



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	13884.002322/2004-79
Recurso nº	134.527 De Ofício
Matéria	DRAWBACK - ISENÇÃO
Acórdão nº	303-34.143
Sessão de	27 de março de 2007
Recorrente	DRJ/SÃO PAULO/SP
Recorrida	DRJ/SÃO PAULO/SP

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 06/04/2000 a 01/11/2001

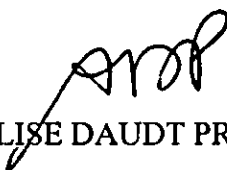
Ementa: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. *DRAWBACK*. ISENÇÃO. PROVA DA VINCULAÇÃO ENTRE PRODUTO IMPORTADO E PRODUTO EXPORTADO. INEXIGIBILIDADE DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

São corretas as razões apontadas na decisão recorrida de ofício. No *drawback* isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamento de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo exportador. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito a importar novos insumos com isenção para repor estoques. 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. A fiscalização nem mesmo demonstrou se haveria 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. Não demonstrou,

também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação de documento interno da empresa para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos.

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, nos termos do voto da relatora.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NANCI GAMA
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Zenaldo Loibman, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Sergio de Castro Neves.

Relatório

Discute-se neste processo e no processo n.º 13884.002311/2004-99, matéria idêntica àquela tratada no Processo n.º 13884.002310/2004-44, cujo julgamento por essa Câmara ocorreu na sessão do dia 19 de setembro de 2006.

No referido precedente, além de idêntica matéria, tratava-se do mesmo contribuinte e período de atuação semelhante, porém no presente recurso de ofício não se discute eventual decadência do lançamento. Ademais, os processos diferem quanto ao Ato Concessório de *Drawback*. Naquele tratava-se do AC n.º 0175-99/000012-3, de 01/03/1999, neste, do AC n.º 0175-99/000021-1, de 24/03/1999.

Isso porque houve o encerramento parcial do procedimento fiscal, com a lavratura de autos de infração e autuação de processos administrativos distintos para cada ato concessório do regime *drawback* isenção. Por isso a existência de alguns autos de infração lavrados na mesma data, contra a contribuinte e todos referentes ao regime *drawback* isenção.

Trata-se o presente de lançamento de crédito tributário em matéria de Imposto de Importação (II) e Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e seus acréscimos legais, lavrados em 26/08/2004, referentes às declarações de importação listada às fls. 298/305.

Entendeu a fiscalização ter havido descumprimento por parte da contribuinte de requisito do regime de *drawback* isenção, especificamente em razão de não ter comprovado a vinculação física entre a mercadoria importada e o produto exportado, conforme Termo de Constatação Fiscal de fls. 382/428.

No entender da fiscalização, deveria a contribuinte beneficiária do regime manter “*controles e registros de estoques de insumos estrangeiros importados através de das DI's de aplicação, bem como manter controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com estes insumos importados*”. Entende que compete à contribuinte comprovar que preenchia, na data da concessão, a todos os requisitos necessários à fruição do regime *drawback*. Nesse sentido, a inobservância quanto à manutenção desses documentos leva à consequência de descaracterização do regime especial, com base nos artigos 134; 314, II; 315,II, e 328, todos do Regulamento Aduaneiro (RA/85).

A fiscalização considerou não comprovado o cumprimento das condições, limites e valores pactuados no ato concessório, o que resulta na descaracterização do regime com a consequente tributação das operações favorecidas com o regime *drawback* isenção.

Tempestivamente, a contribuinte impugnou o auto de infração, alegando, em síntese:

I. nulidade por cerceamento de defesa, uma vez que a autoridade lançadora ignorou os documentos fiscais oferecidos pela contribuinte, por entender que somente o Relatório de Consumidos e Fabricados seria meio de prova apto;

II. impossibilidade de apenar o contribuinte por deixar de arquivar documento não obrigatório;



III. a escrita fiscal da Impugnante foi aceita pela fiscalização que, todavia, deixou de proceder a verificação de seus livros e documentos, que comprovariam a regularidade do regime drawback isenção;

IV. no mérito, alega que a única condição legal para o benefício é a exportação de produtos compostos por insumos importados e que, para a obtenção do ato concessório, foram apresentados os documentos de importação e exportação, além de laudos técnicos dos produtos, comprovando que a Impugnante efetivamente exportou os produtos.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo (DRJ/SPOII), por sua 2ª Turma, em decisão unânime, julgou improcedente em relação às demais, em acórdão que mereceu a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

Período de Apuração: 06/04/2000 a 01/11/2001

Ementa: NULIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PROVA E DESCRIÇÃO DOS FATOS. Descumprimento de requisito do regime de drawback isenção. Infração descrita no auto de infração e Termo de Constatação Fiscal anexo. O exame dos fundamentos apontados pela fiscalização pertence ao julgamento de mérito. Nulidade e cerceamento ao direito de defesa não configurados.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de Apuração: 06/04/2000 a 01/11/2001

Ementa: DRAWBACK ISENÇÃO.

1. O regime aduaneiro especial de drawback, em todas as suas modalidades, exige a comprovação da vinculação entre o produto importado e exportado.

2. A legislação de drawback – Decreto-lei nº 37/66, Regulamento Aduaneiro, Portaria SECEX nº 4/97 e Consolidação das Normas de Drawback – não prevê, de conformidade com o disposto no art. 113, § 2º, do CTN, ao beneficiário do regime a obrigação acessória de manter controles de estoques e insumos e produtos acabados distintos da escrituração fiscal e comercial. Portanto, é admitida comprovação da vinculação entre produto importado e exportado por quaisquer meios de prova lícitos (CPC, art. 332), bem como aceita a fungibilidade entre insumos importados.

3. A não apresentação de relatório interno do beneficiário, documento arquivado por prazo limitado, não significa inadimplemento de obrigação acessória inexistente. Destarte, a falta desse relatório não enseja (i) a inversão do ônus da prova, (ii) a presunção de falta de comprovação do regime nem (iii) o lançamento tributário, fundado apenas nesse elemento.

Lançamento Improcedente.”



Em razão do valor do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada previsto no art. 2º da Portaria MF nº 375/01, o Presidente da 2ª Turma da DRJ/SPOII houve por bem recorrer de ofício ao Terceiro Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Nanci Gama, Relator

Conforme consta do relatório, a matéria de mérito tratada no presente processo é idêntica à tratada no Processo n.º 13884.002310/2004-44, julgado por essa Câmara na sessão do dia 19 de setembro de 2006, no qual, por unanimidade, negou-se provimento ao recurso de ofício.

Na ocasião, o acórdão relatado pelo eminente Conselheiro Zenaldo Loibman recebeu a seguinte ementa:

"RECURSO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO NO REGIME DO DRAWBACK-ISENÇÃO. INEXIGIBILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO COMPROVADA FALTA DE REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DO DRAWBACK-ISENÇÃO. RELATÓRIO NÃO OBRIGATÓRIO. A decisão recorrida acusou decadência em relação aos fatos geradores de importação ocorridos antes de 26/08/1999. Independentemente da discordância quanto a ter havido decadência para os fatos especificados, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que, no mérito, as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar o auto de infração por sua absoluta improcedência. No drawback-isenção, o princípio da vinculação física não é exigível, o objetivo do regime é isentar a importação porque houve exportação de insumos anteriormente importados com pagamento de tributos. Uma continuidade da isenção vai depender de que se mantenha o fluxo exportador. Se o beneficiário comprova a importação de certa quantidade de determinado insumo, bem como sua utilização na produção de produtos efetivamente exportados, então adquire o direito a importar novos insumos com isenção para repor estoques. 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. A fiscalização nem mesmo demonstrou se haveria 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. Não demonstrou, também, haver qualquer indício de fraude ou falsificação documental. Os lançamentos estão assentados exclusivamente na presunção de falta dos requisitos para o drawback-isenção, meramente pela não apresentação de documento interno da empresa para o período fiscalizado, não obrigatório em face da legislação regente. Improcedentes os lançamentos.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO." (Recurso 134.530, acórdão 303-33497)

O detalhado voto do Conselheiro Zenaldo Loibman foi acompanhado por todos os presentes e, diante dos fatos, absolutamente similares, deve ser prestigiado.



Servatis servandis, tendo em vista que não se discute decadência no presente recurso de ofício, transcreve-se adiante o trecho do voto do Conselheiro Zenaldo Loibman que trata do mérito, comum a ambos os processos:

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

A DRJ considerou, com base no art. 173, parágrafo único, do CTN, que teria havido decadência com relação à parte do lançamento referente às DI's registradas antes de 26/08/1999. E quanto ao restante do lançamento decidiu ser improcedente pelas razões destacadas no relatório.

(...)

Na situação enfrentada na prática, o cuidado deve estar em distinguir se no ato concessório do regime especial (AC) se trata exclusivamente de “drawback-isenção” que, segundo a lição de Osiris de Azevedo Lopes Filho, a doutrina comparada usa chamar de “Reposição de Estoques” ou “Exportação Prévia”. Lopes Filho considera que o Regulamento Aduaneiro batizou, impropriamente, a figura descrita no art. 78, III, do DI 37/66. De fato a busca de clareza de conceitos e de obstar confusões indesejáveis recomendam a preferência do autor pela denominação “Reposição de Estoques” para o que neste processo, conforme o RA, se chamou de drawback-isenção.

O uso no ordenamento jurídico nacional da expressão “drawback” como gênero que abarca três espécies contraria tendência do direito comparado de especificar aquela expressão para o caso de restituição, total ou parcial, de valores de tributos anteriormente recolhidos na importação de mercadorias que vieram a ser exportadas depois de beneficiamento (seria somente o que o DL 37/66 chamou de drawback-restituição). Neste rumo, a doutrina de Lopes Filho aconselha distinguir as três espécies de regime especial assim: Beneficiamento Ativo (para substituir drawback-suspensão), “Reposição de Estoques” (para substituir drawback-isenção), e reservar a expressão “drawback” especificamente para o regime que no Brasil se convencionou chamar de “drawback-restituição”.

Basicamente o objetivo a ser atendido pelo regime especial de “Reposição de Estoques”, com escusas pela tautologia, é evidentemente a reposição do estoque de insumos, matérias-primas, ou de modo geral, mercadorias que venham servir ao beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. A hipótese prevê a importação incentivada pela isenção tributária de mercadorias, em quantidade e qualidade equivalentes de mercadorias já exportadas, mas que na oportunidade de suas importações foram tributadas. 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 no ato concessório correspondente a fixação de um prazo para a realização de novas exportações com utilização das mercadorias beneficiadas pela isenção condicional.



Mas, neste ponto, é importante perceber que a exigência de novas exportações no prazo estabelecido no AC correspondente ao regime especial em foco é condição voltada apenas à continuidade do benefício da isenção em relação a uma futura importação. Resta claro que a comprovação de que nos últimos dois anos o requerente realizou exportação de mercadorias incorporadas ao processo produtivo (insumos, matérias-primas, etc) em cuja importação houve recolhimento de tributos, é suficiente para assegurar o direito à isenção nas importações abrangidas na descrição do AC correspondente ao "drawback-isenção".

Entretanto, convém advertir para a possibilidade de confusão decorrente do fato de se denominar como "drawback" três espécies distintas de regime especial de importação. É preciso distinguir no AC em foco se o contrato se refere apenas à modalidade "isenção", ou se, eventualmente, abrange concomitantemente a modalidade "suspensão" (Beneficiamento Ativo), posto que nada impede esse tipo de ocorrência na prática.

(...)

Por outro lado, causou-me alguma dúvida se no presente caso estaríamos tratando de AC específico de "Reposição de Estoques", ou se haveria uma concomitância entre aquele regime especial com o de "Beneficiamento Ativo".

Pareceu-me que o pressuposto da autuação, embora sem sustentação probatória, conforme assinalou a DRJ e analisaremos mais adiante, foi de que a interessada não teria demonstrado ter exportado produto final, no prazo exigido pelo AC, com a devida incorporação de insumos importados.

Restou a dúvida se haveria no AC a consideração de isenção baseada na comprovação de exportações que utilizaram mercadorias importadas com pagamento de impostos em quantidade e qualidade equivalentes, tributadas e incorporadas a exportações já realizadas na data do requerimento do AC, concomitante com a suspensão da exigibilidade de tributos para insumos a serem utilizados na fabricação de produtos a serem exportados na forma do "drawback-suspensão". Pareceu à primeira vista, no caso concreto, haver vários objetivos de auditoria, primeiro, para verificar se as importações e exportações apresentadas no AC foram efetivamente realizadas, confirmando requisito essencial ao regime do "drawback-isenção", outro, para buscar identificar eventual desvio de finalidade de insumos importados, também a verificação de equivalência (em qualidade e quantidade) dos insumos objeto do pedido de drawback-isenção com a aqueles relativos aos produtos já exportados, e pelo menos mais um objetivo, o de constatar a utilização dos insumos importados pela via do drawback, seja para reposição de estoques de insumos nacionais cuja utilização foi especialmente concedida em exportação anterior eventualmente mencionada no AC, seja para compor, dentro do prazo concedido no AC, o produto final em novas exportações.

(...)



Entretanto, é inolvidável que as importações tributadas no passado (em relação à data do AC) e efetivamente utilizadas em exportação de produto final, justamente por isto, servem de motivação ao pedido de isenção na importação de insumos em quantidade e qualidade semelhantes aos que foram empregados na exportação descrita no pedido de AC, na parte que se refira ao drawback-isenção. Se o AC for puro de drawback-isenção, o requisito para fruição da isenção se esgota aí.

Essas mercadorias importadas com isenção de tributos apenas deverão compor novas exportações, previstas no AC, para o objetivo de obter a continuidade de fruição do benefício de isenção em futura importação, posto que também nesse regime especial está presente o escopo de incentivo à exportação.

(...)

Passemos à análise do mérito. Lembra-se, a princípio, que esta modalidade de regime especial de importação comporta 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.

Portanto, 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

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.

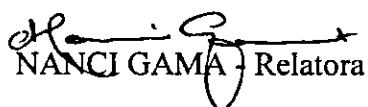
A conclusão é de que independentemente da nossa discordância quanto a ter havido decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 26.08.1999, mas sim prescrição do direito de revogar a isenção, é no caso mais relevante observar que no mérito as razões apontadas na decisão recorrida de ofício são absolutamente corretas e suficientes a fulminar os autos de infração por suas absolutas improcedências.

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

O entendimento foi acompanhado pela unanimidade dos presentes e, como se trata de matéria idêntica, no mérito, mantenho integralmente pelos próprios fundamentos do voto proferido pelo Conselheiro Zenaldo Loibman, que é parte integrante do presente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 27 de março de 2007


NANCI GAMA - Relatora