



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

Processo nº 10073.001181/00-92
Recurso nº 330.129 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-01.248 – 3ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2010
Matéria Drawback - Suspensão
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CYANAMID QUÍMICA DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 12/02/1992, 21/02/1992, 13/04/1992

DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

A Secretaria da Receita Federal tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos inerentes ao regime de *drawback*, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 19/07/1996

DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO LEGAL.

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.

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

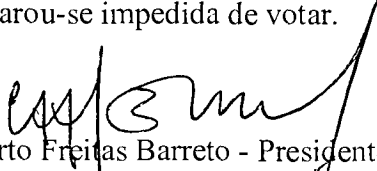
Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de *drawback* suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação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

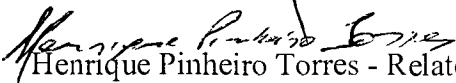
autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso especial. Os Conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann votaram pelas conclusões. A Conselheira Nanci Gama declarou-se impedida de votar.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 25/07/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Judith do Amaral Marcondes Armando, Beatriz Veríssimo de Sena, Gilson Macedo Rosenburg 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 303-34.671, proferido em 11/09/2007 pela Terceira Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes, através do qual, por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, conforme ementa do referenciado Acórdão, abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/07/1996

Ementa: COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA. FALHAS FORMAIS. VERDADE MATERIAL. CUMPRIMENTO DO COMPROMISSO. FINALIDADE EXPORTAÇÃO.

Não há dúvida quanto à competência da SRF em fiscalizar o cumprimento das condições assumidas para efeito de suspensão de tributos. A ação fiscalizadora da SRF se dá em complemento ao trabalho da SECEX. As competências atribuídas a cada um dos órgãos não se superpõem, mas se complementam e devem ser mutuamente respeitadas. A competência para emissão de Ato Concessório de Drawback, bem como para sua prorrogação, é da SECEX.

As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido. Todo erro

ou equívoco, sob o manto da verdade material, deve ser reparado tanto quanto possível, da forma menos injusta, seja para o fisco, seja para o contribuinte. Erros ou equívocos não têm o poder de se transformarem em fatos geradores de obrigação tributária.

As faltas inicialmente constatadas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo poderiam ser entendidas como práticas que perturbam o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspensos por vinculação a um programa de incentivo à exportação, no caso o Drawback-Suspensão.

Não provado o inadimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais.

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. Especificamente, o motivo para a constituição do crédito tributário deveu-se à:

- *apresentação de Registros de Exportação (RE) não vinculados ao respectivo Ato Concessário (AC);*
- *utilização de Registros de Exportação (RE) para fins de comprovação do regime de Drawback, referentes a operações de exportações normais, código 80000;*
- *emprego de Registros de Exportação (RE) para fins de comprovação do regime em trato, efetivados em nome de estabelecimento diverso do indicado no respectivo AC.*

A Fiscalização ressalta ainda que os Registros de Exportação - RE (96/0928330-001, 96/0936600-001, 96/0936662-001 e 96/0936746-001) acima mencionados constituem a totalidade das operações utilizadas pelo contribuinte para comprovar o adimplemento do Ato Concessário nº 0001-96/000073-7, deixando de cumprir, na sua integralidade, o compromisso assumido. Tornando-se inadimplente relativamente ao retrocitado AC.

[...]

A Fazenda Nacional, nas razões de sua petição de Recurso Especial (fls. 334/349 – vol. 2), apresentou os acórdãos paradigmas nºs 302-39028 e 302-38646, segundo os quais a comprovação das exportações adstritas ao regime de *drawback* suspensão requer haja vinculação dos registros de exportação aos correspondentes atos concessórios do regime.

Ressalta ainda a recorrente que a contribuinte “[...] se utilizou de Registros de Exportação (RE) para fins de comprovação do regime de Drawback, referentes a operações de exportações normais, código 80.000”, e que, apesar disso, entendeu a Turma recorrida tratar-se a questão de “mero equívoco formal”. Em oposição a tal entendimento apresenta como paradigma o acórdão nº 302-36.974, da Segunda Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:



COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO

Para a comprovação do adimplemento do regime Drawback só poderão ser aceitos Registros de Exportação devidamente vinculados aos respectivos Atos Concessórios e nos quais esteja indicado o correto enquadramento da exportação no código próprio ao Drawback (Portaria SCE nº 02/92; Portaria DECEX 24/92, art. 7º).

(grifo da recorrente)

As razões do recurso estão fundamentadas, ainda, na Portaria SCE nº 02, de 1992, que estabelece, em seu Anexo I, o código 81101 como o de *drawback* suspensão comum, “sendo que no caso concreto foram informados nos RE's os códigos 80000 (fls. 33 a 60), que segundo a mesma fonte, refere-se a ‘Exportação Normal’”. Se reporta, também, ao artigo 34 da Portaria DECEX nº 24, de 26/08/1992, que previa, em seu inciso II, “[...] a via ‘V’ da Declaração de Exportação, averbado, (substituída pelo Registro de Exportação com o advento do Siscomex), como documento comprobatório de exportação vinculado à operação de drawback, e, como a utilização deste benefício deve ser anotada no documento comprobatório de exportação (RE), segundo o disposto no art. 325 do Regulamento Aduaneiro, fica clara a exigência da vinculação do Registro de Exportação ao Ato Concessório”.

Ressalta ainda a Fazenda Pública que, segundo o Parecer Cosit nº 53, de 22/07/1999, “somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback na forma da legislação em vigor”.

Assevera, adicionalmente, a necessidade de observação do princípio da vinculação física, a teor do disposto no artigo 317 do Regulamento Aduaneiro à época vigente, bem como no Parecer Normativo CST nº 12, de 12/03/79, e que o interessado deve fazer prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato (Ato Concessório Drawback) para a concessão do benefício, de acordo com o artigo 134 do RA e art. 179 do CTN. “No entanto, compulsando-se os autos constata-se que a sistemática de controle adotada pela empresa não permite a correta e salutar identificação dos insumos nos produtos exportados, caso se verifique que os bens produzidos são destinados tanto ao mercado doméstico como o exterior”.

Finalmente, se contrapõe também à legitimidade da realização de exportações por meio de estabelecimento diverso do indicado no respectivo ato concessório, apresentando como paradigma da dissensão jurisprudencial o acórdão nº 302-35138, exarado pela Segunda Câmara do então Terceiro Conselho de Contribuintes, abaixo transcrito:

EXPORTADOR CONSTANTE DO REGISTRO DE EXPORTAÇÃO – As mercadorias exportadas por pessoa jurídica diferente daquela constante do Ato Concessório como beneficiária do regime de drawback/suspensão, bem como por outro estabelecimento comercial da empresa, sem que tenham sido adotadas as providências legais nesse sentido, não serão consideradas para efeito de comprovação do "drawback".

Recurso voluntário desprovido.

Ressalta, nesse diapasão, que “qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório deverá ser solicitada, dentro do prazo de sua validade, por meio do

Siscomex (no caso do Drawback-suspensão) e sua concessão dar-se-á com a emissão de aditivo ao Ato Concessório”.

Diante dos argumentos acima aduzidos, requer a Fazenda Nacional seja dado provimento a seu recurso.

O sujeito passivo, por seu turno, apresentou as contra-razões de fls. 473/491.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Preliminarmente, concernente à admissibilidade do recurso, ratifico os termos do despacho de fls. 452/455, 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 insuficiência dos erros cometidos pelo sujeito passivo para a glosa do regime, enquanto que os paradigmas jurisprudenciais apresentados trazem, justamente, a necessidade de observação mínima dos controles atinentes ao incentivo em tela como requisitos necessários ao seu próprio controle.

Caracterizada, pois, a multiplicidade de entendimentos sobre a matéria, um dos requisitos para a aceitação deste recurso, e presentes, também, as demais condições necessárias à sua admissibilidade, dele conheço.

Da competência da Receita Federal para se pronunciar sobre o adimplemento do regime de *drawback*

Questão suscitada pela recorrida nas suas contra-razões diz respeito à alegada falta de competência da Receita Federal para se pronunciar sobre o descumprimento do regime, à exceção dos casos de fraude, não demonstrada nos autos.

Essa discussão se a Receita Federal teria competência para fiscalizar as importações de mercadorias realizadas sob o regime de *drawback*, já que este se dá por meio de ato concessório emitido por outro órgão da administração federal, *in casu*, a Secex, é totalmente infundada, como demonstrar-se-á linhas abaixo.

O argumento mais ouvido daqueles que entendem não ter a SRF competência para fiscalizar esse Regime Aduaneiro Especial, é calcado no raciocínio de que somente quem tem a competência para emitir o ato concessório é que poderia fiscalizar o seu fiel cumprimento.

A meu sentir, esse entendimento não encontra amparo na legislação que norteia a tributação do comércio exterior. Isso porque, como é de sabença de todos, o Código Tributário Nacional, no Título IV, capítulo I¹, que trata da Fiscalização, dispõe expressamente

¹ CAPÍTULO I
Fiscalização



que não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de a administração tributária proceder fiscalização. Esta, por força do parágrafo único do art. 194, aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção.

A Lei nº 4.502/1964, no art. 63 c/c 62, por sua vez, determina que os fabricantes, comerciantes ou depositários que receberem ou adquirirem para industrialização, comércio ou depósito produtos **tributados ou isentos** são obrigados a franquear aos agentes do fisco, os seus estabelecimentos, depósitos, dependências e móveis, permitindo-lhes o mais amplo exame dos produtos, documentos e livros fiscais e comerciais.

Note-se que tanto o Código Tributário Nacional quanto o dispositivo citado linhas acima espancam qualquer tentativa de se limitar os trabalhos fiscais, ainda que os produtos gozem de isenção, como no caso em análise. Aliás, deve-se ressaltar que, nos termos do art. 195 do CTN, não tem aplicação qualquer lei que exclua ou limite o poder de a administração tributária fiscalizar. Assim, não resta a menor dúvida de que a autoridade fazendária tem autorização legal para examinar as importações realizadas, por quem quer que seja, inclusive aqueles beneficiados por regimes aduaneiros especiais de *drawback*.

A seu turno, o art. 328 do Regulamento aduaneiro de 1985 (RA/85), em seu art. 328, atribui à Comissão de Política Aduaneira e à repartição fiscal competente o poder de fiscalizar o regime de *drawback*.

Art. 328 - Fica assegurado a Comissão de Política Aduaneira e a repartição fiscal competente, o livre acesso, a qualquer tempo, a escrituração fiscal e aos documentos contábeis da empresa, bem como, ao seu processo produtivo, a fim de possibilitar o controle da operação.

Ao seu turno, o art. 333 do RA/85 atribui ao Ministro da Fazenda, e não à Secex, competência para adotar as medidas necessárias à execução do disposto na parte pertinente ao regime aduaneiro especial de *drawback*:

Art. 333 - O Ministro da Fazenda adotará as medidas necessárias a execução do disposto neste Capítulo.

De outro lado, a atividade de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, é vinculada e obrigatória. Isso quer dizer que todas as vezes que um agente do Fisco deparar-se com situação em que haja crédito tributário irregularmente em aberto, deve proceder sua constituição, de ofício, sob pena de responsabilidade funcional. Na hipótese dos autos, partindo-se da premissa de que a autoridade fazendária teria verificado que as mercadorias importadas pela reclamante foram desoneradas irregularmente dos tributos aduaneiros, posto que as condições da isenção não foram atendidas, não caberia outro

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

procedimento da Fiscalização a não ser o de constituir, por meio de auto de infração, o crédito tributário que deixou de ser cobrado no desembaraço aduaneiro em razão da utilização indevida do favor fiscal. Releva ainda trazer à lume o art. 3º da Portaria MEFP nº 594/92, que expressamente conferiu ao então Departamento da Receita Federal a atribuição para fiscalizar e lançar eventuais créditos tributários decorrentes da aplicação desse regime, *in literis*.

Art. 3º - Constitui atribuição do Departamento da Receita Federal – DpRF a aplicação do regime e a fiscalização dos tributos, nesta compreendidos o lançamento de crédito tributário, sua exclusão em razão de reconhecimento do benefício e a verificação, a qualquer tempo, do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação vigente.

Em relação ao conflito aparente de atribuições entre a administração tributária e a Secex, que emitira o ato concessório do *drawback*, entendo não haver tal desarmonia, pois o órgão fazendário e o do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior exercem atribuições distintas, mas que se complementam: um aprova o plano de exportação, confere a documentação apresentada pelo exportador e emite o ato concessório da importação vinculada; o outro fiscaliza a consecução do plano para verificar se o importador atendeu as condições do incentivo fiscal que lhe foi concedido. Se por um lado a Administração Tributária não é dada competência para emitir, modificar ou anular ato concessório de *drawback*, cabe a ela, exclusivamente a ela, verificar o cumprimento das obrigações tributárias decorrentes de importações, ainda que essas tenham sido amparadas por regimes aduaneiros especiais que suspendam ou isentem o pagamento do tributo, como o *drawback*.

Em outro giro, não é razoável pretender-se que a legislação tenha conferido atribuição para o Fisco auditar as importações realizadas ao amparo de *drawback*, e, uma vez procedida a auditoria e constatadas irregularidades na execução do regime aduaneiro especial – irregularidades essas que evidenciem o descumprimento das condições do incentivo à exportação e justifiquem a perda do direito ao favor fiscal –, seja vedado aos agentes do Fisco cumprirem o dever de ofício de lançar o crédito tributário devido. Ora, o ato concessório não pode se sobrepor ao CTN, que exige da autoridade administrativa o lançamento do crédito tributário devido. Também não parece razoável atribuir à Fiscalização o papel de mero coadjuvante da Secex, pois se atribuisse à autoridade fazendária o dever de examinar as importações vinculadas aos atos concessórios, mas sem qualquer atribuição para reprimir, por meio de autuação, as irregularidades de natureza fiscal, estar-se-ia reduzindo a Receita Federal a mero auxiliar da Secex, e os seus agentes a simples auxiliares de conferentes de notas fiscais e de faturas comerciais.

Os seguidores dessa corrente advogam que a Fiscalização, ao se deparar com irregularidades no cumprimento do *drawback*, o máximo que poderia fazer era representar para a Secex, e a esta caberia decidir se a Receita Federal poderia ou não exigir os tributos e em quais condições. Em outras palavras, a atividade de Fiscalização aduaneira estaria subordinada não mais ao Ministério da Fazenda, mas à política adotada pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, o que, convenhamos, é um completo absurdo e subverte, por completo, o princípio da hierarquia administrativa.

De todo o exposto, entendo não haver qualquer dúvida a respeito da competência da Receita Federal do Brasil para fiscalizar, e, se for o caso, exigir os tributos



aduaneiros devidos nas importações amparadas por drawback em qualquer de suas modalidades.

Da efetiva modalidade de regime objeto da lide

Para o exame do mérito da contenda, a primeira e imprescindível questão a ser observada diz respeito à efetiva espécie de regime de *drawback* concedida em favor do sujeito passivo, já que uma das discussões atinentes à querela diz respeito à alegada desnecessidade de observação do princípio da vinculação física, conforme consignado na decisão recorrida.

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 36.300 Kg do produto *5-Metil Piridina Ácido Carboxílico*, cuja suspensão resolver-se-ia em isenção somente se comprovada a exportação de 40.334 Kg de *CADRE TÉCNICO Qualidade Agrícola*.

Com efeito, consta do próprio formulário “Pedido de *Drawback*” (fls. 126) 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 artigo 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.

Nesse sentido, entendo como equivocadas as razões de decidir contidas no voto que conduziu o acórdão recorrido, posto que as justificativas ali consignadas para o exame do adimplemento do regime segundo a análise dos fluxos financeiros de importações e exportações não se aplicam ao *drawback* suspensão comum - hipótese dos autos.

Na verdade, não se pode basear na finalidade do regime de *drawback*, relacionada ao aumento das divisas internas, para se interpretar – erroneamente, adiante-se – que a comprovação dos compromissos firmados dar-se-ia, exclusivamente, pela demonstração de que suas exportações teriam atingido os valores compromissados. Todavia, o atingimento desse montante, 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. 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 a ela 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 decisão *a quo*, que justifica o recurso interposto pela Fazenda Pública. Refiro-me, especificamente, à subsunção do regime em espécie às normas atinentes ao *drawback* financeiro (conf. fls. 327 – vol. 2), que, como ressaltado, não é a do incentivo ora examinado – repita-se, *drawback* suspensão comum.

Releva destacar que o *drawback* financeiro passou a ser previsto, tão-somente, quando da publicação do Regulamento Aduaneiro de 2002 (**o ato concessório em exame, ressalte-se, foi concedido em 10/06/1996**), cujo artigo 339 estabelecia o seguinte:

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, efetivamente, não pode ser utilizado como justificativa para a dispensa do controle de estoques de produtos importados e de seu uso na industrialização das mercadorias exportadas. Repita-se: o disposto no reportado artigo 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 10/06/1996 (fls. 26), e relatórios de comprovação datado, o mais antigo, de 04/10/1996 (fls. 29) e o último, de 27/01/1997 (fls. 30). Em outras palavras, 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, citada na decisão recorrida (vide fls. 327), bem como dos demais atos normativos específicos para regime de natureza diversa do examinado.

Desta feita, é de conclusão acassiana 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 sequência, a necessidade de observação do princípio da vinculação física no regime de *drawback* suspensão comum.

Do drawback suspensão e do princípio da vinculação física

O *drawback* é um incentivo à exportação que visa propiciar ao exportador a possibilidade de 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 aqueles 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 artigos 314, 315 e 317 do Regulamento Aduaneiro de 1985 – RA/85 (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) – vigente à época dos fatos –, nos artigos 335, 336, 341, 342, 345, 346 e 349 do já revogado Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), assim como nos artigos 171, 383, 384, 389, 390, 393, 394 e 397 do Regulamento Aduaneiro de 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, elencamos 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 artigo 335, inciso I, do RA/2002, e do artigo 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) – citado no voto recorrido como justificativa à flexibilização da vinculação física no drawback suspensão (fls. 327) –, **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 artigo 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 artigo 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 expandido.

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 advém da própria legislação, estando presente, historicamente, deste a instituição do incentivo à exportação em evidência, não podendo, assim, ser ignorado pela autoridade administrativa.

Da impossibilidade de utilização de exportações não vinculadas aos atos concessórios de drawback para fins de comprovação do adimplemento do regime

O motivo principal para a glosa das exportações realizadas pela recorrida diz respeito à não vinculação dos correspondentes Registros de Exportação – RE ao respectivo ato concessório de drawback. Ademais, referidos RE sequer foram preenchidos com o código específico do regime aduaneiro em evidência, já que, nos mesmos, está consignado o código nº 80.000, específico para a exportação comum.

De fato, examinando os RE apontados pela recorrida como inerentes ao ato concessório em apreço (fls. 33/60), vê-se que, nos mesmos, **não há nenhum indicativo, em quaisquer de seus campos, que faça a mínima alusão ao regime aduaneiro especial de drawback, a número de ato concessório do regime, ou mesmo a qualquer outra modalidade de exportação diferente da exportação comum.**

Aliás, o caso em tela muito se assemelha ao que foi julgado pela DRJ Fortaleza, objeto do acórdão nº 08-14.742, de 30/01/2009, cujas razões de decidir adoto, nos termos abaixo reproduzidos:

[...] Ademais, e mesmo se admitida a possibilidade de o código de exportação informado distinto do drawback suspensão [...] decorrer de erro de preenchimento; em nenhum dos RE exemplificativos trazidos pelo sujeito passivo houve informação de número de ato concessório ao qual referida exportação porventura estaria vinculada – ver campo 2-f dos citados RE. Essa absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback ou de eventual vinculação a ato concessório do regime não autoriza a utilização dos RE pleiteados pelo sujeito passivo como comprobatórios do adimplemento das exportações compromissadas.

Os requisitos formais inerentes ao regime de drawback são importantes para o controle do incentivo à exportação em apreço, até porque referido incentivo aborda isenção tributária que, como tal, requer sejam examinadas fielmente as condições estipuladas nas normas a ele pertinentes. No drawback, as formalidades existem justamente para permitir a verificação da utilização dos insumos importados nos produtos compromissados a exportar, sendo, pois, necessárias para evitar, por exemplo, que uma mesma exportação possa vir a ser utilizada para “comprovar” exportações vinculadas a mais de um ato concessório de drawback.

As informações no RE são também importantes para que a autoridade aduaneira, no momento do despacho de exportação, fique ciente de que referida exportação é vinculada ao regime de drawback, merecendo tal exportação, certamente, um exame mais acurado que a exportação comum, a fim de evitar que os insumos outrora importados com suspensão tributária sejam utilizados de forma irregular. Portanto, um mínimo de informação deve estar contida no RE para possibilitar a melhor operacionalização da fiscalização pela autoridade aduaneira e permitir os controles necessários ao incentivo à exportação em questão.

No caso do drawback, assim como não seria razoável descaracterizar integralmente o incentivo, por exemplo, pelo simples erro no código de exportação informado no Registro de Exportação – RE, **frente a eventuais elementos contundentes demonstrando materialmente o adimplemento do regime**, também não seria sensato transferir para o fisco a obrigação da comprovação do descumprimento dos requisitos exigidos, **mesmo o contribuinte não tendo observado a nenhum dos requisitos formais – de controle – obrigatórios**.

Estamos, pois, diante de dois valores que deverão ser sopesados adequadamente. Assim como não é correto afastar completamente a possibilidade de cometimento de erro por parte do contribuinte, a ponto de desconsiderar um incentivo à exportação por mero erro de preenchimento no Registro de Exportação, também se espera do beneficiário do regime de drawback **um mínimo de diligência no trato da documentação específica do incentivo em questão**, capaz de permitir seja demonstrado que determinadas exportações estavam vinculadas ao regime e correspondiam a um específico ato concessório. Essa última informação adquire maior relevância no caso de empresas que sistematicamente se utilizam do regime em comento, evitando, assim, que um RE possa ser utilizado para comprovar exportações vinculadas a mais de um ato concessório.

Finalmente, não custa lembrar que o contribuinte tem a obrigação de comprovar inequivocamente a perfeita utilização do regime nos termos estabelecidos pelo órgão concedente. Nesse sentido, o disposto no artigo 179 do Código Tributário Nacional:

[Assinatura]

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 concessão.

[...]

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

(grifo nosso)

[...]

Neste ínterim, aproveitando a referência feita ao artigo 179 do CTN, o sujeito passivo também não demonstrou, minimamente, em sua contabilidade, a utilização dos insumos importados na industrialização do produto exportado, de sorte que não merece prosperar, também, a aduzida necessidade de subsunção do caso à verdade material, posto que a materialidade quanto à observação do incentivo em tela não se fez revelar nos autos.

Finalmente, quanto à realização de exportações por outro estabelecimento da mesma empresa, penso que tal não seria motivo suficiente para a glosa das exportações, acaso estas guardarem um mínimo liame com o incentivo à exportação em apreço.

Com efeito, a meu ver, não é correta a interpretação de que a concessão do regime de *drawback* seria dirigida a determinado estabelecimento da empresa, e não a esta como um todo.

Aliás, à época em que fora expedido o ato concessório objeto da lide – 10/06/1996 – ainda não vigorava o Comunicado DECEX nº 21/97 (instituidor da Consolidação das Normas do Regime de *Drawback* – CND), **que passou a individualizar o direito ao gozo do incentivo em questão por estabelecimento da empresa.**

Mesmo assim, a concessão do *drawback* sempre foi dirigida à empresa como um todo, exigindo a individualização das exportações por estabelecimento apenas por razão de controle, que, como tal, poderia ser relevada, uma vez demonstrada categoricamente a exportação dos produtos compromissados industrializados com os insumos importados, repita-se, não verificada no caso presente.

De fato, as razões anteriormente apresentadas são suficientes para concluir pela legitimidade do crédito tributário constituído contra o sujeito passivo.

Da conclusão

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional


Henrique Pinheiro Torres