



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 10831.001356/00-41  
**Recurso nº** 138.357 Voluntário  
**Matéria** DRAWBACK - SUSPENSÃO  
**Acórdão nº** 302-40.009  
**Sessão de** 09 de dezembro de 2008  
**Recorrente** MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA.  
**Recorrida** DRJ-FORTALEZA/CE

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 1997, 1998

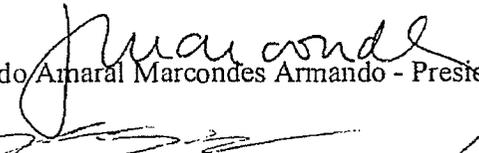
**REGIME DE *DRAWBACK*. APLICAÇÃO. COMPROVAÇÃO.**

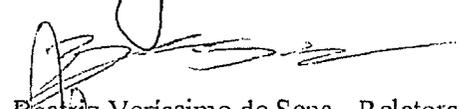
O reconhecimento do adimplemento do compromisso de exportação decorrente da concessão de Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* depende da comprovação por parte da empresa favorecida da efetiva utilização das mercadorias importadas na fabricação de bens exportados.

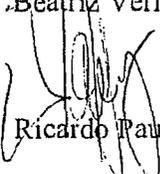
Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do terceiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente e no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena (Relatora), Luciano Lopes de Almeida Moraes e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro que davam provimento integral. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

  
Judith do Amaral Marcondes Armando - Presidente

  
Beatriz Verissimo de Sena - Relatora

  
Ricardo Paulo Rosa - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim e Marcelo Ribeiro Nogueira.

## Relatório

Como bem expôs o relatório do acórdão regional, à fl. 2864, trata o presente processo de reexame administrativo de cobrança de:

*a) Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) acrescidos de juros de mora e das multas de ofício, no percentual de 75%, previstas no art. 44, inciso I, da Lei nº 9 430/1996 e art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9 430/1996,*

*b) multa por infração ao controle administrativo das importações, prevista no art. 526, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985 (art. 169, inciso I, alínea 'b', do Decreto-Lei nº 37/1966, alterado pelo art. 2º da Lei nº 6.562/1978);*

*c) multa de ofício isoladas, de 75% sobre o Imposto de Importação e IPI, em razão de alguns recolhimentos terem sido efetuados com multa de mora, após o início do procedimento fiscal.*

Os fatos descritos no auto de infração podem ser resumidos: no valor aduaneiro declarado a menor, decorrente de erro na informação do frete; infração ao controle administrativo das importações, caracterizado por importação realizada ao desamparo de Licença de Importação com classificação incorreta de todas as mercadorias importadas; multas sobre o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre as mercadorias nacionalizadas, descontado parcela já recolhida espontaneamente pelo contribuinte de 20% (vinte por cento).

Os fatos decorrem de operação de importação e exportação realizada ao amparo do benefício de drawback. A Empresa-Contribuinte, que ora recorre voluntariamente, obteve Ato Concessório relativo ao regime Drawback para exportar mercadorias, com suspensão de impostos, mediante o compromisso de industrializar e exportar aparelhos de telefonia celular.

Posteriormente, conforme declarou o próprio Contribuinte, foi nacionalizada parte das mercadorias importadas com o regime de suspensão. No momento da declaração de nacionalização de mercadorias, consta dos autos que o Contribuinte apresentou solicitação de retificação de DI e os DARFS correspondentes.

Instaurado procedimento de fiscalização, observou-se que o prazo de 30 (trinta) dias para o recolhimento de impostos para as mercadorias nacionalizadas, previsto no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, não teria sido observado pelo Contribuinte. Além disso, a fiscalização apurou que parte do frete não teria sido incluído na base de cálculo dos tributos, em razão do contribuinte haver considerado o peso líquido da adição como 2385 kg, quando o correto seria 3500 kg. Ademais, a fiscalização verificou incongruência entre os insumos empregados na industrialização e as parcelas não comprovadas, de acordo com os relatórios fornecidos pelo próprio Contribuinte. Foi, então, lavrado auto de infração, impugnado oportunamente pelo Contribuinte e levado, a tempo e modo, a exame da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza-Ceará.

A Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza julgou o lançamento integralmente procedente, por meio de acórdão assim ementado (fls. 2861-2862):



*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Exercícios: 1997, 1998*

*PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE PROVAS*

*O protesto genérico pela produção de prova não produz efeitos no processo administrativo fiscal.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Deve ser indeferido o pedido de perícia quando a providência revelar-se prescindível à instrução do processo.*

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Exercícios: 1997, 1998*

*DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.*

*Compete à Secretaria da Receita Federal a aplicação do regime de drawback e fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência*

*DRAWBACK. VINCULAÇÃO FÍSICA.*

*A legislação de regência do drawback impõe a observância do princípio da vinculação física, segundo o qual a mercadoria importada ao amparo desse regime deve ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, o que requer seu emprego físico no processo industrial do produto exportado. A falta de comprovação do atendimento ao princípio da vinculação física conduz à conclusão acerca do inadimplemento do drawback, impondo-se a exigência dos impostos de deixaram de ser recolhidos, acrescidos de juros de mora e multas [sic].*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II E IMPOSTOS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.*

*Exercícios: 1997, 1998.*

*VALOR ADUANEIRO. FRETE*

*Na ausência de prova em sentido contrário, deve subsistir a declaração do importador a respeito do peso líquido da mercadoria relativo a cada adição da DI, retificando-se a quantia correspondente ao frete. Diante da majoração do valor aduaneiro, resta evidenciada a insuficiência de recolhimento, cabendo o lançamento das diferenças de impostos, acrescidos de juros de mora e multas.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Exercícios: 1997, 1998*

*MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Recolhimentos de tributos efetuados durante o procedimento de fiscalização devem ser acrescidos de juros de mora e multa de ofício, no percentual de 75%.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ASSESSÓRIAS.*

*Exercícios 1997, 1998*

*INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES FALTA DE LICENÇA DE IMPORTAÇÃO.*

*Constatado que classificação fiscal e a descrição da mercadoria indicadas na Licença de Importação apresentada divergem em relação ao produto efetivamente importado, é de se concluir que este se encontra desamparado do citado documento, fato punível com a multa de trinta por cento do valor da mercadoria.*

*Lançamento Procedente.*

Iresignado, o Contribuinte interpôs recurso voluntário no qual pede a reforma da decisão regional, argumentando pela aplicação do princípio da fungibilidade, no que se refere ao cumprimento do drawback, e pela existência de licença de importação válida. Destaca, ademais, ter sido realizada denúncia espontânea dos autos, bem como o fato de que, no seu entender, a fiscalização já ter admitido o percentual de perda de insumos de 1,4%. Repisa, outrossim, os demais argumentos já expostos na impugnação.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora

O recurso voluntário atende aos requisitos extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

### **- Preliminar de nulidade em face do indeferimento do pedido de perícia**

Não merece acolhida a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de defesa, em face do indeferimento do pedido de produção de prova pericial.

De fato, o direito de defesa previsto na Constituição Federal deve ser exercido nos termos da legislação em vigor, no caso, do Decreto nº 70.235/72. Na hipótese presente, o Contribuinte teve acesso – e utilizou – todos os meios de defesa previstos na legislação que regula o processo administrativo fiscal. Frise-se, ademais, que os mecanismos de defesa previstos na legislação não impediram, em nenhum momento, que o Contribuinte aduzisse suas teses de defesa.

Ademais, a prova pericial solicitada revela-se desnecessária à solução da lide, na medida em que os documentos e laudos colacionados à fiscalização e já fornecidos pelo próprio Contribuinte bem esclarecem o contexto fático dos autos.

Assim, rejeito a preliminar de cerceamento de defesa e de nulidade do procedimento.

**- Compatibilidade entre o volume de importações e exportações – fungibilidade ou vinculação física.**

Consta do Ato Concessório “Drawback Genérico” nº 52-97/000080-7, emitido em 09/10/97 (modalidade suspensão – fl. 234), cuja validade foi prorrogada até 01.04.99 (fl. 242), que o Contribuinte deveria exportar para telefones celulares portáteis no valor total de US\$ 5.900.000,00 para manter o benefício fiscal.

No Relatório de Comprovação de Drawback nº 2011, às fls. 243 e seguintes, o Contribuinte colacionou comprovantes equivalentes à exportação de produtos em valores muito superiores ao previsto no Ato Concessório nº 52-97/000080-7 e respectivas prorrogações. Ao longo do procedimento fiscal, foram demonstradas incongruências na classificação e licença de importação. Além disso, o próprio Contribuinte reconheceu a nacionalização de parte da mercadoria importada e promoveu o pagamento de tributos, ainda que a destempo.

Com efeito, em sucessivos ofícios, todos datados de 6 de setembro de 1999, ou seja, após o início do procedimento fiscal, o Contribuinte reconheceu o equívoco cometido, declarando a nacionalização de produtos que constavam, antes, do relatório de comprovação de drawback nº 2011, requerendo a sua correção: vide fl. 332, fl. 341, fl. 349, fl. 357, fl. 365, fl. 372, fl. 380 e fl. 388. Mesmo desconsiderando os valores equivalentes a esses produtos, permanece cumprido o compromisso de exportação de US\$ 5.900.000,00 previsto no Ato Concessório “Drawback Genérico” nº 52-97/000080-7, emitido em 09/10/97.

Sendo assim, entendo que o Contribuinte alcançou o objetivo almejado pela Administração Pública ao conceder o benefício do Drawback, assim considerado a comercialização externa, em volume financeiro, de produtos especificados no Compromisso de Exportação. Assim, dispensável se mostra a utilização de exatamente as mesmas peças físicas importadas a partir da operação de importação prevista no ato concessório de drawback, se operacionalizada, a tempo e modo, a operação prevista naquele ato concessório.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já proferiu acórdão unânime reconhecendo a fungibilidade dos insumos importados dentro do prazo concessório no regime de Drawback. Transcreve-se a ementa abaixo, para melhor ilustrar a questão:

*DRAWBACK. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. - A essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez cumprido tal compromisso, faz jus o contribuinte ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos com benefício fiscal.*

*DRAWBACK. FUNGIBILIDADE. - A fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos do gênero, quantidade e qualidade, o que não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador*



*no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST n.º 12/97 e Ato Declaratório n.º 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação*

*Recurso especial negado*

*(Processo n.º 11065.001986/95-31, Recurso n.º 301-119997, Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 21 de agosto de 2006, Acórdão n.º CSRF/03-04.975, Relator Cons. Nilton Luiz Bártoli)*

Do voto condutor do acórdão acima referido, extrai-se a seguinte fundamentação, que com precisão explica os motivos pelos quais se deve reconhecer a fungibilidade dos insumos de produção para efeito da verificação do cumprimento do ato concessório do Drawback:

*(...) E no mérito, não assiste razão à Procuradoria em seus argumentos, já que, tal como explanado no acórdão recorrido, e levando-se em conta, ainda, a finalidade do regime "Drawback", entendo que o compromisso assumido de promover a exportação de determinada quantidade de produtos, foi devidamente cumprido, posto que, conforme já externei em outras várias decisões, não é ponto essencial que no produto exportado esteja agregado especificamente o insumo importado.*

*Conforme se depreende da leitura da documentação acostada aos autos, verifica-se que o fim último do instituto Drawback foi atendido, de vez que a Recorrente exportou aquilo que havia se comprometido perante a SECEX, e que por isso, foram dados como adimplidos por aquele órgão, tanto que não há qualquer contestação no sentido de que as exportações dos produtos industrializados tenham se efetivado na quantidade e no prazo previstos no Ato Concessório.*

*Esclareça-se que, não cabe ao Fisco presumir o suposto descumprimento do benefício concedido, uma vez que a fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo de validade do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos no gênero, quantidade e qualidade, não descaracterizando a exportação objeto do compromisso, no regime Drawback, conforme destacado no Parecer Normativo e Ato Declaratório a seguir transcritos:*

*Parecer Normativo n.º 12, de 12/03/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação:*

*"( . ) é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa".*

*Ato Declaratório COSIT n.º 20, de 17/05/1996:*

*"O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação, no uso das suas atribuições, tendo em vista o disposto no §2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 de março de 1985 e o subitem 2.1 do Parecer Normativo CST no 12/79, Declara que a utilização, por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, de matéria-prima importada como benefício do "drawback",*

*na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que a matéria prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado."*

*Significa dizer, dessa forma, que não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, a utilização de matéria prima importada com o benefício do Drawback na produção de bens destinados ao mercado interno, se a mesma quantidade e qualidade da matéria prima nacional tiver sido utilizada na elaboração do produto exportado, como se deu no presente caso."*

Desse modo, dou provimento ao recurso voluntário quanto ao tema "Compatibilidade entre o volume de importações e exportações – fungibilidade", para se reconhecer o cumprimento do ato concessório de drawback nos exatos limites já reconhecidos pelo próprio contribuinte nos autos deste procedimento administrativo.

#### **- Licença de importação automática**

Ao tempo das operações de importação e exportação a que se refere este processo administrativo (entre 1997 e 1998), a legislação vigente não previa a possibilidade de licença de importação automática para a hipótese em exame. Com efeito, dispunha o item 27 do Comunicado do Departamento de Comércio Exterior – DECEX nº 2, de 23 de janeiro de 1997, publicado no Diário Oficial da União de 28 de janeiro de 2008 (p. 1780), que "27 - As operações de importação vinculadas a Ato Concessório de "Drawback" estão sujeitas a licenciamento não automático previamente ao despacho aduaneiro."

Desse modo, deveria o Contribuinte ter solicitado previamente ao embarque de sua mercadoria o licenciamento de importação correspondente, conforme prevêem os itens 27 e 28 do Comunicado do Departamento de Comércio Exterior – DECEX nº 2, de 23 de janeiro de 1997. Desse encargo o Contribuinte não se desincumbiu, na medida em que, apesar de ter solicitado licença de importação prévia, o fez erroneamente, porquanto realizou a classificação das mercadorias desembaraçadas sob o regime de *drawback* de forma equivocada. De fato, o próprio contribuinte declarou, em sucessivos ofícios, todos datados de 6 de setembro de 1999, ou seja, após o início do procedimento fiscal e antes da lavratura do auto de infração (fl. 14 de março de 2000 – fl. 2), que a classificação não estava correta e, na oportunidade, pediu a retificação (vide fl. 332, fl. 341, fl. 349, fl. 357, fl. 365, fl. 372, fl. 380 e fl. 388).

No entanto, entendo que o erro cometido pelo Contribuinte não pode dar azo a cobrança de multa por falta de licença de importação.

Ocorre que, no caso, houve tão somente erro de classificação, porém, não houve equívoco quanto à descrição da mercadoria importada. Observe-se, por exemplo, que o insumo "circuito integrado", de que cuida o ofício à fl. 332, não deixou de ser uma espécie de circuito integrado em razão de sua reclassificação. O mesmo ocorreu quanto ao insumo "fontes de alimentação", à fl. 365.

Em casos como o presente, tenho entendido que a cobrança da "multa de controle aduaneiro" não deve prosperar, uma vez que o que se verificou foi a classificação tarifária errônea, o que, a teor do Ato Declaratório COSIT (Normativo) nº 12, de 21/01/1997

(D.O.U. de 22/01/1997). Com efeito, dispõe o Ato Declaratório COSIT (Normativo) nº 12, de 21/01/1997 (D.O.U. de 22/01/1997), que:

*“O Coordenador- Geral do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa nº 34, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto no inciso II do art 526 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, e no art. 112, inciso IV, do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966,*

*Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que não constitui infração administrativa ao controle das importações, nos termos do inciso II do art. 526 do Regulamento Aduaneiro, a declaração de importação de mercadoria objeto de licenciamento no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, cuja classificação tarifária errônea ou identificação indevida de destaque “ex” exija novo licenciamento, automático ou não, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.”*

Assim, o fato da Recorrente ter se equivocado quando a classificação das mercadorias importadas, sem descrevê-las incorretamente, não constitui infração administrativa ao controle das importações, prevista no art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro de 1985, então em vigor, nos termos do referido Ato Declaratório Cosit nº 12/97. Neste particular, se não há infração administrativa, não deve haver a cobrança da multa.

Há precedente da Terceira Câmara deste Terceiro Conselho de Contribuintes nesse sentido:

*Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO. ERRO DE CLASSIFICAÇÃO.*

*Comprovada a exportação, erro de classificação fiscal não é fundamento para perda do regime especial aduaneiro*

*INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DE IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA ERRÔNEA. INAPLICABILIDADE ARTIGO 633, II, 'a', do REGULAMENTO ADUANEIRO/02 (artigo 526, inciso II, do RA/85). Não se subsume a multa prevista no art. 633, II, 'a', do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 4.543, de 26/12/02 (art. 526, inciso II do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 05/03/1985), quando o fato não está devidamente tipificado, uma vez que segundo o que dispõe o Ato Declaratório Cosit nº 12, de 21/01/1997, não constitui infração administrativa ao controle das importações classificação tarifária errônea.*

*MULTA POR CLASSIFICAÇÃO INCORRETA NA NOMENCLATURA COMUM DO MERCOSUL.*

*Devida a multa por classificação incorreta da mercadoria na Nomenclatura Comum do Mercosul, nos termos do art. 636, I, do RA.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte*

*(Processo 10909.001355/2003-05, Recurso 137520, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Cons. Nilton Luiz Bartoli, julg. 6 de novembro de 2007)*

Ressalte-se, por oportuno, que a multa por infração administrativa ao controle das importações foi aplicada apenas em razão da ausência de licença de importação válida.

Pelo exposto, **dou provimento ao recurso voluntário quanto ao tópico “licença de importação automática”, para afastar a multa do art. 526, II, do Regulamento Aduaneiro/85, aplicada por ausência de licença de importação válida.**

#### **- Percentual de perda de insumos importados**

Neste ponto, entendo que deve ser provido o recurso do Contribuinte. Isso porque deve ser desprezado, para fins tributários, o percentual de perdas apontado, de 1,4% (um inteiro e quatro décimos por cento), em face do art. 17 da Portaria SECEX nº 4, de 11 de junho de 1997, publicada no DOU de 12/06/1997, que sobre o regime de *Drawback*, assim dispõe:

*“Art. 17 – Serão desprezados os subprodutos e resíduos com valor comercial, não utilizados no produto exportado, quando seu montante não exceder de 5% (cinco por cento) do custo total da importação.”*

Frise-se que o percentual em si apontado pelo contribuinte é incontroverso, isto é, não foi contestado pelo Fisco. Foi impugnado o auto de infração, tão somente, o que consiste na possibilidade de descontar-se esse percentual sobre a mercadoria que deveria ser exportada para fins de cálculo do cumprimento do regime de drawback. No entanto, como exposto, a legislação vigente a época, permitia a que se desprezasse tal percentual de perda, por considerá-lo razoável e mínimo.

Neste ponto, dou provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

#### **- Lançamento de multa punitiva – hipótese de denúncia espontânea**

No que se refere à incidência de multa sobre valores não recolhidos sobre Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, de acordo com o Contribuinte, teria ocorrido denúncia espontânea a elidi-la. A denúncia espontânea teria ocorrido, de acordo com o contribuinte, por meio de sucessivos ofícios (fls. 332, 341, 349, 357, 365, 372, 380 e 388), todos datados de 6 de setembro de 1999, com o respectivo recolhimento de impostos em 31 de agosto de 1999. Verifica-se que a primeira intimação fiscal ao Contribuinte para prestar esclarecimentos sobre o drawback data de 14 de junho de 1999 (fl. 260), sendo que o procedimento fiscal iniciou-se, efetivamente, em 17 de junho de 1999. A lavratura do auto de infração, por sua vez, ocorreu em 14 de março de 2000 (fl. 2).

Todavia, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. Esse é o caso dos autos, pois a denúncia espontânea, como exposto, ocorreu após o início do procedimento fiscal. Aplicável à hipótese, portanto, a multa no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996 para o Imposto de Importação, bem como a multa do art. 80, I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação da Lei nº 9.430/96, para o IPI.

Há precedentes nesse sentido:

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração (art. 7º do Decreto nº 70 235/72). Negado provimento por maioria.*

*(Recurso nº 124353, Processo nº 11968 000925/2001-38, Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Cons. Maria Helena Cotta Cardozo)*

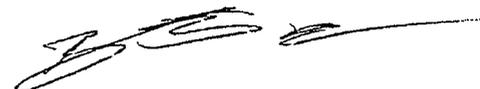
*ITR – IMPOSTO TERRITORIAL RURAL EXERCÍCIO 1997. VALOR ELEVADO DA MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DAS NORMAS FISCAIS Não compete ao Conselho de Contribuintes, como Tribunal Administrativo que é, e, tampouco ao juízo de primeira instância, o exame da legalidade das leis e normas administrativas. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Nos exatos termos do disposto no parágrafo único do artigo 138 do CTN, "Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração" Negado provimento por unanimidade.*

*(Recurso nº 124170, Processo nº 10540.000365/2001-70, Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, rel. Cons. Simone Cristina Bissoto, sessão de 15/05/2003)*

Friso que, uma vez que o contribuinte já recolheu, de ofício, multa de 20% sobre esses tributos, deve o valor já recolhido ser descontado da multa a pagar.

Nego provimento, portanto, ao recurso voluntário quanto ao tema “denúncia espontânea” – multa aplicada sobre II e IPI incidente sobre os produtos nos quais o próprio contribuinte reconheceu a nacionalização, ou seja, a não aplicação do regime de drawback nos ofícios às fls. 332, 341, 349, 357, 365, 372, 380 e 388.

Desse modo, voto pelo provimento integral do recurso voluntário.



Beatriz Veríssimo de Sena

## Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, Redator Designado

O ponto central do litígio, ainda que haja outras questões a serem observadas, diz respeito ao adimplemento ou não do compromisso de exportar mercadorias assumido, em contrato concessivo do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* e à sua correspondente comprovação.

De acordo com a legislação de regência, o *Drawback* “é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades” e concedido nas seguintes situações:



*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;* (grifei)

*II (...)*

*III (...)*

*Art. 336. O regime de drawback poderá ser concedido a:* (grifei)

*I (...)*

*II - matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar;* (grifei)

*III (...)*

*IV (...)*

*V (...)*

*§ 1º O regime poderá ainda ser concedido:*

*I - para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão; ou*

*(...)*

No presente caso, incontestável estarmos diante do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* suspensão, por meio do qual concedeu-se à fiscalizada o direito de importar com a suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação, matéria-prima destinada à fabricação de outra mercadoria a ser exportada, conforme comando literal contido no texto da norma.

O entendimento da i Conselheira Relatora do voto vencido seguia em sentido oposto.

*Sendo assim, entendo que o Contribuinte alcançou o objetivo almejado pela Administração Pública ao conceder o benefício do Drawback, assim considerado a comercialização externa, em volume financeiro, de produtos especificados no Compromisso de Exportação. Assim, dispensável se mostra a utilização de exatamente as mesmas peças físicas importadas a partir da operação de importação prevista no ato concessório de drawback, se operacionalizada, a tempo e modo, a operação prevista naquele ato concessório.*

Ora, como se depreende do texto legal, não me parece que objetivo “*almejado pela Administração Pública ao conceder o benefício do Drawback*” possa ser “*considerado a comercialização externa, em volume financeiro, de produtos especificados no Compromisso de Exportação*”.

*Data vênia*, essa conclusão está em desacordo com o regramento próprio do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*, que orienta no sentido de que o objetivo seja

considerado alcançado se a matéria-prima destinada à fabricação de outra mercadoria a ser exportada, for efetivamente utilizada nestas finalidades, estando a possibilidade de que isso não aconteça restrita às situações excepcionais nas quais, *embora não integrando o produto exportado*, autoriza-se que as matérias-primas *sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão*”, prevista no inciso primeiro do parágrafo primeiro do artigo 336 acima transcrito.

Além do mais, tais pressupostos não estão respaldados exclusivamente no comando cristalino extraído do texto legal. Por ocasião da concessão do Regime, é firmado contrato entre as partes (ato concessório de *Drawback*), determinando os termos e condições para concessão do Regime.

*Art. 338 A concessão do regime, na modalidade de suspensão, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo ser efetivada, em cada caso, por meio do Siscomex.*

*§ 1ª A concessão do regime será feita com base nos registros e nas informações prestadas, no Siscomex, pelo interessado, conforme estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.*

*§ 2ª O registro informatizado da concessão do regime equivale, para todos os efeitos legais, ao ato concessório de drawback.*

*§ 3ª (..)*

*§ 4ª (..)*

Para tanto, a Secretaria de Comércio Exterior examina a viabilidade e interesse da proposta de industrialização feita pelo contribuinte, não escapando ao conhecimento deste a exigência de que sejam observados os termos e condições pactuadas, dentre os quais a efetiva utilização da matéria-prima importada na fabricação de outro produto a ser exportado, sob pena de perda do benefício pleiteado.

Existe, de fato, a previsão legal para a concessão do Regime de *Drawback* com base unicamente na análise dos fluxos financeiros, conforme pretendia a i. Conselheira Relatora do voto vencido, mas não foi nestes termos pactuado o compromisso aqui discutido.

*Art. 339. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.*

Se tais condições eram tão claras à autuada, como conceber que venha agora requerer a autorização para comprovar o adimplemento do compromisso de tal sorte e em tais circunstâncias, que importaria o reexame de toda estrutura técnico-jurídica formulada para implementação do benefício de exportação pleiteado?

Superada esta questão, hão que ser feitas certas considerações acerca da comprovação propriamente dita da efetiva aplicação dos insumos importados na fabricação de produtos exportados com vistas ao adimplemento do compromisso de exportação no Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*

Antes de tudo, é necessário que se faça uma digressão em torno da questão atinente ao ônus de comprovar as alegações presentes no feito.

Em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito.

A Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código do Processo Civil, fixa responsabilidades com base em idêntico critério.

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Embora devamos observar tal preceito, em se tratando de comprovação de fatos envolvendo situações originárias da relação jurídica entre a administração e o administrado, a premissa de atribuir ao autor a responsabilidade por apresentar as provas do fato constitutivo do seu direito precisa ser aplicado tendo-se em conta o modelo sob o qual tais responsabilidades são exercidas.

No campo do direito tributário, é do próprio administrado o dever registrar e guardar consigo os documentos e demais efeitos que testemunham a ocorrência dos eventos cuja existência se pretende comprovar.

Não é da natureza das relações fisco-contribuinte que o primeiro guarde consigo os documentos firmados pelo segundo e mesmo que o fato constitutivo do direito tenha sido formalmente pactuado. A comprovação depende de que o administrado seja intimado a apresentar os documentos que a lei o obriga a produzir, registrar e guardar em bom estado, ou de que ele testemunhe a ocorrência dos fatos de interesse da fiscalização mediante declaração firmada perante ela própria, ou, ainda, pela obtenção desses documentos ou verificação da ocorrência de fatos no local de funcionamento da empresa, no exercício do poder de polícia outorgado ao fisco.

Em todas estas situações, a obtenção das provas depende quase sempre de que o administrado exerça em sua plenitude a função de anotar e manter em boas condições os registros contábeis e fiscais e os apresente ao fisco quando exigido. Sem essa providência, salvo algumas poucas exceções, não haverá como comprovar a ocorrência ou inoocorrência de um fato.

Isto posto, há que se admitir a premissa de que, nas relações fisco-contribuinte, a obtenção e a apresentação das provas do fato constitutivo do direito do autor - na maior parte das vezes o Fisco - depende na maior parte das vezes de o contribuinte colocá-las à disposição do fisco, sendo-lhe negado o direito de negligenciar tal função, sob pena de ser-lhe atribuída a responsabilidade pela ausência de provas no processo e, corolário, o próprio ônus probante.

A essa altura, deve-se ainda acrescentar que o único modelo viável para o adequado funcionamento de uma economia cuja mecânica obedeça aos pressupostos sócio-econômicos atualmente aplicáveis, não prescinde o pleno exercício das obrigações por parte do administrado, sob pena de incorrer-se em indesejável e gigantesco custo social, com vistas à manutenção de uma máquina estatal capaz de atingir todos os fatos econômicos de interesse tributário-fiscal, independentemente da colaboração do primeiro.

Tais pressupostos não foram, e nem poderiam ser, esquecidos pelo legislador. O artigo 147 do Código Tributário Nacional previu as situações em que o lançamento seria efetuado sem a necessidade de que a fiscalização obtivesse, pelos seus próprios meios, as informações especificadas no artigo 142.

*Art 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Art. 147 - O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

*§ 1 - A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento*

*§ 2 - Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.*

No mesmo sentido e com a mesma finalidade, o artigo 150 estabeleceu as regras que norteariam o lançamento realizado por homologação.

*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

*§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação*

Os dispositivos legais acima transcritos estão inseridos em um contexto de normas de nível hierárquico superior que consolida o conjunto de regras formadoras do Sistema regulador das relações do Estado com o particular, no que concerne à administração tributária. Trata-se do Sistema Tributário Nacional sobre o qual dispõe o Código Tributário Nacional.

Desnecessário repetir que tal Sistema se propõe garantir o melhor desempenho da máquina estatal com o menor custo social, tanto no que tange à imposição de tributos, quanto à manutenção do aparato estatal necessário à efetivação da receita.

Foi com vistas à simplificação da estrutura necessária à fiscalização/arrecadação de tributos que o Código previu as hipóteses em que o sujeito passivo prestaria “à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação [do lançamento] (art.147)” e/ou que o mesmo devesse “antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (art 150).”, modalidades de pagamento/lançamento que, hodiernamente, compreende quase que a totalidade dos tributos administrados pela União.

É exatamente neste conceito que está inserido tanto o imposto de importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação quanto, e ainda mais, nos casos de concessão de Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*.

Trata-se da combinação das modalidades previstas nos artigos 147 e 150 do CTN, amplamente utilizada, que atribui ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e de prestar as informações necessárias à efetivação do lançamento, reconhecidos, respectivamente, como lançamento por homologação e por declaração.

Ainda mais em se tratando de um benefício especial, que exclui a operação da incidência tributário normal, deve-se exigir do administrado todo o empenho com vistas ao controle da efetiva aplicação das mercadorias na finalidade específica que motivou que lhe fosse dispensado tratamento singular.

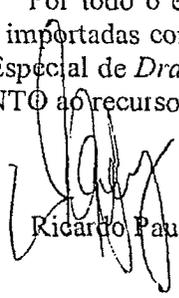
É assim que a própria legislação orienta.

O *drawback* suspensão ainda que com características próprias, termina por consubstanciar-se em uma isenção é reconhecida e aplicada a fato pretérito, razão pela qual, seja pela excepcionalidade intrínseca à operação, seja por efetivamente tratar-se de uma isenção de caráter especial, há que se aplicar a regra do art. 179, *caput*, do Código Tributário Nacional, que estatui:

“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”. (grifamos)

O comando contido no dispositivo acima transcrito impõe à beneficiária o ônus de provar ao Fisco que cumpriu as condições e requisitos estabelecidos para que possa usufruir dos incentivos previstos no regime de *Drawback*. Caso não o faça, suas operações devem ser tratadas como qualquer despacho de importação, onde a regra é o pagamento dos tributos aduaneiros.

Por todo o exposto, não tendo a empresa autuada demonstrado que utilizou as mercadorias importadas com suspensão do pagamento dos Impostos pela aplicação do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* na fabricação de produtos exportados, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado.

  
Ricardo Paulo Rosa