



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13502.000320/2004-92
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-005.866 – 3ª Turma
Sessão de 18 de outubro de 2017
Matéria DRAWBACK
Recorrente BAYER S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 06/01/2000

DRAWBACK.FALTADECOMPROVAÇÃOODOADIMPLEMENTO.

Somente serão aceitos para comprovação do adimplemento da condição resolutiva do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo ato concessório e que contenham o código de operação próprio do Regime.

DRAWBACK. COMPROVAÇÃO. VENDA NO MERCADO INTERNO. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. NOTAS FISCAIS. REQUISITOS.

Somente será considerado documento hábil para comprovação de exportações vinculadas ao Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* a nota fiscal de venda no mercado interno com o fim específico de exportação que atender a todos os requisitos exigidos na legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte contra decisão tomada no Acórdão nº 3102-00.358, de 17 de junho de 2009 (e-folhas 679 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 06/01/2000

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO PARCIAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÕES VINCULADAS AO REGIME. RE 00/0930000-001 E RE 00/1044972-001

Depreende-se do art. 339 do Regulamento Aduaneiro que é indispensável para a utilização do benefício fiscal do regime Drawback a anotação de seu uso nos documentos comprobatórios de exportação, o que não foi feito.

FALTA DE COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÕES VINCULADAS AO REGIME DRAWBACK. PRODUTOS. RE 00/1107846-001, 00/0031053-001, 00/0060345-001 E 00/0094514-001.

Inadimplidas as condições do regime aduaneiro de drawback não podem ser reconhecidos os benefícios tributários que introduz.

DRAWBACK INTERMEDIÁRIO. REQUISITOS.

O Drawback Intermediário consiste na importação, por empresas denominadas fabricantes-intermediários, de mercadoria para industrialização de produto a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras e utilizado na industrialização de produto final destinado à exportação.

No caso em exame, o ato concessório foi concedido para o regime de drawback suspensão. Assim, por não haver autorização para o gozo do regime Drawback Intermediário, nem para beneficiar-se da possibilidade de complementação de processo de industrialização já iniciado por terceiros, não é possível reconhecer-se a existência de regime de Drawback Intermediário neste caso.

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 718 e segs) refere-se à repercussão jurídica dos equívocos praticados pelo importador no preenchimento dos Registros de Exportação, especificamente quanto ao enquadramento da operação e/ou vinculação do RE ao AC. A recorrente, além do pedido de nulidade da decisão recorrida, defende, no mérito, que tais irregularidades formais não são suficientes para que se considere inadimplido o regime aduaneiro especial de Drawback.

O Recurso especial foi admitido conforme exame de admissibilidade de e-folhas 800 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 805 e segs. Defende o desprovimento do recurso.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

Conhecimento do Recurso Especial

O exame de admissibilidade é irretocável. O recurso foi apresentado dentro do prazo. Dele tomo conhecimento.

Mérito

Cumpré verificar, antes de adentrar ao mérito do recurso, se há efetivamente a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que há pedido expresso nesse sentido no recurso especial. Alega-se falta de fundamentação do voto vencedor da decisão recorrida.

Registre-se que o recurso especial do contribuinte foi admitido em relação às questões pertinentes às formalidades inerentes ao registro de exportação para fins de cumprimento do regime de Drawback. É sobre esta matéria que ele apresentou e comprovou a divergência jurisprudencial. Quanto à alegada nulidade, nada se comprovou que justificasse esta CSRF admitir esta parte do recurso com o fim de uniformizar a jurisprudência.

Na verdade, se o contribuinte entendeu que o acórdão recorrido e seu voto vencedor estavam omissos de fundamentação, deveria ter apresentado embargos de declaração com o fim de demonstrar as possíveis omissões ou contradições do acórdão recorrido. Não o fazendo, perdeu o momento certo de discutir eventual omissão de fundamentação do acórdão recorrido.

Analisando o voto vencedor, verifica-se de fato que ele é extremamente sucinto, mas não deixou de expor a convicção da turma recorrida, pelo voto de qualidade, de que devem ser cumpridas todas as formalidades assumidas no regime de Drawback, nos prazos estipulados. Estando claro a falta desse cumprimento há que se desprover o recurso. Penso que não há margem de dúvidas quanto ao alcance e o conteúdo da decisão.

Tanto é fato, que o contribuinte ao apresentar o presente recurso especial, entendeu exatamente a matéria a ser recorrida, a qual está expressa já no preâmbulo de seu recurso que assim dispôs sobre a lide: "O cerne da discussão neste processo administrativo é saber se equívocos no preenchimento dos Relatórios de Exportação (REs), ainda que sanados antes da lavratura do AI, inviabilizam o reconhecimento dos benefícios tributários de regime de Drawback". Certo é que a turma recorrida negou provimento ao seu recurso voluntário entendendo que devem ser cumpridos rigorosamente aqueles requisitos.

Portanto, afasto a suscitada nulidade da decisão recorrida.

Quanto ao mérito, discutem-se as consequências jurídico-tributárias decorrentes da ausência de informação tempestiva nos registros de exportação de Drawback, **(i)** do código da operação de Drawback, 81.101 e/ou **(ii)** do número do Ato Concessório correspondente, assim como **(iii)** da comprovação do adimplemento do regime por meio de exportações realizadas por outra empresa.

Analisemos as alegações da recorrente à luz das particularidades do regime e da legislação que regulamenta sua concessão e as condições para o adimplemento da obrigação que lhe confere condição de eficácia.

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, está previsto no inciso II do art.78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, c/c o art.1º, inciso I, da Lei n.º 8.402/92. Ele oferece a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso do importador e beneficiário do regime de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos firmados pela contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX, *verbis*:

Art.78 Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

II - suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

(...)

Na modalidade suspensiva, o Regime permite à contribuinte importar insumos com suspensão dos tributos incidentes na importação, com o compromisso firmado de, em certo prazo e condições, utilizá-los no beneficiamento ou industrialização de produtos e efetivamente reexportá-los. Cumprido esse compromisso aquela suspensão inicial dos tributos é convertida em uma isenção.

Tratando-se de uma isenção condicionada, portanto, reclama a aplicação dos art.111, 155 e 179 do CTN, in verbis:

*Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:*

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

*III - **dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.***

*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.***

(...) §2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora: (...)

Pois bem, o Registro de Exportação é o documento que comprova a exportação vinculada ao regime drawback e, por conseguinte, tanto o correto enquadramento do tipo de regime quanto a sua vinculação ao Ato Concessório são obrigações acessórias inerentes ao cumprimento do regime. Não havendo vinculação entre os Registros de Exportação apresentados e o citado Ato Concessório, resta evidenciado que a contribuinte infringiu ao disposto no artigo 325 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº. 91.030/85, vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores, *in verbis*:

Art.325 – A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.

Além disso, o Registro de Exportação que não contenha ou que contenha de forma inexata informação relativa ao código da operação de Drawback também não faz prova do cumprimento do regime. Este entendimento tem como pressuposto o fato de que a indicação de um código de operação diverso ao regime Drawback e/ou a falta da indicação do número do Ato Concessório no Registro de Exportação impedem o controle na utilização dos benefícios fiscais inerentes ao regime. Nesse sentido, confirmam-se as disposições normativas que seguem:

Portaria SCE nº 02, de 1992:

Art. 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.

(...)

§3.º As tabelas com os códigos utilizados no preenchimento do RE, do RV e do RC estão contidas no Anexo 'I' desta Portaria.

Comunicado Decex nº 21, de 1997:

3. É obrigatória a vinculação do Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório de Drawback, modalidade Suspensão.

4. Somente será aceito para a comprovação do Regime modalidade Suspensão, Registro de Exportação (RE) contendo, no campo 2a, o código de enquadramento constante do Anexo I (10 tabela de Enquadramento da Operação) da Portaria SCE nº 2, de 22/12/92, bem como as informações exigidas no campo 24 (dados do fabricante).P

Portaria Secex nº 4, de 1997:

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.

Corroborando esse raciocínio, transcrevemos a seguir, trecho do Parecer COSIT Nº 53, de 22 de julho de 1999:

9. No tocante à questão apresentada no item 4 possibilidade de aceitação, pela SRF, de Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios, informe-se que sobre o assunto, o art.37 da mencionada Portaria Secex nº 4, de 1997, estabelece que 'somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback, na formada legislação em vigor'.

Em simples leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se a necessidade de constar nesses documentos eletrônicos (Registros de Exportação) o correto enquadramento da operação e também a sua vinculação ao Ato Concessório. Sem a devida averbação de tais dados no Registro de Exportação não há como o Fisco controlar a adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback. O ônus probatório é da contribuinte. Cabe a ele comprovar que o Registro de Exportação está corretamente preenchido e devidamente vinculado aos respectivos Atos Concessórios. Ademais, o despacho de exportação é a oportunidade que a contribuinte tem de apresentar à autoridade alfandegária os produtos que estão sendo exportados com aproveitamento dos bens beneficiados com o tratamento fiscal do drawback e, desse modo, comprovar o cumprimento da condição suspensiva. E nesse momento, com base nas informações prestadas pela contribuinte no Registro de Exportação é que a Aduana vai inspecionar os produtos e, a partir dessa inspeção, manifestar sua anuência sobre a comprovação aqui em discussão. Se a contribuinte não informa corretamente à Aduana que são exportações decorrentes de regime drawback, elas não recebem o correspondente e necessário procedimento de verificação. Como se vê, a informação inexata nos Registros de Exportação não significa "mero" erro formal, como deseja crer a Recorrente, mas subtração da condição de verificação para se concluir pela extinção da obrigação tributária. Esses "erros de preenchimento" dos Registros de Exportação praticados pela contribuinte, na verdade, mascaram as correspondentes operações de exportação.

De todo o exposto, constata-se que é da contribuinte a obrigação de comprovar o integral cumprimento das exportações para se beneficiar do referido benefício fiscal. No meu entender, a autuada não obteve esse êxito, além de adotar procedimentos que dificultaram o controle das operações decorrentes da adoção do Drawback Suspensão, como ficou exhaustivamente demonstrado no lançamento fiscal.

Ressalto que este colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também já decidiu nesse sentido. Transcreve-se abaixo a ementa do Acórdão nº 9303-003.850, de 17/05/2016, da relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

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

Data do fato gerador: 16/07/1996

(...)

DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.

Somente serão aceitos para comprovação do regime de Drawback, registros de exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham o código de operação relativo ao Drawback.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

No que se refere à comprovação baseada em exportações realizadas por outra empresa, não autorizada, pela qualidade demonstrada na apreciação da matéria, adoto os fundamentos da decisão de primeira instância, a seguir transcritos.

*EXPORTAÇÕES REALIZADAS POR OUTRA EMPRESA
(MOTIVO "D")*

10. No regime de drawback há previsão de operações especiais, dentre elas o drawback intermediário, concedido na modalidade suspensão e isenção, o qual, de acordo com o item 2.2, inciso IV, da Consolidação das Normas do regime de Drawback — CND (anexa ao Comunicado DECEX no 21, de 11/07/1997), se caracteriza "pela importação de mercadoria, por empresas denominadas fabricantes-intermediários, destinada a processo de industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação".

11. A impugnante não comprovou a fabricação de produto intermediário que tenha sido fornecido a empresa industrial-

exportadora para emprego na subsequente industrialização de produto final destinado exportação. Dai se conclui que não se trata de drawback intermediário.

12. Observa-se que no Relatório de Pendências (fls. 289-290), a SECEX solicita à interessada a adoção das providências contidas no item 1 e no subitem 3.8, do Anexo XI, do Comunicado DECEX no 21/1997. Isso revela que a beneficiária do regime procurou comprovar parte das exportações a que se comprometeu, utilizando notas fiscais de venda realizada a empresa comercial habilitada a operar no comércio exterior, no caso, a Xerox Comércio e Indústria Ltda (CNPJ 02.773.629/0004-42), conforme permite o item 21.2 e o item 1 do Anexo XI da CND (REs e notas fiscais de fls. 198-223 e 314-363). Resta verificar se a impugnante logrou comprovar as exportações, mediante a apresentação dos documentos hábeis exigidos pela legislação de regência do drawback.

13. Conforme relatório de diligência, houve cumprimento dos requisitos constantes dos itens 21.2, inciso III, e 3.8, do Anexo XI, da CND, conforme documentos de fls. 291 e 314-63. A exigência do item 21.3 da CND, concernente à falta de apresentação do Comprovante de Exportação, resta suprida por força do disposto no art. 51, parágrafo único, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27/04/1994, segundo o qual considera-se exportada a mercadoria cujo despacho de exportação estiver averbado no SISCOMEX, sendo irrelevante, para tanto, "a inexistência do comprovante de exportação, desde que sejam fornecidos aos órgãos e entidades competentes para efetuar a fiscalização e o controle dessas operações, os dados necessários à identificação do despacho averbado no Sistema".

14. Embora conste nas citadas notas fiscais que as exportações foram realizadas na condição de empresa comercial exportadora nos termos do Decreto-Lei nº 1.248/1972, a SECEX, por meio do Relatório de Pendências de fls. 289-290, fez exigências atinentes à nota fiscal de venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, realizada à empresa de fins comerciais habilitada

a operar em comércio exterior, demonstrando que os requisitos a serem cumpridos são os previstos no Anexo XI da CND, pertinentes a essa espécie de operação.

15. O item 3.2 do Anexo XI da CND estipula os requisitos que devem constar obrigatoriamente na Nota Fiscal para ser considerada documento hábil à comprovação das exportações vinculadas ao drawback. Todavia, como pode ser observado na documentação apresentada pelo contribuinte, de fls. 314-363, as Notas Fiscais não atendem a nenhum desses requisitos, de modo que não servem como documento de comprovação das exportações vinculadas ao drawback (fls. 314-363).

16. Nas mencionadas notas fiscais, não há sequer a declaração de que o produto destinado à exportação contém mercadoria importada ao amparo do Regime de Drawback, modalidade suspensão, não havendo vinculação ao número do Ato Concessório de Drawback e tampouco indicação da quantidade de mercadoria importada sob o Regime empregada no produto destinado à exportação. Assim, na ausência das citadas informações, os documentos apresentados podem acobertar produtos que não sejam aqueles admitidos no regime drawback.

17. Se o beneficiário deixa de apresentar documentos que contenham tal vinculação, não há como considerar comprovado o adimplemento do regime. O fato de existirem diversas operações de venda a empresas exportadoras não significa, por si só, que tais operações estejam relacionadas a drawback. Por isso mesmo, a vinculação não pode ser inferida apenas com base nos demais dados constantes do documento, tais como descrição da mercadoria, peso, quantidade, valor etc.

18. Igualmente não foi informado o valor da mercadoria importada sob o Regime, utilizada no produto destinado à exportação, assim considerado o somatório do prego no local de embarque no exterior e das parcelas de frete, seguro e demais despesas incidentes, nem o valor da venda do produto, convertido em dólares norte-americanos, à taxa de câmbio para

compra vigente na data da emissão do documento fiscal de venda.

19. Além disso, os REs correspondentes as mencionadas notas fiscais não contêm o código próprio de drawback e os de nos 01/0418430-001 e 01/0590020-001 não estão vinculados ao ato concessório, informações obrigatórias e imprescindíveis para que tais documentos possam comprovar o cumprimento do regime, conforme esclarece o auto de infração (fls. 198-223). Também não podem ser acatadas as Notas fiscais apresentadas após a diligência, de fls. 528-577, pois se referem a vendas realizadas para outras empresas, não tendo • relação com os REs informados no Relatório Unificado de Drawback.

20. Nesse passo, cabe ressaltar que as exigências para comprovação do drawback foram estabelecidas, em ato de caráter normativo, publicado no Diário Oficial da União, pelo órgão que detém competência legal para baixar normas sobre drawback, por força do art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966 combinado com o art. 331, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, art. 19, inciso X, alínea "e", da Lei nº 8.490/1992 e arts. 16 e 17 do Decreto nº 1.757/1995 (atos vigentes à época da publicação da Portaria Secex nº04/1997 e Comunicado Decex nº21/1997).

21. Ora, se o órgão competente para estabelecer normas sobre drawback estipulou os documentos e requisitos hábeis para a comprovação das exportações vinculadas a drawback, é porque tais exigências revelam-se importantes para assegurar a finalidade do incentivo, não cabendo à repartição fiscal desprezar alguma exigência, por reputá-la prescindível, e reconhecer essa comprovação mediante a exibição de documentos que não atendam às citadas determinações, sob pena de negar vigência ao ato normativo.

22. É certo que a legislação estabelece um modo para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, o seu aspecto formal. Por outro lado, é imperioso concluir que as

informações que devem constar nos documentos, notadamente sua vinculação com o drawback e com o respectivo ato concessório, revestem-se de inegável caráter material, na medida em que asseguram a vinculação da mercadoria por eles amparada ao regime drawback, reputando-se, assim, imprescindíveis para conferir legitimidade ao incentivo fiscal, em observância ao princípio da verdade material.

23. Destaque-se que a finalidade dos documentos exigidos pela legislação é comprovar que a mercadoria está efetivamente amparada pelo regime drawback, submetendo-se, por isso, a um tratamento tributário diferenciado, e dessa forma tais documentos materializam, enquanto elementos probatórios, a regularidade da utilização do regime. Assim, não se pode assentir que a ausência dos requisitos legais nos documentos consista em mera formalidade, porquanto tal situação significa a impossibilidade material de assegurar-se a relação entre a mercadoria e o drawback. Portanto, o fato não pode ser tratado com o enfoque de simples erro formal, de preenchimento de documentos, nem é o caso de mero descumprimento de obrigação acessória sem maiores conseqüências.

24. Ressalte-se que a própria Secex, a quem compete a concessão do regime bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar, conforme dispõe o art. 2º da Portaria MEFP nº 594/1992, emitiu o relatório de pendência de fls. 289-290, solicitando o cumprimento de exigências previstas no Anexo XI da CND e fazendo a seguinte advertência: "o descumprimento do disposto acima acarretará o inadimplemento do Ato Concessário de Drawback".

25. Destaque-se que, sendo a obrigação tributária ex lege e submetendo-se a administração tributária ao princípio da estrita legalidade, diante dos comandos normativos expressos, acima mencionados, torna-se imperioso concluir que não fazem prova do adimplemento do regime notas fiscais em desacordo com o estabelecido na legislação. Assim, dada a importância do

Processo nº 13502.000320/2004-92
Acórdão n.º **9303-005.866**

CSRF-T3
Fl. 15

documento em análise como instrumento de comprovação das exportações vinculadas ao drawback, infere-se que, diante da falta dos requisitos exigidos pelo ato normativo de regência, a repartição fiscal fica impedida de reconhecer o adimplemento do ,s regime e o tratamento tributário diferenciado, devendo ser aplicada A quantidade correspondente da mercadoria importada o regime normal de tributação.

Com base nessas premissas, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.