



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

Processo nº 10073.001282/00-08
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.145 – 3ª Turma
Sessão de 09 de junho de 2016
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CYANAMID QUÍMICA DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 25/11/1997 a 19/12/1997

DRAWBACK SUSPENSÃO

O encerramento do regime de drawback, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, conheceu-se do recurso especial. Vencidos os Conselheiros Érika Costa Camargos Autran (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que não conheciam e, no mérito, por maioria de votos, deu-se provimento. Vencidas as Conselheiras Érika Costa Camargos Autran (Relatora), Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento. O Conselheiro Demes Brito votou pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, fls. 599/606, contra decisão da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, mediante o Acórdão n. 302-37.906, fls. 566/592, cuja ementa transcrevo:

"Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 25/11/1997 a 19/12/1997

Ementa: DRAWBACK SUSPENSÃO — COMPROVAÇÃO DE CUMPRIMENTO - FINALIDADE EXPORTAÇÃO.

A exportação através de estabelecimento distinto do beneficiário identificado no Ato Concessório (AC), não é razão suficiente para desconstituir o cumprimento do compromisso, quando o contribuinte comprova a efetiva exportação do produto final, na qualidade, valor e prazo fixados no AC, formalizado através de Registros de Exportação (RE).

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO."

Trata o processo de auto de infração contra a empresa, por fazer constar em vários Registros de Exportação a indicação do CNPJ do estabelecimento matriz da empresa em vez de o CNPJ do estabelecimento filial, beneficiário do regime especial de drawback, conforme indicado no Ato Concessório.

Como visto na ementa do Acórdão e fundamentação do *decisum*, a Segunda Câmara, por maioria de votos, decidiu que não houve descumprimento do regime quando houve exportação dos bens, visto que a obrigação fora cumprida. "O drawback é um regime cuja precípua finalidade econômica e assim, o interesse público é o ingresso no País de valiosas

divisas decorrentes da exportação, que no presente caso ocorreu embora, através da matriz da empresa detentora do AC."

Porém, alegando contrariedade à legislação tributária, em seu recurso especial, o Procurador da Fazenda Nacional requer a reforma da decisão da Segunda Câmara, registrando a própria divergência aberta na Câmara, reproduzindo a argumentação vencida, qual seja: com referência ao imposto sobre produtos industrializados — IPI, cada estabelecimento corresponde a um contribuinte. Matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro deve manter seu próprio documentário, sendo vedada sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei n.º 4.502/64, art. 57, c/c Decreto n.º 87.981/82, art. 217, c/c Decreto n.º 4.544/02, art. 313), e ainda: o Ato Concessório é um contrato que precisa ser respeitado nos seus estreitos limites. Inclusive existe a possibilidade de serem emitidos vários Atos Concessórios, cada um, especificamente, para dado estabelecimento, sendo que, no caso, cada estabelecimento é parte no compromisso assumido em seu próprio Ato.

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida.

Contrarrazões foram apresentadas.

É o relatório, em síntese.

Voto Vencido

Quanto ao Conhecimento

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Em face das contrarrazões opostas ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, trato do seu juízo de admissibilidade.

No presente caso, entendo assistir razão à contribuinte. O recurso não deve ser admitido por lhe faltar um dos requisitos de admissibilidade, qual seja, o da divergência jurisprudencial, conforme demonstrar-se-á linhas abaixo.

Analisando as razões que levaram o Colegiado recorrido a dar provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, vê-se que os julgadores *a quo* entenderam que a exportação através de estabelecimento distinto do beneficiário identificado no Ato Concessório (AC), não é razão suficiente para desconstituir o cumprimento do compromisso, quando o contribuinte comprova a efetiva exportação do produto final, na qualidade, valor e prazo fixados no AC, formalizado através de Registros de Exportação (RE).

Para melhor esclarecimento das razões adotadas pela Câmara recorrida, transcreve-se excerto do voto condutor do acórdão vergastado:

“Conforme se depreende do brilhantemente relato levado a efeito pela ilustre Conselheira Relatora, o cerne do presente feito fiscal cinge-se A inaceitabilidade, pelo Fisco, dos Registros de Exportação (RE) como comprovação do compromisso assumido em Ato Concessório (AC) tendo em vista que o CNPJ do estabelecimento exportador (matriz) é divergente do CNPJ do estabelecimento beneficiário do Ato Concessório (filial).

"No que se refere ao mérito, a Fiscalização glosou vários Registros de Exportação por neles constarem a indicação do CNPJ (antigo CGC) do estabelecimento matriz da empresa, ao invés do CNPJ do estabelecimento filial (fabril), beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, conforme indicado no Ato Concessório."

.....

Neste contexto, o cumprimento do regime se dá mediante a comprovação da exportação do produto final, na qualidade, valor e prazo fixados no Ato Concessório que ocorreu no presente caso, formalizado através de RE.

Neste contexto, entendo que a vinculação entre o AC emitido com o CNPJ do estabelecimento filial e as operações subseqüentes de industrialização e exportação onde consta como operador o CNPJ do estabelecimento matriz é cabível, visto que as normas legais disciplinadoras da matéria delimitam com especificidade os requisitos e condições para efeito de comprovação do Regime de Drawback.

No caso concreto, não há descumprimento do regime quando há exportação dos bens, visto que a obrigação fora cumprida. O drawback é um regime cuja precípua finalidade é econômica e assim, o interesse público é o ingresso no País de valiosas divisas decorrentes da exportação, que no presente caso ocorreu embora, através da matriz da empresa detentora do AC.

Sendo a exportação e o ingresso de divisas no país o real escopo do benefício fiscal em comento, bem como pautando-me pelo princípio da Verdade Material, premissa básica que deve ser seguida pelo julgador ao

decidir questões relacionadas à coisa pública, considero a autuação originária de todo insubsistente.
.....”

Porém, alegando contrariedade à legislação tributária, em seu recurso especial, o Procurador da Fazenda Nacional requer a reforma da decisão da Segunda Câmara, registrando a própria divergência aberta na Câmara, reproduzindo a argumentação vencida, qual seja: com referência ao imposto sobre produtos industrializados — IPI, cada estabelecimento corresponde a um contribuinte. Matriz, sucursal, filial, agência, depósito ou qualquer outro deve manter seu próprio documentário, sendo vedada sua centralização, ainda que no estabelecimento matriz (Lei nº 4.502/64, art. 57, c/c Decreto nº 87.981/82, art. 217, c/c Decreto 4.544/02, art. 313).

Entendo que a admissibilidade do recurso especial de divergência, nos termos da regra contida no art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015, que aprovou o atual regimento do CARF, está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

Conseqüentemente, não há falar-se em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria. Não se estaria diante de divergência interpretativa, mas fática.

Com essas considerações, voto no sentido de não conhecer do recurso especial e, conseqüentemente, manter a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran- Relatora

Voto Vencido quanto ao Mérito

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Relatora.

"Vencida" por entender pelo não conhecimento do Recurso Especial, passo a iniciar a análise das matérias desse recurso.

De plano, cabe ressaltar que, embora a ora Recorrente afirme que não haveria nos autos a comprovação da última postergação do prazo de validade do regime de drawback, a saber, aquela que alterou do dia 24.4.1998 para o dia 21.10.1998, tais fatos não foram explorados no auto de infração e nem foram discutidos no presente processo, o que, ressalte-se, foi reconhecido no próprio voto vencido de fls. 580/589, assim, dispondo: “Por outro lado, esta matéria, que não foi objeto nem do Auto de Infração, nem tampouco da decisão de primeira instância, embora tenha repercussões em relação ao regime aduaneiro especial de drawback, objeto deste processo,”

Diante disto, tal aspecto não foi analisado neste.

No que pertine ao mérito, propriamente dito, a Fiscalização glosou vários Registros de Exportação por neles constarem a indicação do CNPJ do estabelecimento matriz da empresa, ao invés do CNPJ do estabelecimento filial, beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, conforme indicado no Ato Concessório.

Ora o *Drawback*, nada mais é que uma espécie de incentivo a exportação instrumentalizado em um pacto celebrado entre Fisco e contribuinte, por meio do qual o segundo, com o benefício de importar insumos com suspensão; isenção ou direito A restituição de tributos, se compromete a exportar um novo produto em prazo e quantidades pré-determinados.

Trata-se de incentivo a exportação, regulado por vários atos normativos que disciplinam as operações, devendo, portanto, esta legislação ser aplicada ao caso concreto

Neste contexto, o cumprimento do regime se dá mediante a comprovação da exportação do produto final, na qualidade, valor e prazo fixados no Ato Concessório-AC que ocorreu no presente caso, formalizado através de RE.

Neste contexto, entendo que a vinculação entre o AC emitido com o CNPJ do estabelecimento filial e as operações subsequentes de industrialização e exportação onde consta como operador o CNPJ do estabelecimento matriz é cabível, visto que as normas legais disciplinadoras da matéria delimitam com especificidade os requisitos e condições para efeito de comprovação do Regime de Drawback.

No caso concreto, não há descumprimento do regime quando há exportação dos bens, visto que a obrigação fora cumprida. O drawback é um regime cuja precípua finalidade é exportação, que no presente caso ocorreu embora, através da matriz da empresa detentora do AC.

Sendo a exportação e o ingresso de divisas no país o real escopo do benefício fiscal em comento, bem como pautando-me pelo princípio da Verdade Material, premissa básica que deve ser seguida pelo julgador ao decidir questões relacionadas à coisa pública, considero a autuação originária de todo insubsistente.

As evidências são de que o compromisso de exportação assumido pela recorrente foi efetivamente cumprido, embora com falhas formais na documentação comprobatória, posto que não foi especificado em cada RE a sua vinculação com o ato concessório específico a que se referia.

A falta cometida não autoriza a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo, poderia ser entendida como prática que perturba o efetivo controle da administração tributária sobre os tributos suspensos por estarem vinculadas a um programa de incentivo à exportação, no caso, o drawback-suspensão.

Comprovado o adimplemento do compromisso de exportar, descabe a cobrança dos tributos e acréscimos legais.

DRAWBACK SUSPENSÃO. ATO CONCESSÓRIO EMITIDO EM NOME DA MATRIZ. IMPORTAÇÃO E/OU EXPORTAÇÃO REALIZADA POR FILIAL. CUMPRIMENTO DO REGIME. ADMITIDO A realização de importações e/ou exportações realizadas por estabelecimentos filiais não relacionados no ato concessório do regime drawback suspensão concedido exclusivamente em nome do estabelecimento matriz não contraria as normas do regime, podendo ser consideradas regulares para fim de adimplemento do compromisso de assumido de exportação assumido no correspondente ato concessório.

Dessa forma, considerando que o fato de que a essência do Drawback foi alcançada, pois as mercadorias importadas foram utilizadas em produtos exportados (já que não ficou comprovado qualquer desvio desse objetivo), voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran- Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho - Redator Designado.

A conselheira relatora original não conheceu do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional por entender que o paradigma apresentado não lastreava a divergência jurisprudencial, pressuposto indispensável de admissibilidade do recurso, previsto no art. 7º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147/2007.

Acontece que o recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional teve como fundamento legal o art. 7º, I, do Regimento Interno da CSRF, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007. Esse artigo previa como pressupostos de admissibilidade do recurso especial uma decisão não unânime e que fosse apontada qual a lei ou evidência de prova que a decisão contrariou.

Tendo por base esses pressupostos, passo a análise da decisão recorrida. A decisão foi por maioria de votos, e a Fazenda Nacional apontou de forma clara e precisa qual a legislação que a decisão teria contrariado.

Sendo assim, não vejo motivos para negar seguimento ao recurso, de forma que dele conheço e avanço ao mérito.

Superada a preliminar de admissibilidade, peço igualmente licença para discordar do judicioso voto condutor, pois entendo que a realização das exportações através de estabelecimento produtor diverso, salvo nas hipóteses em que a legislação, excepcionalmente admite, como ocorre, v.g. no Drawback Solidário, disciplinados, à época dos fatos geradores litigiosos, pelo item 2.2 do Comunicado Decex 21/97¹.

E não se alegue, com a devida licença, que estar-se-ia diante de operações da mesma empresa. Como é cediço, para efeito da aplicação da Legislação do IPI, deve-se considerar cada estabelecimento como contribuinte autônomo. Relembre-se a lição de Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas².

Para os efeitos da legislação do IPI, os vários estabelecimentos de uma mesma empresa são considerados autônomos, devendo cada um cumprir as obrigações tributárias principal e acessórias previstas no Ripi, independentemente do fato de ser matriz ou filial. Cada estabelecimento terá as suas próprias notas fiscais e os seus livros fiscais, que devem ser conservados e escriturados no próprio estabelecimento (arts. 24, parágrafo único, 313, e 518-III e IV).

Nesse contexto, descabe alegar que estar-se-ia diante de um mero erro formal, decorrente de um lapso no preenchimento dos documentos de exportação ou emissão do documentário fiscal. Salvo prova em contrário, que não foi produzida nos autos, a mercadoria foi exportada através de outro estabelecimento e não, como se sugeriu, por meio da expedição do estabelecimento correto, mediante a expedição de documentos incorretos que, registre-se, não foram retificados.

¹ 2.2 Poderão ser concedidas, ainda, as seguintes operações especiais:
(...)

III - Drawback Solidário: concedido exclusivamente na modalidade suspensão. Caracteriza-se pela participação solidária de duas ou mais empresas industriais;

² Tudo sobre o IPI. São Paulo. Aduaneiras. 5ª ed, p.54.

De qualquer forma, por qualquer que seja o ângulo que se analise, chega-se à conclusão de que os compromissos assumidos restaram parcialmente descumpridos.

Com efeito, apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para evitar a cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação, dúvida não há de que, quando do encerramento do regime, incide hipótese de isenção.

Veja-se o que consigna representante da corrente que defende que o fundamento para a não cobrança é a suspensão, no caso o Des. Federal Dirceu de Almeida Soares³:

*A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como “drawback”, traduz hipótese de isenção tributária. **Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da suspensão dos tributos devidos na importação**; somente após a verificação do cumprimento das condições estabelecidas no ato da concessão do benefício, ou seja, após a exportação dos produtos fabricados com a matéria-prima, no prazo assinado, perfectibiliza-se a operação, incidindo a isenção. (destaquei)*

Já na senda da corrente que defende tratar-se de isenção sob condição resolutiva, pontifica Liziane Meira⁴:

“Na modalidade mencionada pela legislação como “Drawback Suspensão”, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita à condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos.

Parece-me claro, assim, que a avaliação do cumprimento das condições fixadas pela legislação específica do regime reclama a observância das normas que disciplinam a fruição da isenção condicionada, especialmente o pelo art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem:

³ Voto condutor do acórdão proferido nos autos da Apelação Cível n.º 2003.04.01.002647-3/RS, julgada em 15/06/2003 pelo Egrégio Tribunal Regional Federal na 4ª Região

⁴ Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

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.

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

Aplicar o art. 179 e, se for o caso, o art. 155, ao regime de drawback significa, a meu ver, avaliar, conforme o caso, o cumprimento das condições para sua concessão, inclusive no que se refere ao cumprimento das exigências de ordem instrumental.

Sobre a imperiosidade da coexistência dos aspectos instrumental e material, bem assim da obrigatoriedade do sujeito passivo trazer ao processo, pelos meios adequados, os elementos que permitam a avaliação do cabimento da isenção, vale a pena relembrar trecho da obra de Alberto Xavier⁵:

*“... Na verdade, enquanto a Administração fiscal tem o dever de investigar oficiosamente os fatos arvorados por lei em elementos do tipo tributário, **nem sempre esse dever lhe cabe quanto aos fatos impeditivos da obrigação de imposto.** Não pode afirmar-se que a Administração não tenha o dever de investigar a verdade material quanto ao fato isento, nos casos a que nos referimos: o que sucede é que **a lei faz depender o início da investigação de um pressuposto processual, que é um requerimento ou solicitação expressa do particular, sem o qual a Fazenda não pode reconhecer a isenção, nem portanto operar a sua eficácia impeditiva.** É o que resulta do artigo 179 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em*

⁵ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

requerimento no qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”. (destaquei)

De se reafirmar, portanto, que, como frisou o Mestre Lusitano, a regra isencional de caráter especial não gera efeitos *ope iuris*. É necessário que se cumpra o rito procedimental próprio, consubstanciado no pleito do benefício e na apresentação de prova do preenchimento das condições definidas na norma de caráter substancial.

Em sentido análogo, pondera Souto Maior Borges⁶:

“Toda isenção deve ser concedida mediante prova documental da sua causa que remova as contestações e incertezas.

(...)

Deve-se distinguir assim, consoante o ensinamento de Amílcar de Araújo Falcão, no estudo das isenções, dois momentos ou aspectos distintos:

I) o aspecto substancial ou material, ou seja, os requisitos ou elementos de perfeição ou integração dos pressupostos da isenção; regime que estabelece os pressupostos para o surgimento do direito à isenção (Tatbestandsstücke), os destinatários da norma (Normadressaten) e o âmbito, o alcance ou extensão do preceito isentivo;

II) o aspecto formal, um processus, um requisito de eficácia para que o efeito desagravatório da isenção se produza (Wirksamkeitserfordernis).

*Distingue-se, deste modo, entre pressupostos integrativos da relação jurídica de isenção e **pressupostos de eficácia do resultado legalmente estabelecido**. Estes últimos relacionam-se pois com as circunstâncias que condicionam a produção dos efeitos jurídicos.* (destaquei)

Não existe, pois, como debater a incidência da norma isentiva de cunho material ignorando aquelas de natureza processual. Sem o cumprimento dos *pressupostos de eficácia*, a cargo do sujeito passivo, a norma isentiva simplesmente não produz efeitos.

Igualmente não se pode esquecer de que, pela aplicação conjunta do art. 179 do CTN e do art. 333 do Código de Processo Civil, este último subsidiariamente, impõe-se ao sujeito passivo o dever de provar que cumpriu as condições legais para o aproveitamento do benefício.

Com efeito, o art. 179 deixa claro que cabe ao sujeito passivo apresentar requerimento em que *faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão*.

Tomo emprestadas, ademais, a pertinente lição do professor Hugo de Brito Machado⁷, a respeito da divisão do ônus da prova fixada no art. 333 do CPC:

No processo tributário fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir. Na linguagem do Código de Processo Civil, ao autor incumbe o ônus do fato constitutivo de seu direito (Código de Processo Civil, art.333, I). Se o contribuinte, ao impugnar a exigência, em vez de negar o fato gerador do tributo, alega ser imune, ou isento, ou haver sido, no todo ou em parte, desconstituída a situação de fato geradora da obrigação tributária, ou ainda, já haver pago o tributo, é seu ônus de provar o que alegou. A imunidade, como isenção, impedem o nascimento da obrigação tributária. São, na linguagem do Código de Processo Civil, fatos impeditivos do direito do Fisco. A desconstituição, parcial ou total, do fato gerador do tributo, é fato modificativo ou extintivo, e o pagamento é fato extintivo do direito do Fisco. Deve ser comprovado, portanto, pelo contribuinte, que assume no processo administrativo de determinação e exigência do tributo posição equivalente a do réu no processo civil". (original não destacado)

Assim, não vejo como imputar ao Fisco o dever de comprovar que as exportações não dizem respeito ao ato concessório. Ao sujeito passivo incumbe, mediante a adoção do rito fixado na legislação de regência, fazer prova de que cumpriu as condições para o aperfeiçoamento da isenção ou pelo menos empreender esforços no sentido de carrear ao processo elementos que, alternativamente, fizessem prova do cumprimento dos requisitos.

⁶ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo. Malheiros, 2001, 3ª ed. p. 336.

⁷ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

Outro norte que não se pode perder de vista é o fato de que, assim como ocorre com o regime da incidência, o da isenção é igualmente típico, diferenciando-se essencialmente no que se refere à repercussão financeira que cada uma dessas espécies produz.

Mais uma vez, vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):⁸

Como já mais de uma vez se sublinhou, o lançamento é o ato administrativo pelo qual a Administração aplica a norma tributária material a um caso concreto. Nuns casos, essa aplicação tem por conteúdo reconhecer a tributabilidade do fato e, portanto, declarar a existência de uma relação jurídica tributária e definir o montante da prestação devida. Noutras hipóteses, porém, da aplicação da norma ao caso concreto resulta o reconhecimento da não tributabilidade do fato e, portanto, da não existência no caso concreto de uma obrigação de imposto. Nos primeiros, a Administração pratica um ato de conteúdo positivo; nas segundas, um ato de conteúdo negativo.

José Souto Maior Borges, a seu turno⁹, citando Sainz de Bujanda, pontifica:

É o fato gerador, consoante se demonstrou, uma entidade jurídica (supra, III). Por força do princípio da legalidade da tributação, o fato gerador existe si et ia quantum estabelecido previamente em texto de lei: os contornos essenciais da hipótese de incidência (núcleo e elementos adjetivos) integram todos a lei tributária material. Sem a previsão legal hipotética dos fatos ou conjunto de fatos que legitimam a tributação inexiste portanto fato gerador de obrigação tributária.

Por isso, afirma-se corretamente que o fato gerador é fato jurídico.

Sob outro ângulo, a análise jurídica revela ser a extensão do preceito que tributa delimitada pelo preceito que isenta. A norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.

*A norma de isenção, obstando o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário, **produz o que já se denominou fato gerador isento**, essencialmente distinto do fato gerador do tributo. (destaquei)*

⁸ Op. cit., p. 100.

⁹ Op. cit. p.p. 190/191.

A tipicidade reclamada, no caso concreto, é essencialmente a vinculação da mercadoria ao regime aduaneiro especial de Drawback que, conforme definição extraída do art. 78, II, do Decreto-lei nº 37, de 1966, permite a concessão, nos termos e condições estabelecidas no regulamento, de:

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

À época dos fatos geradores sob exame, os dispositivos suso transcritos eram regulamentados pelo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, em cujo art. 314 se lia:

Art. 314. Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira, nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do drawback nas seguintes modalidades (Decreto-lei No 37/66, art. 78, I a III):

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

Além da literalidade (ou tipicidade) da norma, para identificação da aplicabilidade do benefício fiscal não se pode perder de vista a sua natureza jurídica de incentivo à exportação, instituído para evitar o fenômeno que se convencionou denominar “exportação de tributos”.

Nesse contexto, é imperioso que se distinga o estímulo à exportação objeto do presente processo, a ser alcançado pela desoneração do custo do produto efetivamente exportado, de eventuais prêmios ou subsídios financeiros, atrelados ao cumprimento de metas de exportação, por exemplo.

Sobre esse aspecto, adverte Bruno Ratti¹⁰:

¹⁰ Comércio Internacional e Câmbio. São Paulo. Aduaneiras. 9ª ed., p. 375.

Deve-se notar que, embora o drawback tenha por objetivo estimular a exportação, não deve, contudo, ser confundido com o prêmio à exportação. O primeiro vem a ser uma simples restituição de algo que foi recolhido anteriormente, enquanto o segundo representa uma recompensa ao exportador, de modo a estimulá-lo a colocar os seus produtos (geralmente de fabricação nacional e sem utilização de matéria-prima estrangeira) a preços mais baixos no mercado internacional.

Ou seja, a aplicação do regime deve redundar exclusivamente na redução do custo **do produto exportado**, pela desoneração dos tributos que incidiram na importação de seus insumos.

De tudo que foi exposto, é possível concluir que, para a correta extinção do regime e consequente reconhecimento da isenção, é imprescindível que se demonstre que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação daquela que foi exportada e que tal demonstração siga o rito preconizado pela legislação de regência. Descumpridas tais condições, incide a regra do art. 155 do CTN e restaura-se a obrigação.

Quanto a esse aspecto, já previa o art. 325 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985:

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

Cumprir registrar que a ausência da reclamada vinculação documental, por exemplo, impede que a autoridade que acompanhou a exportação coteje as mercadorias exportadas com o que foi avençado no ato concessório ou, o que é mais grave, permite que uma mesma exportação seja utilizada para a baixa de mais de um regime, viabilizando-se a “contagem em dobro” e, conseqüentemente, a remessa para o mercado interno de produtos desonerados, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência.

Finalmente, cumprir destacar que a eventual aprovação da Secex em nada limita a competência da Receita Federal do Brasil para revisar as operações, no intuito de

verificar o cumprimento da legislação. Confira-se a portaria MEFP nº 594, de 25 de agosto de 1992, que disciplina:

Art. 1º A concessão e a aplicação do regime aduaneiro especial de "drawback" nas modalidades de suspensão e isenção de tributos, previstas nos incisos I e II, do art. 314, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 março de 1985, se regem pelo disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime de "drawback" poderá ser concedido conforme previsto no art. 315, do Regulamento Aduaneiro.

Art. 2º Constitui atribuição da Secretaria Nacional de Economia - SNE, nos termos do art. 2º, da Lei nº 8.085, de 23 de outubro de 1990, a concessão do regime, compreendidos os procedimentos que tenham por finalidade sua formalização, bem como o acompanhamento e a verificação do adimplemento do compromisso de exportar.

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 pertinente.

Com a publicação da Lei nº 8.490, de 19 de novembro de 1992, as atribuições da Secretaria Nacional de Economia foram transferidas para a Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e do Departamento da Receita Federal, para a Secretaria da Receita Federal (SRF) e, posteriormente, Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Aliás, como é cediço, esse raciocínio encontra-se sedimentado na Súmula CARF nº 100, que possui a seguinte dicção:

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, 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

Processo nº 10073.001282/00-08
Acórdão n.º **9303-004.145**

CSRF-T3
Fl. 1.303

Assim, sendo inquestionável que o sujeito passivo, com efeito, deixou de cumprir os pressupostos, necessários à comprovação do cumprimento do regime, forçoso é restabelecer a exigência fiscal.

Ante ao exposto, dou provimento ao recurso especial da Procuradoria da
Fazenda

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Redator designado.