



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13502.000867/2007-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-001.424 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de setembro de 2013  
**Matéria** DRAWBACK ISENÇÃO  
**Recorrente** CARAIBA METAIS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 21/05/2002 a 03/01/2006

DRAWBACK ISENÇÃO. COMPETÊNCIA. CACEX/SECEX. ADITIVO. INTEMPESTIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A emissão de Ato Concessório do Regime Aduaneiro de Drawback, bem como dos respectivos Aditivos, é de competência da CACEX. A competência da Receita Federal é para avaliar o adimplemento do compromisso por parte do contribuinte, não se estendendo para a legalidade dos atos administrativos expedidos por outros órgãos da Administração Federal.

DRAWBACK ISENÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE IMPORTAÇÕES PRÉVIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL.

O drawback isenção é um incentivo à exportação mediante a desoneração tributária das importações destinadas à reposição dos estoques dos insumos previamente utilizados em mercadorias comprovadamente exportadas. Por força do art. 354 do Regulamento Aduaneiro de 2002, reproduzido no art. 402 do Regulamento Aduaneiro de 2009, fica evidente que o recolhimento de tributos aduaneiros na importação original de insumos não é condição *sine quad non* para que o drawback isenção seja concedido.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 21/05/2002 a 30/12/2006

REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. PENALIDADES.

A revogação da isenção, salvo demonstrado dolo ou simulação, por si só, não é fundamento para a imposição de multa de ofício.

**Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/11/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 07/03/2014

por JOEL MIYAZAKI, Assinado digitalmente em 27/11/2013 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalment

e em 27/11/2013 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 09/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Joel Miyazaki. Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim apresentou declaração de voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

EDITADO EM: 27/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Joel Miyazaki (Presidente), Luciano Lopes de Almeida Moraes, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo e Carlos Alberto Nascimento e Silva Pinto.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento da decisão recorrida, segue abaixo a transcrição do relatório da instância *a quo* e da sua ementa, bem como as razões recursais:

### *Do lançamento*

*O presente processo se refere a lançamentos inerentes ao Imposto sobre as Importações – II, à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e à Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, acrescidos da multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, assim como dos juros de mora tipificados no art. 61, § 3º da mesma lei, perfazendo, na data da autuação (11/09/2007), crédito tributário no valor total de R\$ 274.966.018,53, objeto dos autos de infração fls. 02/86.*

*Nos termos do Relatório de Fiscalização de fls. 87/107, a ação fiscal teve como objeto a fiscalização dos atos concessórios de drawback isenção nos 2978-02/000006-0, 2978-02/000009-4, 2978-02/000012-4, 2003-00/0724-0, 2978-04/000018-9, 2978-04/000028-6, 2978-04/000029-4, 2978-04/000035-9, 2978-04/000038-3, 2004-00/9740-4, 2978-05/000010-6, 2978-05/000024-6, 2978-05/000026-2, e 2978-05/000028-9. No relatório citado, depois de tratar de questões gerais atinentes ao incentivo à exportação em apreço, a autoridade fiscal verificou que as importações que serviram de base para a concessão do direito à importação com isenção “[...] foram realizadas sem o recolhimento de tributos”, o que, no seu entender, inviabilizaria o gozo ao incentivo à exportação objeto do litígio. Esse problema foi observado em relação a todos os 14 atos concessórios de drawback isenção fiscalizados, tendo ressaltado a autoridade lançadora a inexistência de recolhimento do II e do IPI em todas as importações informadas pela autuada nos*

*respectivos pedidos concessão de drawback isenção dirigidos à SECEX.*

*De acordo com o Relatório de Fiscalização de fls. 87/107, o não recolhimento do II nas importações informadas à SECEX decorreu de redução tributária objeto de Acordos de Complementação Econômica – ACE firmados entre o Brasil e entidades de Direito Internacional Público, notadamente a Associação Latino-Americana de Integração – ALADI, o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, e a Comunidade Andina, nos termos dos acordos discriminados pela autoridade lançadora no citado relatório, conforme informações extraídas da ficha dados complementares das respectivas Declarações de Importação – DI. Quanto ao IPI, o não pagamento, em todos os casos, decorreu do fato de a alíquota aplicável aos produtos ser zero.*

*Particularmente no tocante ao ato concessório nº 2978-04/000029-4, embora em algumas das DI a ele vinculadas constasse solicitação de redução de 100% da alíquota do II em função do ACE-35, firmado no âmbito do MERCOSUL, em outras estava consignado pedido de desembaraço com suspensão ou com isenção de tributos por conta de outros atos concessórios de drawback (suspensão ou isenção). Contudo, em quaisquer dos casos, não houve recolhimento do II ou do IPI, “[...] pois, além da redução de 100% da isenção ou da suspensão do II, o IPI, para esse produto, possui alíquota zero” (vide fls. 99/100 dos autos).*

*Segundo observação do auditor fiscal atuante relativamente a cada ato concessório objeto da autuação, a ausência de pagamento dos tributos incidentes na importação “inviabiliza a utilização destas DI’s para o Pedido de Drawback Isenção [...]”, uma vez que a empresa já fora favorecida com outro benefício fiscal na ocasião das importações. Em seu relatório fiscal, na parte em que trata do ato concessório nº 2978-02/000006-0 (fls. 90/93), faz ainda as seguintes considerações:*

*[...] Se a empresa já teve a alíquota do Imposto de Importação reduzida em 100%, e a alíquota do IPI é zero, sua exportação já foi desonerada. O objetivo do Drawback - Isenção, que é desonerar as exportações, tornou-se sem substância, pois a correspondente importação de matéria-prima não foi onerada com tributos federais. A empresa realizou as exportações sem pagar tributos na importação dos insumos correspondentes, portanto não houve prejuízo a ser alegado pela mesma para se valer da compensação do Drawback - Isenção. Além disso, esta prática provocaria uma concorrência desleal dentro do País, motivo pelo qual as operações de Drawback são tão fiscalizadas pela RFB. [...]*

*Ressalta que a Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes já teria adotado entendimento semelhante, elencando como fundamentação o Parecer Normativo CST nº 126/72. Transcreve parte do voto proferido no Acórdão nº 303-33497, de 19/09/2006*

*(vide fls. 92), bem como do Parecer Normativo reportado (fls. 92/93).*

*Com respeito a cada ato concessório fiscalizado, conclui que todas as importações realizadas sob amparo dos respectivos atos concessórios não tinham direito à isenção dos tributos, tendo, em consequência, formalizado as exigências do II, da COFINS e do PIS, nos termos dos autos de infração de fls. 02/86.*

*Os atos concessórios de drawback isenção, os correspondentes Relatórios Unificados de Drawback – RUD, as respectivas DI utilizadas como fundamento para a solicitação do drawback isenção, e as DI cuja isenção fora glosada (utilizadas no lançamento) integram o anexo I ao processo, constituído por 5 volumes.*

#### *Da impugnação*

*Cientificada dos lançamentos em 11/09/2007 (vide fls. 01, 37, 61 e 85), a recorrente insurgiu-se contra a exigência, tendo apresentado, em 10/10/2007, a impugnação de fls. 115/140, onde, depois de descrever os fatos, apresenta os argumentos na seqüência relatados.*

*Aduz que não teria fundamento a premissa oficial que considera a obrigatoriedade de pagamento do imposto como condição para gozo do benefício, o que violaria o sagrado direito à ampla defesa, preconizado pelo Pacto Fundamental do País.*

*Faz considerações acerca da finalidade do regime drawback, destacando o seu papel no incentivo à exportação e no desenvolvimento econômico do país, ressaltando, ainda, as diferentes modalidades do incentivo em tela (suspensão, isenção e restituição). Assevera que a SECEX teria autorizado “[...] o gozo do benefício através da emissão dos atos concessórios supra citados, que estabelecem as condições a serem cumpridas pelo contribuinte”.*

*Em tópico específico, apresenta, com mais detalhes, os objetivos do regime drawback, ressaltando seu papel no incentivo à exportação com vistas a desenvolver o parque industrial do País, a reverter o déficit crônico da balança comercial, a melhorar a eficiência e o êxito econômico, a geração de empregos, a qualidade dos bens produzidos no país, a reduzir as desigualdades sociais, dentre outros, mediante a desoneração do processo de produção de bens destinados ao exterior. O destaque às questões finalísticas atinentes ao regime de drawback, abalizado por respeitável doutrina, é reiterado em várias partes da impugnação do sujeito passivo.*

*Assevera que a interpretação da legislação procedida pelo Ilmo. Auditor-Fiscal tem escopo meramente financeiro da tributação, em contraposição às próprias diretrizes traçadas no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), firmado em 1947 por 23 países, entre os quais o Brasil, e hoje integrado por 151 países de todo o mundo. Frisa a autoridade aduaneira em seu relatório que o fundamento da autuação a que procedeu reside na compensação do tributo. Se nada foi pago na primeira importação, nada há que compensar na seguinte. Vale assinalar,*

*todavia, que o instituto do drawback deve ser encarado sob ótica mais ampla, em que não cabe a interpretação puramente literal do regime.*

*Reitera questões atinentes ao escopo do regime de drawback, destacando que o [...] drawback não pode ser visto sob ótica estreita, sob pena de anular todo o esforço competitivo da política industrial do país”. Aduz que “[...] as razões expostas no Relatório de Fiscalização estremam-se do próprio conceito do instituto, tendo em vista o ônus que impõem (sic) aos produtos industrializados pela impugnante. Como preceituam o Decreto-lei nº 37/66 e o Regulamento Aduaneiro, o drawback não tem por finalidade a compensação tributária. Ao contrário do que afirma o Auditor-Fiscal na equivocada autuação, o regime consiste na desoneração dos tributos que normalmente incidem na importação baseada no drawback.*

*A atitude da fiscalização representaria distorção aos “[...] fins desejados pela lei ao desonerar os impostos no regime especial de incentivo à exportação, que acaba constituindo, ao lado de tantos outros tributos, mais uma contribuição à excessiva carga tributária já suportada pelos tão sacrificados contribuintes do país”. Faz comentários acerca da “saudável política de incremento das exportações” implementada pelo governo, destacando que deveriam ser refutadas quaisquer medidas em sentido inverso.*

*Aduz que a autuação “[...] é medida incabível no quadro dos incentivos fiscais dirigidos à iniciativa privada para fins de empreendimentos considerados prioritários em áreas ou setores em que o investimento seria menos atraente e sem estímulo estatal”.*

*Ressalta que o inciso I do art. 151 da Constituição Federal admitiria interpretação extensiva, “[...] em face da importância que representa para o desenvolvimento econômico”. Referido dispositivo seria reforçado pelo art. 150, inciso II, da mesma lei maior, “[...] que cuida de assegurar tratamento isonômico a contribuintes que se encontrem na mesma situação fiscal. Por via de conseqüência, a contribuintes que se encontrem em situação diversa, caso dos exportadores brasileiros, é válido conceder incentivo ao desenvolvimento de sua atividade exportadora”. Conclui o tópico asseverando que “a manutenção da presente autuação significaria, tão só, desvirtuar o objetivo e o interesse público no incremento das exportações brasileiras e contribuir com a diminuição da nossa participação no comércio mundial”.*

*Em item intitulado “das modalidades de drawback”, a impugnante apresenta as principais particularidades de cada uma das espécies deste tipo de incentivo à exportação, passando, na seqüência, a tópico específico sobre o drawback isenção, onde, com respaldo em doutrina especializada, destaca seu objetivo principal de repor os estoques dos insumos utilizados em produtos já exportados, em quantidade e qualidade*

*equivalentes, ficando o valor total da importação limitado ao valor da mercadoria substituída. Assevera que “o direito à isenção, assim, assegura ao produtor o benefício do drawback isenção, qual seja, a importação isenta de tributos, o que não lhe pode ser negado, em hipótese alguma, sob pena de frustrar o próprio objetivo desenvolvimentista que caracteriza o regime especial do drawback”. Aduz ainda o seguinte, verbis:*

*54. No caso concreto, a impugnante realizou suas importações, com base nos atos concessórios, com a finalidade única e exclusiva de repor o seu estoque de mercadoria, cumprindo fielmente o disposto no art. 345, do Regulamento Aduaneiro.*

*55. A reposição tem como escopo principal o reforço direto do estoque de mercadorias das empresas favorecidas com o benefício, incentivando o seu ingresso no mercado nas mesmas condições que garantem o direito às demais empresas nacionais, bem como a todas as estrangeiras, visto que o incentivo à exportação não é exclusividade da lei brasileira, mas das leis de todo o mundo, cujo fundamento reproduz a velha máxima “exportar é o que importa”.*

*Colaciona posicionamento doutrinário acerca dos benefícios que advém do incentivo às exportações.*

*Em tópico relacionado às diferenças entre as modalidades de drawback, reitera as características das principais espécies do incentivo à exportação em evidência, destacando que, no drawback suspensão, a norma está direcionada ao tributo, sendo a mercadoria seu objeto mediato, aparecendo “[...] em segundo plano, no que tange ao alvo buscado pelo legislador”. Por sua vez, no drawback isenção, “[...] o destinatário imediato da norma desloca-se para a mercadoria a ser reposta, conforme consta, expressamente, do art. 345, do Regulamento Aduaneiro [...], ao passo que o tributo, embora dispensado, desloca-se em plano secundário no que tange ao alvo visado pelo legislador”. Procura reforçar seu argumento com doutrina reproduzida às fls. 129/130. Mais adiante, reitera “[...] o caráter tributário da modalidade suspensão e o caráter econômico da modalidade isenção”, destacando ainda, verbis:*

*67. Não quer isto dizer que o aspecto tributário não esteja implícito em ambas as formas, mas sim que a ênfase muda quando se muda de modalidade. Na primeira, a suspensão, a ênfase está no tributo. Na modalidade isenção, enfatiza-se a mercadoria.*

*68. Repita-se, na modalidade suspensão o tributo é o objeto primário, direto e imediato do benefício, sendo a mercadoria o objeto secundário e mediato. Por outro lado, na modalidade isenção, a mercadoria passa a ser o objeto primário, direto e imediato do drawback, sendo o tributo objeto secundário e mediato.*

*69. A distinção acima, clara, entre as duas modalidades realça a falibilidade dos argumentos que sustentam a autuação ora impugnada.*

*Depois de reproduzir doutrina de Ana Clarissa Araujo e Angela Sartori (fls. 131), defende que o lançamento não poderia prosperar pelo fato do autuante haver afrontado “[...] os objetivos do regime aduaneiro especial, fundamentando a autuação nos estoques e nas características do drawback da modalidade suspensão”.*

*Em tópico relacionado à não exigência legal do tributo na importação, aduz que a autoridade lançadora não teria apresentado a fundamentação legal que justificasse a obrigatoriedade de comprovar o ônus fiscal como condição impeditiva ao gozo do drawback isenção. Tal omissão teria se dado pelo fato de não existir norma nesse sentido. Destaca que cumpriu rigorosamente os requisitos legais para gozo do drawback isenção, notadamente àqueles dispostos no art. 346 do Regulamento Aduaneiro, e que a SECEX não teria formulado nenhuma outra condição para emissão do ato concessório.*

*Critica a referência, pela autoridade lançadora, ao artigo 602 do Regulamento Aduaneiro, ressaltando que “[...] jamais cometeu infração por ação ou por inobservância da norma estabelecida [...]”, posto que cumprira com “[...] todos os requisitos da norma que regulamenta a emissão dos atos concessórios”.*

*Clama pela aplicação do princípio da legalidade, insculpido no art. 5º da Constituição Federal, assim como em seu art. 150, inciso I, ao qual a impugnante deu especial atenção para asseverar que a exigência ou o aumento de tributo só seria possível mediante lei ou medida provisória em espécie. “Assim, para o nascimento de obrigação tributária, objeto dos Autos de Infração em apreço, é necessário que lei específica o exija”. Em defesa da observação do princípio da legalidade, traz abalizada doutrina de Luciano Amaro (fls. 134).*

*Assevera que não haveria como se cogitar de descumprimento de norma pelo fato da impugnante não haver recolhido os tributos na importação inicial, tendo em vista que os Acordos de Complementação Econômica (ACE) 35 e 39, em vigor na ocasião, dispensavam essa exigência.*

*Argumenta que não haveria como fazer vinculação entre “[...] a obrigatoriedade do recolhimento dos tributos devidos na importação sob o regime especial de drawback na modalidade isenção [...]” e a “[...] importação primeira com recolhimento de tributos”. A alegação de duplo benefício, além de desvinculada de amparo legal, não procederia. Traz, novamente, doutrina de Luciano Amaro acerca da necessidade de reserva absoluta de lei como pressuposto a toda conduta da administração, notadamente, àquela inerente à atividade tributária. Embasado nesses ensinamentos, ressalta que a autoridade fiscal “[...] não tem competência para determinar o nascimento de uma obrigação tributária sem o respaldo legal do fato. É-lhe vedado, terminantemente, usar de poder*

*discricionário para ditar o que deve ser tributado ou em que medida ou circunstâncias o tributo deve ser recolhido”.*

*No caso em tela, o autuante teria exacerbado “[...] de seus poderes ao condicionar o gozo do direito ao drawback, assegurado por lei ao impugnante, ao prévio pagamento de tributos na importação original”.*

*Transcreve doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho (fls. 135), segundo o qual “[...] se a lei for omissa, ou obscura, ou antiética em quaisquer desses pontos, descabe ao administrador (que aplica a lei de ofício) e ao juiz (que aplica a lei contenciosamente) integrarem a lei suprindo lacuna por analogia”.*

*Destaca a proibição, insculpida no o art. 111 do CTN, à adoção de interpretação extensiva de dispositivos que se refiram à outorga de isenções, como teria feito a autoridade administrativa. Destaca ainda, literalmente:*

*87. A ilustre autoridade cita, em seu arrimo, Parecer Normativo que comete o mesmo equívoco e o mesmo desrespeito ao princípio da legalidade, omitindo a norma legal, inexistente, como requisito para a descabida exigência de recolhimento do tributo na importação dos bens utilizados na industrialização de produtos exportados.*

*88. A propósito, vale transcrever as palavras de Leone Soares de Resende (Exportação e drawback. São Paulo: Aduaneiras, 2. ed., 1984, p. 57), que, no capítulo relativo ao regime aduaneiro especial de drawback na modalidade isenção, assim se expressa:*

*“Para fins de operação nessa modalidade, não se exige que a anterior importação tenha sido tributada ou não, nada impedindo propor-se importação sob “drawback” relativa a componentes anteriormente importados sob “drawback” modalidade isenção. “ (grifos nossos)*

*89. Dessa forma, não importa que os tributos incidentes sobre a entrada dos bens em referência tenham sido dispensados em razão dos ACEs 35 e 39. Não há vinculação legal de fruição do regime especial à existência do pagamento dos tributos como alegara em seu relatório a ilustre autoridade fiscal, pelo que se disse acima.*

*90. Lembre-se, os ACEs em questão não mais têm com (sic) validade, face ao decurso do prazo de vigência previsto pelos países signatários.*

*Na parte de sua impugnação em que trata do cumprimento dos requisitos do drawback isenção, ratifica que teria cumprido com todas as exigências inerentes ao incentivo em tela, contidas no art. 346 do Regulamento Aduaneiro, motivo pelo qual a SECEX expedira o ato concessório em favor do sujeito passivo. Reitera a desnecessidade de comprovação do ônus fiscal na importação para fins de direito ao gozo do drawback isenção.*

*Aduz que o §2º do art. 179 do CTN, combinado com o art. 155 do mesmo diploma legal, determinam que, para gozo do direito o*

*interessado deverá realizar a prova dos requisitos referentes ao benefício pretendido. A observação de todos os requisitos legais teria sido atestada pela SECEX ao reconhecer o direito pleiteado. Faz novo clamor em favor do princípio da legalidade contido no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal.*

*Sobre a concorrência desleal, reportada pelo auditor fiscal autuante, afirma o seguinte:*

*100. A alegada concorrência desleal, sustentada no Relatório de Fiscalização, também é descabida e sem qualquer relação com o caso concreto, uma vez que os supostos concorrentes da impugnante igualmente se valeram da redução de 100% na alíquota do imposto de importação, prevista nos ACEs 35 e 39. Após a exportação do produto final, obtido a partir da industrialização dos bens objeto de importação com base na redução prevista nos ACEs aludidos, os "concorrentes" podem valer-se, de forma idêntica, do benefício do drawback isenção para fins de reposição de seu estoque.*

*101. A impugnante, de fato, importou produtos sob a égide dos citados ACEs, tendo em vista que o acordo comercial assinado pelo Brasil lhe assegurara esse direito. A utilização desse benefício não inviabiliza o direito ao regime do drawback modalidade isenção. Um direito não invalida o outro. As operações ocorrem em momentos distintos e sem qualquer vinculação entre elas, a não ser o fato de fazerem parte de um mesmo regime aduaneiro especial.*

*102. Vale salientar, ainda, que nenhuma relação existe entre o regime especial de que se cogita e a redução de 100% do valor do imposto sobre as importações, concedida pelos ACEs 35 e 39. Em outras palavras, a eventual incidência do imposto na primeira importação não é elemento integrante do drawback isenção. Trata-se de dois instrumentos distintos, embora por vezes o resultado venha a ser o mesmo, isto é, o não pagamento de tributo, como no caso em apreço. Concluindo, é válido afirmar que, com ou sem os ACEs, ou seja, pagando ou não pagando tributos, o gozo da isenção na importação posterior estaria assegurado pela legislação que rege o assunto.*

*Diante do exposto, requer seja declarada a nulidade dos lançamentos formalizados contra si, e a "[...] realização de diligências, aquelas necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive a realização de perícias, para a qual protesta pela indicação do seu perito assistente, formulação de quesitos, e suplementação de provas".*

A instância a quo julgou improcedente a impugnação, em 07/12/2007, ficando o Acórdão nº 08-12.442 assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Período de apuração: 21/05/2002 a 03/01/2006**

*PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS FORMAIS. RECUSA.*

*Será considerado não formulado o pedido de perícia que desatenda às normas do Processo Administrativo Fiscal.*

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Período de apuração: 21/05/2002 a 03/01/2006*

*DRAWBACK ISENÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE IMPORTAÇÕES PRÉVIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO NORMAL.*

*O drawback isenção é um incentivo à exportação de natureza compensatória, destinado à reposição dos estoques dos insumos previamente utilizados em mercadorias comprovadamente exportadas. Assim, referido incentivo só será admitido se for demonstrado que as importações dos insumos, já utilizados na industrialização das mercadorias exportadas, ocorreram com todos os ônus fiscais.*

*Lançamento Procedente.*

Irresignada com a decisão desfavorável, a Recorrente interpôs o competente recurso voluntário de forma tempestiva, reiterando, em síntese, os argumentos já suscitados em sua impugnação, inclusive o pedido de diligência.

O processo foi distribuído para a relatoria Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, então, integrante da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, converteu o julgamento do recurso em diligência, nos termos da Resolução nº 303-01.512, de 09/12/2008.

Em suma, o então relator entendeu que: (i) a legislação de regência não exige que a importação anterior ao pedido do benefício tenha sido comprovadamente tributada, o que seria o cerne da discussão em sua análise; (ii) não havia até o momento jurisprudência do Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes qualquer precedente que tivesse enfrentado diretamente a questão envolvida nos autos; (iii) o Parecer Normativo CST nº 126/72 foi indevidamente invocado pela autoridade preparadora, eis que versa sobre situação diversa do caso concreto; (iv) embora tenham sido concedidos os atos concessórios, é certo que os pedidos dirigidos à SECEX são desacompanhados das declarações de importação, onde se poderia constatar o não recolhimento dos tributos. E conclui:

*Por tais razões, entendo ser imprescindível, para o correto julgamento da lide, o conhecimento das razões e critérios adotados pela SECEX quando da concessão dos Atos Concessórios de que tratam os autos, através dos quais a Recorrente promoveu à importação de produtos sob o Regime de Drawback — modalidade isenção.*

À vista da determinação da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, o Ofício no 29/2010/GAB/DRF-CCI/SRRF05/RFB/MF-BA foi expedido para a Coordenadora Geral do Decex, Sra. Ieda Fernandes, que, por sua vez, emitiu o Ofício 248/DECEX, por meio do qual encaminha a Nota Técnica nº 13/2010/DENOC/SECEX, de 7 de abril de 2010, que versa sobre entendimento normativo do tema em questão, e Memorando nº 24/DENOC/SECEX, de 14 de abril de 2010, além da documentação específica relativa aos pedidos de drawback submetidos a exame na modalidade isenção e Instrução Normativa nº

2001/45, de 12 de novembro de 2001, utilizada à época como base para análise das operações em tela.

Também por meio do Ofício 248/DECEX, a Coordenadora Geral do Decex esclareceu que os atos 20030007240 e 20040097404 foram concedidos na modalidade suspensão e baixados respectivamente em 24 de março de 2004 e 28 de maio de 2007.

Por oportuno, convém transcrever trechos conclusivos da Nota Técnica nº 13/2010/DENOC/SECEX, a saber:

*8. Da leitura dos mencionados textos normativos, fica claro que, interpretado literalmente, o critério para a concessão do drawback isenção tem por base a qualidade e a quantidade das mercadorias originalmente importadas, não o montante de tributos pagos na importação ou a eventual diferença entre os tributos exigidos na operação original e aqueles referentes à importação que se deseja contemplada com o drawback. Inexiste, portanto, na legislação exigência, a ser aplicada pela SECEX, relativa ao valor ou ao recolhimento dos tributos relativos à primeira importação.*

*9. Se se deve considerar esse último — com base no valor — o que existe é a modalidade drawback restituição, previsto no Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 78, III. A sua administração é de atribuição exclusiva da RFB.*

*10. Assim que, buscando respeitar o princípio da legalidade na Administração Pública, o DECEX limita a sua análise aos critérios expressamente previstos na legislação. Ou seja, procede de modo a verificar se houve a "exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes, em qualidade e quantidade, àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção", desconsiderando a diferença entre os tributos que seriam pagos na segunda importação e aqueles pagos na operação original. (Grifou-se)*

Intimada para se manifestar sobre o resultado da diligência, a DRF de Camaçari-BA expediu o Termo de Diligência Fiscal, informando que o Decex teria reconhecido que, quando da emissão dos atos concessórios de drawback isenção, não realiza qualquer verificação quanto ao pagamento dos tributos referentes às importações iniciais.

E mais, a DRF de Camaçari-BA concluiu que o ofício do Decex teria confirmado que compete à RFB a realização de fiscalização junto aos beneficiários de drawback para verificar se todas as outras condições necessárias à concessão do regime foram atendidas, em atividade complementar à da Secex.

Por outro lado, também intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a Recorrente ressalta que o Decex confirmou o seu entendimento de que o pagamento de tributos na importação de insumos empregados na fabricação do produto exportado não configura requisito para a fruição do drawback isenção, inclusive reconhecendo

que a competência para o exame do direito ao drawback modalidade isenção é privativa e exclusiva da SECEX.

Em seguida, a Recorrente contesta a manifestação da DRF de Camaçari-BA, alegando que não é a fase processual para defender o lançamento.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

### 1 Introdução

Conforme já mencionado exhaustivamente no relatório, o cerne do presente litígio consiste em saber: se a autoridade preparadora teria competência para impor outros requisitos à fruição do regime de drawback isenção, além daqueles já exigidos na fase de concessão do regime pelo DECEX; e se está em linha com a legislação de regência o requisito imposto pela fiscalização, qual seja, a incidência dos tributos na operação de importação dos insumos utilizados na fabricação dos produtos a serem posteriormente exportados.

Registre-se, desde logo, que não há precedentes neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais especificamente sobre drawback isenção requerido em função de importação de insumos sujeitos à alíquota zero de Imposto de Importação – II e de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI por força de políticas de comércio exterior.

### 2 Da competência para concessão de Drawback Isenção

Conforme já mencionado exhaustivamente no relatório, o cerne do presente litígio consiste em saber se a autoridade preparadora teria competência para impor outros requisitos à fruição do regime de drawback isenção, além daqueles exigidos na fase de concessão do regime pelo DECEX/SECEX, bem como se está em linha com a legislação de regência o requisito imposto pela fiscalização, qual seja, a incidência dos tributos na operação de importação dos insumos utilizados na fabricação dos produtos a serem posteriormente exportados.

De início, importante registrar que a autoridade fiscal preparadora consignou em seu relatório que o objeto central da fiscalização seria “*verificar o cumprimento das obrigações fiscais decorrentes dos Atos Concessórios*” analisados (fls. 160).

A DRJ, por sua vez, ao julgar a impugnação interposta pela Recorrente, mostra claramente que o fundamento para a manutenção da autuação **decorreria dos próprios atos concessórios e dos requisitos para suas concessões**. Ou seja, analisa a validade e

legalidade dos atos exarados pela SECEX quando do estabelecimento das condições para a fruição dos incentivos decorrentes do regime de Drawback Isenção.

Neste ponto, importante registrar que não obstante os órgãos da administração fazendária possam e devam realizar a fiscalização, de forma ampla, das condições estipuladas pelos atos concessórios, previstas em lei, tal prerrogativa não permite invadir a competência de emissão de atos concessórios, introduzindo entre os requisitos a necessidade de haver pagamento de tributos nas importações que deram suporte ao pedido de Drawback Isenção, condição não exigida pelo órgão competente.

Ademais, segundo a legislação aduaneira vigente à época dos atos concessórios ora em análise, à SECEX caberia a concessão do regime de drawback nas modalidades suspensão e isenção – arts. 386 e 393 do Regulamento Aduaneiro –, enquanto que à Secretaria da Receita Federal do Brasil competiria a emissão de ato relativo ao drawback na modalidade restituição – art. 397 do mesmo regulamento.

Neste sentido, com relação ao regime de Drawback na modalidade Isenção, a concessão é de competência exclusiva da SECEX, competindo à RFB fiscalizar o cumprimento dos termos estipulados nos atos concessórios.

Sobre este tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente Decisão tomada à **unanimidade de votos**, teve oportunidade de se manifestar, ocasião em que se pronunciou pelo reconhecimento de invasão de competência pela autoridade tributária. Eis o teor da ementa:

*DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPETÊNCIA. CACEX/SECEX. ADITIVO. INTEMPESTIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE AVALIAÇÃO PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.*

*A emissão de Ato Concessório do Regime Aduaneiro de Drawback, bem como dos respectivos Aditivos, é de competência da CACEX. A competência da Receita Federal é para **avaliar o adimplemento do compromisso** por parte do contribuinte, **não se estendendo para a legalidade dos atos administrativos expedidos por outros órgãos da Administração Federal.***

*(Grifo nosso)*

*(Processo Administrativo 10074.000100/2002-04, 3ª Turma da Câmara Superior, Acórdão nº 9303-001.932, Rel. Cons. Susy Gomes Hoffmann, Sessão de 12/04/2012)*

Com efeito, a conselheira relatora, traduzindo consenso da Turma da Câmara Superior, aduz, de forma esclarecedora, sobre o desvio de finalidade perpetrado pela fiscalização tributária ao imiscuir-se em seara a ela não competente. Vejamos:

*O que se depreende disso é que a norma prevê, desde a concessão do ato concessório até a eventual comunicação à Secretaria da Receita Federal sobre o inadimplemento do contribuinte, toda uma cadeia de atos administrativos.*

*Dentro de tal cadeia, no que tange à concessão do benefício e dos respectivos termos aditivos e, enfim, a todo o procedimento que tem que ver com o regime do Drawback suspensão, a*

*competência é cometida à CACEX/SECEX. Somente se estes constatarem pela inadimplência das condições estabelecidas no Ato Concessório é que aqueles órgãos comunicam, formalmente, à Receita Federal para que esta adote as providências cabíveis.*

*A competência, desta forma, para a análise das circunstâncias que envolvam o regime especial é da CACEX, e não da Receita Federal. Esta somente pode começar a agir ante a comunicação que lhe venha a dirigir aquele órgão, acerca do inadimplemento do contribuinte ou após o prazo final (decorridos os trinta dias) do término do regime.*

*Diante disso, é de se tecer algumas considerações sobre o que vem a ser a competência administrativa, e o seu papel no ordenamento jurídico.*

*A competência administrativa é, segundo Marçal Justen Filho, “a atribuição normativa da legitimação para a prática de um ato administrativo”.*

*Celso Antonio Bandeira de Mello, em seu Curso de Direito Administrativo, designa competência administrativa, como o “círculo compreensivo de um plexo de deveres públicos a serem satisfeitos mediante o exercício de correlatos e demarcados poderes instrumentais, legalmente conferidos para a satisfação de interesses públicos”.*

*A competência, como se sabe, é demarcada pelo ordenamento jurídico, e uma das suas características essenciais, segundo a doutrina, é a imodificabilidade “pela vontade do próprio titular, o qual, pois, não pode dilatá-las ou restringi-las, pois sua composição é a que decorre da lei”. Qualquer exceção a tal regra deve ser estabelecida pelo próprio sistema legal; jamais pela Administração, sem qualquer base legal.*

*Aplicando-se estes conceitos ao presente caso, temos que o fato de a Receita Federal ter imiscuído-se na competência da CACEX configura patente desvio de poder, gênero do qual constitui-se em espécie o desvio de finalidade. Este não resta afastado tão-somente pelo fato de que o último Aditivo fora concedido extemporaneamente, isto é, após o transcurso do prazo de cumprimento estabelecido no penúltimo aditivo.*

*A competência para o ato administrativo, com efeito, não se esvai pela ausência do seu exercício, ou por seu eventual exercício irregular. Se assim é, tampouco a competência, naquelas hipóteses, transfere-se para outro órgão. Eis a lição de Marçal Justen Filho:*

*“A ausência de exercício de uma competência não importa sua transferência para outrem, a não ser quando a lei assim o determinar. A lei pode estabelecer regras específicas no tocante à competência, limitando o modo de atuação do agente ou condicionando sua atuação a certos eventos”.*

*Assim, não competia à Receita Federal apurar, sem a comunicação perpetrada pela CACEX, o adimplemento ou não do compromisso firmado pelo contribuinte, quanto mais quando*

*a própria CACEX efetivamente concedeu o aditivo questionado.  
Trata-se, obviamente, portanto, de indevida ingerência.*

Dessa forma, levando-se em consideração que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais objetiva precipuamente iluminar o melhor caminho para interpretação buscando a segurança jurídica necessária à aplicação equânime do Direito Tributário, deve-se afastar a indevida ingerência da administração fazendária em temas que fogem à sua competência.

Importante frisar que as conclusões do precedente acima pontuado, mesmo tratando de hipótese de drawback suspensão, devem ser aplicadas de forma integral ao presente caso. Isto porque, a concessão das duas modalidades de drawback (isenção e suspensão), como já externado anteriormente, é de competência exclusiva da SECEX, cabendo aos órgãos fiscais apenas a averiguação do cumprimento dos requisitos e condições estipulado nos atos concessórios.

De mais a mais, as bases utilizadas para fundamentar a decisão devem balizar e guardar coerência com novas decisões. Segundo a doutrina administrativista, lastreada na teoria dos motivos determinantes, há que se guardar compatibilidade entre as premissas e as conclusões de todo ato administrativo, sob pena de maculá-lo por falta de congruência lógica entre o motivo e o resultado do ato.

Neste sentido, outro resultado não poderá advir da apreciação do presente processo senão pela conclusão de que é indevida a forma de atuação da autoridade coatora em desfavor da Recorrente, pois que os argumentos que deram ensejo ao acórdão da Câmara Superior são idênticos aos dos presentes autos, qual seja, a impossibilidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil em exigir requisitos não previstos em lei para expedição de atos de competência de outro órgão da Administração Federal.

Destaque-se, ainda, que o Decex, quando instado a se manifestar no processo mediante explicitação dos critérios e condições para expedir atos concessórios respondeu ao Ofício no 29/2010/GAB/DRF-CCI/SRRF05/RFB/MF-BA no sentido de que inexistente na legislação exigência obrigatoriedade de recolher tributos relativos à primeira importação.

Por tais razões, devem os autos de infração lavrados serem cancelados em sua integralidade.

### **3 Do Parecer normativo CST nº 126/72**

Como fundamento da autuação, a autoridade fiscalizadora citou o Parecer Normativo CST nº 126, de 1972, que trata de consulta formulada por empresa explorando o ramo de curtume que indaga se a venda no mercado interno, de produto importado com a isenção prevista no inciso III, do Decreto nº 68.904/71, acarreta algum ônus tributário à empresa vendedora.

A motivação da consulta foi o fato de que produtos por ela importados ao abrigo do regime restaram desaproveitados em função da matriz tecnológica da empresa e precisavam encontrar destinação econômica fora do produto resultante do aperfeiçoamento.

Assim as condições de venda no mercado interno precisavam ser estabelecidas no âmbito do despacho para consumo, cuja base tributável precisava ser definida nos termos autorizados pela administração aduaneira.

Ocorre que os fatos que ensejaram à elaboração do aludido Parecer Normativo **destoam completamente da situação que cuidam os autos**, fato este considerado pela então Terceira Câmara do Terceiro Conselho ao informar que “como se observa da própria introdução do referido Parecer, **não se trata de questão idêntica ao dos presentes autos**, já que o caso examinado por mencionada análise diz respeito à venda, no mercado interno, do produto importado sob o benefício em discussão”.

Em verdade, o lançamento faz menção ao art. 602 do Regulamento Aduaneiro vigente à época da ocorrência do fato gerador dos tributos aduaneiros, qual seja, o Decreto nº 4.543, de 2002, que assim dispõe:

*Art. 602. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).*

Já a Recorrente defendeu que o referido parecer não tem eficácia normativa, logo, como não há previsão legal que condicione a concessão da isenção ao prévio recolhimento dos tributos, a autuação teria violado o princípio da legalidade. A decisão recorrida, por sua vez, defende a eficácia normativa do parecer normativo, a saber: “*Ressalte-se que o Parecer Normativo CST nº 126/72 foi publicado no Diário Oficial da União de 05/05/1972, tendo preenchido, portanto, a requisito fundamental quanto à sua normatividade*”.

De fato, não há como negar a eficácia normativa deste tipo de parecer, de modo que o vício alegado pela Recorrente não prospera pelos fundamentos suscitados por ela.

Contudo, há razões outras para não admitir a invocação do Parecer Normativo CST nº 126, de 1972. A primeira é que o referido parecer interpreta dispositivos legais do Decreto nº 68.907, de 1971, que há muito tempo já não está em vigor. Como pode, então, manter-se eficaz uma norma que complementa um decreto não mais em vigor? Evidentemente não pode. A segunda razão para afastar a aplicação do parecer em tela é o próprio conteúdo, ou seja, ainda que pudesse ser admitida a sua eficácia, o seu conteúdo normativo em momento algum estabelece que a importação de insumos sujeitos à alíquota zero não gera direito à isenção nas importações subsequente, tratando tão-somente das hipóteses convencionais em que o tributo é recolhido na primeira importação.

Mais uma vez, insubsistentes os autos de infração lavrados em desfavor da Recorrente.

#### 4 Da legalidade dos atos concessórios

Como visto, o deslinde da controvérsia existente nos autos consiste em saber se era condição para a fruição do drawback isenção o pagamento de tributos aduaneiros na operação anterior ao pedido relativo ao regime especial em tela.

Nesse sentido, a DRJ, ao julgar procedentes os lançamentos objeto do litígio em evidência sob a pretensa alegação de que a Recorrente somente poderia se valer do regime especial de drawback isenção se houvesse arcado com o pagamento dos tributos nas importações que serviram de base para os seus pleitos, não só contraria o órgão competente pela concessão de drawback isenção, quanto que, de fato, **questionou, por vias transversas, a própria legalidade dos referidos atos administrativos.**

A despeito do que foi exposto em tópico anterior, em que se constata que tal avaliação e fiscalização, na forma como foi feita, não representa prerrogativa da Receita Federal do Brasil, os fundamentos legais para autuação da Recorrente, de igual modo, não prosperam.

Vejam os.

Preliminarmente, há que se fazer um cotejo histórico sobre a forma e os motivos que ensejaram a criação do regime de drawback.

É certo que a Constituição Federal de 1988 dispõe, em seu art. 237, que a fiscalização e o controle do comércio exterior compete ao Ministério da Fazenda (MF), assim como estabelece no seu art. 88 que a lei disporá sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública. Nesse contexto, o Ministério do Desenvolvimento, da Indústria e do Comércio Exterior (MDIC) foi criado pela Medida Provisória nº 1.911-8, de 1999, tendo como área de competência os seguintes assuntos:

- política de desenvolvimento da indústria, do comércio e dos serviços;
- propriedade intelectual e transferência de tecnologia;
- metrologia, normalização e qualidade industrial;
- políticas de comércio exterior;
- regulamentação e execução dos programas e atividades relativas ao comércio exterior;
- aplicação dos mecanismos de defesa comercial participação em negociações internacionais relativas ao comércio exterior;
- formulação da política de apoio à microempresa, empresa de pequeno porte e artesanato;
- execução das atividades de registro do comércio

É cediço que o Governo Federal, por meio de políticas de incentivo, cria regimes aduaneiros específicos com o nítido intuito de promover e estimular as exportações do



**interpretadas de forma literal, conduz à uma única conclusão lógica possível, qual seja, o respeito pelas regras estipuladas à época dos fatos, que no caso concreto não impõe ao administrado qualquer recolhimento de tributos nas importações originárias.**

Ademais, no caso concreto, conforme já relatado, o não recolhimento do II nas importações informadas à SECEX decorreu de redução tributária objeto de Acordos de Complementação Econômica – ACE firmados entre o Brasil e entidades de Direito Internacional Público, notadamente a Associação Latino-Americana de Integração – ALADI, o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, e a Comunidade Andina. Quanto ao IPI, o não pagamento, em todos os casos, decorreu do fato de a alíquota aplicável aos produtos ser zero, sendo esta também uma forma de estimular a importação de certos insumos essenciais para a produção nacional e o ilustre Auditor não se debruçou sobre a atualização dos ACEs que, a bem da verdade, eram vigentes à época dos fatos em análise.

## 5 Da nova legislação

A rigor, somente com o advento da Lei nº 12.350/2010 (MP 497/2010) é que se passou a exigir o pagamento de tributos sobre a importação originária. É o que se depreende do art. 31 do referido diploma legal, *in verbis*:

*Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.*

[...]

*§ 3º O beneficiário poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos.*

(Grifou-se)

O atual regime de Drawback Isenção, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010, mudou consideravelmente o então regime vigente no período de autuação. Em rápida análise, nota-se a alteração na própria essência do regime aduaneiro, por meio de inovações até então inexistentes.

A título ilustrativo, a lei nova passou não só a exigir o recolhimento de tributos nas importações originárias como condição para concessão do regime de Drawback Isenção, como permitiu a aquisição de insumos no mercado interno ou mesmo combinar tais aquisições com importações, situação anteriormente vedada. Patente, por conseguinte, se tratar de regimes completamente distintos, cuja aplicação destes deve ser igualmente distinta.

Convém registrar que esse dispositivo somente este ano foi incorporado ao atual RA (Decreto nº 4.543, de 2009) com a edição do Decreto nº 8.010, de 2013. Confira-se:

*Art. 393-A. O beneficiário do drawback, na modalidade de isenção, poderá optar pela importação ou pela aquisição no*

*mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada **com pagamento de tributos** (Lei nº 12.350, de 2010, art. 31, § 3º). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)*

Por derradeiro, cabe frisar que não bastasse os argumentos acima despendidos, a Recorrente, que nada mais fez do aquilo que dela se exigiu, não pode ser penalizada por atos da Administração Pública que supostamente estariam em desacordo com a legislação de regência, ainda mais quando a diligência feita junto ao órgão competente para a emissão dos atos concessórios aponta no sentido oposto ao fundamento dos autos de infração.

Pelo exposto, em obediência aos princípios constitucionais do ato jurídico perfeito, do direito adquirido e da segurança jurídica e tendo em vista que a fiscalização não constatou qualquer irregularidade no cumprimento das condições estabelecidas nos atos concessórios, conforme relatório detalhado da análise de cada um dos atos de fls. 90/107, resta indubitável que não há matéria de mérito que possa, por qualquer outra razão não mencionada, manter hígido os autos de infração.

Devem, portanto, ser acolhidas as razões aqui expostas, dando-se provimento ao recurso voluntário por ela interposto.

## **6 Dispositivo**

Diante de todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário da Recorrente, exonerando integralmente o crédito tributário em discussão.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Daniel Mariz Gudiño - Relator

## **Declaração de Voto**

CONSELHEIRA MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Com o devido respeito aos fundamentos do voto do relator; seguem abaixo os motivos mediante os quais exponho o acompanhamento do meu voto pelas conclusões, em relação ao regime de Drawback Isenção, para este caso.

Ressalto, de pronto, que a matéria é demais controversa.

Início com uma indagação, seria o regime de drawback isenção uma reposição de estoque ou um crédito fiscal?

Tem-se conhecimento que a legislação internacional, como a Convenção Internacional para a Simplificação e Harmonização dos Regimes Aduaneiros, firmado em Quioto revisada, bem como códigos aduaneiros regionais tratam, usando outras denominações, como reposição de estoque.

O primeiro dispositivo legal que se refere ao drawback no Brasil é o Decreto-lei nº 994, de 23/07/1934, revogado pelo art. 37 da Lei de nº 3.244/1957 que dava a este uma conotação de remissão, perdão, posteriormente, evoluindo para uma conceituação de estímulo à exportação.

O Brasil é o único país em que incrementou o drawback, criando a modalidade de "restituição", além das duas outras modalidades tratadas internacionalmente como aperfeiçoamento ativo, que é a suspensão e reposição de estoque, que é a isenção.

Nessa linha, seria irrelevante se houvesse mudança de alíquota entre a data da primeira importação (da matéria prima a ser industrializada para exportação) e a da segunda (da matéria prima a ser reposta).

A modalidade de isenção baseia-se numa sistemática pelo qual o importador utilizou produtos de importação na fabricação de produtos já exportados. Então, como a exportação já ocorreu, daí o benefício fiscal é dirigido no sentido de repor o estoque na medida do que foi exportado.

O importador tendo solicitado e obtido devidamente o deferimento, através do Ato Concessório, para repor seu estoque (em idêntica quantidade/qualidade), não poderia o importador, smj, ser punido com nenhum tipo de circunstância, tais como majoração de alíquota, extinção de benefício fiscal de redução de alíquotas; alheia à relação estabelecida no respectivo ato concessório.

No Brasil, no entanto, o tratamento da matéria não foi tão claro, desde então.

A base legal, hoje, do drawback isenção (art. 78, III do DL 37/66) dispõe:

*"Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

*(...)*

*III - isenção dos tributos **que incidirem** sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado." (grifo nosso)*

Primeiro ponto, observa-se que a incidência é um requisito da aplicação do regime. Até aí não se justificaria a conclusão de que o drawback-isenção é um crédito, pois incidência ( hipótese de incidência é a abstração legal de um fato, ou seja, é aquela situação descrita na lei cuja previsão é abstrata, tratando-se, pois, de uma "hipótese" que poderá vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador), e que não se confunde com pagamento.

**Pelo visto, disciplinado pelo art. 78 do Decreto-Lei de nº 37/66 e regulamentado pelos arts. 314 e ss do Regulamento Aduaneiro/85, aprovado pelo Decreto nº**

91.030/1985. Bem como nos arts. 335 e ss do Regulamento Aduaneiro/2002, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002 O caso em litígio compreende o período de 21/05/2002 a 03/01/2006.

Na redação original do art. 345 do Regulamento Aduaneiro-RA/2002, dispunha-se:

*Art. 345. A concessão do regime, na modalidade de isenção, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo o interessado comprovar a exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas mercadorias importadas equivalentes, em qualidade e quantidade, àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção*

O art. 402 atual Regulamento Aduaneiro/2009, aprovado pelo Decreto de nº 6.759/2009 estabelece dispositivo que traz certa ambiguidade: há quem o leia dizendo que institui uma faculdade (utilização do drawback isenção para outros tributos, mesmo que o II seja zero/isento) e há quem o leia a contrario sensu (no sentido da proibição de utilização do drawback para o II quando a alíquota for zero ou houver isenção). Corresponde ao art. 345 do RA/2002.

*Art. 354. Na hipótese de mercadoria isenta do imposto de importação ou cuja alíquota seja zero, poderá ser concedido o regime relativamente aos demais tributos devidos na importação.*

Quem lê o texto a contrário sensu passa, assim, a seguir a linha de que o drawback-isenção é um crédito, e somente pode ser concedido se houve "pagamento".

Tal linha é endossada pela redação atual do art. 393-A do Regulamento Aduaneiro, que resulta de alteração promovida pelo art. 31 da Lei 12.350/2010.

*Art. 393-A. O beneficiário do drawback, na modalidade de isenção, poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos (Lei nº 12.350, de 2010, art. 31, § 3º). (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013)*

Analisemos sobre as consequências dos dois raciocínios, em um exemplo no qual há mudança de alíquotas em relação à primeira importação (matéria prima destinada à industrialização de bem exportado) e a segunda utilizando-se do drawback-isenção.

Exemplo: Importação 1 - peças para industrialização de computadores a serem exportados (alíquotas na data de registro da DI 1: II= 0%, IPI=30%, ...); e importação 2 - peças idênticas em quantidade/qualidade àquelas utilizadas na exportação de tais computadores (alíquotas na data de registro da DI 2: II= 10%, IPI=10%, ...).

Para a corrente que defende ser o drawback-isenção uma reposição de estoque, a discussão sobre as alíquotas, como exposto, é **irrelevante**, visto que a importação 2 se destina a repor exatamente a mercadoria trazida na importação 1 e exportada. E esse raciocínio não é incompatível nem com o art. 402 (na sua leitura literal, tal qual o CTN recomenda), nem com o art. 393-A, pois bastaria o pagamento de tributos (quaisquer).

Contudo, para quem defende que o drawback-isenção é um crédito fiscal, **teríamos como impossível a aplicação do drawback ao II na importação 1** (visto que não houve

pagamento). Caberia assim o pagamento de 10% a título de II mesmo havendo drawback para os demais tributos. Essa corrente provavelmente não cogitaria cobrar o IPI (que foi pago à alíquota de 30%, e agora é exigido com alíquota de 10%), nem restituir parcialmente o valor (o cálculo não seria tão elementar porque o II faz parte da base de cálculo do IPI, o que torna um pouco mais complexa a subtração entre o pago e o a pagar/restituir). Da mesma forma, que essa corrente (admitindo-se que o cálculo fosse simples) aplique o "drawback-isenção" aos 10% de IPI e o "drawback-restituição" aos demais 20% de IPI. Receio de que a RFB restituiria os 20%.

Assim, quando a situação piora o importador sofre as consequências negativas, mas quando melhora não acontece, não obstante a possibilidade de se discutir juridicamente.

Um exemplo 2 ajuda a piorar ainda mais as coisas: Importação 1 - peças para industrialização de computadores a serem exportados (alíquotas na data de registro da DI 1: II= 5%, IPI=20%, ...); e importação 2 - peças idênticas em quantidade/qualidade àquelas utilizadas na exportação de tais computadores (alíquotas na data de registro da DI 2: II= 10%, IPI=10%,...).

Para a corrente que defende ser o drawback-isenção uma reposição de estoque, a discussão sobre as alíquotas continua irrelevante.

Para quem defende ser o drawback-isenção um crédito fiscal, teríamos a aplicação do drawback a ambos os tributos (II e IPI), pagos na importação 1.

Em uma subcorrente moderada dos que veem o drawback-isenção como um crédito, a importação 2 seria sem pagamento algum, visto que houve pagamento (ainda que em montante diferente - a mais para o II e a menos para o IPI) na primeira operação.

Em uma subcorrente mais extremista, a importação 2 seria assim feita com um crédito de 5% de II (10% que seriam incidentes menos 5% que já foram pagos na importação 1) e com um crédito de 10% de IPI (dos 20% pagos na importação 1 - ciente novamente de que há simplificação das contas, pois a base de cálculo do IPI, que inclui o II, foi diferente na primeira importação).

Abomino essa subcorrente extremista da teoria do "drawback-isenção" como "crédito", com um terceiro exemplo:

Importação 1 - peças para industrialização de computadores a serem exportados (alíquotas na data de registro da DI 1: II= 10%, IPI=20%, ...); e importação 2 - peças idênticas em quantidade/qualidade àquelas utilizadas na exportação de tais computadores (alíquotas na data de registro da DI 2: II= 10%, IPI=20%, ...). É isso mesmo: as alíquotas são exatamente as mesmas. No exemplo 3, o que mudou foi a base de cálculo, pois o preço do bem idêntico (em quantidade/qualidade) aumentou em 5% entre a primeira e a segunda importação. Tal subcorrente (que coteja o pago na primeira operação com o devido na segunda) entenderia absurdamente que a importação 2 deveria ser tributada.

A subcorrente moderada, a meu ver, pecaria tão-somente pela equivocada compreensão do instituto (como crédito, e não como reposição de estoque), e pela leitura antiisonômica do art. 402 do RA.

Conclui-se, pois que não se aplica o art. 402 do RA (em qualquer de suas leituras), visto que não houve isenção nem alíquota zero.

A pergunta inicial permanece- que isenção é essa na qual a legislação aplicável é a de dois momentos distintos, subtraindo-se os totais pagos e a pagar? Então é uma compensação, ou uma restituição, ou um crédito, ou uma mistura/junção?

O drawback isenção, no Brasil, é tão-somente um crédito fiscal? Ou uma autorização para importar mercadoria idêntica em qualidade/quantidade para repor a usada na industrialização e exportada (não interessando se houve alteração no tratamento tributário entre as importações)?

Por todo o exposto, em uma interpretação sistemática, as construções do drawback (seja o "suspensão, isenção ou restituição"), não me parecem que se refiram à aplicação de uma segunda legislação, que não a do registro da declaração de importação inicial da matéria-prima. Se as alíquotas ou bases de cálculo mudam, o importador que está adimplindo o compromisso assumido não deveria ser onerado. E, neste foi concedido um Ato Concessório para reposição de estoque.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Mércia Helena Trajano D'Amorim