



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

**Processo nº** 15165.002102/2002-24  
**Recurso nº** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-005.867 – 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 18 de outubro de 2017  
**Matéria** DRAWBACK.  
**Recorrentes** DENSO DO BRASIL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 30/08/1996 a 27/04/1998

DRAWBACK.FALTADECOMPROVAÇÃODOADIMPLEMENTO.

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 do Contribuinte 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. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Andrade 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 Fazenda Nacional e pela contribuinte contra decisão tomada no Acórdão nº 3201-001.288, de 21 de maio de 2013 (e-folhas 1.323 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 30/08/1996 a 27/04/1998*

*DRAWBACK SUSPENSÃO COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.*

*Comprovado o cumprimento integral do regime em diligência pela administração tributária, resta adimplido o compromisso de drawback assumido, a despeito do erro cometido pelo contribuinte.*

*DRAWBACK. ALTERAÇÃO DE INFORMAÇÕES CONSTANTES DO RELATÓRIO DE COMPROVAÇÃO. PRAZO.*

*A lei faculta à contribuinte a correção de informações contidas no Relatório de Comprovação de Drawback no prazo de 30 dias contados a partir da data limite de exportação contida no Ato Concessório. Após o início da ação fiscal, a contribuinte não goza mais de espontaneidade para fins de proceder alterações nos registro de exportação de regime de drawback.*

*COMPROVAÇÃO DE EXPORTAÇÃO*

*Somente serão aceitos para comprovação do regime Drawback Registros de Exportação em nome da pessoa jurídica constante do Ato Concessório, devidamente vinculados a apenas um ato concessório, que contenham a informação de que se referem a uma operação de Drawback (código 81.101) e devidamente efetivados no sistema SISCOMEX.*

A divergência suscitada em sede de recurso especial, tanto pela Fazenda Nacional quanto pela contribuinte (e-folhas 1.338 e segs e e-folhas 1.386 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/ou vinculação do RE ao AC<sup>1</sup>. A Fazenda defende que não podem ser aceitas retificações feitas depois da averbação do embarque das mercadorias e a contribuinte pretende que sejam aceitos os Registros de Exportação retificados depois do início do procedimento fiscal, recusados pela instância recorrida.

---

<sup>1</sup> Em certas passagens do recurso especial interposto pela Fazenda, faz-se menção apenas à falta de vinculação dos RE aos AC. Observe-se:

Conforme se observa, o cerne da questão a ser analisada é se a vinculação dos registros de exportação aos respectivos atos concessários efetuada após a averbação do embarque de mercadoria pode ser considerada para fins de comprovação do cumprimento das exigências à manutenção do regime de "Drawback Suspensão".

À folha 1.345, contudo, assim como em outros momentos, fica claro que recorrente reporta-se também ao enquadramento incorreto da operação:

Em virtude de tais desvios na condução do procedimento de desembaraço aduaneiro, bem sevê que a alteração do enquadramento da operação no registro de exportação quanto aos RE's, bem como a posterior vinculação das operações de exportação ao Ato Concessório não são meras formalidades passíveis de serem sanadas no curso do processo.

---

Ambos recursos foram admitidos, conforme se constata da leitura dos exames de admissibilidade às e-folhas 1.369 e segs e 1.453 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 1.460 e segs. Pede que seja negado provimento ao recurso especial interposto pela contribuinte.

Contrarrazões da contribuinte às e-folhas 1.378 e segs. Pede que seja negado provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Relator.

### Conhecimento do Recurso Especial

Os recursos foram apresentados dentro do prazo legal. O exame sobre o dissenso jurisprudencial é irretocável em ambos os casos, recurso especial da contribuinte e recurso especial da Fazenda. Deles tomo conhecimento.

### 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<sup>2</sup> e/ou *(ii)* do número do Ato Concessório correspondente.

---

<sup>2</sup> No curso do processo, se faz referência, com grande frequência, à falta de vinculação dos RE aos AC. Contudo, nos excertos abaixo, extraídos da Descrição dos Fatos do Auto de Infração (e-folhas 115 e 116), é possível certificar-se de que a Fiscalização também identificou problemas relacionados com o código de operação informado.

"A exportação efetuada através dos REs nº 99100824149-001, 9610881331-002, 9610933956-001, 9611029067-00, 9610980626-003, 9710116613-002, e 9710088705- 002, todos preenchidos pelo exportador, foram enquadradas como 'exportação normal' - Código 80000, sendo que, de acordo com a tabela, o código de enquadramento para o Regime Aduaneiro Especial de Drawback - Suspensão comum é '81101'. Assim, ao enquadrar as operações de exportação no 'regime normal', o exportador fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação fosse conduzido com o tratamento fiscal de uma exportação comum, sem que fossem adotadas as cautelas próprias para uma exportação no regime Drawback (solicitar a apresentação de Ato Concessórios, confrontar as mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo ato etc.)

Não pode, portanto, o exportador, ao instruir todo o processo de seu despacho de exportação referir-se ao regime comum de exportação, intentando comprovar cumprimento de condição do regime suspensivo de drawback."

O voto condutor da decisão de primeira instância esclarece as circunstâncias fáticas específicas do caso concreto. Depois de o julgamento ter sido por duas vezes convertido em diligência, remanesceram as seguintes irregularidades.

*Com relação ao Ato Concessório nº 0009-96/00021-0, o cerne da questão a ser analisada é se a vinculação dos registros de exportação aos respectivos atos concessórios efetuada após o encerramento da ação fiscal pode ser considerada para fins de comprovação da vinculação entre os REs e o respectivo Ato Concessório, como requisito ao cumprimento das exigências à manutenção do regime de "Drawback Suspensão". (grifos acrescidos)*

(...)

*Assim, pelo já exposto, considero correto o procedimento da Fiscalização ao exigir os impostos incidentes nas importações efetuadas ao amparo do AC nº 0009-96/00021-0.*

*No tocante ao Ato Concessório nº 0009-97/00020-4, cumpre-nos verificar se as vendas efetuadas à comercial exportadora poderão ser consideradas para fins de comprovação do regime aduaneiro de "Drawback Suspensão". As vendas realizadas nesta condição estão discriminadas as folhas 940 (NF 84004); 945 (NF 86170); 951 (NF 82247); 956 (NF 84440); 961 (NF 86528) e 966 (NF 89403) do presente processo.*

(...)

*Assim, considero improcedente o lançamento efetuado com base nas Notas Fiscais de fls. 940, 945, 951, 956, 961 e 966.*

*Com relação aos REs nº 97/0734164-001, 99/0529042-001 e 98/0649717-001, cuja vinculação dos registros de exportação ao respectivo ato concessório foi efetuada após o encerramento da ação fiscal, conforme já explicitado anteriormente, estes não podem ser considerados aceitos para fins de comprovar o adimplemento das obrigações assumidas no Ato Concessório em comento. Considero, portanto, correto o procedimento da*

*Fiscalização ao exigir os impostos incidentes nas importações relacionadas aos REs nº 97/0734164-001, 99/0529042-001 e 98/0649717-001. (grifos acrescidos)*

(...)

*Por último, com relação ao AC nº 0009-97/00056-5, Conforme Relatório Fiscal elaborado pela Autoridade Autuante, fls. 1065, com relação As vendas A Comercial Exportadora, esta assim se manifestou:*

"Por fim, verificamos no sistema Siscomex Exportação, que todas as vendas efetuadas às Comerciais Exportadoras, conforme relação de NFs e respectivos REs as fls. 982 (que se refere as NFs acima), que no caso deste AC se trata da empresa Sumitomo Corporation do Brasil S/A, CNPJ nº 60.492.212/0001-65, contatamos que todos foram efetivamente exportados e os REs se encontram devidamente registrados e averbados no sistema Siscomex Exportação". (grifos do original)

*Assim, considero improcedente o lançamento efetuado com base nas NFs e REs discriminados às folhas 982.*

Embora os excertos acima transcritos não refiram-se a retificações promovidas antes do início da ação fiscal, a decisão de segunda instância manteve o lançamento justamente para os casos nos quais as correções foram feitas nestas condições, se não vejamos:

*Em que pesse os procedimentos adotados pela contribuinte, tendo em vista as disposições supracitadas, as alterações efetivadas pela recorrente, fora do prazo estabelecido na lei e após o inicio da ação fiscal, não podem ser consideradas para se concluir pelo adimplemento do regime de drawback e a improcedência do lançamento.*

(...)

*Devem ser excluídos, contudo, os valores exigidos em decorrência do Ato Concessório nº 000997/ 000204, posto que*

as correções foram efetivadas em data anterior ao início da ação fiscal. (grifos acrescidos)

*Dante do exposto, voto pela procedência parcial do recurso, mantendo os valores exigidos referentes ao AC 000996/000210 e excluindo os valores exigidos referentes ao AC 000997/000204.*

Nestas condições, a Fazenda requer a manutenção do lançamento mesmo para os RE retificados antes do início do procedimento fiscal e a contribuinte a desconstituição do mesmo. Defende que sejam também sejam aceitos os RE retificados após o início do procedimento fiscal.

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, confiram-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.*

**ComunicadoDecex 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 nº4, 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 anuênciam 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 exaustivamente demonstrado no lançamento fiscal.

Ressalto que este Colegiado, embora utilizando de fundamentação discretamente diferente, também já decidiu nesse sentido. Transcrevese 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.*

Com base nessas premissas, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*(assinado digitalmente)*  
Andrade Márcio Canuto Natal - Relator.