



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

**Processo n°** 13504.000075/2001-51  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-005.863 – 3ª Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2017  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - DRAWBACK  
**Recorrente** COPENOR COMPANHIA PETROQUÍMICA DO NORDESTE  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 23/02/1996 a 21/11/1996

**DRAWBACK. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO ADIMPLEMENTO.**

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.

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 Cecconello, 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 3101-001.584, de 26 de fevereiro de 2014 (e-folhas 530 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*PERÍODO DE APURAÇÃO: 23/02/1996 A 21/11/1996*

*DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. IRREGULARIDADES NO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO. CÓDIGO DE OPERAÇÃO. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO AO ATO CONCESSÓRIO. CONTROLE ADUANEIRO*

*O tempestivo enquadramento dos Registros de Exportação ao regime especial de drawback suspensão (código 81101) e sua vinculação ao Ato Concessório são requisitos indispensáveis 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.*

*Recurso Voluntário Negado.*

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 543 e segs) diz respeito à repercussão jurídica dos equívocos praticados pelo importador no preenchimento dos Registros de Exportação, especificamente quanto ao enquadramento da operação e vinculação do RE ao AC. A recorrente defende que tais irregularidades formais não são suficientes para que se considere inadimplido o regime aduaneiro especial de Drawback.

O recurso especial foi admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 615 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 619 e segs. Requer que se negue provimento ao recurso especial.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

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

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.

O voto condutor da decisão de primeira instância esclarece as circunstâncias fáticas específicas do caso concreto:

*No caso concreto, compulsando os REs acostados dos autos (fls. 128-407), inclusive aqueles a que alude a impugnante, constata-se que, embora contenham, além do código relativo a exportação normal (80000) ou Befiex (80116), também o código referente a drawback (81101), e ainda a indicação, no campo 24, do número do Ato Concessório, tais informações foram inseridas nos documentos posteriormente à averbação das exportações, à exceção dos REs n°s 97/0766454-001, 97/0919084-001 e 97/0978950-001, conforme atesta o autuante no relatório de diligência.*

A recorrente pretende a mitigação dos efeitos da inobservância das formalidades por ela negligenciadas, em prestígio ao primado da verdade material.

Analisemos as alegações de defesa à luz das particularidades do regime e da legislação que regulamenta as condições para sua concessão e 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 n°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 nº8.402, 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.*

Em simples leitura das normas de regulamentação do Regime, 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.

Assim, a alegação feita no curso do recurso especial (e-folha 552) de que "*eventuais averbações posteriores das informações contidas nos RE's não se praticavam ao alvedrio do contribuinte (...)*" não pode trazer o efeito pretendido pela parte. Levando-se em considerações as particularidades do regime e os requisitos de controle acima esboçados, parece-me até despiendo dizer que de nada adianta apor tardiamente essas informações nos Registros de Exportação. Na essência, não se discute neste ponto se a contribuinte modificou

deliberadamente os dados do RE, mas se sua conduta foi efetiva. Por óbvio, informações prestadas tardiamente não irão cumprir o papel a que se destinavam.

O mesmo juízo se faz em relação ao argumento de que os Registros de Exportação foram devidamente vinculados aos Atos Concessórios, embora em campo distinto daquele especificado nas normas regulamentares. Isso de fato ocorreu, como confirma o excerto a seguir reproduzido, extraído do Relatório Fiscal, e-folha 14:

*Para a grande maioria destes RE, a empresa pretendeu informar no campo 24 o AC ao qual estariam estes REs vinculados. Ora ao preencher o campo "2-a", destinado ao código da operação, com 80000, e deixar o campo 2-f em branco o exportador automaticamente descarta a possibilidade que pudesse ser o RE um documento hábil para comprovação da exportação pois como já foi escrito uma operação "Exportação Comum" não comporta maiores complexidades na fiscalização no porto de embarque.*

Contudo, se, por um lado, o relato do Fisco confirma a informação prestada pela recorrente, também reprisa as razões por que essa irregularidade não pode ser tomada como descuido ocasional. Não se trata de simples escolha indevida do campo de preenchimento. Todas as informações, inclusive a retificação do código da operação, como dito acima, foram registradas depois do embarque das mercadorias; conduta que, no todo, terminou inviabilizando o controle aduaneiro das operações.

É de se destacar que, quando apenas meros erros formais foram identificados, tal como ocorreu nos REs nºs 97/0766454-001, 97/0919084-001 e 97/0978950-001<sup>1</sup>, a pretensão da parte foi provida já em primeira instância de julgamento. Observe-se a interpretação dada a essas circunstâncias pelo relator de primeiro grau (e-folhas 452):

---

<sup>1</sup> O excerto a seguir já foi transcrito na parte introdutória do vertente voto. Nele a DRJ faz referência aos três REs citados.

No caso concreto, compulsando os REs acostados dos autos (fls. 128-407), inclusive aqueles a que alude a impugnante, constata-se que, embora contenham, além do código relativo a exportação normal (80000) ou Befiex (80116), também o código referente a drawback (81101), e ainda a indicação, no campo 24, do número do ato concessório, tais informações foram inseridas nos documentos posteriormente à averbação das exportações, à exceção dos REs nºs 97/0766454-001, 97/0919084-001 e 97/0978950-001, conforme atesta o autuante no relatório de diligência.

**DA ADMISSIBILIDADE DOS REs Nº 97/0766454-001,  
97/0919084-001 e 97/0978950-001**

(...)

*Todavia, haja vista a indicação do código relativo ao Drawback e da indicação do Ato Concessório, no tocante a esses três REs não subsiste o argumento da Fiscalização, pois, não ha prova de que tais informações tenham sido inseridas após a averbação da exportação, pelo que se infere que existiam desde a época dos respectivos despachos aduaneiros. Ademais, por ocasião da diligência, em que teve oportunidade de se manifestar, o fiscal autuante não trouxe nenhum argumento adicional que descaracterizasse a vinculação dos citados RE s ao drawback e ao respectivo Ato Concessório ou que apontasse qualquer outra irregularidade, limitando-se a informar que não foram alterados após a averbação, o que implica reconhecer a idoneidade dos documentos para fins de comprovação do drawback.*

Noutro giro, percebe-se que a recorrente, no intuito de contrapor os argumentos expendidos pelo Fisco para manutenção do crédito tributário (baseados nas disposições do art. 179 do CTN), defende, repetidas vezes, que, na espécie, adimpliu na íntegra o contrato para concessão do benefício fiscal. Alega que, em se tratando de regime aduaneiro especial de Drawback, o contrato é o próprio Ato Concessório, no qual não há nenhuma menção à obrigatoriedade de vinculação do Registro de Exportação ou de anotação de um código de operação específico. Assim, sempre segundo entende, não se deveria falar em prova do preenchimento das condições e requisitos previstos em lei, como quer o Fisco, mas apenas naquelas previstas em contrato<sup>2</sup>.

Quanto a isso, destaco o disposto no artigo 176 do CTN, a seguir transcrito.

*Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.*

---

<sup>2</sup> 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.

*Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.*

E, de fato, chega a ser ingênuo cogitar da possibilidade de que cláusulas contratuais pudessem esvaziar o conteúdo normativo legal próprio de determinado regime especial de tributação.

Por fim, também não pode subsistir a ideia de que o Relatório de Comprovação de Drawback tenha, por si só, o condão de afastar as irregularidades identificadas pela Fiscalização Federal. Como bem destacado no relatório fiscal, esse documento não passa de uma declaração prestada pela beneficiária do regime, nos seguintes termos.

#### *DECLARAÇÃO*

*Empresa CGC:*

*Finalidade: Comprovação de exportações vinculadas ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão.*

*Declaramos, sob as penas da lei, para fins do cumprimento do disposto no art. 2º da portaria SECEX no. 07 de 27 de abril de 1993, que as mercadorias relacionadas no Relatório de Comprovação de Drawback, anexo, foram exportadas e tiveram seus embarques averbados ou se encontram em fase de averbação pela Secretaria da Receita Federal.*

*Declaramos, ainda, estar ciente de que, caso julgado necessário, a qualquer tempo deverá(ão) ser apresentado(s) documento(s) comprobatório(s) da averbação do(s) respectivo(s) embarque(s).*

*Local e data*

*(carimbo e assinatura)*

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 exaustivamente 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 9303003.850, 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.*

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

*(assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.