



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

Processo nº 10074.000096/2002-76
Recurso nº 331.309 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-002.107 – 3ª Turma
Sessão de 12 de setembro de 2012
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ELEVADORES ATLAS SCHINDLER S/A

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 29/12/1997 a 04/11/1998

DRAWBACK SUSPENSÃO

O encerramento do regime de drawback, ainda que na submodalidade genérico, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário exportou o quantitativo de produtos avançados quando da expedição do ato concessório.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Nanci Gama, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, que negavam provimento.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Trata o presente de recurso especial do Procurador, manejado sob a alegação de contrariedade à evidência das provas, em desfavor do Acórdão nº 303-33.320, da extinta Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes,

Conforme se depreende dos autos, amparado pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, submodalidade “Genérico”, o contribuinte procedeu à importação de insumos com suspensão do pagamento dos impostos incidentes na importação, assumindo o compromisso de empregá-los na fabricação de 474 elevadores de passageiros, 6 elevadores monta-carga completos e 120 quadros de comando de elevadores.

Segundo apontam as autoridades fiscais, em primeiro lugar, a beneficiária, inobstante ter importado os insumos necessários à produção de elevadores, exportara quantitativo inferior ao compromissado¹; em segundo, acusam a importação de insumos para quadros de comando em quantitativo superior ao autorizado².

Em contraponto, protestou a contribuinte pela insubsistência do auto de infração. Sinteticamente foram suscitados os seguintes fundamentos:

- a) o Fisco partira de uma análise puramente formal;
- b) o último aditivo do AC se encontraria legalmente válido, pois fora emitido pelo órgão que detém tal competência, a Secex;
- c) o tipo de drawback utilizado pela impugnante é o genérico, tendo suas características destacadas no Comunicado Decex nº 21/97. Transcreve excerto;
- d) o cumprimento do drawback genérico não levaria em consideração as quantidades e o preço unitário, mas o valor global. Desta forma, a empresa cumprira praticamente todo o seu compromisso assumido: importara insumos no valor de US\$ 2.566.000,00 e exportara produtos no valor de US\$ 8.832.251,13. Acrescenta que teria cumprido integralmente o compromisso se os órgãos de controle tivessem cumprido a legislação pertinente, em especial no que se refere ao direito de comprovar as exportações em prazo compatível com o de fabricação e exportação dos produtos envolvidos na operação (bens de capital);
- e) na medida em que o regime admitiria uma importação genérica (até determinado valor), e, em contrapartida de uma exportação também genérica (acima de determinado valor), o fabricante (ora impugnante) poderia reduzir os custos dos produtos exportados, sem ter de adotar controles físicos, absolutamente desnecessários, muitas vezes

¹ 362 elevadores de passageiros e 5 monta carga

² 88 quadros de comandos exportados incorporavam matérias-primas que não estariam amparadas pelo Ato

Concessório.

impossíveis de serem realizados e que trabalhariam no sentido contrário aos objetivos do regime;

f) equivocadamente, o Fisco exigiria a comprovação de vinculação física para o “DRAWBACK” em sua modalidade genérica, exigência desprovida de qualquer plausibilidade econômica, sem fundamento legal, que não privilegiaria o atingimento da finalidade do benefício e que teria causado transtornos aos que contrataram o regime nesta modalidade;

Protestou pela realização de diligência com o objetivo de comprovar suas alegações, especialmente no que se refere à complexidade e prazos de fabricação e de exportação dos produtos envolvidos no Regime Especial de Drawback.

Sobreveio decisão de primeira instância mantendo integralmente a exigência fiscal pelos fundamentos resumidos na ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 29/12/1997 a 04/11/1998

Ementa: DRAWBACK. COMPETÊNCIA.

A competência para concessão do regime aduaneiro especial de drawback é da Secex. Cabe à SRF a aplicação do regime, a fiscalização dos tributos e a verificação do regular cumprimento dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

VINCULAÇÃO FÍSICA.

Um dos princípios fundamentais do regime especial de drawback é a vinculação física do produto importado com aquele a ser exportado.

Lançamento Procedente

Regularmente cientificado da decisão de primeira instância, a autuada comparece novamente ao processo para, sinteticamente, contestar a imposição de multa sobre pessoa jurídica sucedida e pugnar pela legalidade da aplicação de matérias-primas importadas com o benefício do *drawback* na industrialização de quadros de comando exportados em quantitativo superior ao previsto no ato concessório do regime. Nesse particular, invoca a ausência de prejuízo do fisco, fato que assevera ter sido indevidamente desconsiderado

Analisando tais fundamentos decidiu a instância recorrida afastar integralmente a exigência, em razão dos fundamentos resumidos na ementa abaixo transcrita:

DRAWBACK. SUSPENSÃO O fundamento econômico dos incentivos à exportação, em especial, o Drawback, é estimular a obtenção e a produção de bens exportáveis pelo incremento do sistema produtivo, proporcionando maior capacidade competitiva no mercado internacional. Não havendo desvio de finalidade da mercadoria importada sendo esta fisicamente vinculada às exportadas e havendo no mínimo a mesma proporção monetária entre importações e exportações que se consignou no ato concessório, deve-se afastar a exigência fiscal pelo descumprimento do referido ato.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Sobreveio recurso especial em que o D. representante da Fazenda Nacional sustenta, em síntese:

a) A par das especificidades inerentes ao drawback genérico, permaneceriam inalterados os preceitos fundamentais do regime, dentre eles a vinculação física. Transcreve dispositivos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985 e da Portaria Secex que disciplina o regime e, com base em tais excertos, defende a necessidade de se observar este princípio;

b) a recorrente confessara, por meio de resposta apresentada às fls. 179 e 180, que parte dos insumos importados sob o amparo do regime não foram agregados a produtos exportados;

c) a recorrente não impugnara especificamente a fração do lançamento motivada na importação de insumos para quadros de comando em quantitativo superior ao autorizado;

d) ao apresentar o pedido de drawback, informando os produtos que estaria importando e os que iria exportar, no prazo pré-fixado pela legislação a contribuinte teria acatado as regras ali estabelecidas;

e) a fabricação de bens de capital de longo ciclo de produção, que requeriam um prazo acima de um ano para conclusão de seu ciclo operacional não justificaria o inadimplemento do compromisso, tanto que a legislação de regência previra tratamento diferenciado para estes produtos. Bastaria que a beneficiária observasse os prazos fixados na legislação para que as exportações fossem realizadas nos termos do que teria sido avençado;

f) descaberia realizar a diligência pleiteada na impugnação, em razão de que as apurações necessárias à solução do litígio já teriam sido realizadas, com base nos atos concessórios e nos documentos fornecidos pela recorrente.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço, posto que a decisão recorrida foi tomada por maioria de votos - vencidos os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Relator, Luiz Carlos Maia Cerqueira e Sílvio Marcos Barcellos Fiúza, que davam provimento parcial ao recurso, para afastar a multa de ofício, restaram vencidos - e o d. representante da Fazenda Nacional expôs os supostos equívocos que maculariam o acórdão recorrido, apontando em seu recurso, fl. 1.232, as provas que entendeu contrariadas.

A teor do relatado, a matéria que se apresenta a debate versa sobre o adimplemento ou não do compromisso de exportação que o sujeito passivo firmara no ato concessório de drawback objeto destes autos. A questão da multa não foi devolvida a este Colegiado, posto que não foi objeto de recurso apresentado pela PGFN.

Inicialmente, há que se esclarecer que o dissenso entre os que defendem a aplicação do princípio da vinculação física e os que advogam a aplicação do princípio da fungibilidade, no que se refere ao presente litígio, imagino, deva ficar de lado.

De fato, não se discute, como se viu, a possibilidade de cumprir o compromisso de exportar a partir de insumos adquiridos no mercado interno, mas de cumprir tal compromisso a partir de exportações diferentes das fixadas no ato concessório. Ou seja, o fundamento defendido pelo sujeito passivo e que, a meu ver, orientou o voto-condutor do acórdão recorrido, é que se admitiria o cumprimento do regime a partir de equivalência financeira, compensando-se o déficit de exportação de determinados produtos com o excedente de outros.

Permito-me discordar.

Inicialmente, há que se assumir a premissa de que, apesar do dissenso conceitual acerca do fundamento jurídico para evitar a cobrança dos tributos que incidiriam na operação de importação (há quem defenda tratar-se de suspensão e quem defenda cudar-se de isenção sob condição resolutiva), 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.

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

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 a do art. 179, caput e § 2º, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), que dizem (original não destacado):

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.

Como é possível perceber, o reconhecimento da isenção depende do cumprimento das condições fixadas em lei, o que autoriza concluir 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.

Vejamos o que diz Alberto Xavier (destaquei):⁵

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 Borges⁶, a seu turno, 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 inexistente 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

⁵ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 100.

⁶ Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2001, 3ª ed., p.p. 190/191.

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)*

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;***

Como se pode extrair da leitura do texto transcrito, o regime de drawback suspensão está fortemente atrelado ao controle físico da mercadoria importada e incorporada ao processo produtivo de produto posteriormente exportado.

Ainda que se observe a aplicação da recente orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (v.g. Resp. 644.952, Min José Delgado, DJ: 28/02/2005), que tem admitido, equivocadamente a meu ver, com todo o respeito, o cumprimento do regime com a incorporação ao produto exportado de mercadoria idêntica à importada, a fruição do benefício depende do cumprimento das condições pactuadas por ocasião da expedição do ato concessório, em especial o cumprimento do plano de exportação.

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 Ratti⁷:

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 incidiriam na importação de seus insumos.

Convém esclarecer, nessa senda, que a concessão do regime na submodalidade genérico não altera essas premissas.

Em primeiro lugar, há que se lembrar que o art. 78 do DL 37/66, regulamentado pelo art. 317 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985, vigente à época, definiu:

Art. 317. Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão:

- a) qualificação do beneficiário;*
- b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada; (destaquei)*

Tomando tais parâmetros, foi editado o Comunicado Decex nº 21/97, vigente à época dos fatos, em cujo Título 9 se lia (original não destacado):

TÍTULO 9 - Drawback Genérico

9.1 Operação especial, concedida apenas na modalidade suspensão, em que é admitida a discriminação genérica da mercadoria a importar e o seu respectivo valor, dispensada a classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), a quantidade e o preço unitário.

9.2 No compromisso de exportação deverão constar: classificação na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM), descrição, quantidade e valor total do produto a exportar, em moeda de livre conversibilidade, dispensada referência a preços unitários.

⁷ Comércio Internacional e Câmbio. São Paulo: Aduaneiras. 9ª ed., p. 375.

(...)

9.4 A importação da mercadoria fica limitada ao valor aprovado no Ato Concessório de Drawback, em quantidade e qualidade definidas no Laudo Técnico. (destaquei)

Vê-se, portanto, que apesar do que o nome da modalidade poderia sugerir, o drawback genérico não corresponde a uma modalidade “financeira” do regime. Em consonância com o que determina a alínea “b” do art. 317 suso transcrito, a quantidade e a qualidade dos insumos é definida em função do produto final a ser exportado, este perfeitamente identificado e quantificado por ocasião da concessão do regime.

A diferença entre esta submodalidade e as demais da modalidade suspensão é o momento e a forma em que se fixa a identificação e a quantificação dos insumos.

Nesse ponto, convém destacar que, na sua redação original, vigente no momento da concessão do regime, esclarecia o Comunicado Decex nº 21, de 1997, acerca da obrigatoriedade e da finalidade do Laudo Técnico mencionado no subitem 9.4 (original não destacado):

6.1 Quando da apresentação do formulário Pedido de Drawback, deverão ser apresentados, também, os seguintes documentos:

I - Termo de Responsabilidade, conforme a modalidade pretendida (Anexos XII, XIII, XIV, XV, XVI, XVII), assinado pelo responsável legal da empresa;

II - Laudo Técnico discriminando o processamento industrial, bem como a participação quantitativa e qualitativa da mercadoria importada consumida no processo industrial do produto exportado ou a exportar e a existência ou não de subproduto, resíduo ou sobra com valor comercial de revenda, emitido por:

a) profissional responsável, com sua identificação e o número do registro no conselho regional da profissão a que pertencer ou por entidade reconhecida pelo respectivo Conselho Regional; ou

b) entidade de reconhecida capacidade técnica, especializada e idônea.

Ora, a leitura do item 9.2 deixa claro que não há margem para cumprir o compromisso de exportação a partir de produtos com NCM diversa da considerada quando da concessão do regime. O tratamento “genérico” restringe-se aos insumos que virão a compor os produtos exportados.

Por outro lado, a leitura do item 9.4, em conjunto com o 6.1 também não deixa margem para que se considere o regime como um compromisso financeiro. Por ocasião da concessão, fixa-se o quantitativo de insumos e sua relação com o produto a exportar.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial do procurador, para restabelecer a exigência de tributos lançados de ofício.

Processo nº 10074.000096/2002-76
Acórdão n.º **9303-002.107**

CSRF-T3
Fl. 1.278

Deixo de tratar das multas em razão de que, como já mencionado, esta fração foi afastada por unanimidade e, conseqüentemente, não foi alvo de recurso especial.

Henrique Pinheiro Torres