



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10074.001761/2008-34
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3302-013.609 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2023
Recorrente AGRIVALE INCORPORACAO E CONSTRUCAO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 18/11/2004 a 27/12/2006

DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

ÔNUS DA PROVA. CUMPRIMENTO DO REGIME DE DRAWBACK

É ônus do beneficiário do regime de drawback apresentar os elementos necessários à comprovação do cumprimento das condições do regime e seu adimplemento, quando regularmente intimado pelo fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s), justificadamente, o conselheiro(a) Aniello Miranda Aufiero Junior.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado para a cobrança de crédito tributário no valor de R\$ 98.264,31, valor originário, em decorrência do descumprimento da obrigação de exportar vinculada aos atos concessórios DRAWBACK n.º 2006.0132256, 2006.0149922, 2006.0150009 e 2004.0223485, conforme descrito pela Fiscalização:

"Durante a análise fiscal restou comprovado que a autuada não fez tempestivamente as comprovações de adimplemento do compromisso de exportar junto à SECEX. Da mesma forma, verificou-se que algumas exportações aqui apresentadas para fazer estas comprovações não estavam regularmente vinculadas aos atos concessórios em questão e são intempestivas. Ademais, não foi verificada, para as sobras do processo produtivo, qualquer das alternativas estabelecidas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro.

Por consequência, foi lavrada a presente autuação de infração onde são cobrados os tributos suspensos durante a importação daqueles insumos com seus respectivos acréscimos legais (multa e juros de mora)."

Em 25/01/2008, foi instaurada a ação fiscal, e intimado o contribuinte a apresentar a documentação necessária aos procedimentos de verificação e análise referentes à ação fiscal instaurada. Após análise da documentação apresentada a Fiscalização apurou que algumas das exportações, que comprovariam o adimplemento do regime, ocorreram fora do prazo estabelecido para cumprimento do DRAWBACK, em outros casos verifica-se, que as exportações apresentadas pela empresa não estavam vinculadas ao ato concessório, nos termos da legislação vigente.

Além destas irregularidades, em consulta aos sistemas do SECEX, a Fiscalização verificou que todos os atos concessórios, figuravam com a indicação de inadimplência total, restando claro que nenhuma exportação foi apresentada tempestivamente à aquela secretaria. Assim, com base nestes elementos fáticos e haja vista o disposto na legislação a respeito do assunto, o Fisco procedeu a autuação, cobrando os tributos suspensos durante os procedimentos de importação.

No Relatório Fiscal da autuação, a Fiscalização argumenta sobre o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, sua fundamentação, sua inadimplência junto ao Secex, exportações intempestivas e ainda sobre a sua vinculação com o Regime de Drawback, citando a legislação e jurisprudência sobre a matéria.

Por fim, alega a Fiscalização que, tendo os insumos ingressado no país beneficiados pela suspensão dos tributos condicionada a sua futura exportação, nos termos dos atos concessórios citados, não tendo sido cumprido o compromisso de exportação e não tendo sido tomada nenhuma das providências elencadas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro, por consequência, não ocorrida a condição resolutiva, ficou revogada a suspensão dos tributos em questão, sendo então exigíveis nos termos da legislação vigente. Para tal foi então lavrado o presente auto de infração.

Da impugnação

A interessada apresentou impugnação, fls.96 à fls.112, alegando a tempestividade da impugnação, para em seguida arguir, preliminarmente, a invalidade do procedimento fiscal, tendo em vista a extinção do MPF-F antes da lavratura do auto de infração, citando inclusive a legislação que trata do assunto.

Alega a interessada, que conforme determinação contida nos arts. 12 e 13, ambos da Portaria RFB, n.º 4.066/2007, os MPF-F serão válidos por 120 (cento e vinte dias),

podendo tal prazo ser prorrogado quantas vezes for necessário, desde que, cada prorrogação tenha prazo máximo de 60 (sessenta dias), e que o sujeito passivo seja notificado da sua prorrogação. A não observância dos procedimentos para renovação do prazo de fiscalização contido no MPF-F implica na sua extinção, conforme expressamente preceitua o art. 15, inciso II, da referida Portaria.

No caso em tela, conforme descreve a Interessada, o MPF-F n.º 07.1.54.00- 2007-01129-4 foi assinado no dia 21.11.2007, e o AI foi lavrado somente no dia 30.10.2008, tendo sido recebido pela Impugnante no mesmo dia, portanto, quase oito meses após o termino de sua validade, ocorrida segundo a mesma em 20.03.2008, sem que se tenha praticado qualquer ato posterior visando a sua renovação.

No mérito, alega a interessada, o adimplemento do compromisso de exportar junto ao Secex. Segundo a interessada, esta Secretaria jamais considerou que a Impugnante estivesse inadimplente com o seu compromisso de exportação. Que as mercadorias descritas pela d. fiscalização nos compromissos de exportação tidos como inadimplidos por suposto atraso na sua comprovação foram enviadas para o exterior.

Além disso, acredita a interessada ser estranho que a fiscalização da RFB, tenha constatado o total inadimplemento do compromisso de exportar e lavrado o presente AI, até porque, a concessão e fiscalização do regime de drawback, modalidade suspensão, é uma prerrogativa da SECEX, devendo ser efetivada, em cada caso, por meio do Siscomex. No presente caso, a Secex jamais considerou ou afirmou que o compromisso de exportação da impugnante não teriam sido cumpridos. Além disso, a Fiscalização não comprovou documentalmente que a empresa estaria inadimplente, limitando-se a afirmar tal coisa, por não terem sido comprovados em tempo hábil.

Alega ainda que "a Impugnante exporta em tempo hábil as mercadorias, gerando divisas para o país, mas por causa de um simples erro escritural, que é bom frisar, não causa qualquer tipo de prejuízo aos cofres públicos, tem que recolher todos os impostos suspensos, acrescidos de multa de mora e multa de ofício no valor equivalente à 75% (setenta e cinco por cento) do crédito fiscal?"

É claro que não!

No máximo, a SECEX, e não a RFB, poderia lhe aplicar uma multa formal pelo descumprimento de obrigação acessória. Pelo simples erro no preenchimento de um documento acessório."

Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes

Quanto não adoção das medidas alternativas previstas no art. 342 do Regulamento Aduaneiro, alega a interessada que "*sobras do processos industriais existentes no parque produtivo da Impugnante de fato existem, e que ela não tem, como nunca teve, a intenção de utilizar o material em questão no mercado interno*". Alega ainda que "*Ora, é óbvio que o que sobrou ainda não foi exportado, o que não quer dizer que não possa vir a ser! As sobras só não serão exportadas caso tenham sido danificadas durante o processo produtivo, ocasião na qual passam a não ter relevância para a d. fiscalização, eis que na verdade representam um verdadeiro prejuízo para a Impugnante.*"

Por fim, solicita a Interessada que preliminarmente, se declare a nulidade da autuação, em decorrência da não observância das regras legais para realização da fiscalização que lhe deu origem; e no mérito, que julgue totalmente procedente a impugnação, cancelando-se integralmente o AI, na medida em que o crédito tributário nele consubstanciado é totalmente inexistente pelas razões de fato e direito expostas.

É o que havia a relatar.

A lide foi decidida pela 6ª Turma da DRJ de Recife/PE nos termos do Acórdão n.º 11-57.394, de 30/08/2017 (fls. 350/368), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito exigido nos termos da ementa que segue:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 18/11/2004 a 27/12/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÃO.

A prorrogação de procedimento fiscal regularmente iniciado por via da emissão de Mandado de Procedimento Fiscal devidamente cientificado ao contribuinte, é feita mediante registro eletrônico, cuja informação contribuinte tem acesso no endereço eletrônico da SRF, mediante o código que lhe é fornecido no início da fiscalização. Ademais, O MPF é mero instrumento de controle administrativo, de modo que não há falar em nulidade em virtude de eventuais falhas na sua emissão ou na sua prorrogação, assim como a não observância das determinações que foram inseridas pela autoridade competente.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DISTRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIAS.

Não há que se falar em conflito de competência entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior. Ao primeiro órgão cumpre zelar pelo interesse tributário, e ao segundo pelo controle administrativo das importações e exportações. A SECEX, em relação ao regime de drawback, cabe à concessão e acompanhamento formal de tal procedimento enquanto que a RFB detém a competência funcional para auditar o cumprimento da legislação tributária.

DRAWBACK SUSPENSÃO. CONDIÇÕES.

Compete, à Secretaria da Receita Federal a aplicação e a fiscalização dos tributos suspensos pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback, verificando a efetiva correlação entre as informações prestadas pela beneficiária à SECEX e os documentos fiscais de importação e exportação.

Ausentes estes elementos de comprovação, não há como se considerar cumprido do compromisso assumido e o regime adimplido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado às fls. 383/401, no qual, em síntese, repisa as alegações da Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Denise Madalena Green , Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os argumentos de admissibilidade.

A matéria devolvida a este Colegiado cinge-se a comprovação do adimplemento do Regime Aduaneiro de Drawback, objeto dos Atos Concessórios nºs 2006.0132256, 2006.0149922, 2006.0150009 e 2004.0223485. A Autoridade Fiscal, a partir dos registros de importação e exportação vinculados aos referidos atos, constatou o inadimplemento total. Em decorrência, foi lançado os tributos suspensos nas importações que haviam sido submetidas ao regime especial de Drawback, bem como dos acréscimos legais cabíveis.

Primeiramente, ao contrário do alegado no recurso, de que o Auto de Infração, objeto dos autos, extaria sendo exigido somente o IPI, conforme Demonstrativo Consolidado de fls. 02 (abaixo), é exigido do sujeito passivo, em face do descumprimento da obrigação de exportar vinculada aos atos concessórios em questão, além do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI o Imposto de Importação – II suspensos, totalizando um crédito lançado no valor de R\$ 98.264,31.

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO
(art. 3º da Portaria MF 531/93 e art. 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72
com redação do art. 113 da Lei nº 11.196/05.)

Sujeito Passivo	
CNPJ	03.879.025/0001-03
Razão Social	AGRIVALE AGRO INDUSTRIAL VALE AZUL S/A
Imposto sobre Produtos Industrializados	
Imposto	20.620,11
Juros de Mora	5.865,81
Multa	15.465,08
Valor do Crédito Apurado	41.951,00
Imposto de Importação	
Imposto	28.175,07
Juros de Mora	7.006,93
Multa	21.131,30
Valor do Crédito Apurado	56.313,30
Total	
Crédito tributário do processo em R\$	98.264,31
Este demonstrativo deverá ser a primeira folha do processo.	
O(s) Auto(s) de Infração encontra(m)-se às folhas:	

A recorrente reconhece em suas peças recursais que não houve vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios objeto da autuação, afirma que “*não há razão para a manutenção do lançamento em questão sobre à alegação da não vinculação correta das DI's e os RE's aos seus respectivos atos concessórios de drawback, pois como vimos se a empresa beneficiária do regime efetivamente importou os insumos e exportou as mercadorias, a existência de irregularidades formais não tem o condão de provar o não cumprimento do regime*”.

Aduz, ainda, “*com relação à alegação ao descumprimento do artigo 342 do Regulamento Aduaneiro a ora Recorrente afirma que não tem, como nunca teve a intenção de utilizar o material no mercado interno e que de boa-fé passou todas as informações a d. fiscalização sobre a existência de sobras, que foram utilizadas na industrialização de produtos para exportação*”.

Analisando os argumentos de defesa postos no Recurso Voluntário e os documentos contidos nos autos, devo reconhecer que as fundamentações foram devidamente enfrentadas pela decisão da DRJ, e por entender que a decisão recorrida seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir sobre esses temas como se minhas fossem, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019, *in verbis*:

Mérito

DRAWBACK

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback, na modalidade suspensão, é o regime que permite, com suspensão dos tributos exigíveis na importação, a entrada de mercadoria

estrangeira destinada à fabricação, à complementação ou ao acondicionamento de outra a ser exportada.

Suspende-se a fluência do prazo para pagamento dos tributos devidos por sua entrada no Território Nacional desde seu ingresso até a sua reexportação, nos termos e condições previstos no Ato Concessório do regime, quer sejam incorporados aos produtos estrangeiros, quer sejam consumidos no processo produtivo das mercadorias a serem exportadas.

Ressalte-se que o Ato Concessório, emitido pela Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior - MDIC, define os benefícios concedidos (suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação dos insumos estrangeiros) e os compromissos assumidos pela empresa (classificação fiscal, peso, quantidade, discriminação, preços unitário e total do produto a ser exportado), sempre de conformidade com o projeto elaborado pelo próprio beneficiário do regime.

A finalidade deste regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em termos de preço no mercado internacional, desonerando os tributos devidos numa importação comum, sob a condição de que os produtos importados sejam necessariamente empregados na industrialização dos produtos nacionais a serem exportados (inciso I do artigo 335 do Regulamento Aduaneiro, vigente à época, aprovado pelo Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002). Desta forma, os insumos importados com suspensão de tributos ficam fisicamente vinculados aos produtos exportados, neles incorporados durante seu processo de fabricação. É o Princípio da Vinculação Física, aplicável à espécie.

Desse princípio decorre a necessidade do efetivo controle e fiscalização no cumprimento dessa vinculação, evitando-se, assim, que insumos importados ou os produtos finais beneficiados com a isenção sejam destinados ao mercado interno, e que, dessa forma, a incorreta aplicação do regime seja um elemento de concorrência desleal.

Reforce-se, pois, que, ao beneficiário, cumpre mais que exportar determinado produto e/ou determinado valor. É crucial que as mercadorias importadas sejam de alguma forma agregadas fisicamente ao produto final exportado.

No regime de drawback, os insumos importados são desembaraçados sem o recolhimento de tributos, com a finalidade exclusiva de utilização na produção dos bens que deverão ser objeto de exportação, restando a fluência do prazo para seu pagamento suspensa até o implemento da condição resolutiva, qual seja, a exportação dos produtos constantes do ato concessório, conforme doutrina Roosevelt Baldomir Sosa²:

condição resolutiva do regime é, obviamente, a exportação. Realizada esta, a suspensão tributária se transmuda em isenção de fato. Esgotado o prazo de exportação sem que esta se efetive in concreto ressurgem integralmente a exigência do crédito fiscal”

Observe-se, portanto, que não obstante a denominação do regime nos pudesse levar a tal conclusão, não estamos tratando de uma hipótese de suspensão do crédito tributário. Muito pelo contrário, o artigo 151 do CTN, alterado pela Lei Complementar n.º 104/2001, é taxativo ao enumerar tais hipóteses:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

No regime de Drawback, ainda que intitulado “suspensão”, não se verifica a adequação da regra em comento a qualquer das hipóteses acima. O art. 78, inciso II, do Decreto-lei n.º 37/66 é muito claro ao fixar as suas características:

“Art. 78 –Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no Regulamento:

I...

II – suspensão do pagamento dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação, ou acondicionamento de produto exportado; (grifamos)

Por outro lado, dispõe o Regulamento Aduaneiro:

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei nº 37/66, art. 78, I a III):

I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; g.n.

Assim, mesmo que o legislador tivesse a intenção de inovar em relação à regra codificada, não poderia fazê-lo por meio de norma inferior, já que, por força do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, cabe exclusivamente à lei complementar legislar sobre crédito e obrigação tributária.

Logo, chega-se à conclusão de que o drawback suspensão possui uma natureza jurídica inusitada de isenção sob condição resolutiva, onde se suspende o pagamento, ou melhor, o prazo de pagamento, dos tributos até o cumprimento da condição pactuada.

Em se tratando de isenção de caráter especial, deferida a cada caso, indiscutivelmente há que se aplicar a regra do art. 179, caput, do Código Tributário Nacional, que estatui:

“Art. 179 - A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”.
(grifamos)

O comando contido no dispositivo suso transcrito impõe à beneficiária o ônus de provar, ou seja, de demonstrar ao Fisco que cumpriu todas as condições e requisitos estabelecidos para que possa usufruir dos incentivos previstos no regime de Drawback. Caso não o faça, suas operações de importação devem ser tratadas sob o regime aduaneiro comum, onde a regra é o pagamento dos tributos aduaneiros.

Nesse sentido, doutrina Souto Maior Borges³:

“...A isenção sob condição suspensiva não se objetiva antes do cumprimento da condição e portanto existe obrigação tributária até que se realize a condição exigida para o gozo da isenção. Contrariamente, a isenção concedida sob condição resolutiva existe até o implemento da condição e, pois, inexistente obrigação tributária antes da realização da condição.

Se a isenção é dada sob condição resolutiva, cessada essa condição para sua outorga, não se há de considerar como revogada a lei de isenção, mas simplesmente que a pessoa ou fato isento passou do campo da não-incidência para o da incidência.

Nesse sentido, na mesma obra, o autor cita Walter Barbosa Corrêa⁴, que esclarece a questão:

“Se, por hipótese, a isenção foi concedida tendo em vista certa ou determinada condição do sujeito passivo ou dos fatos, atos ou acontecimentos, e essa condições modificaram-se, deixando de ser atendido ao disposto na lei de

isenção (p. ex., a isenção é dada enquanto a empresa estiver montando a indústria e durante o exercício orçamentário a montagem completa-se) não há de se considerar revogada a isenção, mas sim, que ocorreu a passagem do sujeito passivo do campo da isenção para o da incidência.” (grifamos)

Com a devida vênia, pese a clareza do entendimento dos ilustres doutrinadores, far-se-ia necessário apenas uma breve consideração: na realidade, a pessoa ou fato isento passou do campo da isenção – dispensa do pagamento do tributo pelo ente político competente, o que pressupõe a incidência da norma tributária –, para o campo da exigibilidade deste mesmo tributo anteriormente dispensado, ainda incidente a referida norma. É, portanto, a revogação da dispensa do tributo feita sob condição.

No entanto, as observações formuladas pelos ilustres doutrinadores, além de elucidativas, com relação à natureza da descaracterização da isenção, esclarecem o motivo de não estarmos aplicando, no caso concreto, a regra do art. 155 do CTN.

Tratando-se de isenção sob condição resolutória, o despacho concessivo de que trata o art. 179, caput, somente ocorre com o encerramento do regime, após a verificação das informações prestadas à Secretaria da Receita Federal. Não estamos falando, portanto, em revogar uma isenção concedida incondicionalmente, mas em não reconhecer o cumprimento pelo beneficiário do regime drawback de determinadas condições que são imprescindíveis ao reconhecimento da isenção.

Competência da SECEX e da Receita Federal em matéria de drawback

A concessão do regime de drawback, conforme regra definida no caput do artigo 314 do antigo Regulamento Aduaneiro Aprovado pelo Decreto 91.030/85, cabia à extinta Comissão de Política Aduaneira, sendo tal atribuição posteriormente transferida à Secretaria Nacional de Economia, por força do artigo 2º da lei 8.085, de 23/10/1990.

No exercício de tal competência, aquela Secretaria editou a Portaria SNE n.º 427/92, que, em seu artigo 1º, estabelece:

“Art. 1º - A concessão do regime aduaneiro especial de drawback nas modalidades previstas nos incisos II e III, do art. 78, do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, obedecerá as normas e procedimentos estabelecidos pelo Departamento de Comércio Exterior (DECEX) desta Secretaria.”

Portanto, o drawback, na modalidade suspensão, encontra-se previsto no inciso II do já mencionado art. 78 do Decreto-lei n.º 37/66, o que permite concluir que a regulamentação dessa modalidade não é competência da Secretaria da Receita Federal.

Tal entendimento é reforçado pela leitura das Portarias MF n.º 594, de 25/08/92 e DECEX n.º 24/92, de 26/08/92, que definem regras sobre o regime de drawback, estabelecendo os limites da competência da Secretaria da Receita Federal e do Departamento de Comércio Exterior, no que concerne ao regime aduaneiro de drawback, modalidades suspensão e isenção.

Nesse aspecto, definem os artigos 1º, 2º e 3º da Portaria MF n.º 594:

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei no 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

Art. 3º Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal - DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o

lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente. g.n.

Com o advento da Lei n.º 8.490, de 19/11/92, que extinguiu a Secretaria Nacional de Economia, tal competência foi transferida para a Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, órgão integrante do Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio - MDIC. Para melhor esclarecer essa divisão de competências, cumpre transcrever, ainda, os artigos 36 e 40 da Portaria SECEX n.º 24/92, que tratam da comprovação do cumprimento do compromisso de exportação e do inadimplemento de tal compromisso:

Art. 36 – As empresas detentoras de atos concessórios de “drawback” na modalidade suspensão apresentarão o Relatório de Comprovação às agências habilitadas, no prazo de trinta dias contados a partir da data-limite para exportação.

Art. 40 – Na hipótese do inadimplemento ocorrer em virtude do descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deverá a beneficiária pleitear, no prazo do art. 36 desta Portaria, regularização da operação junto ao banco emissor do ato concessório, que avaliará o pedido em função de fato relevante ocorrido. g.n.

Por outro lado, esclarece o art. 18 da Portaria MF n.º 594/92.

Art. 18 – A SNE fornecerá ao DpRF, em prazo hábil, informações relativas a: concessão do regime; baixa ou inadimplemento dos compromissos de exportação; descumprimento de outras condições estabelecidas.

Por tudo que foi exposto, pode-se concluir que o papel da SECEX em relação ao regime de drawback restringe-se à concessão e acompanhamento formal de tal procedimento. Até porque tal órgão padece de incompetência funcional para auditar o cumprimento da legislação tributária aplicar ou reconhecer benefício fiscal. Ou seja, não há que se falar em conflito de competência entre a Secretaria da Receita Federal e a Secretaria de Comércio Exterior. Assim como ocorre no procedimento do despacho de importação, ao primeiro órgão cumpre zelar pelo interesse tributário, e ao segundo pelo controle administrativo das importações e exportações.

Transcrevo parte do voto da I. Relatora Antonella Saraiva Lanna, nesta 6ª Turma da DRJ/Recife:

“Como visto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não detém competência para incluir no regime de drawback registros de exportação que o órgão responsável pela sua concessão (no caso a Secex) negou-se a fazê-lo. Se assim procedesse, estaria praticando um ato para o qual não detém competência e, como tal, nulo de pleno direito.

Pelos mesmos motivos, RFB não tem competência para considerar adimplido um regime considerado inadimplido pelo Secex.

A esse respeito, observe-se o Parecer n.º 53/99, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, da RFB, a quem compete emitir orientação normativa destinada a uniformizar a interpretação da legislação. Assim dispõe o referido Parecer:

6.9 O órgão detentor da competência para concessão do regime de drawback é a Secex, compreendidos nessa competência tanto os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização quanto o acompanhamento e a verificação do compromisso de exportar, ou seja, é o órgão responsável pelo controle administrativo, tais como: prazo de exportação e demais compromissos assumidos, análise dos comprovantes de exportação e conclusão pela adimplência ou inadimplência do compromisso de exportar.

(...)

8.1 À SRF compete proceder ao exame físico e documental no desembaraço das mercadorias destinadas a exportação, assim como efetuar a autenticação do comprovante de exportação a ser apresentado pelo contribuinte ao Decex, conforme determina o art. 35 da Portaria Secex nº 4, de 1997,

(...).

8.2 O gozo do benefício fiscal decorrente do drawback, modalidade suspensão, está condicionado ao adimplemento do compromisso de exportar relativamente à quantidade, preço e prazos estipulados em ato concessório, que deverão ser comprovados junto à Secex, no prazo de até trinta dias, a partir da data-limite de exportação, não sendo, portanto, a Secretaria da Receita Federal competente para aceitar exportações não apresentadas à Secex tempestivamente, ainda que a exportação tenha sido efetuada dentro do prazo." (destaquei)"

Portanto, constitui atribuição da Receita Federal do Brasil, conforme definido na legislação anteriormente citada, a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

Assim, não houve invasão de competência por parte da Receita Federal na lavratura do auto de infração, pelo contrário, não cumprido o Ato Concessório, não cabe discricionariedade a Receita Federal, ela tem obrigação de lavrar o auto.

comprovação do compromisso de exportação

Antes de analisarmos as irregularidades, há que se atentar para a regra prevista no art. 602 e parágrafo único do Decreto n.º 4.543/2002, Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos, que estabelece:

Art. 602. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 94).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 94, § 2º).

Com efeito, mesmo que não detectemos o dolo por parte do agente, uma vez verificada qualquer irregularidade, há que se aplicar a penalidade correspondente à infração. Para demonstrar tais irregularidades, necessário se faz, mais uma vez, lembrarmos qual a natureza jurídica do regime de drawback - suspensão e da necessidade de provar-se, através dos meios estabelecidos na legislação de regência, o cumprimento das condições necessárias ao implemento da condição resolutiva.

Considerando a natureza deste regime, quando da realização das exportações e apresentação dos relatórios de comprovação, o beneficiário deveria demonstrar, através dos meios legais, que cumpriu os requisitos previstos em lei ou contrato para a concessão do benefício, de acordo com o artigo 131 do Regulamento Aduaneiro e artigo 179 do C.T.N. (Lei n.º 5.172/66).

Tratando-se de uma suspensão que se transmutará em isenção, para que ocorra essa "metamorfose" é necessário que o contribuinte, quando do encerramento do regime, faça prova de que preenche todas as condições legais para a sua fruição.

Existe, portanto, um inter-relacionamento entre as obrigações principal e acessória. A primeira somente poderá ser considerada cumprida caso forem observados os requisitos que informam a segunda.

Nesse sentido, dispõe o parágrafo único do art. 175 do Código Tributário Nacional:

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes.

Para melhor explicitar tais argumentos, trazemos ao processo as sábias ponderações do professor Amílcar de Araújo Falcão, citado pelo professor Souto Maior Borges5:

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

o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção...

o aspecto formal, um processus, um requisito para que o direito desagravatório da isenção se produza...

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

No regime de drawback tais aspectos formais estão enumerados no regulamento aduaneiro, conforme determina o artigo 352 do Regulamento Aduaneiro:

“Art. 352. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação.”

Compete, então, à Secretaria da Receita Federal a aplicação e a fiscalização dos tributos suspensos pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback, verificando a efetiva correlação entre as informações prestadas pela beneficiária à SECEX e os documentos fiscais de importação e exportação.

Com o advento do Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX , módulo exportação, que foi instituído pelo Decreto n.º 661/92 e implantado desde 03/01/93, o documento base para o despacho de exportação passou a ser denominado Registro de Exportação - RE, no qual o exportador deve prestar todas as informações relativas à mercadoria objeto do despacho.

Neste sentido, já estabelecia a Portaria SCE n.º 02/92, em seu artigo 10:

“ O Registro de Exportação no SISCOMEX – RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

Parágrafo 3º - As tabelas com códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no Anexo “I” desta Portaria ”

Este entendimento foi sendo repetido na legislação do SECEX, sendo que a época do lançamento encontrava-se em vigência a Portaria Nº 25, de 27 de novembro de 2008, que previa o seguinte:

Art. 165. O registro de exportação – RE - no SISCOMEX é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

(...)

§ 2º As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE e do RC estão disponíveis no próprio sistema e no endereço eletrônico deste Ministério. g.n.

Na tabela acima citada, temos então os seguintes códigos que deveria ser posto em campo próprio do Registro de Exportação:

Drawback

81101 - Suspensão comum

- 81102 - Suspensão genérico
- 81103 - Suspensão intermediário
- 81104 - Suspensão solidário
- 80000 - Exportação normal

De observar, ainda, que existem campos próprios no RE – Registro de Exportação para que o contribuinte, beneficiário do regime drawback, informe obrigatoriamente o número do Ato Concessório a qual aquela exportação estará vinculada. A consignação do ato concessório no RE – Registro de Exportação, mais que uma exigência regulamentar, visa ao implemento do controle fiscal do benefício concedido.

Isto posto, não se pode considerar como idôneas para a comprovação do cumprimento dos atos concessórios fiscalizados os Registros de Exportação - RE não vinculados a tais atos, conforme já estabelecia a Portaria SECEX n.º 4 , de 11 de junho de 1997, abaixo transcrita, e vem tendo esse entendimento repetido ao longo do tempo na legislação, assim vejamos:

Portaria SECEX n.º 4 , de 11 de junho de 1997

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 extrato do Registro de Exportação (RE) contendo as informações referentes à averbação do embarque;

(...)

Art. 37 – Somente poderão ser aceitos para comprovação do Regime de Drawback, modalidade suspensão, Registro de Exportação (RE) devidamente vinculado a Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor. g.n.

Portaria SECEX n.º 11 de 25 de agosto de 2004, que revogou a Portaria SECEX n.º 4/1997:

Art. 85. As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de comprovação. g.n.

Portaria SECEX n.º 14, de 17 de novembro de 2004:

Art. 141. As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de comprovação.

Portaria SECEX no 35, de 24 de novembro de 2006:

Art. 133. As DI e os RE indicados no módulo específico Drawback do SISCOMEX deverão estar necessariamente vinculados ao Ato Concessório em processo de comprovação.

Portanto, não comprovada a vinculação se deve cobrar integralmente os tributos dispensados por ocasião das importações, proporcionalmente aos REs impugnados, juntamente com os acréscimos legais apresentados nos demonstrativos próprios.

DRAWBACK

ATO CONCESSÓRIO DRAWBACK N.º 2006.0132256

Em 10/08/2006, foi emitido pela SECEX o Ato Concessório 2006.0132256 (planilha de fls. 32), no qual o contribuinte ora autuado recebe daquela Secretaria o benefício de importar, com suspensão de tributos aduaneiros, latas de 250ml. Para tanto, assume o compromisso de exportar latas de caipirinha de diversos sabores, no prazo a vencer em 24/10/2006.

Em 30/10/2008, conforme extrato do sistema às fls. 92, podemos observar a indicação feita pelo DECEX, de inadimplemento total. Em 01/04/2007, conforme data do diagnóstico às fls.59, além de informação similar, logo abaixo temos também a seguinte observação "inadimplemento total, com base no artigo 162 da Portaria de 17/11/2005, sujeito a recurso na forma da lei 9874/99". Algumas das exportações indicadas pela empresa, para adimplir este compromisso, foram feitas intempestivamente, além de que se encontravam vinculadas a outro ato concessório, conforme demonstrado pela Fiscalização às fls. 31.

ATO CONCESSÓRIO DRAWBACK N.º 2006.0149922

Em 11/10/2006, foi emitido pela SECEX o Ato Concessório 2006.0149922 (planilha de fls. 32), no qual o contribuinte ora autuado recebe daquela Secretaria o benefício de importar, com suspensão de tributos aduaneiros, latas de 250ml. Para tanto, assume o compromisso de exportar latas de caipirinha de diversos sabores, no prazo a vencer em 12/12/2006.

Em 30/10/2008, conforme extrato do sistema à fls 92, podemos observar a indicação feita pelo DECEX, de inadimplemento total. Em 01/07/2007, conforme data do diagnóstico às fls.59, além de informação similar, logo abaixo a seguinte observação "inadimplemento total, com base no artigo 162 da Portaria de 17/11/2005, sujeito a recurso na forma da lei 9874/99". As exportações indicadas pela empresa, para adimplir este compromisso, além de sido feitas intempestivamente, ainda se encontravam vinculadas a outro ato concessório, conforme demonstrado pela Fiscalização à fls. 31.

ATO CONCESSÓRIO DRAWBACK N.º 2006.0150009

Em 27/12/2006, foi emitido pela SECEX o Ato Concessório 2006.0150009 (planilha de fls. 32), no qual o contribuinte ora autuado recebe daquela Secretaria o benefício de importar, com suspensão de tributos aduaneiros, latas de alumínio e tampas para latas feitas no mesmo material. Para tanto, assume o compromisso de exportar latas de caipirinhas de frutas de diversos sabores, no prazo a vencer em 12/12/2006.

Em 30/10/2008, conforme extrato do sistema à fls 92, podemos observar a indicação feita pelo DECEX, de inadimplemento total. Em 01/07/2007, conforme data do diagnóstico às fls.67, além de informação similar, logo abaixo a seguinte observação "inadimplemento total, com base no artigo 162 da Portaria de 17/11/2005, sujeito a recurso na forma da lei 9874/99". As exportações indicadas pela empresa, para adimplir este compromisso, além de sido feitas intempestivamente, ainda se encontravam vinculadas a outro ato concessório, conforme demonstrado pela Fiscalização à fls. 31.

ATO CONCESSÓRIO DRAWBACK N.º 2004.0223485

Em 18/11/2004, foi emitido pela SECEX o Ato Concessório 2004.0223485 (planilha de fls. 32), no qual o contribuinte ora autuado recebe daquela Secretaria o benefício de importar, com suspensão de tributos aduaneiros, garrafas de 700ml. Para tanto, assume o compromisso de exportar aguardente de cana envasada em garrafas de 700ml, no prazo a vencer em 24/10/2006.

Em 30/10/2008, conforme extrato do sistema à fls 92, podemos observar a indicação feita pelo DECEX, de inadimplemento total. Em 01/07/2007, conforme data do diagnóstico às fls.56, além de informação similar, logo abaixo a seguinte observação "baixado pelo DECEX", o que não significa adimplido. As exportações indicadas pela empresa, para adimplir este compromisso, não se encontravam vinculadas a nenhum ato concessório, tendo sido feita na modalidade comum, conforme demonstrado pela Fiscalização à fls. 31.

A Interessada, em sua defesa, não contesta a falta de vinculação dos Registros de Exportação com os Atos Concessórios. Afirmando que "*as mercadorias objetos dos atos concessórios de drawback, tidos pela RFB como inadimplidos, foram efetivamente exportadas*", anexa a sua impugnação vários REs, sem no entanto os relacionar com os Atos Concessórios.

Desses documentos anexos, que serviriam para justificar as exportações, se pode verificar o enquadramento da exportação no código 80.000 (exportação comum - item a) e a falta de vinculação destes REs aos Atos Concessórios (item f), como por exemplo os relacionados às fls. 169, 177, 184 e 190. Alguns registros de Exportação contém o código do Drawback 81101 - Suspensão comum, no entanto sem vinculação a Ato Concessório.

Desta forma, a afirmativa da Impugnante, de que o SECEX jamais afirmou que os compromissos de exportação dela não teriam sido cumpridos, NÃO PROCEDE, consta no sistema a informação do DECEX do inadimplemento da Interessada, e os Registros de Exportação apresentados não registram a vinculação das exportações aos Atos Concessórios.

das medidas alternativas

Alega a Interessada que a Fiscalização entendeu que houve o descumprimento do que determina o art. 342, do Decreto nº 4.543/2002. Evoca então que sobras existem em processos industriais, e que estas serão utilizadas, na industrialização de novos produtos de exportação.

Como dito inicialmente o drawback é o regime que permite, com suspensão dos tributos exigíveis na importação, a entrada de mercadoria estrangeira destinada à fabricação, à complementação ou ao acondicionamento de outra a ser exportada. Não se pode, sem um ato concessório que firme este compromisso, utilizar as mercadorias que sobrem do processo produtivo em outra exportação.

Na realidade, aqui a Fiscalização foi criteriosa, pois conforme estabelece a legislação, as mercadorias não utilizadas no compromisso de drawback deverão ter uma das destinação prevista no art. 342 do regulamento Aduaneiro. Considerando que o Interessado, teve o seu compromisso considerado inadimplente, deveria ou ter dado uma das destinações previstas na legislação citada ou pagar os tributos suspensos com os acréscimos previstos.

Como este não comprovou ter tomado uma das medidas dispostas no art. 342 do R.A. e sendo a vinculação condição *sine qua non* para a confirmação do adimplemento do drawback, e tendo em vista que a lei não confere qualquer âmbito de discricionariedade à autoridade aduaneira, no tocante à aplicação da sanção. Portanto, basta que se caracterize o suporte fático, previsto em lei, para que seja constatada a incidência da norma sancionadora e lavrado o auto de infração por dever de ofício, para cobrança dos impostos suspensos na importação.

Conclusão

Portanto, diante do exposto e de tudo mais que dos autos consta, entendo caracterizada a infração, conforme descrição dos fatos, e voto pela improcedência da impugnação, para MANTER integralmente o crédito tributário exigido. (grifos originais)

Como exaustivamente tratado acima, a vinculação do RE ao AC permite à autoridade aduaneira conhecer que se trata de uma exportação destinada à cumprir um regime de benefício fiscal, permitindo a adoção de medidas de controle aduaneiro adequadas, de modo a possibilitar eventual controle do emprego e destinação dos bens objeto do regime de Drawback. Ressalta-se, ainda, que a falta de vinculação de um RE a um AC possibilita sua utilização em diversos atos, impossibilitando o controle aduaneiro efetivo.

Apenas para ilustrar o voto, cito Acórdãos proferidos pela CSRF, cujas ementas seguem abaixo:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas. (Acórdão n.º 9303-004.139 – 3ª Turma, Processo n.º 10508.720211/2013-38, Redator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 8 de junho de 2016).

II/PI VINCULADO. DRAWBACK. SUSPENSÃO. ADIMPLEMENTO. INEXISTÊNCIA. Somente serão aceitos como comprovação do regime "Drawback", Registros de Exportação devidamente vinculado ao Ato Concessório, e que contenham a informação de que se referem a uma operação de drawback. (Acórdão n.º 9303-007.708, sessão de 22/11/2018. Cons. Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO O tempestivo enquadramento dos Registros de Exportação ao regime especial de drawback suspensão e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis, como condições para a fruição do incentivo do Drawback Suspensão, em atendimento à previsão Constitucional de controle aduaneiro. A ausência de alguma dessas informações exclui o benefício do Drawback, em face da impossibilidade de verificação tempestiva das exportações para atendimento do Regime. (Acórdão n.º 9303-007.378, sessão de 17/09/2018. Cons. Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

No caso em tela, ficou caracterizado que a autuada não pautou suas ações de acordo com o pactuado com a Administração Tributária, e em sendo autuada, no decorrer do processo deixou de apresentar elementos de prova pertinentes, o que faz com que os tributos sejam exigíveis, além de seus acréscimos legais, inclusive penalidades por pagamento fora do prazo legal.

Aqui o ônus probante é do beneficiado pela suspensão dos tributos. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, no caso, o total cumprimento do regime (art. 373, II do CPC¹).

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

(...)

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

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes fazê-lo.

Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório, e apesar das inúmeras oportunidades não o fez. Assim não há como se decidir pelo cumprimento do regime.

Na esteira disso tudo, penso que a decisão recorrida não merece qualquer reparo, pois além de bem fundamentada está em consonância com a jurisprudência administrativa.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green