



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

Processo nº 10073.000231/2001-11
Recurso nº 333.853 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.025 – 3ª Turma
Sessão de 29 de junho de 2010
Matéria II - DRAWBACK - SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/08/1997

DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO LEGAL. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIA EM MONTANTES CONDIZENTES COM OS INSUMOS IMPORTADOS. ADIMPLEMENTO DO REGIME EXTRAÍDO DA NATUREZA DO INSUMO IMPORTADO E DA ATIVIDADE INDUSTRIAL EXERCIDA. POSSIBILIDADE.

O regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão comum exige, em regra, sejam controlados, em separado, os estoques de insumos nacionais e importados, de forma a possibilitar a perfeita demonstração de que os insumos importados foram efetivamente empregados nas mercadorias exportadas. Não obstante, admite-se, por teleológica interpretação do disposto no art. 111, inciso II, do CTN, em casos restritos, o atendimento ao requisito em tela mediante a demonstração da efetiva exportação de mercadorias em quantitativos condizentes com os insumos importados, e ainda, diante de insumo e de atividade industrial cujas naturezas impossibilitem, ou tornem desarrazoada, a sectorização do processo industrial, de forma a individualizar a produção de mercadorias que seriam destinadas exclusivamente à exportação.

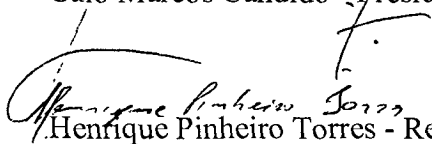
Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López e Susy

Gomes Hoffmann votaram pelas conclusões. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda.


Caio Marcos Cândido - Presidente Substituto


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 10/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 301-33.948, proferido em 13/06/2007 pela Primeira Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes, por meio do qual, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, conforme ementa do referenciado acórdão, abaixo transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 26/08/1997

Ementa: DRAWBACK-SUSPENSÃO. O registro de exportação - RE está vinculado ao Ato Concessário que, de modo condicionado, deve ser cumprido em sua integralidade. A comprovação de seu cumprimento ocorre, substancialmente, pela demonstração - por meio das DIs e da Res correspondentes - de que foram importados e exportados os produtos, objeto do ato de concessão, na qualidade e quantidade convencionadas.

Comprovado que a empresa beneficiária do regime de drawback efetivamente importou os insumos e que exportou as mercadorias, na quantidade que havia se comprometido, e, ademais, comprovado por laudo pericial que os insumos são efetivamente utilizados, com transformação para a fabricação dos produtos exportados, há que se manter o regime, independentemente de apresentação de controle interno de estoques.

O denominado princípio da vinculação física não tem aplicação genérica nos casos de drawback-suspensão. Em tais casos cabe apenas condicionar que as importações e exportações sejam feitas tempestivamente, nas quantidades e qualidades comprometidas no regime.

Aplicação do artigo 339 do RA (O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base

unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.)

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Pelo teor do acórdão, vê-se que a lide envolve a análise do adimplemento de compromisso firmado no âmbito do regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão. Para seu adequado entendimento, reproduzo o relatório objeto da decisão proferida pela DRJ em Florianópolis/SC, acostada às fls. 150/158 dos autos:

RELATÓRIO

A empresa acima epigrafada efetuou a importação de 55,5 toneladas de cilindros, por meio da Declaração de Importação - DI nº 97/0764140-1, ao amparo do Ato Concessório - AC nº 0001-96/000121-0, devendo exportar 20.000 toneladas de produtos laminados, posto que o produto importado seria consumido na industrialização do produto a exportar.

Com o intuito de verificar o adimplemento do compromisso a autoridade fiscal intimou a beneficiária a apresentar documentos que comprovassem a utilização dos cilindros unicamente em produtos a serem exportados, conforme previsto no AC acima citado.

Em atendimento a referida intimação, a beneficiária apresentou laudo técnico onde consta a quantidade necessária de insumos importados para a confecção dos produtos a serem exportados. Quanto à escrituração fiscal dos cilindros, foi afirmado que os mesmos deram entrada no estabelecimento da empresa, amparados pela Nota Fiscal de Entrada nº 1303, série-6, e registrados no Diário Geral, na conta 11507501.

Em outra carta, informou as datas em que os cilindros foram postos em uso no processo de laminação e a vida útil aproximada de cada cilindro.

Tendo em vista que a contribuinte não logrou comprovar a utilização dos produtos por meio de controles apropriados, posto que torna-se necessário manter os registros dos estoques e consumo dos insumos estrangeiros, bem como dos estoques e saldos de produtos finais elaborados com os insumos importados, amparados pelo mesmo AC, conforme dispõem o Decreto nº 87.981, de 23/12/82, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - RIPI, e o Decreto nº 2.367/98, RIPI/98. (sic)

Diante dessa constatação foram lavrados os Autos de Infração para cobrança do Imposto de Importação - II e do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, fls. 05 a 20.

Devidamente intimada, fls. 07, 13 e 17, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 101 a 112, alegando, em síntese, que:

- a Secretaria de Comércio Exterior - Secex considerou o AC perfeitamente adimplido, não pode, agora, ser o mesmo contestado, ainda porque, as autoridades fiscalizadoras da Secretaria da Receita Federal - SRF foram, devidamente, informadas de todas as fases do incentivo;

- constitui competência da Secex, estabelecido na Portaria MF nº 594/92, combinada com a Portaria Secex nº 4/97, a concessão do regime de drawback, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar. Já à SRF compete aplicar o regime, fiscalizar os tributos suspensos, i.e., o lançamento do crédito tributário, se for o caso, ou a sua exclusão em razão do reconhecimento do benefício pela Secex, e constatar o regular cumprimento pela importadora dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente, compreendendo esta última, após a verificação da Secex;

- da análise dos dispositivos definidores das atribuições dos aludidos órgãos, conclui-se que o regime somente é concedido, exclusivamente pela Secex, quando devidamente cumpridas, cumulativamente as três fases, quais sejam, formalização, acompanhamento e verificação do adimplemento do compromisso a exportar. Somente após a 3ª fase é que se pode falar na confirmação da concessão do regime, que até então encontrava-se sob condição resolutória;

- por ser um incentivo à exportação, quando da concessão do regime de drawback a Secex leva em consideração, primordialmente, os aspectos econômicos que a operação envolve para o país, deixando de ter relevância o aspecto financeiro que os tributos envolvidos possam vir a carrear para o Erário;

- enquanto não informado pela Secex à SRF, o inadimplemento do compromisso de exportar, vale dizer, a não concessão definitiva do regime, está a SRF impedida de exigir o pagamento de qualquer tributo. Isto porque, a verificação do regular cumprimento dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente, efetuada pela SRF, somente pode ser entendida ex vi legis como decorrência natural do fornecimento pela Secex das informações relativas à concessão, baixa ou inadimplência do compromisso de exportar ou descumprimento de outras condições estabelecidas;

- não pode a SRF contrariar o que está disposto nas normas legais, de modo a questionar a legalidade da concessão do regime de drawback ou, até mesmo descaracterizar o seu cumprimento, uma vez que tal competência é exclusiva da Secex, devendo ela - SRF - limitar-se, somente, a homologar o regular cumprimento dos compromissos pactuados, detectados pela Secex, ou cobrar tributos quando aquele órgão considerar descumprido o regime isencional;

- assim, havendo a Secex, órgão competente, verificado o adimplemento do compromisso de exportar, o que transforma a suspensão dos tributos em isenção, não cabe ao fisco //

desconsiderar tal conclusão e exigir, arbitrariamente, tributos indevidos;

- o fim último do regime de drawback foi atendido, tendo a beneficiária exportado aquilo o que havia se comprometido perante à Secex;

- em momento algum a legislação relativa ao drawback exige os controles apontados pela autoridade fiscal para sustentar o seu lançamento. Até porque, não consta nos autos a fundamentação legal para tal exigência;

- o órgão competente para a concessão do regime de drawback considerou válido o laudo técnico apresentado pela beneficiária, mas o "órgão incompetente", a SRF, não o aceitou para a comprovação do adimplemento do regime;

- o fisco apenas presumiu o descumprimento dos compromissos avançados ao alegar meras presunções, ou seja, que não foram apresentados os documentos necessários pela legislação que comprovassem a utilização das mercadorias importadas unicamente na produção dos produtos que foram exportados;

- os dispostos no Parecer Normativo Cosit nº 12, de 12/03/1979 e no Ato Declaratório Cosit nº 20, de 17/05/96, vão ao encontro de seu entendimento;

- a alegação de que as mercadorias não foram registradas em livros ou fichas de controle quantitativo próprio não deve prosperar, tendo em vista que a Portaria MF nº 299/83 revogou o art. 366, I, do RIPI, restando, pois, sem aplicabilidade até que outro livro ou outra ficha volte a ser exigido para o controle específico de quantidades de mercadorias estrangeiras;

- agiu em conformidade com o que foi pactuado com a Secex e por ela autorizado, não podendo ser, portanto, responsabilizada pela suposta irregularidade no despacho concessório ou nas alterações posteriores. Isto porque, as decisões emanadas pela Secex encontram amparo no art. 100, caput, I, § único do Código Tributário Nacional - CTN, seja quando concede o benefício, seja quando autoriza as suas alterações;

- as multas impostas à impugnante, art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 e art. 80, I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96, não guardam a menor relação com a matéria em exame, pois, no caso dos autos, a conduta dita como inadequada e objeto da autuação é o suposto descumprimento de obrigações necessárias à permanência do regime de drawback suspensão, diferente do que determinam tais artigos, verificando-se, assim, total ausência de tipicidade penal-tributária;

- para que haja tipicidade legal faz-se necessária a verificação de vários elementos, tais como o núcleo, referências ao sujeito passivo e, por último, referência ao objeto material, sendo que este deveria ser, mas não é, o descumprimento de obrigações

necessárias à permanência do regime drawback suspensão. Assim, não configura o tipo penal-tributário e, em consequência, não se pode aplicar a penalidade pretendida, sob pena de ferir o preceito constitucional inserto no inciso XXXIX do art. 5º da Constituição Federal de 1988;

- este entendimento é pacífico entre as turmas do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes e respaldado pelo Ato Declaratório Normativo Cosit nº 10/97.

Em sua impugnação, a contribuinte cita vários acórdãos emanados do Egrégio Conselho de Contribuintes que, em seu entender, são favoráveis aos seus pleitos.

A DRJ em Florianópolis/SC, como já dito, não acolheu os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo na sua impugnação, tendo sua 1ª Turma, por maioria de votos, julgado procedente o lançamento, nos termos da ementa do Acórdão correspondente, abaixo transcrito:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 26/08/1997

Ementa: DRAWBACK. COMPROVAÇÃO. CONTROLE DE ESTOQUE.

A beneficiária do regime aduaneiro de drawback deve comprovar ao fisco, por meio de controle de estoques apropriado, a utilização de mercadorias importadas ao amparo do regime naquelas exportadas.

Lançamento Procedente.

A Fazenda Pública, nas razões de sua petição de Recurso Especial (fls. 267/275), apresentou o acórdão paradigma nº 302-36.688, proferido pela 2ª Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes, segundo o qual o controle de estoques figura como requisito indispensável a ser observado pelos beneficiários do regime aduaneiro especial de drawback suspensão. Aludido recurso foi admitido nos termos do despacho de fls. 321/324.

O sujeito passivo, por seu turno, apresentou as contrarrazões de fls. 335/344, onde alega, em síntese:

a) preliminarmente, o não cabimento do Recurso Especial, uma vez que, no seu sentir, o acórdão paradigma apresentado pela Fazenda Nacional seria insuficiente para retratar aduzida divergência jurisprudencial, posto tratar “[...] de hipótese de cumprimento de regime de drawback em caso de importação de partes e peças para fabricação de navios, as quais não são consumidas no processo produtivo do produto final a ser exportado, fato por si só, completamente alheio ao caso dos autos”; ressalta também que a questão apresentada pela Fazenda Nacional retrata “[...] o não cumprimento do prazo fixado para exportação”, divergente, pois, do caso em exame, inerente à não observação de compromisso firmado no âmbito do reportado regime;

b) ressalta também que o acórdão paradigma “[...] reconhece que o Livro de Entradas, Saídas e Estoque de Mercadoria Estrangeira, já revogado, não é essencial, reconhecendo como válida para comprovação do adimplemento do regime, dentre outros documentos, a apresentação de Laudo Técnico que demonstre a utilização do material empregado no produto a ser exportado, exatamente como apresentado pela Recorrida no caso dos autos”.

- c) assevera que o recurso da União teria intenção meramente procrastinatória, posto se ater a questões aduzidas na primeira instância e rechaçadas pela C. 1ª Câmara do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos;
- d) no mérito, defende que a legislação atinente ao regime aduaneiro especial de *drawback*, em nenhum momento, exigiria o controle dos estoques dos insumos utilizados na industrialização dos produtos exportados;
- e) ressalta ainda, diante da comprovação do adimplemento do regime pela apresentação do Relatório de Comprovação de *Drawback*, que as conclusões do Fisco seriam presunções, e que *“não demonstram que os cilindros importados foram utilizados para a produção de produtos para o mercado interno, e não na fabricação dos produtos exportados”*;
- f) alega em seu favor o disposto no Parecer Normativo CST nº 12/79, transcrevendo do mesmo trecho segundo o qual *“é irrelevante, para a manutenção do incentivo em análise, que as matérias-primas e produtos intermediários sejam totalmente utilizados na industrialização dos produtos exportados, nada existindo que impeça seu emprego na produção de bens destinados ao mercado interno, desde que, evidentemente, se cumpra o referido programa”*;
- g) aduz ser o *drawback* um incentivo à exportação de escopo meramente econômico – assim como o BEFIEX –, questão esta apreciada pela SECEX no procedimento para sua concessão, não tendo relevância o aspecto financeiro que os tributos envolvidos possam vir a carrear para o Erário; por tal motivo, seria perfeitamente aplicável ao *drawback* o entendimento exarado no Parecer Normativo CST nº 12/79, específico para o BEFIEX, entendimento corroborado pela posterior publicação do Ato Declaratório COSIT nº 20/96;
- h) afirma não haver controvérsia quanto à efetiva exportação dos produtos compromissados, comprovação esta, muitas vezes, ser fisicamente impossível, dado o consumo dos insumos no processo de fabricação, *“exatamente o caso dos autos”*;
- i) em vista de na decisão de 1ª instância haver constado a insuficiência do laudo anexado à impugnação para comprovar o consumo do produto importado, ressalta haver anexado aos autos, em sede de recurso voluntário, laudo do Instituto Nacional de Tecnologia onde se demonstra o consumo dos cilindros importados na produção das chapas de aço, *“cuja leitura não deixa dúvidas acerca de todo o alegado”*; diante do aludido laudo, e da inexistência de provas acerca do inadimplemento do regime pela Fiscalização, defende que a presunção de adimplemento favorecerá ao sujeito passivo;
- j) se socorre da Portaria SECEX nº 14/2001, cujo art. 30 admitiria a possibilidade de comprovação do regime de *drawback* pelo fluxo financeiro de importações e exportações, entendimento este posteriormente inserido no Regulamento Aduaneiro de 2002, e ratificado pelo art. 27 da Portaria SECEX



nº 11/2004, que, por seu turno, revogou a Portaria SECEX nº 04/1997, citada pela Fazenda Nacional para justificar suas razões.

k) que, “quanto às mercadorias não terem sido registradas em livros ou fichas de controle quantitativo próprio, cumpre reiterar que a Portaria MF nº 299/83 revogou a Portaria nº 518/75, a qual regulamentava o art. 366, I, do RIPI, restando este último, portanto, sem aplicabilidade até que outro livro ou outra ficha volte a ser exigido para o controle específico de quantidades de mercadorias estrangeiras”; e,

l) que o entendimento defendido, nos termos acima relatado, seria o mesmo objeto da jurisprudência colacionada à fl. 343.

Por todo o exposto, requer, preliminarmente, o não acolhimento do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ou, no mérito, seja negado provimento ao recurso fazendário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Das preliminares

Preliminarmente, concernente à admissibilidade do recurso, ratifico os termos do despacho de fls. 321/324, quer diante da tempestividade do expediente apresentado, quer pela efetiva dissensão jurisprudencial demonstrada, e isso inobstante os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo nas suas contra-razões, posto que, efetivamente, no caso em exame, considerou-se a inaplicabilidade do princípio da vinculação física no regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão, enquanto o paradigma jurisprudencial traz, justamente, a necessidade de observação do aludido princípio, caracterizando, pois, a multiplicidade de entendimentos sobre a matéria, um dos requisitos para a aceitação deste recurso.

Ainda em sede preliminar, cumpre destacar ser irrelevante a natureza divergente dos insumos importados no caso paradigma (partes e peças) e na realidade em exame (produto consumido no processo produtivo), já que referida natureza pouco importa para a questão a ser examinada, relativa à aplicabilidade ou não do princípio da vinculação física no regime de *drawback* suspensão, onde o que interessa é o perfeito liame entre o insumo importado – matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem – e sua utilização na produção ou no acondicionamento da mercadoria exportada ao amparo do regime.

Portanto, conheço do recurso, posto que o mesmo preenche os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Do mérito

Para o exame do **mérito**, a primeira e imprescindível questão a ser observada diz respeito à efetiva espécie de regime de *drawback* concedida pela SECEX em favor do sujeito passivo. Nesse diapasão, não existe dúvida de que a modalidade de *drawback* concedida à pessoa jurídica foi o *drawback* suspensão ordinário, uma vez que a empresa requereu a

importação de determinados insumos com suspensão, sob a condição de que tais insumos seriam utilizados na industrialização de quantidades específicas de mercadorias destinadas à exportação. Assim, foram importados 55,5 toneladas de cilindros de trabalho, cuja suspensão resolver-se-ia em isenção somente se comprovada a exportação de 20 mil toneladas de produtos laminados.

Com efeito, consta do próprio formulário “Pedido de *Drawback*” (fls. 31) observação onde está explicitado que a beneficiária “[...] *se compromete a realizar a exportação nas condições previstas nos itens 19 a 29 deste Ato*”. Os itens referenciados, além de conterem dados relativos aos valores dos produtos e ao prazo para a realização das exportações, tratam da classificação fiscal, do peso líquido, da quantidade e da discriminação de cada mercadoria compromissada a exportar, condições estas que, somente pelo seu conteúdo, deixam transparente que a modalidade de incentivo concedido à empresa foi, sim, a do *drawback* suspensão comum, e não de outras modalidades de *drawback* suspensão, como o genérico – onde se admite a informação, “[...] *de maneira simplificada, no pedido de drawback [...]*”, das “[...] *mercadorias a importar e exportar e seus respectivos montantes [...]*” (nos termos do art. 32 da Portaria DECEX nº 24, de 26/08/1992 - vigente à época dos fatos) –, ou ainda, do *drawback* financeiro, pelas razões na sequência apresentadas.

Com efeito, não merece prosperar a tese do sujeito passivo segundo a qual o adimplemento do regime deveria ser verificado exclusivamente com base na análise do fluxo financeiro, condição que não se aplica à hipótese dos autos.

Na verdade, a contribuinte se baseou na finalidade do regime de *drawback*, relacionada ao aumento das divisas internas, para interpretar erroneamente que a comprovação dos compromissos firmados dar-se-ia exclusivamente pela demonstração de que suas exportações teriam atendido os valores compromissados. Todavia, o atingimento do valor compromissado, com reflexo no aumento das divisas nacionais, representa muito mais um critério de admissibilidade no tocante à concessão do regime pela SECEX do que um parâmetro a ser considerado no exame de seu adimplemento. Não é sem razão que o art. 14 da Portaria SECEX nº 04, de 11/06/1997 (já vigente quando da apresentação de vários aditivos ao ato concessório em exame), estabelecia que “*quando do exame para a concessão do Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e isenção, será levado em conta o resultado cambial da operação*”. Posteriormente, tal regra foi mantida no item 8.6 da Consolidação das Normas do Regime de *Drawback* (anexa ao Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/1997).

Mesmo diante dessa regra, a eventual realização das exportações nos quantitativos compromissados, ainda quando não atingido o *quantum* discriminado no ato concessório, não redundaria, necessariamente, no descumprimento do regime. Tanto assim o é que o art. 319 do Regulamento Aduaneiro de 1985 determinava que o adimplemento do regime fosse avaliado com base na utilização dos insumos importados para a fabricação dos produtos exportados, possibilitando, em seu inciso II, a regularização, junto ao órgão concedente, de outras condições porventura descumpridas previstas originalmente no ato concessório, dentre elas, obviamente, o preço praticado no comércio internacional relacionado aos produtos industrializados exportados, condição esta que, por sinal, está fora da esfera de ação da beneficiária (mantida, obviamente, as especificações do produto industrializado pela mesma). Tal questão, ressalte-se, não está em discussão, mas nos reportamos à mesma como argumento subsidiário à demonstração de que a modalidade de regime em exame é a de ***drawback* suspensão comum**, e não o genérico, ou financeiro. //

Aqui, importa destacar equívoco cometido na respeitável decisão deste Conselho, que justifica o recurso interposto pela Fazenda Pública.

Refiro-me, especificamente, à subsunção do regime em espécie ao art. 339 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (conf. fl. 262 dos autos), segundo o qual:

Art. 339. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.

Tal dispositivo foi utilizado como justificativa para a dispensa do controle de estoques de produtos importados e de seu uso na industrialização das mercadorias exportadas. Não obstante, **o disposto no reportado art. 339 do RA/2002 se restringe aos casos de drawback financeiro, espécie não contemplada pelo regramento normativo vigente à época dos fatos**, posto que o regime fora concedido em 09/10/1996 (fl. 31), com aditivos apresentados em 21/02/1997 (fls. 32), 16/04/1997 (fls. 33/34), 16/09/1997 (fl. 35), 16/03/1998 (fl. 36) e 09/11/1998 (fls. 37/39), e relatórios de comprovação (anexos) datados, o mais antigo, de 23/10/1998 (conf. fls. 45 e 64/87).

Ou seja, não obstante as especificidades do *drawback* financeiro – **que, na modalidade de drawback suspensão é exceção, e não regra** –, previsto no Regulamento Aduaneiro de 2002, **o regime em exame teve início e fim sob a égide do Regulamento Aduaneiro de 1998, que não contemplava aludida possibilidade.**

Claro, portanto, o equívoco cometido na decisão recorrida, quer pela imprópria generalização de aplicação de regra específica do *drawback* financeiro, quer por fazer alusão ao mesmo, inexistente à época. Transparente, também, a não aplicação ao caso da Portaria SECEX nº 14/2001, ou da Portaria SECEX nº 11/2004, reclamadas pelo sujeito passivo, mas não vigentes à época dos fatos.

Pelo exposto, resta claro que o regime de *drawback* objeto do litígio é o de ***drawback* suspensão comum**, não se tratando, pois, de *drawback* genérico, financeiro, ou outra modalidade do regime que porventura flexibilizasse o ordinário controle de utilização dos insumos importados nas mercadorias industrializadas e exportadas, em obediência ao princípio da vinculação física, **regra geral de necessária observação no regime em tela** (como se verá em mais detalhes adiante), admitidas as exceções legais nas quais não se enquadra a realidade em análise, como demonstrado.

Esclarecida a modalidade de regime objeto da lide, demonstraremos, na seqüência, a necessidade de observação do princípio da vinculação física no regime de *drawback* suspensão comum.

O *drawback* é um incentivo à exportação que visa propiciar ao exportador a possibilidade deste adquirir, com desoneração tributária, os insumos a serem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação. Alcança, também, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, além da dispensa do recolhimento de outras taxas que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, nos termos da legislação em vigor. O regime de *drawback* poderá ser concedido, essencialmente, mediante três modalidades distintas: *drawback* suspensão, *drawback* isenção e *drawback* restituição.



A modalidade de *drawback* objeto da lide – *drawback* suspensão – como a própria denominação permite antever, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado. Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário **deverão ser efetivamente àqueles utilizados nas mercadorias exportadas**, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, exigido, em regra, em todas as modalidades de *drawback*. Com efeito, referido princípio está embasado, historicamente, nos arts. 314, 315 e 317 do Regulamento Aduaneiro de 1985 – RA/85 (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) – vigente à época dos fatos –, nos arts. 335, 336, 341, 342, 345, 346 e 349 do já revogado Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), assim como nos arts. 171, 383, 384, 389, 390, 393, 394 e 397 do atual Regulamento Aduaneiro – RA/2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009).

Não custa repetir que a lide se restringe apenas ao *drawback* suspensão comum, e que, à época, vigia o Regulamento Aduaneiro de 1985. No entanto, por questões meramente pedagógicas, elenca-se aqui os dispositivos sobre o assunto contidos nos Regulamentos Aduaneiros que vigoraram desde a concessão do regime em favor da impugnante até o momento atual, tornando clara, assim, a característica histórica de necessidade de observação do princípio da vinculação física nos três sub-gêneros de *drawback* – suspensão, isenção e restituição –, salvo algumas exceções admitidas pela lei, mas cujo estudo não se faz necessário no exame da presente contenda.

A necessária observação do princípio da vinculação física traz como consequência a obrigatoriedade de serem adotadas medidas de controle de estoque compatíveis com a efetiva demonstração de que os insumos adquiridos no mercado externo foram realmente empregados nos produtos exportados sob a guarida do regime em apreço.

Com efeito, o inciso II do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, raiz legal do art. 314, inciso I, do RA/85, bem como do art. 335, inciso I, do RA/2002, e do art. 383, inciso I, do RA/2009, ao estabelecer que referida modalidade envolve a “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” (grifos nossos), exige que **as mercadorias exportadas estejam acondicionadas, contenham ou tenham sido elaboradas com os insumos efetivamente importados para tal fim**. E não poderia ser de outra forma, posto que a não utilização dos insumos importados nos produtos compromissados a exportar representaria desvio de finalidade do incentivo, com prejuízos para a Fazenda Pública e à livre concorrência nacional, retratada na aquisição de mercadorias do exterior, pelo beneficiário do incentivo, em condições bem mais favoráveis que a concorrência, pois sobre tais mercadorias não haveria a incidência normal de tributos sobre os bens importados. Exatamente por tais razões é que, no regime aduaneiro especial de *drawback*, deve ser observado o princípio da vinculação física.

Sobre essa questão, o Parecer Normativo CST nº 126/72, ao se reportar ao art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66, afirma, em seu item 10, que “[...] somente a mercadoria importada na modalidade constante do inciso II, do texto legal em referência [drawback suspensão], é que tem destinação específica, devendo ser exportada numa das formas previstas, sob pena de tornarem-se exigíveis as obrigações tributárias anteriormente suspensas”. Ressalte-se que o item 9 do parecer em tela, ao abordar a sistemática do *drawback* isenção, assevera que, na referida modalidade, “[...] a mercadoria é importada com isenção tributária em substituição a uma outra igualmente importada que, em quantidade e qualidade

equivalente, foi utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado”.

Posteriormente, o Parecer Normativo CST nº 12, de 12/03/1979 (DOU de 19/03/1979) – aduzido pelo sujeito passivo em oposição à vinculação física no *drawback* suspensão –, **embora tendo se reportado a outra matéria** (hipóteses de isenção do II e do IPI para empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiveram Programa Especial de Exportação nos termos do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.219, de 15/05/1972), **abordou, justamente, a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto no *drawback* suspensão como no *drawback* isenção**, conforme excertos do citado parecer, abaixo reproduzidos:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

4.12.19.00 – Isenções – Produtos Importados.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

5.13.16.99 – Bens Condicionados à Aprovação de Projeto por Órgão Governamental Setorial ou Regional - Outros.

Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219/72, que as matérias-primas e produtos intermediários incentivados sejam utilizados na industrialização de bens destinados à venda no mercado interno.

Em estudo, implicações referentes à destinação dada a matérias-primas e produtos intermediários importados, "ex vi" do disposto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, com isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

2. Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º, um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei nº 7, de 18 de novembro de 1966, que se insere entre as “importações vinculadas à exportação” de que trata o capítulo III do título III desse repositório.

2.1 – Todavia, enquanto a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei nº 37/66, tanto no caso da “admissão temporária” como no de “draw-back”, é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.

(...). Os grifos, ao contrário dos destaques em negrito, não constam do original.

Ainda sobre a obrigatoriedade de observação do princípio da vinculação física no regime de *drawback*, dispunha o art. 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que “as

mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas” (grifo nosso). Essa mesma redação foi mantida no art. 389 do RA/2009. O parágrafo único de ambos os dispositivos citados acima estabelece ainda que o excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno **somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.**

Chame-se atenção, mais uma vez, para o fato de que, à época dos acontecimentos, o Regulamento Aduaneiro vigente era o de 1985 (Decreto nº 91.030, de 05/03/1985). No entanto, e concernente ao princípio da vinculação física, foram trazidos os dispositivos dos Regulamentos Aduaneiros de 2002 e de 2009 no intuito exclusivo de demonstrar que a observância a aludido princípio foi sempre exigida **desde os primórdios do regime de drawback**, tendo se perpetrado historicamente nas normas que regulam esse regime aduaneiro especial, conforme normas legais e infralegais já destacadas no arrazoado acima expendido.

Ainda com respeito à legislação vigente à época dos fatos, a Portaria nº 594, de 25/08/1992, do então Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, estabelecia, em seu art. 4º, § 3º, que a concessão do drawback suspensão estava condicionada “[...] *ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinados, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas*” (grifei). O § 2º do mesmo artigo exigia, como condição para a concessão do drawback isenção, a “[...] *comprovação das exportações já realizadas do produto, em cuja fabricação foram utilizadas mercadorias importadas, em quantidade e valor determinados*” (grifo nosso). O art. 3º, alíneas “a” e “b”, da Portaria SECEX nº 04, de 11/06/1997, publicada no DOU de 12/06/1997, mantinha a mesma regra ao determinar que o regime de drawback poderia ser concedido para “*reposição, em quantidade e qualidade equivalente, de mercadoria importada utilizada na industrialização de produto exportado*” (drawback isenção), bem como para “*mercadoria destinada a processo de industrialização e posterior exportação*” (drawback suspensão) (grifos nossos).

Posteriormente, a Consolidação das Normas do Regime de Drawback - CND (anexa ao Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/1997, DOU de 23/07/1997), também não abandonou a necessidade de observação do *princípio da vinculação física* como requisito do regime de drawback, conforme se observa abaixo:

Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/97

(Consolidação das Normas do Regime de Drawback)

2.1 - O Regime de Drawback compreende as seguintes modalidades:

I - SUSPENSÃO dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização de produto a ser exportado;

II - ISENÇÃO de tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada

à reposição de mercadoria anteriormente importada utilizada na industrialização de produto exportado...

[...]

Anexo II

MERCADORIAS AMPARADAS PELO REGIME DE DRAWBACK

O Regime de Drawback, desde que atendido o disposto no item 3.1 desta CND, poderá amparar importações de:

a) mercadoria (matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado) utilizada no processo de industrialização de produto a exportar ou exportado;

Anexo XI

UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA NO MERCADO INTERNO

Empresa de Fins Comerciais

1. Na comprovação de exportação vinculada ao Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e de isenção, será aceita Nota Fiscal de venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, realizada por empresa industrial à empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, devidamente acompanhada da Declaração prevista no subitem 3.8 deste Anexo.

[...]

3. MODALIDADE SUSPENSÃO

[...]

3.2 Sem prejuízo das normas específicas em vigor, a Nota Fiscal de venda deverá conter, obrigatoriamente:

a) declaração expressa de que o produto destinado à exportação contém mercadoria importada ao amparo do Regime de Drawback, modalidade suspensão;

b) número e data de emissão do Ato Concessório de Drawback vinculado;

c) quantidade da mercadoria importada sob o Regime empregada no produto destinado à exportação;

[...]

[...]

4. MODALIDADE ISENÇÃO

4.1 Para a modalidade isenção, sem prejuízo das normas específicas em vigor, a Nota Fiscal de venda emitida pela empresa industrial que pretenda se habilitar ao Regime deverá conter, obrigatoriamente, as seguintes informações:

a) declaração expressa de que o produto destinado à exportação contém mercadoria importada e que a empresa pretende habilitar-se ao Regime de Drawback, modalidade de isenção;

b) número e data de registro da Declaração de Importação que amparou a importação da mercadoria utilizada no produto destinado à exportação;

c) quantidade da mercadoria importada empregada no produto destinado à exportação;

[...]

(os grifos não constam dos originais)

Depreende-se do acima exposto que o *princípio da vinculação física*, atacado pela impugnante, advém da própria legislação, estando presente, historicamente, deste a instituição do incentivo à exportação em evidência, não podendo, assim, ser ignorado pela autoridade administrativa.

Superada a questão relacionada à modalidade de *drawback* onde efetivamente se enquadra o litígio, bem como relativamente à obrigatoriedade de observação do princípio da vinculação física no *drawback* suspensão comum (dentre outras modalidades do regime), resta examinar, diante das condições adstritas ao incentivo à exportação em tela, se e em que proporção teria sido descumprido o compromisso de exportar firmado pela beneficiária do regime.

Sobre a questão, importa destacar não haver controvérsia no tocante à efetiva exportação dos produtos compromissados. Por outro lado, também não se discute a inexistência de controles de estoque capazes de demonstrar o vínculo material entre a utilização dos cilindros na específica industrialização dos produtos laminados exportados.

Ainda relevante para a análise do problema os laudos acostados aos autos, notadamente o laudo do Instituto Nacional de Tecnologia (fls. 241/252). Neste, são respondidos os seguintes quesitos, abaixo reproduzidos:

1) *Os produtos intermediários (refratários, cilindros e outros), objeto de verificação por esse Órgão, são utilizados no processo industrial de fabricação do aço e neste processo são consumidos, por contato físico direto com o produto em elaboração, com a consequente perda de suas propriedades laicas e/ou químicas originais?*

[...]

Resp.: Sim

2) *São os mesmos consumidos por ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação?*

[...]

Resp.: Sim



3) Qual a função dos produtos intermediários (refratários, cilindros e outros), utilizados no processo industrial de fabricação do aço?

[...]

Res.: Os materiais refratários, usados largamente na fabricação do aço, tem como função primordial diminuir as perdas de calor durante o processo fabril atuando como isolantes térmicos além de proteger a carcaça dos diversos elementos envolvidos. Os demais itens tiveram suas funções discriminadas anteriormente no parecer.

4) É essencial ao processo industrial de fabricação do aço a utilização de produtos intermediários (refratários, cilindros e outros)?

[...]

Resp.: Sim.

A conclusão do citado parecer técnico, exarada em seu item 14, é no seguinte sentido:

14. Diante do acima exposto e conforme o verificado na visita realizada constatou-se que os materiais refratários, os cilindros de laminação integrantes das relações acima e os demais produtos citados no item anterior são consumidos durante o processo industrial de fabricação de aço e laminados da Companhia Siderúrgica Nacional devido aos fatos acima descritos. (grifo nosso)

A leitura do citado parecer não deixa nenhuma dúvida com respeito à utilização dos cilindros importados na industrialização de laminados, mas continua a não demonstrar que tais insumos foram, **especificamente**, aplicados na industrialização dos produtos exportados.

Não obstante, dada a natureza do processo industrial de produção das aludidas mercadorias, dada a especificidade de aplicação do produto importado, e ainda, por não vislumbrar eventual dano à economia nacional, entendo, por questões de razoabilidade, como atendidos os requisitos inerentes ao regime aduaneiro especial de *drawback* suspensão, posto demonstrado que os produtos importados são consumidos na produção das mercadorias exportadas, e, ainda, que houve a efetiva exportação das reportadas mercadorias.

Tal entendimento, ressalte-se, não é vedado pelo disposto no art. 111, inciso II, do CTN, onde está prescrita a interpretação literal de dispositivo que trate de outorga de isenção. Com efeito, a taxatividade que se vislumbra de uma primeira leitura do dispositivo em comento não exclui o estudo do alcance da lei tributária isentiva. Nesse mister, cumpre destacar primeiramente que, sendo as leis isentivas específicas, na sua especificidade reside justamente o sentido teleológico pretendido pelo legislador, visto que objetivam o desenvolvimento de uma determinada região ou setor da atividade econômica, ou ainda, priorizam determinadas atividades essenciais ao desenvolvimento econômico do país, através da tributação excepcional.

Atingidos os alvos delineados pelo legislador, atendido o disposto no inciso II do art. 111 do CTN, que deve ser lido com desígnio finalístico, como recomenda a moderna doutrina, de forma a amparar com a isenção a quem o legislador buscou conceder o tratamento

diferenciado, o que, dada a natureza de atividades e de setores econômicos sujeitos ao gozo isentivo, torna imprescindível o uso da razoabilidade na aplicação das normas alusivas ao tema.

Nesse sentido, Ezio Vanoni:

O intérprete, em seu trabalho, não pode ser vinculado pela expressão cristalizada no preceito legislativo. Qualquer que seja a natureza da norma, cumpre-lhe procurar a verdadeira vontade do Estado, através da formulação que tenha recebido na lei.

[...]

As normas excepcionais também são ditadas para desempenhar uma determinada finalidade, quando se entenda plenamente a vontade continuamente renovada, que nela se objetiva. Por conseguinte, na interpretação das normas tributárias excepcionais, da mesma forma que na interpretação das normas tributárias gerais, o intérprete deve unicamente procurar pôr em relevo a vontade da lei, sem se preocupar com saber se, assim fazendo, ultrapassa as palavras da norma, ou se atribui ao preceito um alcance mais restrito que aquele que a fórmula pudesse admitir.

(VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das leis tributárias*. Trad. de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, p. 320-321. *Apud* BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 122-123)

Por fim, me parece que a taxativa exigência de vinculação específica dos cilindros importados com os laminados metálicos exportados redundaria na necessária sectorização do processo industrial voltado à exportação, o que me parece desarrazoado, dada a complexidade e a natureza da atividade exercida (siderurgia), de cujo processo produtivo teve conhecimento a SECEX no momento em que analisou a documentação da empresa que culminou com a expedição do ato concessório.

Pelas razões acima apresentadas, **e não obstante os equívocos contidos na decisão recorrida relativos à aplicação do princípio da vinculação física no regime aduaneiro especial de drawback suspensão**, nos termos acima discorridos, entendo que, no caso, foi materialmente demonstrado o cumprimento dos requisitos inerentes ao incentivo à exportação em tela.

Por tais razões, voto, **preliminarmente**, para conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Pública, e, **no mérito**, para negar-lhe provimento, mantendo o entendimento, **nas conclusões**, do Acórdão nº 301-33.948, proferido pela Primeira Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes.


Henrique Pinheiro Torres