



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

Processo nº 10580.009781/2001-67
Recurso nº 325.142 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-00.210 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2009
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COPENE PETROQUÍMICA DO NORDESTE S.A.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 31/05/1996, 25/07/1996, 20/08/1996, 21/10/1996, 13/11/1996

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.

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, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Susy Gomes Hoffmann (Relatora), Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Maria Teresa Martínez López e Leonardo Siade Manzan. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Susy Gomes Hoffmann - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López, Leonardo Siade Manzan e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata o presente de recurso especial interposto pelo Procurador (fls. 366/371) em que pugna pela cassação do Acórdão nº 302-35.856 proferido pela antiga 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes (fls. 343/364), que deu provimento pelo voto de qualidade, ao recurso voluntário do contribuinte, posto que devidamente cumpridos os Atos Concessórios objetos dos presentes autos. Tal decisão teve a seguinte ementa:

DRAWBACK (SUSPENSÃO) - DESCUMPRIMENTO DE FORMALIDADES OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

O descumprimento de formalidades e obrigações acessórias, tais como a vinculação dos AC's aos RE's, enquadramento no Siscomex, pela indicação de código de operação, etc, não é suficiente para caracterizar o inadimplemento de compromisso de exportar, fixado em Atos Concessórios de DRAWBACK. Tendo ocorrido a exportação da mercadoria compromissada nos respectivos Atos Concessórios, em quantidade, qualidade e preço determinado, tem-se por resolvida a pendência, tornando-se inexigíveis os tributos suspensos.

RECURSO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Conforme se depreende dos autos, o contribuinte, amparado pelo Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, procedeu à importações do produto “Metanol”, no período de 1996/1997, com suspensão do Imposto sobre a Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, mediante compromisso de industrializar e exportar o produto “Éter-Metil-Terc-Butílico”.

Ocorre que a fiscalização aduaneira entendeu por bem autuar o contribuinte, tendo em vista a ocorrência de irregularidades nos Atos Concessórios.

Para melhor entendimento destas irregularidades, transcrevo abaixo, na íntegra, o item 3.3 do Relatório de Fiscalização (fls. 09/21), intitulado “Dos Atos Concessórios Irregulares”:

“3.3.1 AC Nº 6-96/0052-5 de 29/05/1996

Este Ato Concessório teve seu Relatório de Comprovação emitido em 17/6/97, no qual foram apresentados os seguintes RE's como documentos comprobatórios das exportações:

96/0565749-001

96/0633268-001

96/0680050-001

Verifica-se que a exportação efetuada pela COPENE através do RE 96/0565749-001, preenchido pela própria empresa, foi enquadrada erradamente como “Exportação Comum” – Código 80000, conforme pode-se comprovar confrontando o campo ‘2-a’ do RE anexado a este processo, incorrendo portanto na irregularidade descrita em 3.2.1. O código de enquadramento da operação para o Regime Aduaneiro Especial de Drawback – Suspensão Comum é “81101” conforme consta na Tabela de códigos para preenchimento de Registros de Exportação, no SISCOMEX.

Ao solicitar o enquadramento da operação de exportação em regime distinto daquele para o qual solicitou o benefício fiscal, o exportador fez com que todo o procedimento de desembaraço aduaneiro na exportação fosse conduzido com tratamento fiscal de uma exportação diversa daquela para a qual lhe foram concedidos benefícios, e portanto sem que fossem adotadas as cautelas próprias para uma exportação no regime “Drawback” (solicitar a apresentação do Ato Concessório, confrontar as mercadorias exportadas com aquelas autorizadas pelo AC, etc...).

Desta forma, não pode o exportador utilizar-se de uma exportação efetuada em outro regime em que os procedimentos de fiscalização no Porto de embarque são mais simples, para comprovar um Ato Concessório Drawback – Suspensão. Somente exportações enquadradas nos códigos de operação para o Regime Aduaneiro Especial de Drawback (81101 a 81104) é que são hábeis para comprovação, conforme o caso.

Além desta irregularidade e até mesmo por causa dela, constata-se também que não houve a obrigatória vinculação do RE a um Ato Concessório, infração descrita no item 3.2.2.

Ainda para este AC verificou-se em todos os RE’s citados no campo 2-f, destinado a informar que o Ato Concessório está vinculado ao RE encontra-se em branco, o que caracteriza a irregularidade descrita em 3.2.2, falta de vinculação. No entanto, entendeu a empresa que tal informação poderia ser prestada em outro local, o campo 27. Considerando admissível a informação de vinculação prestada pela empresa, mesmo em campo distinto daquele que seria o indicado, podemos aceitar que o RE 06/0633268-001 é válido para comprovação da vinculação.

Para o RE 96/0680050-001 no entanto, ao informar em outro campo a vinculação do RE, além de preencher a informação em local inapropriado, o fez de modo incorreto, confundindo e até mesmo impedindo a fiscalização pois ela informa 2 (!!!) AC’s. Qual é então o verdadeiro Ato Concessório para qual deveríamos aceitar a comprovação? (note-se que o campo 2-f só permite o preenchimento de 1 AC). Assim, incorreu a empresa neste caso na irregularidade descrita em 3.2.3, ou seja, mais de um AC vinculado ao RE.

Deve-se ressaltar ainda que a pretensa comprovação dessa exportação, usando 2 AC's, faz com que fique demonstrada uma discrepância nos valores informados para quantidade exportada, pois enquanto o beneficiário, para o RE 96/0680050-001 informa um valor no anexo do Relatório de Comprovação (4.941,226 ton) para este RE o valor real registrado no SISCOMEX foi de 6.298,00 ton, configurando desta maneira uma falsa informação.

Assim sendo, os RE's acima citados como irregulares não podem ser aceitos para comprovar a operação de Drawback, e o Ato Concessório em referência deve ser considerado descumprido. Consequentemente, os impostos suspensos na Importação deverão ser cobrados, acrescidos de multa e juros de mora, pois tal importação não pode estar amparada numa operação de Drawback cuja comprovação não seja aceita.

3.3.2 AC Nº 6-96/0053-3 de 29/05/1996

Este Ato Concessório teve seu Relatório de Comprovação emitido em 17/6/97, no qual foram apresentados os seguintes RE's como documentos comprobatórios das exportações:

96/0552025-001

96/0495822-001

96/0565749-001

Verifica-se outra vez a irregularidade descrita no item anterior (3.3.1) para os RE's 96/0552025-001 e 96/0565749-001, ou seja, a exportação foi enquadrada erradamente como "Exportação Comum" – Código 80000, conforme pode-se comprovar confrontando o campo '2-a' do RE anexado a este processo, e da mesma forma constata-se também que não houve a obrigatória vinculação dos RE a um Ato Concessório, infração descrita no item 3.2.2. Para estes 2 RE's portanto temos comprovadas as irregularidades A e B.

Igualmente ao item anterior, se for aceita a informação de vinculação prestada pela empresa, mesmo em campo distinto daquele que seria o indicado, podemos considerar o RE 96/0495822-001 como válido para a comprovação da vinculação.

Ainda neste AC verifica-se para o RE 96/0565749-00, além das irregularidades já apontadas (3.2.1 e 3.2.2). que ele já estaria vinculado (caso se julgue correto o preenchimento mesmo em campo errado) a um outro AC, no caso o 6-96/0052-5, e portanto incorreu a empresa na irregularidade 3.2.4, ou seja, o RE está vinculado a mais de um AC simultaneamente.

A tentativa de comprovar 2 exportações usando o mesmo RE também mostra uma diferença no valor informado para a quantidade exportada no anexo do Relatório de Comprovação e o valor real registrado no SISCOMEX.

Assim sendo, os RE's acima citados como irregulares não podem ser aceitos para comprovar a operação de Drawback, e o Ato

Concessório em referência deve ser considerado descumprido. Consequentemente, os impostos suspensos na Importação deverão ser cobrados, acrescidos de multa e juros de mora, pois tal importação não pode estar amparada numa operação de Drawback cuja comprovação não seja aceita.

3.3.3 AC Nº 6-96/0069-0 de 31/07/1996

Este Ato Concessório teve seu Relatório de Comprovação emitido em 25/6/97, no qual foram apresentados os seguintes RE's como documentos comprobatórios das exportações:

96/0680050-001

96/0710238-001

96/0694887-001

96/0804333-001

Da mesma forma que no item anterior e considerando correto o preenchimento feito pela empresa, mesmo em campo distinto daquele que seria o indicado, podemos aceitar que os RE 96/0710238-001 e 96/0694887-001 são válidos para comprovação da exportação.

Para o RE 96/0680050-001 no entanto, a empresa incorreu na irregularidade 3.2.4, ou seja, o RE está vinculado a mais de um AC simultaneamente (6-96/0069-6 e 6-96/0052-5).

Para o RE 96/0804333-001 a irregularidade encontrada foi aquela descrita em 3.2.1, ou seja, enquadramento incorreto da exportação. Aqui entretanto o contribuinte usou um outro código, 80116 que é o código próprio de Exportação do regime de BEFIEX. Ao fazer isso o exportador fez com que novamente não fossem tomadas as providências corretas para o Regime de "Drawback" conforme já descrito no item 3.3.1. Ainda que este RE tem o contribuinte a intenção de vincula-lo com o AC correspondente, porém mesmo considerando válida a informação de vinculação prestada pela empresa em campo distinto daquele que seria o indicado, não se pode aceitar esta intenção em virtude do erro inicial do enquadramento incorreto da operação de Exportação, e portanto mais uma irregularidade foi constatada, aquela descrita em 3.2.2.

3.3.5. AC Nº 6-96/0107-6 de 01/11/1996

Este Ato Concessório teve seu Relatório de Comprovação emitido em 30/6/97, no qual foram apresentados os seguintes RE's como documentos comprobatórios das exportações:

96/0998212-001

96/0055352-001

96/1006074-001

97/0015457-001

97/0253224-001

Da mesma forma que no item anterior e considerando correta a informação de vinculação prestada pela empresa, mesmo em local distinto daquele que seria o indicado, podemos aceitar que os RE 96/0055352-001 e 96/1006074-001 estão corretos quanto a este aspecto.

Nos REs 96/0998212-001 e 97/0015457-001 foi detectada a irregularidade 3.2.3, e da mesma forma do item anterior, usando igualmente o código 80116, e novamente não se pode aceitar a intenção de vinculação pelos motivos já expostos.

Para o RE 97/0253224-001 a empresa incorreu ainda na irregularidade 3.2.3, ou seja, o RE já está vinculado a outro AC (6-97/018-8) e portanto não poderia usar este RE para vincular 2 ACs.

Uma vez mais verifica-se divergência nos valores informados para quantidade no Relatório de Comprovação, e os valores reais registrados no SISCOMEX. Outra vez uma falsa informação.”

Enfim, o motivo da autuação foi o cometimento pela empresa autuada de irregularidades formais que seriam: a) não enquadramento no Siscomex das exportações efetuadas na operação própria de Drawback, em razão da não utilização do código apropriado; b) descumprimento do disposto no artigo 325 do RA – falta de vinculação do Ato Concessório no documento de exportação; c) vinculação de dois ou mais Atos Concessórios a mesmo regime de exportação; e d) RE vinculado a outros Atos Concessórios, simultaneamente.

Tendo a DRJ de Fortaleza julgado procedente o lançamento (fls. 281/293), o contribuinte interpôs recurso voluntário que em 02 de dezembro de 2003, foi provido pela antiga 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, posto que devidamente cumpridos os Atos Concessórios objetos dos presentes autos.

Entenderam os Ilustres Conselheiros, que o descumprimento de formalidades e obrigações acessórias “não é suficiente para caracterizar o inadimplemento de compromisso de exportar, fixado em Atos Concessórios de DRAWBACK”.

No presente recurso, o Procurador ressalta a importância do cumprimento das obrigações acessórias no Regime de Drawback, posto que imprescindíveis para que o Fisco possa averiguar se as condições estabelecidas foram devidamente cumpridas. E quando verificado o descumprimento dos atos formais, o contribuinte deve ser penalizado (colaciona julgados do antigo Conselho de Contribuintes neste sentido).

Em contra-razões (fls. 281/391), o contribuinte afirma que o descumprimento do Regime de Drawback Suspensão é caracterizado pela não exportação de produtos industrializados, tendo utilizado matéria-prima importada com suspensão dos tributos incidentes, no prazo estabelecido no acordo.

Desta forma, conclui que o Fisco não pode lançar mão de presunções para afirmar que houve o inadimplemento do Regime de Drawback. Afirma que no presente caso, não houve por parte da fiscalização, a verificação de fluxos financeiros das importações e

exportações, tampouco a análise da compatibilidade entre as mercadorias importadas e os produtos exportados.

Transcreve diversos julgados neste sentido, requerendo ao final a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Susy Gomes Hoffmann, Relatora

Note-se que o presente caso versa sobre decidir se o erro pelo contribuinte, no cumprimento dos deveres instrumentais e formais que envolvem o regime de drawback determinariam a perda da isenção.

Entendo que não.

O drawback é uma regra de isenção. Há a norma que determina incidência dos tributos aduaneiros (no caso Imposto de Importação e IPI Importação) e há uma norma que retira da norma de incidência os critérios ensejadores da formação da relação obrigacional tributária. A isenção pode ser condicionada ou incondicionada. No caso do drawback estamos frente a uma isenção condicionada, pois o contribuinte assume um compromisso com o Governo Federal de exportar mercadorias utilizando-se para a sua composição de produtos importados. Para tanto obtém a isenção dos tributos incidentes sobre a importação dos insumos utilizados. Como a importação, no caso do drawback suspensão ocorre antes que a exportação, a isenção que é dada na importação dos insumos fica condicionada à cláusula da exportação das mercadorias, como dito, nos limites e condições impostos no ato concessório do drawback.

O contribuinte, para gozar desta isenção ingressa com um pedido junta à Secretaria do Comércio Exterior e demonstra que pretende exportar determinada mercadoria e que na composição desta mercadoria utilizar-se-á de determinado produto importado, e requer a isenção dos tributos aduaneiros sobre estes insumos, e aí, se a SECEX concordar é firmado um ATO CONCESSÓRIO que estipula as condições do compromisso: quantidade e qualidade do produto importado; quantidade e qualidade do produto exportado, prazo de validade do ato, isto é, o prazo para importar e exportar.

Assim, a materialidade da regra de isenção poderia ser assim descrita: exportar produtos, utilizando-se dos insumos previstos, em qualidade, quantidade e prazo previstos no compromisso firmado entre contribuinte e Governo.

Por óbvio, tratando-se de tributos sujeitos ao regime de homologação, cabe ao contribuinte cumprir com uma série de deveres instrumentais e formais. Neste caso, estes deveres, além da escrituração normal dos tributos, cabe, dentre outros deveres, informar o código da operação de drawback nos registros de exportação, o que permite uma verificação eficiente e rápida da Receita Federal sobre estas operações, além de ter que vincular no Registro de Exportação o número do Ato Concessório do regime de drawback anteriormente concedido.

É certo que o não cumprimento destes deveres, que são de suma importância para a fiscalização do regime de isenção, e do próprio controle administrativo aduaneiro, causa inúmeros prejuízos ao Fisco; entretanto, resta saber se a falta destes deveres determina, de acordo com a legislação, a perda da isenção.

Para tanto, é necessário verificar a legislação que trata do assunto:

Note-se que à época dos fatos vigia o Regulamento Aduaneiro de 1985, trazido pelo Decreto 91.030/85 que quanto aos deveres instrumentais e formais apenas determinava por meio de seu artigo 325: *A utilização do benefício previsto neste Capítulo será anotada no documento comprobatório da exportação.*

Note-se que a verificação legislativa confirma o acima indicado.

Por sua vez, a disposição legal acerca da isenção, coloca as seguintes condições:

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:

qualificação do beneficiário;

especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada;

quantidade e valor da mercadoria a exportar;

prazo para exportação;

outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.

Artigo 319 – As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento:

I – no caso de inadimplemento do compromisso de exportar:

II – no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, deverá ser requerida a regularização junto ao órgão concedente, a critério deste;

Ora, resta claro que não há previsão legal para que os erros formais determinam a perda do regime.

Apenas para ilustrar, tomando-se como exemplo a isenção legal sobre os rendimentos obtidos pela pessoa física até o limite de determinado valor ao ano. A materialidade da isenção está no valor anual recebido pela pessoa física. O dever instrumental e formal que cabe é apresentar a declaração anual de isento. Se a pessoa física não apresentar tal declaração não lhe é cobrado o imposto sobre a renda, porque o núcleo da norma isencional já está aperfeiçoado. No caso a legislação poderia prever uma multa, mas a opção do legislador foi pela suspensão do CPF da pessoa física.

Ora, tanto no caso do exemplo, como no caso deste processo, para que o erro no cumprimento dos deveres instrumentais e formais tivesse o condão de afastar a aplicação da regra isencional, este dever precisaria estar no núcleo da norma isencional, por exemplo, além dos termos acima indicados: *exportar produtos, utilizando-se dos insumos previstos, em qualidade, quantidade e prazo previstos no compromisso firmado entre contribuinte e Governo acrescido de desde que devidamente relatado nos documentos aduaneiros competentes, sob pena de perda da isenção.*

Não há no sistema positivo vigente à época dos fatos (como não há no atual sistema vigente) uma disposição legal que determine que a falta do cumprimento dos deveres instrumentais acarretaria a perda do regime.

Há a prescrição do artigo 325 do RA já citado e, só.

Sequer uma interpretação sistemática permitiria que fosse feita tal interpretação. Tampouco o artigo 111 do CTN que determina que a regra de isenção seja interpretada de forma literal pode ser aqui considerada, uma vez que a locução do artigo 111 nada mais é do que o princípio da estrita legalidade em matéria tributária tanto para a perfeita caracterização do fato jurídico tributário como do fato jurídico isencional.

Portanto, a ausência de uma norma que introduza a aplicação de penalidades para o erro do contribuinte no cumprimento dos deveres instrumentais e formais não pode ser o mote para que a penalidade seja a perda do regime.

E, ao lavrar o auto apenas com base no descumprimento de dever formal, sem indicar que o objeto do ato concessório não foi descumprido, entendo que o Agente Autuante não demonstrou que a Recorrida não teria adimplido ao compromisso.

Entendo que qualquer autuação fiscal que busque descaracterizar o regime de drawback deverá demonstrar que o objeto do ato concessório não foi atingido, isto é, ou que não foi utilizado o insumo/matéria prima para a produção do produto a ser exportado, ou o produto não foi exportado, ou, ainda que não foi exportado na quantidade – total ou parcial – acordada.

Neste sentido foi o julgamento da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, no Recurso 130.130, com voto de relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Zenaldo Loibman com a seguinte ementa:

Ementa: CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE QUE SE DEIXA DE PRONUNCIAR EM FACE DA IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO. A negativa da produção de prova essencial a demonstrar a tese de defesa, capaz de desfazer a objeção alegada pela auditoria da SRF, de suposta impossibilidade de aferição do cumprimento do drawback, constitui cerceamento ao direito de defesa, porém, em face do disposto no art.59, §3º, do PAF, por se revelar, no mérito, improcedente o lançamento, assistindo razão à recorrente, deixa-se de declarar a nulidade.DRAWBACK SUSPENSÃO. FALHAS MERAMENTE FORMAIS. NÃO HÁ PROVA DE DESCUMPRIMENTO DO REGIME ESPECIAL. As falhas formais cometidas não autorizam a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar. No máximo

poderiam ser entendidas como prática que perturba o controle da administração aduaneira sobre os tributos com exigibilidade suspensa por estarem vinculados a um programa de incentivo à exportação, no caso o drawback-suspensão. Poderia até ser justificativa plausível para se iniciar uma fiscalização mais aprofundada por parte da SRF, como mero indício de suposta tentativa de escapar ao controle aduaneiro, mas, jamais para, por si só, fundamentar a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar sob o regime especial descrito. O lançamento é improcedente, posto que não há relação de causa e efeito entre as falhas formais apontadas e a conclusão de inadimplemento do compromisso de exportar firmado mediante contrato de drawback-suspensão. Recurso Voluntário Provido

Julgamento similar ocorreu com o Recurso 121.639, julgado pela 3ª. Câmara do 3º. Conselho de Contribuintes, na relatoria do Eminentíssimo Conselheiro Nilton Bártoli, com a seguinte ementa:

DRAWBACK - COMPROVAÇÃO DE CUMPRIMENTO. Considera-se cumprimento o compromisso assumido no Drawback quando efetivamente há a exportação de produtos na quantidade e no prazo pactuado, sendo irrelevantes para este fim eventuais falhas formais no preenchimento dos Registro de Exportação. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Portanto, fundada na jurisprudência administrativa e considerando a ausência de qualquer dispositivo legal que autorize a perda do regime de drawback suspensão a não ser nos casos de não exportação dos produtos indicados no Ato Concessório na quantidade e na qualidade acordada, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Susy Gomes Hoffmann

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Peço licença à i. Conselheira Relatora, pois não vejo como reduzir a importância da vinculação dos Registros de Exportação a “mera formalidade”.

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 Soares¹:

A modalidade de importação vinculada à exportação, conhecida pela doutrina como “drawback”, traduz hipótese de isenção tributária. Inicialmente, entretanto, ocorre o fenômeno da

¹ 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. Documento assinado digitalmente em 31/01/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 09/11/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO. Impresso em 05/03/2012 por CLEUZA TAKAFUJI

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 Meira²:

“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:

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 Xavier³:

*“... 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***

² Regimes Aduaneiros Especiais, in Coleção de Estudos Tributários; coordenação Paulo de Barros Carvalho - São Paulo: IOB, 2002

³ Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro. Forense, 1998, 2ª ed., p. 103/104.

***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 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 Borges⁴:

“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 Machado⁵, 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.

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):⁶

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

⁵ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, 3. ed., São Paulo: Dialética, 1998, p.252.

⁶ Op. cit., p.100.
Documento assinado eletronicamente por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, em 02/03/2012, às 15:10:00.
Autenticado digitalmente em 05/03/2012 por CLEUZA TAKAFUJI, Assinado digitalmente em 31/01/2012 por SUSY GOMES HOFFMANN, Assinado digitalmente em 09/11/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 02/03/2012 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO
Impresso em 05/03/2012 por CLEUZA TAKAFUJI

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 turno⁷, 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 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;***

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 Ratti⁸:

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.

Cumprir registrar que a ausência da reclamada vinculação, 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” de uma mesma exportação e, conseqüentemente, a remessa para o mercado interno de produtos desonerados, em flagrante desrespeito ao equilíbrio da concorrência..

Assim, sendo inquestionável que o sujeito passivo, com efeito, deixou de cumprir os pressupostos de eficácia de natureza procedimental, pois não vinculou as exportações ao regime ou, o que é mais grave, pretendeu extinguir mais de um ato concessório com uma mesma exportação, não vejo como reconhecer o encerramento do regime.

Com essas considerações, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a decisão de primeira instância em sua totalidade.

Henrique Pinheiro Torres

CÓPIA