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

| | | |
|---|---|---|
| **Processo nº** | : | 13884.002326/2004-57 |
| **Recurso nº** | : | 134.532 |
| **Acórdão nº** | : | 303-33.707 |
| **Sessão de** | : | 08 de novembro de 2006 |
| **Recorrente** | : | DRJ/SÃO PAULO/SP |
| **Recorrida** | : | DRJ-SÃO PAULO / SP |
| **Interessada** | : | KODAK BRASILEIRA COM. E IND. LTDA. |

*DRAWBACK.* ISENÇÃO. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA VINCULAÇÃO ENTRE PRODUTO IMPORTADO E EXPORTADO. A mera falta de apresentação de um certo relatório interno elaborado pela autuada para seu próprio controle de estoques, que depois de decorrido um lapso de tempo fora descartado, não sendo documento exigido pela legislação em vigor, não poderá jamais ensejar a inversão do ônus da prova, por presunção da falta de comprovação do regime, nem tampouco, efetivação de lançamento tributário fundado apenas nesse elemento. Improcedência do lançamento. Recurso de ofício julgado improcedente, para que seja mantida a decisão recorrida.

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.

ANELISE DAUDT PRIETO
**Presidente**

SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA
**Relator**

Formalizado em: 14 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nanci Gama, Zenaldo Loibman, Marciel Eder Costa, Nilton Luiz Bartoli, Tarásio Campelo Borges e Sérgio de Castro Neves.

DM

# RELATÓRIO

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. 373 a 419.

Foram lavrados autos de infração, de fls. 420 a 582 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. 292-298, relativas ao ato concessório nº 0175-00/000052-1, de 11/07/00.

O lançamento se baseou no Termo de Constatação Fiscal, de fls. 373 a 419 e documentos juntados às fls. 01 a 372. 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.

5. 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 conseqüência lógica a descaracterização do Regime" (p. 13 do termo). Cita os art. 134, 314, 11, 315, II, e 328, todos do Regulamento Aduaneiro/85 (Decreto nº 91.030/85).

6. Concluiu 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, conforme fls. 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 (fls. 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 art. 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/2000 o contribuinte 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. 610-647, na qual alega, em síntese, que:

1. Preliminarmente, argúi nulidade formal. Argumentando que:

a) A autoridade fiscal reconhece a regularidade da documentação apresentada pelo interessado, mas baseia-se na não apresentação do Relatório de Consumidos e Fabricados, entendendo que não bastam os documentos e livros exigidos pela legislação, para concluir que faltou demonstração de que o impugnante empregou os produtos importados mediante as declarações de importação de aplicação nos produtos exportados.

b) Faltaram, portanto, elementos probatórios indispensáveis à comprovação do ilícito, do que decorre a nulidade. Cita o Decreto nº 70.235/72, art. 9º, 10 e 59.

c) Quer a fiscalização prova da vinculação física, característica do drawback suspensão, que não se aplica ao drawback isenção, regime utilizado pelo interessado.

2. O presente caso versa sobre operações de drawback isenção, para cuja concessão é exigida apenas a demonstração de exportação anterior de produtos em cuja fabricação tenham sido utilizados insumos importados, equivalentes àqueles para os quais esteja sendo pleiteada a isenção. O drawback isenção constitui mera reposição de estoque de matéria-prima importada.

3. Não se pode adotar o conceito de que a apuração do estoque de uma indústria e seu vínculo com as operações de drawback determinam o cumprimento ou não das normas legais.

4. A autoridade administrativa reconhece a inaplicabilidade da vinculação física em face da equivalência. Entretanto, entende existir ofensa ao princípio da vinculação física diante da ausência do Relatório de Consumidos e Fabricados, para concluir quanto a inexistência de relação da mercadoria importada com o estoque, o que é ilógico e absurdo.

5. Está evidente que reposição do estoque, no regime de drawback isenção, tem como condição a demonstração de que os produtos importados compuseram a mercadoria exportada anteriormente. Tal é diferente da vinculação que o fiscal pretende aplicar ao presente caso, relacionando a mercadoria beneficiada pela isenção com seu posterior destino.

6. O impugnante não é obrigado a elaborar apontamentos ou documentos que não são exigidos pela lei. O desuso do Relatório de Consumidos e Fabricados não representa descumprimento de obrigação acessória, que também decorre de lei.

7. Cita acórdão nº 107-07220 do Primeiro Conselho de contribuintes cuja ementa consigna que não se admite a inversão do ônus da prova fora dos casos previstos em lei. Cita doutrina.

8. Não há base lógica para se procurar cumprir vinculação de mercadoria isenta com seu posterior destino, amparando-se em presunção decorrente de relatório que não constitui obrigação decorrente da lei.

9. Deve prevalecer a tipicidade e a legalidade, princípios de direito tributário.

10. A condição do drawback isenção é que o contribuinte tenha exportado, em operação anterior. A expedição do ato concessório está vinculada exclusivamente à prova das exportações das respectivas mercadorias, a fim de constatar a quantidade e qualidade equivalentes. Vinculação no drawback isenção é aquela relativa aos insumos que compuseram o produto anteriormente exportado. Essa prova é feita por meio de documentação hábil e de laudo técnico.

11. Posteriormente, reposto o estoque com a importação de bens isentos, o contribuinte poderá dispor da mercadoria livremente, pois esta não está vinculada a qualquer condição. Cita o Parecer Normativo CST nº 126/72. Cita jurisprudência e doutrina.

12. O Comunicado Decex nº 21/97, definiu os documentos necessários para a expedição do ato concessório. Comprovada a veracidade desses documentos, não há que se negar ou limitar a isenção.

13. Se o destino da mercadoria beneficiada por isenção é liberalidade da indústria e outras operações são praticadas pela empresa, relativamente ao mercado doméstico, seu estoque em um determinado período não representa nada para se concluir pelo cumprimento ou não da norma.

14. Cabe à fiscalização verificar a veracidade das operações e elementos que deram ensejo ao ato concessório.

15. Em cumprimento aos princípios da tipicidade e da legalidade, a isenção advém de lei, cuja interpretação deve atender a literalidade, quanto aos requisitos e condições para sua concessão. A lei não exigiu que o contribuinte comprovasse o cumprimento da condição da isenção por meio do seu estoque.

16. Para a concessão do drawback isenção o contribuinte apresenta à autoridade administrativa (Decex) seu plano de importação-exportação, composto por termo de responsabilidade e laudo técnico discriminando o processo industrial e a participação qualitativa e quantitativa da mercadoria importada no produto exportado. Após análise, é expedido pelo Decex o ato concessório.

17. O entendimento do Conselho de Contribuintes, relativo ao drawback suspensão, que não é objeto dos autos, afasta a rigidez de qualquer vinculação física, invocando a característica da fungibilidade dos insumos. Cita acórdãos.

18. Ainda que se tratasse de drawback suspensão, o critério da vinculação física exigido rigorosamente pela fiscalização extrapola os limites e objetivos da lei, que visa a estimular as exportações.

19. A fiscalização não constatou fraude, desvio de aplicação ou finalidade e nem irregularidades que pudessem afastar o benefício da isenção. Constatou a existência e veracidade de todas as operações de importação e exportação, invocadas para demonstração minuciosa da variação de estoque da empresa.

20. A não apresentação do Relatório de Consumidos e Fabricados não representou descumprimento de qualquer obrigação legal. Não pode prevalecer a

multa imposta (Lei nº 9.430/96, art. 44, I). Por outro lado, impossível o cumprimento da exigência se os documentos não existiam à época da solicitação e a lei não exigiu sua elaboração.

21. Requer o cancelamento do auto de infração.

A DRF de Julgamento em São Paulo – SP (SPO II), através do Acórdão Nº 13.662, de 31 de outubro de 2005, julgou o lançamento improcedente, nos termos que a seguir se transcreve, suprimindo-se apenas algumas transcrições de textos legais:

"Preliminares

O impugnante alega nulidade do lançamento por vício formal – falta de comprovação do ilícito e descrição dos fatos.

Alega que (i) a fiscalização teve acesso à documentação fiscal do impugnante; entretanto, entendeu que somente poderia efetuar seu trabalho com base no Relatório de Consumidos e Fabricados; (ii) tal documento não é obrigatório; e (iii) a falta de provas e descrição dos fatos que justifiquem a autuação impossibilita a defesa (Decreto nº 70.235/72, art. 9º, 10 e 59, II)

Entretanto, observa-se do Termo de Constatação Fiscal que a fiscalização presumiu indevida a concessão do regime aduaneiro de drawback isenção em face da falta de comprovação do adimplemento de condição relativa à aplicação de insumos importados nos produtos exportados (vinculação física). Não caracterizada, portanto, a falta de motivação para o lançamento, já que os fatos apurados pela fiscalização e a fundamentação do lançamento constam do Termo de Constatação Fiscal. O exame dos fundamentos apontados pela fiscalização pertence ao julgamento de mérito.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade formal e cerceamento de defesa.

Passo ao mérito.

Mérito

Primeiramente deve-se determinar a lide objeto de julgamento. Depreende-se do Termo de Constatação Fiscal e relatório supra que o lançamento está fundado essencialmente nos seguintes pontos:

1. A vinculação física é requisito do *drawback* isenção.

2. É ônus do beneficiário comprovar o atendimento aos requisitos do regime.

3. Deve o beneficiário manter controle dos estoques de insumos e produtos finais, a fim de ser verificado o cumprimento da vinculação física, pois tal controle é uma obrigação acessória.

4. Como o interessado não apresentou o Relatório de Consumidos e Fabricados, a fiscalização concluiu que não foi comprovado o atendimento ao princípio da vinculação física, pelo que rejeitou a aplicação de isenção para todas as declarações de importação relativas ao ato concessório objeto deste processo.

Assim, versa o presente julgamento a respeito da procedência do lançamento fiscal fundado nas razões aduzidas pela fiscalização.

Faz-se mister examinar o regime de *drawback*, modalidade isenção, bem como os requisitos para sua concessão e seus meios de comprovação.

Do regime de *drawback* isenção

Observa-se que o regime aduaneiro especial de *drawback* se caracteriza como incentivo à exportação, pois visa a beneficiar o exportador em seus esforços destinados a ampliar seu mercado fora do país e, em conseqüência, gerar resultados positivos para a balança comercial.

Segundo consta do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 314 do Regulamento Aduaneiro/85, em vigor à época das importações objeto do lançamento fiscal sob exame, o benefício de *drawback* pode ser concedido nas modalidades de (i) *suspensão* do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada; (ii) *isenção* dos tributos exigíveis na importação de mercadoria equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; ou (iii) *restituição*, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria posteriormente também submetida a beneficiamento, fabricação etc. e, a seguir, exportada.

Interessa ao presente processo o regime de *drawback* modalidade isenção, assim tratada no Regulamento Aduaneiro/85, transcrito.

O regime aduaneiro especial de *drawback* isenção é um incentivo à exportação operacionalizado mediante a retirada do "peso" dos tributos aduaneiros, incidentes sobre a importação (imposto sobre a importação e imposto sobre produtos industrializados), do custo do produto exportado. Com efeito, mediante a aplicação do regime de *drawback* isenção, os preços dos produtos exportados, nos quais foram utilizados insumos importados com tributação, podem ser fixados pelo exportador

brasileiro em patamares competitivos no mercado internacional em função da reposição do estoque de insumos mediante a importação de mercadorias, em quantidade e qualidade equivalentes a de tais insumos, com isenção tributária (Regulamento Aduaneiro/85, art. 314, II).

Destarte, a aplicação do regime de *drawback* permite a obtenção de maiores exportações para o país.

O Regulamento Aduaneiro (art. 314 e art. 315, caput, e §§ 1º e 2º) deixa claro o aspecto principal do *drawback*, em todas as suas modalidades. Trata-se de que o produto importado, cujos tributos são objeto de suspensão ou restituição (*drawback* suspensão ou restituição – art. 314, I e III), ou cujo estoque é reposto com importação isenta de tributos (*drawback* isenção – art. 314, II), deve ser empregado em beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de mercadoria exportada. É o que a fiscalização chama de *princípio da vinculação física, doravante referido neste voto como vinculação entre produto importado e exportado.*

Com efeito, os parágrafos 1º e 2º do ali. 315 do Regulamento Aduaneiro/85 veiculam hipóteses de exceção à vinculação entre produto importado e exportado que, outrossim, confirmam esse aspecto essencial do regime, para as situações não albergadas nesses parágrafos.

O requisito da vinculação entre produto importado e exportado é confirmado, outrossim, pela Receita Federal, conforme se constata no § 2.1 do Parecer Normativo nº 12/79 da antiga Coordenação do Sistema de Tributação (CST), publicado no Diário Oficial de 19/3/1979, que distingue o *drawback* de outros incentivos – *Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-Lei nº 37/66, tanto no caso da "admissão temporária" como do de "drawback", é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados* –, e conforme também o Parecer Normativo CST nº 126/72, § 12, publicado no Diário Oficial de 5/5/1972 – *Finalmente, dentro do mecanismo previsto no inciso III, a isenção ali determinada nada mais é que uma compensação dada à empresa que utilizou, na composição de mercadoria exportada, material de origem estrangeira, importado com todos os ônus fiscais. É, por assim dizer, uma restituição em espécie. A nova mercadoria desembaraçada com isenção tributária faz as vezes da mercadoria que, em quantidade e qualidade equivalente, teria sido importada anteriormente, sem qualquer isenção de tributos. É, portanto, como se tributada fosse.*

Da concessão e da comprovação

No Termo de Constatação Fiscal a fiscalização consigna interpretação da legislação segundo a qual a vinculação entre produto importado e exportado deve ser (i) demonstrada pelo beneficiário do regime de *drawback* isenção, (ii) de sorte que os produtos exportados informados sejam efetivamente relacionados aos insumos importados com pagamento de impostos (declarações de importação de aplicação) e (iii) que esse fato deve ser comprovado mediante a manutenção de controle de estoques de insumos e produtos acabados.

Assim, no entender da fiscalização, o controle de estoques de insumos e produtos acabados é uma conseqüência lógica da legislação de *drawback* e uma obrigação acessória. Consentâneo com esse posicionamento é o procedimento de auditoria planejado pela fiscalização (item 8 do Termo de Constatação Fiscal) – verificação dos documentos apresentados pelo fiscalizado quanto às seguintes condições: (i) declarações de importação de aplicação registradas menos de dois anos antes da data do pedido de ato concessório; (ii) registros de exportação averbados e utilizados em apenas um ato concessório; (iii) vinculação física entre insumos importados (declarações de importação de aplicação) e os produtos consignados nos registros de exportação; (iv) data de embarque nas declarações de importação de utilização dentro da vigência do ato concessório. Em suma, a fiscalização deseja responder ao 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?" (p. 32 do termo).

E, ainda, a fiscalização entende que o Relatório de Consumidos e Fabricados, documento interno do interessado, cumpriria o papel desse controle de estoques.

Porém, a Secretaria de Comércio Exterior (Secex), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que exerce competências da extinta Comissão de Política Aduaneira, a que se refere o Regulamento Aduaneiro/85, assim dispõe sobre a concessão e a comprovação do *drawback* isenção (Portaria Secex nº 4/97), transcrita.

Nos termos da Portaria Secex nº 4/97, portanto, cabe ao beneficiário do regime de *drawback* isenção, na solicitação de ato concessório, comprovar as exportações nas quais tenham sido aplicados os insumos importados com incidência de tributos. Devem ser apresentadas declarações de importação e registros de exportação relativos à vinculação entre produto importado e exportado. As exportações consideradas devem estar compreendidas no prazo dois anos, contado do registro da primeira declaração de importação informada.

Não há previsão de que o beneficiário do regime deva manter controles de estoques de insumos e produtos acabados distintos da escrituração fiscal e da contabilidade exigidas pelas legislações fiscal e comercial.

A Portaria Secex nº 4/97 é complementada pela Consolidação das Normas de *Drawback*, editada pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), subordinado à Secex. A Consolidação foi veiculada pelo Comunicado Decex nº 21/97 e alterada pelos Comunicados Decex nº 30/97, 16/98 e 2/00.

A Consolidação das Normas de *Drawback* disciplina que o registro de exportação não pode ser utilizado em mais de um pedido de *drawback*, nem estar vinculado à comprovação de outros atos concessórios, regimes aduaneiros ou incentivos à exportação. Porém, a Consolidação não prevê que o beneficiário do *drawback* isenção deva realizar controles específicos de estoques de produtos.

Considerado o disposto no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional – *a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos* –, conclui-se que a manutenção por parte do beneficiário do *drawback* isenção de controles de estoques de insumos e produtos acabados não é uma obrigação acessória.

Por oportuno, cita-se a lição de Heleno Tôrres, a respeito das obrigações acessórias (*deveres instrumentais ou formais*) e do emprego de presunções em matéria tributária (*Direito tributário e direito privado – autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003):

"Na atual era da chamada 'tributação de massa', contudo, é inconteste a dificuldade da Administração para identificar e qualificar os fatos que originam obrigações tributárias e que devem ser objeto de prova, tendo em vista o vasto universo considerado e a gama de possibilidades para suas organizações. Para relativizar tal dificuldade, os deveres instrumentais ou formais apresentam-se como ótimos instrumentos para vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, por meio de declarações, registros etc. Por meio destes, as pessoas que participaram efetivamente do ato declaram suas atividades e resultados e prestam elementos de prova para o controle administrativo, no que tange à matéria de fato das situações tributáveis. (...)" (pp. 389-90)

"Em vista da necessidade de provas que a Administração deve produzir, nos atos de aplicação do direito, surge o recurso à presunção em matéria tributária (...).

O uso de presunções como técnica probatória, em matéria tributária, tem, portanto, justificativa na seguinte constatação: i) os fatos que originam obrigações tributárias e que devem ser objeto de prova dificilmente são de conhecimento direto da Administração; ii) as pessoas que participaram efetivamente do ato têm melhores condições para produção das provas necessárias – inversão do ônus da prova; iii) os deveres instrumentais ou formais são ótimos mecanismos para

vincular os contribuintes ao atendimento das exigências tributárias, mediante declarações etc.; iv) a praticidade dos mecanismos de arrecadação e pagamento dos tributos, bem como a prevenção à incidência em faltas para as quais sejam previstas medidas sancionadoras, são desejados pelo contribuinte, que aceita o ônus da presunção pelas vantagens que esta lhe oferece." (p. 397).

Assim, por não haver previsão legal de controle específico para comprovação minuciosa da vinculação entre produto importado e exportado, é permitido ao beneficiário do regime comprová-la por quaisquer meios de prova lícitos, a teor do art. 332 do Código de Processo Civil – *todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*

A falta de previsão de tal obrigação acessória implica que o regime não exige a demonstração precisa da vinculação entre produto importado e exportado, sendo aceita, portanto, a comprovação por período de dois anos e, também, a *fungibilidade*. Como exemplo, consideram-se duas declarações de importação de insumos tributados, DI 1 e DI 2, cujos insumos, após o desembaraço aduaneiro, foram incorporados ao estoque da empresa. Quando da apresentação de pedido de ato concessório de *drawback* isenção, no qual a empresa consigna que foram exportados produtos em cuja fabricação utilizou determinada quantidade dos insumos importados, satisfeitos os demais requisitos do regime, é indiferente ao resultado cambial do mesmo e ao adimplemento da norma estampada no art. 314, II, do Regulamento Aduaneiro/85, precisar se os produtos exportados foram fabricados com insumos oriundos da DI 1 ou da DI 2. Destarte, poderia a empresa, no exemplo, instruir seu pedido de ato concessório com quaisquer das declarações de importação ("1" ou "2").

Com efeito, exigir do beneficiário do regime a segregação de estoques de insumos idênticos e a elaboração de controles aptos a se demonstrar, para cada unidade de produto produzido, de qual declaração de importação específica veio o insumo utilizado, não apresenta proveito ao controle aduaneiro, bem como significaria a agregação de custos ao beneficiário, anulando o incentivo que caracteriza a finalidade do *drawback*. Daí a inexistência de obrigação acessória nesse sentido.

Ressalvada a fungibilidade entre insumos importados e nacionais, dado que a utilização dos segundos no produto exportado implica desrespeito ao regime de *drawback*, a fungibilidade é aceita tanto em sede administrativa quanto judicial. Apenas na hipótese do § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro/85, visto acima, é admitido o regime de *drawback* isenção para a reposição de matéria-prima nacional, desde que expedido ato administrativo competente pela Secex, conforme Ato Declaratório Cosit nº 20/96.

Merecem ser citados:

1. Acórdão nº 303-29.026, de 11/11/98, do Terceiro Conselho de Contribuintes, assim ementado (Transcrito).

Destaca-se, ainda, o seguinte trecho do voto integrante do acórdão nº 303-29.026:

> "(...) o espírito do regime de *Drawback* é, acima de tudo, incentivar a exportação, facilitar a saída da mercadoria do país, assegurando-lhe melhores condições de competitividade no mercado internacional. Para beneficiar-se de tal regime, o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importados nos produtos exportados. O ora recorrente realizou tal comprovação, ou seja, exportou a mercadoria, utilizando insumos idênticos, quanto à espécie, qualidade e quantidade, aos insumos importados, não resultando dessa fungibilidade qualquer tipo de dano ou prejuízo para a Receita. Pelo contrário, conseguiu evitar o descumprimento do compromisso assumido, ou seja, realizar as exportações dentro do prazo fixado."

2. Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Apelação Cível, processo 9704559585, DJU de 29/03/2000, p. 63 –, assim ementado (transcrito).

Portanto, a falta de apresentação, pelo interessado, do Relatório de Consumidos e Fabricados, não configura inadimplemento de obrigação acessória, de sorte que não tem o condão de ensejar (i) a inversão do ônus da prova, (ii) a presunção de falta de comprovação dos requisitos do *drawback* nem (iii) o lançamento, fundado apenas nesse elemento, de créditos tributários relativos a todas as declarações de importação amparadas pelo ato concessório de que trata o presente processo.

Das provas

Viu-se acima que ao beneficiário do regime de *drawback* é permitido demonstrar o cumprimento do requisito da vinculação entre produto importado e exportado por quaisquer meios de prova lícitos (CPC, art. 332).

Nesse diapasão, segundo item "g" do documento de fls. 201-206, resposta do interessado ao Termo de Intimação Saana nº 056/04, este realiza o controle de suas importações e exportações para o regime de *drawback* isenção da seguinte forma, em síntese:

1. Para a produção de papel fotográfico e filme de Raio X, a empresa utiliza apenas insumos importados (produtos químicos).

2. A reposição dos estoques de insumos é feita via *drawback* isenção.

3. Parte da produção é vendida no mercado interno.

4. Após o processo produtivo é efetuado o controle da quantidade de insumos que pode ser objeto de *drawback* isenção, mediante a utilização de laudo técnico que identifica a quantidade de insumos utilizada na fabricação de cada produto.

5. Na solicitação de ato concessório são cumpridos os requisitos da legislação: que foram importados os insumos com pagamento de tributos e que, no prazo de até dois anos, foram fabricados com aqueles insumos produtos exportados.

6. Basta controlar as quantidades utilizadas nos produtos importados (mediante laudo técnico) para saber a quantidade de estoques que pode ser reposta pelo *drawback.*

Compete à fiscalização aduaneira verificar o regular cumprimento dos requisitos e condições do regime (Portaria MEFP nº 594/92, art. 3º), mediante o exame da escrituração fiscal, dos documentos contábeis e do processo produtivo do beneficiário. O acesso à escrituração, aos documentos e ao processo produtivo é assegurado pelo art. 328 do Regulamento Aduaneiro/85 e, a partir de 2002, pelos art. 18 e 19 do Regulamento Aduaneiro/02 – Decreto nº 4.543/02.

Cabe à fiscalização verificar, por exemplo:

1. a efetiva realização das importações e exportações informadas pelo beneficiário;

2. a vinculação entre produto importado e exportado, mediante a compatibilidade entre o laudo técnico, que define a relação entre produto fabricado e seus insumos, e o processo produtivo;

3. a ocorrência de exportação de produtos nos quais não foram empregados os insumos importados cujo estoque é reposto via *drawback* isenção;

4. a fabricação, e exportação, de produtos com insumos nacionais ao invés dos insumos importados;

5. o desvio de insumos importados para o mercado interno;

6. a correta escrituração dos livros fiscais e contábeis;

7. a realização de operações fraudulentas ou fictícias.

Assim, se constatado e provado pela fiscalização que não foram cumpridos os requisitos para concessão e comprovação do regime, tal como previsto no Regulamento Aduaneiro/85, na Portaria Secex nº 4/97 e na Consolidação das Normas de *Drawback*, é dever do Auditor-Fiscal efetuar o lançamento de ofício dos tributos, bem como das penalidades cabíveis (art. 142 do Código Tributário Nacional).

Observa-se que no caso concreto a fiscalização (i) tomou os documentos apresentados pelo interessado como autênticos e legítimos (p. 1 do Termo de Constatação Fiscal), (ii) recebeu a colaboração do interessado (p. 27 - contratação de empresa de *software* para extrair dados em formato pré-especificado) e (iii) constatou que os livros fiscais da empresa foram elaborados com observância de todas as formalidades legais (pp. 32 e 43).

A despeito dos procedimentos fiscais executados, a fiscalização (i) não produziu provas de irregularidade nas operações de importação e exportação do interessado, (ii) não apontou inconsistências nos documentos apresentados, (iii) não constatou a sonegação de documentos ou livros obrigatórios nem a recusa da empresa em permitir o acesso a seu processo produtivo, (iv) não demonstrou que o interessado poderia ter refeito o Relatório de Consumidos e Fabricados, embora não se trate de obrigação acessória, e (v) não apresentou indícios de fraude ou falsificação de livros ou documentos.

Outrossim, a fiscalização alega que "foi concedida à empresa a faculdade de comprovar, com base em qualquer meio idôneo, o cumprimento do requisito da vinculação física. Todavia, não obstante a oportunidade concedida, nenhum dos documentos e/ou informações solicitadas foi apresentado pela fiscalizada até a presente data" (p. 36 do Termo de Constatação Fiscal). Entretanto, não foram apresentadas provas que ensejem a rejeição do procedimento adotado pelo interessado (fundado em laudo técnico), descrito acima.

Ou seja, o lançamento está fundamentado exclusivamente na presunção de falta de comprovação do regime de *drawback* isenção em face da não apresentação pelo interessado do "Relatório de Consumidos e Fabricados".

Conheço da impugnação por tempestiva para deferi-la; julgo improcedente o lançamento. São Paulo, em 31 de outubro de 2005. MARCELO PIMENTEL DE CARVALHO. Relator – Matrícula 65.578"

Nos termos da legislação de regência do PAF, foi interposto Recurso de Ofício ao Egrégio Conselho de Contribuintes.

É o Relatório.

# VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiuza, Relator

A presente insurreição constitui Recurso de Ofício ao Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 34, I, do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da Portaria MF n. 375/2001, conforme se verifica às fl. 778, e está revestido das formalidades legais para sua admissibilidade, bem como é matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho de Contribuintes, portanto, dele tomo conhecimento.

A controvérsia objeto da discussão no presente recurso, cinge-se ao fato de ter a recorrente se beneficiado do regime aduaneiro especial de *drawback* isenção. É cediço 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.

Portanto, 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. A fiscalização imputou a recorrente, que "a manutenção de documentos e registros outros", além dos previstos na legislação fiscal e tributária, aptos a comprovar a vinculação física, sendo esta uma obrigação acessória atribuída à beneficiária, e que a sua inobservância tem como conseqüência lógica a descaracterização do Regime"

Assim, a fiscalização decidiu que havia inversão do ônus da prova, argumentando que a legislação do *drawback* atribui ao beneficiário o dever de demonstrar a efetividade das importações e exportações vinculadas ao pedido de concessão do regime de *drawback* isenção e comprovar que preenchia, na data da concessão, todos os requisitos necessários à fruição do incentivo.

Portanto, inexiste previsão legal de controle específico para comprovação minuciosa da vinculação entre produto importado e exportado, sendo permitido ao beneficiário do regime comprová-lo por quaisquer meios de prova lícitos, a teor do art. 332 do Código de Processo Civil – todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

A falta de previsão de tal obrigação acessória implica que o regime não exige a demonstração precisa da vinculação entre produto importado e exportado, sendo aceita, portanto, a comprovação por período de dois anos e, também, a *fungibilidade*. Aqui passo a utilizar parte do voto exarado pelo Eminente Conselheiro Relator em seu voto condutor do Acórdão unanimemente decido no caso em comento. "Como exemplo, consideram-se duas declarações de importação de insumos tributados, DI 1 e DI 2, cujos insumos, após o desembaraço aduaneiro, foram incorporados ao estoque da empresa. Quando da apresentação de pedido de ato concessório de *drawback* isenção, no qual a empresa consigna que foram exportados produtos em cuja fabricação utilizou determinada quantidade dos insumos importados, satisfeitos os demais requisitos do regime, é indiferente ao resultado cambial do mesmo e ao adimplemento da norma estampada no art. 314, II, do Regulamento Aduaneiro / 85, precisar se os produtos exportados foram fabricados com insumos oriundos da DI 1 ou da DI 2. Destarte, poderia a empresa, no exemplo, instruir seu pedido de ato concessório com quaisquer das declarações de importação ("1" ou "2").

Com efeito, exigir do beneficiário do regime a segregação de estoques de insumos idênticos e a elaboração de controles aptos a se demonstrar, para cada unidade de produto produzido, de qual declaração de importação específica veio o insumo utilizado, não apresenta proveito ao controle aduaneiro, bem como significaria a agregação de custos ao beneficiário, anulando o incentivo que caracteriza a finalidade do *drawback*. Daí a inexistência de obrigação acessória nesse sentido.

Ressalvada a fungibilidade entre insumos importados e nacionais, dado que a utilização dos segundos no produto exportado implica desrespeito ao regime de *drawback*, a fungibilidade é aceita tanto em sede administrativa quanto judicial. Apenas na hipótese do § 2º do art. 315 do Regulamento Aduaneiro / 85, visto acima, é admitido o regime de *drawback* isenção para a reposição de matéria-prima nacional, desde que expedido ato administrativo competente pela Secex, conforme Ato Declaratório Cosit nº 20/96."

Portanto, observa-se que no caso concreto ora vergastado, a fiscalização adotou os documentos apresentados pelo contribuinte como autênticos e legítimos (Termo de Constatação Fiscal), ficou comprovado que sempre recebeu a colaboração do interessado (contratação de empresa de *software* para extrair dados em formato pré-especificado), bem como, constatou que os livros contábeis e fiscais da empresa foram elaborados com observância de todas as formalidades legais.

A despeito dos procedimentos fiscais executados, a fiscalização não produziu provas de irregularidade nas operações de importação e exportação do contribuinte, não apontou inconsistências nos documentos apresentados, não constatou a sonegação de documentos ou livros obrigatórios nem a recusa da empresa em permitir o acesso a seu processo produtivo.

Ademais, não demonstrou, em momento algum, que o contribuinte poderia ter refeito o questionado "Relatório de Consumidos e Fabricados", embora não se trate de obrigação acessória, e não ter apresentado quaisquer indícios de fraude ou falsificação de livros ou documentos.

Outrossim, a fiscalização quando alega que "foi concedida à empresa a faculdade de comprovar, com base em qualquer meio idôneo, o cumprimento do requisito da vinculação física. Todavia, não obstante a oportunidade concedida, nenhum dos documentos e/ou informações solicitadas foi apresentado pela fiscalizada até a presente data" (Termo de Constatação Fiscal), no entanto, não foram apresentadas provas que ensejem a rejeição do procedimento adotado pelo contribuinte, devidamente fundado em laudo técnico, descrito detalhadamente no Relatório apresentado.

Desta maneira, o lançamento tributário foi fundamentado exclusivamente na presunção de falta de comprovação do regime de *drawback* isenção em face da não apresentação pelo interessado do que foi denominado de "Relatório de Consumidos e Fabricados".

Assim sendo, a mera falta de apresentação de um certo relatório interno elaborado pela autuada, para seu próprio controle de estoques, que depois de decorrido certo lapso de tempo, fora por ele descartado, não sendo documento exigido pela legislação em vigor, não poderá jamais ensejar a inversão do ônus da prova, por presunção da falta de comprovação do regime aduaneiro, nem tão pouco, efetivação de lançamento tributário fundado apenas nesse elemento.

***Logo, por tudo que foi acima exposto, conheço o presente Recurso de Ofício para, VOTAR pelo seu improvimento, mantendo-se o Acórdão prolatado nesse processo pela DRF de Julgamento de São Paulo / SPO II - SP.***

É como Voto.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2006.

SILVIO MARCOS BARCELOS FIUZA - Relator