se de isenção sob condição resolutiva, pontifica Liziane Meira<sup>3</sup>:

<sup>2</sup> Voto condutor do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS, julgada em 15/06/2003 pelo Egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª Região

<sup>3</sup> Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

*“Na modalidade mencionada pela legislação como ‘Drawback Suspensão’, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.”*

Parece-me claro, assim, que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o art. 179, *caput* e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

*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 concessão.*

(...)

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

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155<sup>4</sup>, ao regime de drawback significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições para sua concessão, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier<sup>5</sup>:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva.** É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (destaquei)*

<sup>4</sup> Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

(...)

<sup>5</sup> Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o Mestre Lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

Em sentido análogo, pondera Souto Maior Borges<sup>6</sup>:

*“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.*

(..)

*Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:*

*I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;*

*II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).*

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos. (destaquei)*

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza processual. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo, a norma isentiva simplesmente não produz efeitos.

Igualmente não se pode esquecer de que, pela aplicação conjunta do art. 179 do CTN e do art. 333 do Código de Processo Civil, este último subsidiariamente, impõe-se ao sujeito passivo o dever de provar que cumpriu as condições legais para o aproveitamento do benefício.

Com efeito, o art. 179 deixa claro que cabe ao sujeito passivo apresentar requerimento em que *faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão*.

Tomo emprestada, ademais, a pertinente lição do professor Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>, a respeito da divisão do ônus da prova fixada no art. 333 do CPC:

*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*

<sup>6</sup> Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336.

<sup>7</sup> Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

*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". (original não destacado)*

Assim, não vejo como imputar ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao ato concessório. Ao sujeito passivo incumbe, mediante a adoção do rito fixado na legislação de regência, fazer prova de que cumpriu as condições para o aperfeiçoamento da isenção ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos.

Outro norte que não se pode perder de vista é o fato de que, assim como ocorre com o regime da incidência, o da isenção é igualmente típico, diferenciando-se essencialmente no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Mais uma vez, vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):<sup>8</sup>

***Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.***

José Souto Maior Borges, a seu turno<sup>9</sup>, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

*É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexistente portanto fato gerador de obrigação tributária.*

<sup>8</sup> Op. cit., p. 100.

<sup>9</sup> Op. cit., p. 190/191

*Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.*

*Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.*

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

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 nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de:

*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;*

À época dos fatos geradores sob exame, os dispositivos suso transcritos eram regulamentados pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

*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;*

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto efetivamente exportado, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti<sup>10</sup>:

*Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o*

<sup>10</sup> Comércio Internacional e Câmbio/São Paulo: Aduaneiras, 9ª ed., p. 375.

*segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.*

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo **do produto exportado**, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos.

**De tudo que foi exposto, é possível concluir que, para a correta extinção do regime e consequente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência. Descumpridas tais condições, incide a regra do art. 155 do CTN e restaura-se a obrigação.**

Quanto a esse aspecto, já previa o art. 325 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985:

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

Cumprir registrar que a ausência da reclamada vinculação documental, por exemplo, impede que a autoridade que acompanhou a exportação coteje as mercadorias exportadas com o que foi avençado no ato concessório ou, o que é mais grave, permite que uma mesma exportação seja utilizada para a baixa de mais de um regime, viabilizando-se a “contagem em dobro” e, conseqüentemente, a remessa para o mercado interno de produtos desonerados, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência.

Por outro lado, a ausência de controles relativos à destinação do insumo inviabiliza que se investigue a sua correta aplicação no produto estrangeiro desonerado de impostos.

De fato, a planilha elaborada pelo contador da pessoa jurídica, apresentada em sede de impugnação<sup>11</sup>, com a devida licença, em nada contribui para a solução do litígio. Afora não conter as informações exigidas nos livros destinados ao controle da produção e do estoque, não indica sequer quais seriam os elementos da escrita que dariam respaldo ao seu preenchimento.

Aliás, a bem da verdade, esse documento consolida e reproduz, com um formato diferente, as informações prestadas ao Secex por ocasião da apresentação dos relatórios à Secex<sup>12</sup>.

Ora, como apontou a própria recorrente, quando da apresentação dos relatórios, por expressa disposição da legislação de regência, não foi apresentado qualquer documento que respaldasse as informações prestadas. A comprovação ali atestada, portanto, levou em consideração exclusivamente as declarações da beneficiária.

<sup>11</sup> Cópia às fls. 488 e 489.

<sup>12</sup> Vide cópias às fls. 36, 42, 43, 64, 65 e 71 a 74.

Assim, sendo inquestionável que o sujeito passivo, com efeito, deixou de cumprir os pressupostos de eficácia, ou seja, necessários à comprovação do regime, forçoso é não reconhecer o cumprimento do regime e manter a decisão recorrida em sua integridade.

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA