



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13884.002314/2004-22  
Recurso nº : 134.544  
Acórdão nº : 303-33.709  
Sessão de : 08 de novembro de 2006  
Recorrente : KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA.  
Recorrida : DRJ/FORTALEZA/CE

RECURSO DE OFÍCIO. DRAWBACK-ISENÇÃO. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO COMPROVADA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO *DRAWBACK-ISENÇÃO*. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO.

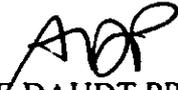
A autoridade fiscal não logrou produzir prova de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, não apontou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, não constatou sonegação de livros ou documentos, nem tampouco qualquer recusa de acesso ao processo produtivo, nem mesmo demonstrou que havia possibilidade de o beneficiário refazer para o período de interesse da fiscalização o Relatório de Consumidos e Fabricados, que, diga-se, não representa obrigação acessória, e também não demonstrou haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta de comprovação dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação do documento interno da empresa, para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos.

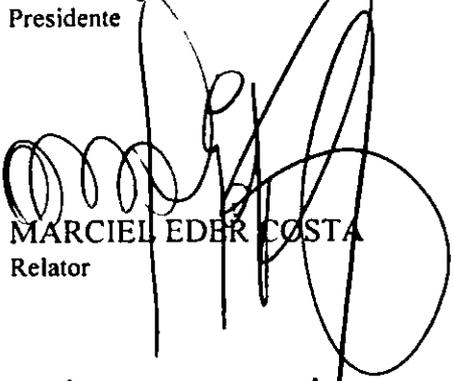
Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n° : 13884.002314/2004-22  
Acórdão n° : 303-33.709

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
MARCIEL EDER COSTA  
Relator

Formalizado em:

14 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges, Zenaldo Loibman e Sérgio de Castro Neves.

## RELATÓRIO

Pela clareza das informações prestadas, adoto o relatório proferido pela DRJ- FORTALEZA/CE, o qual passo a transcrevê-lo:

*“Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo interessado, a fiscalização constatou o descumprimento das obrigações necessárias ao regime aduaneiro especial de drawback, conforme consignado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 393-439.*

*Foram lavrados autos de infração (fls. 440-645) para a constituição de ofício de créditos tributários relativos ao imposto sobre a importação, ao imposto sobre produtos industrializados e respectivos juros de mora e multa de ofício. O lançamento se refere às declarações de importação listadas em fls. 309-316, relativas ao ato concessório nº 0175-99/000025-5, de 13/05/99.*

*O lançamento se baseia no Termo de Constatação Fiscal (fls. 393-439) e documentos juntados às fls. 1-392. Em síntese, a fiscalização apresenta no referido termo os seguintes fatos e conclusões:*

*1. A ação fiscal alcançou as importações realizadas ao amparo de atos concessórios de drawback isenção, emitidos no período de 01/01/95 a 31/12/00.*

*2. O encerramento do procedimento fiscal foi feito parcialmente, com a lavratura de autos de infração e o protocolo de processos administrativos individualizados para cada ato concessório.*

*3. A auditoria foi desenvolvida com base nos documentos apresentados pelo interessado, tomados como autênticos e legítimos.*

*4. Discorre sobre o regime aduaneiro especial de drawback. Destaca que no drawback isenção o beneficiário pode dispor livremente das mercadorias importadas com benefício. Por outro lado, sublinha o princípio da vinculação física - os insumos importados (mediante as declarações de importação de aplicação), devem ter sido empregados na fabricação dos produtos exportados. Tanto as declarações de importação de aplicação quanto os registros de exportação são informados por ocasião da solicitação de ato concessório.*

*A empresa beneficiária do regime deve comprovar o atendimento ao princípio da vinculação física, mantendo "controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados através das DI's de aplicação, bem como manter controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com estes insumos importados" (p. 13 do Termo de . Constatação Fiscal). A fiscalização aduz, ainda, que "a manutenção de documentos e registros aptos a comprovar a vinculação física é obrigação acessória atribuída à beneficiária, e que a sua inobservância tem como consequência lógica a descaracterização do Regime" (p. 13 do termo). Cita os art. 134, 314, II, 315, II, e 328, todos do Regulamento Aduaneiro/85 (Decreto nº 91.030/85).*

*6. Conclui a fiscalização que há inversão do ônus da prova. Argumenta que a legislação do drawback atribui ao beneficiário o dever de (1) demonstrar a efetividade das importações e exportações vinculadas ao pedido de concessão do regime de drawback isenção e (2) comprovar que preenchia, na data da concessão, todos os requisitos necessários à fruição do incentivo. Cita acórdãos nº 301-27745 e 302-33261 do Conselho de Contribuintes.*

*7. Não comprovado o efetivo cumprimento das condições, limites e valores pactuados no ato concessório, deve o despacho que concede a isenção ser revogado de ofício (art. 179 do Código Tributário Nacional), sujeitando a empresa ao lançamento dos tributos, acrescidos de multa de ofício.*

*8. Discorre sobre a decadência (p. 19-21 do termo).*

*9. O contribuinte tem obrigação legal de guardar livros e documentos julgados necessários à apuração da regularidade de operações por este praticadas, que possam resultar na formalização de crédito tributário, enquanto não decaído o direito da Fazenda Pública.*

*10. Relaciona alguns dos documentos necessários a uma fiscalização de drawback isenção:*

*a) Declarações de importação de aplicação, referentes aos insumos importados com recolhimento integral;*

*b) Notas fiscais de entrada;*

*c) Laudo técnico que permita aferir o valor da relação insumo produto;*

*d) Registros de exportação referentes às exportações de produtos industrializados que contêm os insumos importados (item "a");*

*e) Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, modo 03;*

*f) Livro Registro de Entradas;*

*g) Livro Registro de Inventário;*

*h) Declarações de importação de utilização, referentes aos insumos importados com isenção.*

*11. O Livro Registro de Controle de Produção, modo 03, exigido pela legislação do imposto sobre produtos industrializados, não se presta à auditoria de drawback, pois, não fornece informações necessárias à verificação da vinculação física entre os insumos importados pelas declarações de importação de aplicação e os produtos exportados.*

*12. O fiscalizado apresentou à fiscalização, no ano de 2002, um relatório interno - Relatório de Consumidos e Fabricados -, que contém informação relevante para a análise de seu processo produtivo. Segundo os resultados da auditoria executada em 2002, dito relatório fez prova a favor da empresa em muitos casos, tendo sido comprovada a vinculação física.*

*13. O procedimento fiscal foi orientado para a verificação dos documentos apresentados pelo fiscalizado quanto às condições: (a) declarações de importação de aplicação registradas menos de dois anos antes da data do pedido de ato concessório; (b) registros de exportação averbados e utilizados em apenas um ato concessório; (c) vinculação física entre insumos importados (declarações de importação de aplicação) e os produtos consignados nos registros de exportação; (d) data de embarque nas declarações de importação de utilização dentro da vigência do ato concessório.*

*14. Discorre sobre o processo produtivo do interessado.*

*15. Tratando da auditoria de produção, a fiscalização busca comprovar o respeito ao princípio da vinculação física mediante o questionamento: "partindo de uma declaração de importação de aplicação, será possível determinar a data em que o insumo importado através desta DI foi efetivamente incorporado ao processo produtivo?". A resposta a essa pergunta é negativa partindo-se do exame dos livros de Entrada, Saída e Controle de Produção (p. 32 do Termo de Constatação Fiscal).*

16. *O Relatório de Consumidos e Fabricados, que fornece mensalmente as quantidades de insumos e produtos intermediários aplicados à produção, bem como as quantidades efetivamente produzidas nas duas etapas (sensibilização e corte - item 8.2.1 do termo), documento interno do fiscalizado, possui importância singular para a ação fiscal, por ser elemento de prova acerca da efetiva industrialização dos insumos importados mediante as declarações de importação de aplicação.*

17. *Foram solicitados ao interessado os Relatórios de Consumidos e Fabricados relativos aos períodos mensais de julho/97 a dezembro/98. Em resposta, foi informado que dito relatório deixou de existir a partir de janeiro/98. A fiscalização apurou que o relatório continua a ser elaborado, porém, inutilizado no prazo máximo de seis meses. Nenhum outro documento foi elaborado para substituir o relatório.*

18. *Foi concedida ao interessado a faculdade de comprovar, com base em qualquer meio idôneo, o cumprimento da vinculação física. Todavia, nenhum dos documentos ou informações solicitados foi apresentado.*

19. *Solicitado a recompor o Relatório de Consumidos e Fabricados, o fiscalizado informou que tais documentos não são passíveis de serem refeitos.*

20. *Conclui a fiscalização que:*

a) *"A falta da apresentação dos Relatórios de Consumidos e Fabricados em período situado entre as importações e as exportações, destarte, quebra a continuidade da análise fiscal. o que resulta, em face do artigo 328 do Antigo Regulamento Aduaneiro, na descaracterização do Regime e conseqüente tributação de todas as operações favorecidas com o incentivo" (p. 37 do Termo);*

b) *"(...) a empresa não dispõe de nenhum sistema de controle de seu processo produtivo apto a comprovar o requisito da vinculação física, necessário à demonstração da regularidade das operações de Drawback objeto da presente Auditoria, com referência aos processos de industrialização ocorridos no período de julho/1997 a dezembro/2000" (p.40)*

21. *Finalmente, a fiscalização conclui que no período de julho/97 a dezembro/00 o interessado não tem como comprovar que atendeu ao requisito da vinculação física (p. 46).*

*Intimado em 26/08/04, o interessado apresentou impugnação em 24/09/04, juntada às fls. 674-702, na qual alega, em síntese, que:*

*1. Preliminarmente:*

*a) Extinção do crédito por decadência. Prazo decadencial deve ser contado a partir do registro da declaração de importação.*

*b) Nulidade por cerceamento do direito de defesa. Argumenta que o impugnante foi intimado, recebendo apenas cópia do Termo de Constatação e cálculos das exigências fiscais, não sendo disponibilizada cópia dos demais documentos. Cita a Constituição Federal, art. 5º, L V, o Decreto n.º 70.235/72, art. 9º e 59, doutrina e acórdãos do Conselho de Contribuintes.*

*c) Questiona a inversão do ônus da prova. Aduz que: (i) a fiscalização inicialmente reconhece ser seu o ônus da prova do ilícito tributário; (ii) todos os livros e documentos exigidos pela legislação foram apresentados; (iii) a fiscalização não analisou a documentação apresentada e não questionou o laudo técnico que acompanhou o pedido de ato concessório; e (iv) concluiu pela inversão do ônus da prova e que o interessado falhou em demonstrar o atendimento ao princípio da vinculação física em razão da não apresentação de documento não obrigatório e não mais disponível.*

*d) Conclui que a fiscalização nada provou e tentou inverter o ônus da prova com base em presunções desprovidas de amparo legal. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.*

*2. No mérito, falta previsão legal que ampare o entendimento da fiscalização a respeito da aplicação do "princípio da vinculação física". O Auditor-Fiscal emprega critérios pessoais e sem amparo legal para aferir o ciclo de produção de uma indústria e questionar o ato concessório emitido pela Secex.*

*3. A manutenção da autuação significará o desmantelamento do regime de drawback isenção, pois mesmo cumprindo a legislação aplicável as empresas estarão sujeitas a interpretações pessoais da fiscalização, acarretando insegurança jurídica. Deve ser declarada a nulidade do auto de infração por ofensa aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.*

*4. No drawback isenção o princípio da vinculação física não faz qualquer sentido. Se o beneficiário comprova que importou certas quantidades de determinados insumos e os utilizou na*

*industrialização de produtos comprovadamente exportados, adquire o direito a importar insumos com isenção, para repor seus estoques. No que se refere especificamente a produtos químicos, a única possibilidade de controle físico da utilização do estoque seria mediante manutenção de estoques segregados, o que tomaria economicamente inviável o regime de drawback.*

*5. O art. 328 do Regulamento Aduaneiro/85 não implica que o interessado tenha que possuir documentos não exigidos pela legislação para prova do cumprimento dos requisitos do regime. O dispositivo apenas assegura à fiscalização o acesso aos documentos contábeis da empresa e ao processo produtivo.*

*6. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes e conclui que no regime de drawback vigora o princípio da fungibilidade dos bens importados, não o da vinculação física. Cita, ainda, jurisprudência judicial.*

*7. O interessado cumpriu com o requisito da vinculação física. Na legislação a vinculação física deve ser comprovada por período de dois anos, não por ciclo de produção. A fiscalização entende que a vinculação física não deve guardar relação com o prazo legal, devendo ser individualizada em cada um dos inúmeros processos produtivos, segundo critérios pessoais.*

*8. Argumenta o impugnante que comprovou os requisitos para a isenção mediante a comprovação de importações e exportações e sua vinculação por laudo técnico. A fiscalização não provou que os produtos importados pelo interessado teriam sido revendidos ou utilizados na industrialização de produtos comercializados no mercado interno, nem provou que os produtos exportados não conteriam em sua composição os importados.*

*9. As importações realizadas ao amparo do drawback isenção foram desembaraçadas pela Receita Federal. O lançamento evidencia alteração de critérios jurídicos na aplicação de normas tributárias, segundo o art. 146 do Código Tributário Nacional. Cita jurisprudência e doutrina.*

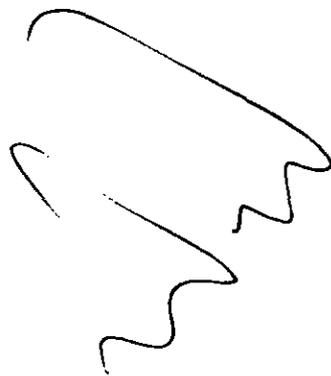
*10. Requer o cancelamento do auto de infração"*

A DRJ/São Paulo, por sua 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgou improcedentes os lançamentos, conforme consta em acórdão de nº 13.650 de 31 de Outubro de 2005, fls.746/776, pelo que, em face do valor do crédito tributário exonerado, houve o recurso de ofício ao Terceiro Conselho por parte do Presidente da Turma.

Processo nº : 13884.002314/2004-22  
Acórdão nº : 303-33.709

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls.815, última.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the top, resembling a stylized 'M' or 'W'.

Processo nº : 13884.002314/2004-22  
Acórdão nº : 303-33.709

## VOTO

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator

Estão presentes os requisitos de admissibilidade do recurso e se trata de matéria da competência do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Comungo do entendimento do ilustre Conselheiro ZENALDO LOIBMANN quanto à ilegalidade da exigência fiscal apontada no auto de Infração de fls. 440/645, cujas razões acham-se estampadas no voto pelo mesmo proferido no Recurso nº 134.528 e 134.529, decorrente de Recurso Ofício promovido pela DRJ/São Paulo/SP, e que servem de supedâneo e fundamento do voto a seguir.

“A DRJ julgou improcedente o lançamento pelas razões destacadas no relatório.

Neste caso se trata de drawback-isenção. Basicamente o objetivo a ser atendido pelo regime especial em foco neste processo é a reposição do estoque de insumos mediante a importação incentivada pela isenção tributária de mercadorias em quantidade e qualidade equivalentes aos dos insumos utilizados em mercadorias já exportadas, mas que foram tributados na oportunidade de suas importações. É claro que sendo este regime especial mais uma modalidade de incentivo ao esforço de exportação para obtenção de saldo positivo de divisas, em regra geral, haverá também a possibilidade de haver no ato concessório correspondente a fixação de um prazo para a realização de novas exportações com utilização dos insumos beneficiados pela isenção condicional. Lembra-se que esta modalidade comporta, ainda, as hipóteses delineadas nos §§ 1º e 2º do art.315 do RA/85, referentes à possibilidade de concessão de isenção para matéria-prima e outros produtos que mesmo não integrando o produto a ser exportado, seja utilizado na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão, ou ainda, poderá ser concedida a isenção em caráter especial, a setores definidos pela autoridade competente com a finalidade de repor a matéria-prima nacional utilizada na exportação, com o propósito de beneficiar a indústria exportadora, ou o fornecedor nacional, e para atender a peculiaridades do mercado.

A SECEX que sucedeu à extinta Comissão de Política Aduaneira referida no RA/85 assim dispôs na Portaria SECEX 4/97 acerca do drawback-isenção:

“...

*Art.23. Na modalidade isenção, a concessão do Regime de Drawback é condicionada à comprovação de exportações, já realizadas, de produtos em cujo processo de industrialização tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção.*

*Art.24. O prazo para pleitear a concessão do Regime de Drawback modalidade isenção, será de até 2 (dois) anos, contados a partir da data do registro da primeira Declaração de Importação consignada no respectivo pedido.*

.....

.....

*Art.31. Na modalidade isenção, a empresa deverá comprovar as importações e exportações já realizadas, quando solicitar a concessão do Regime de Drawback.*

...

*Art.35. São documentos hábeis para a comprovação de operações vinculadas ao Regime de Drawback:*

*I - Declaração de Importação (DI);*

*II - Comprovante de Importação devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), acompanhado do extrato da Declaração de Importação e Adições.*

*III - Comprovante de Exportação, devidamente autenticado pela Secretaria da Receita Federal (SRF), acompanhado do Registro de Exportação (RE) contendo as informações referentes à averbação do embarque.*

*IV - Nota Fiscal de venda, nos casos previstos nos artigos 27,29, 30 e 34 desta Portaria, acompanhada da cópia do Comprovante de Exportação, previsto no inciso III deste artigo, fornecida pela empresa exportadora, quando couber.*

A Portaria SECEX 4/97 é complementada pela Consolidação das Normas de Drawback (CND). É exigível do beneficiário, nos termos da Portaria supracitada, na oportunidade de requerimento do AC, comprovar as exportações nas quais tenham sido aplicados os insumos importados com a incidência dos tributos. Devem ser apresentadas as DI's e RE's que vinculem os insumos tributados com o produto final exportado.

Assiste total razão à decisão recorrida quando afirma que não se pode exigir do beneficiário a manutenção de controles excepcionais de estoques de insumos e de produtos acabados, não previstos na legislação. A documentação que serve para tal comprovação está perfeitamente delineada na legislação e permite um trabalho conseqüente de auditoria

Processo nº : 13884.002314/2004-22  
Acórdão nº : 303-33.709

Já a CND impõe que o RE não pode ser utilizado em mais de um pedido de drawback, nem pode, obviamente, servir para a comprovação de mais de um AC, nem se vincular a outros regimes aduaneiros ou incentivos à exportação simultaneamente.

Nos termos do art.113, §2º, do CTN, controles internos da empresa, não previstos na legislação de regência, não constituem obrigação acessória, e, portanto o chamado Relatório de Consumidos e Fabricados, de iniciativa da empresa, existente para certos períodos e não para outros, não poderia ser exigido pela fiscalização para fins de comprovação dos requisitos essenciais ao drawback-isenção. Ademais, conforme já ficou claro pelo acima exposto, este regime específico nem mesmo impõe uma vinculação física entre o insumo importado (com equivalência de quantidade e qualidade com outro insumo tributado e utilizado em exportação já realizada) e o produto final a ser exportado.

O contribuinte beneficiário pretendeu, por meio dos documentos de fls. 207/212, em resposta à intimação fiscal, explicar como realiza o controle de suas importações e exportações relacionadas ao drawback-isenção explicando que:

1. Utiliza apenas insumos importados para a produção de papel fotográfico e filme de Raio X;
2. A reposição de seus estoques de insumos é feita no regime de drawback-isenção;
3. Vende parte de sua produção no mercado interno;
4. Concluído o processo produtivo, realiza controle da quantidade de insumos que poderá ser objeto de drawback-isenção, que identifica por meio de laudo técnico a quantidade de insumos que foi utilizada na fabricação de cada produto.
5. Na solicitação de AC são cumpridos os requisitos da legislação, ou seja, a demonstração dos insumos antes importados com pagamento de tributos, e que foram, no prazo de até dois anos, utilizados na fabricação de produtos exportados.
6. O controle das quantidades de insumo utilizadas, por técnico competente, com emissão de laudo, é suficiente para identificar a quantidade de estoque que pode ser reposta pelo drawback.

A decisão recorrida concluiu que em face dessa informação eram esperadas da fiscalização as seguintes verificações:

- a) se houve a realização efetiva das importações e exportações informadas.

b) análise dos laudos técnicos apresentados para estabelecer vinculação entre insumo importado e produto exportado. Os laudos permitiam segundo o beneficiário conhecer o processo produtivo e estabelecer a relação entre produto fabricado e seus insumos.

c) identificar a eventual ocorrência de exportação de produtos finais que não utilizaram os insumos importados (tributados), cuja reposição de estoque via drawback-isenção pretendia a empresa.

d) identificar a fabricação, e exportação, de produtos que tivessem utilizado insumos nacionais ao invés de insumos importados.

e) identificar eventual desvio de insumos importados para o mercado interno.

f) se houve adequada escrituração dos livros fiscais e contábeis.

g) identificar a eventual ocorrência de operações fictícias ou fraudulentas.

O que se observa no caso concreto é que a fiscalização confirmou serem autênticos e legítimos os documentos apresentados pela empresa, que recebeu colaboração por parte do interessado, e que seus livros fiscais foram elaborados com todas as formalidades legais. Por outro lado, nos procedimentos efetuados não se produziu qualquer prova de irregularidade na importação ou exportação, não se registrou qualquer inconsistência nos documentos apresentados, nem muito menos houve sonegação de livros ou documentos obrigatórios, nenhuma recusa de acesso ao ambiente ou ao conhecimento do processo produtivo, nem mesmo se demonstrou que o beneficiário do regime especial poderia ter condição de refazer o seu Relatório de Consumidos e Fabricados para o período de interesse da fiscalização (conquanto nem sequer fosse obrigação acessória), e por fim, não se indicou qualquer indício de fraude.

Ao final das contas o que se percebe é que a fiscalização pareceu se escudar em frágil e indevida presunção de falta de requisitos do drawback-isenção pela simples falta do famigerado Relatório de Consumidos e Fabricados, cuja existência para outros períodos decorreu de iniciativa e interesse interno da empresa, e que de nenhuma forma seria exigível como prova documental essencial, posto que não prevista na legislação que disciplina a matéria. Em suma exigiu o que não podia e não fez as verificações que eram pertinentes. Mais uma vez a fiscalização da SRF deixou a desejar em matéria de auditoria de drawback.

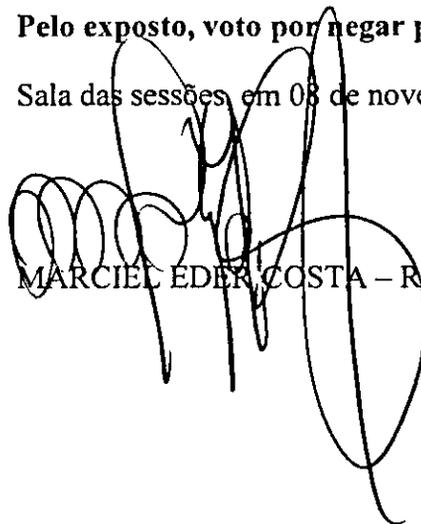
Restou claro que no mérito é improcedente a autuação fiscal e, portanto, há de se confirmar a decisão recorrida".

Processo nº  
Acórdão nº

: 13884.002314/2004-22  
: 303-33.709

**Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.**

Sala das sessões, em 08 de novembro de 2006.



MARCIEL EDER COSTA – Relator