



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

Processo n° 10831.012478/2001-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3101-001.445 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2013
Matéria DRAWBACK
Recorrente GEVISA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 10/02/1995 a 17/08/1995

DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES.

Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de *drawback* - modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de *drawback*.

O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de *drawback* enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo (Relator), Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente, que davam provimento parcial para manter o lançamento apenas em relação ao Registro de Exportação efetivado por terceiro. Designado o Conselheiro Waldir Navarro Bezerra para redigir o voto vencedor.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente.

Luiz Roberto Domingo - Relator.

WALDIR NAVARRO BEZERRA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo e Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Adoto relatório da decisão proferida pela DRJ (fls.579/609) por bem narrar os fatos e atos e atos até aquele momento processual, abaixo transcrito:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados autos de infração do Imposto de Importação, fls. 04/74, e do Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação, fls. 75/137, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, respectivamente, nos valores de R\$ 371.252,28 e R\$ 212.543,63, incluídos a multa de ofício e os juros de mora, em decorrência da glosa de todos os Registros de Exportação – RE apresentados como comprobatórios do adimplemento do Regime Aduaneiro de Drawback “Genérico”, na modalidade suspensão, concedido à interessada através do Ato Concessório nº 0052-95/010-0, de 27/01/1995.

2. Por meio do “Termo de Verificação Fiscal e de Descrição dos Fatos”, fls. 192/209, que é parte integrante dos autos de infração, após expender várias considerações acerca do regime de Drawback (sua base legal, definição, natureza jurídica, finalidade e princípios informadores) e apresentar as normas gerais de natureza tributária (reconhecimento de isenção/redução do II, homologação do lançamento, denúncia espontânea, decadência, etc.) que serviram de fundamento para a autuação, a autoridade fiscal destaca as infrações constatadas relativas ao Ato Concessório acima citado, conforme exposto a seguir:

2.1. **Não enquadramento das exportações no código próprio de Drawback** – Afirma a fiscalização que “*as operações de exportação foram enquadradas no código de operação 80000 – EXPORTAÇÃO NORMAL*”, diferentemente do código 81102, que é o código de operação apropriado para a operação de “*Drawback Suspensão Genérico*”;

Falta de vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório – De acordo com a fiscalização, em todos os Registros de Exportação utilizados para fins de comprovação do adimplemento do regime de Drawback não foi feita qualquer vinculação ao Ato Concessório no campo “2”, “F”, ou em qualquer outro campo do documento de exportação.

3. Ressalta ainda o agente autuante que:

3.1. o registro de exportação – RE nº 95/0952537-001 (DDE 1950755390/8) não pertence à autuada, embora tenha sido informado no Relatório de Comprovação do regime;

3.2. mesmo não havendo sido apresentada pelo sujeito passivo cópia da DI nº 511.377, registrada em 16/08/1995, foi procedido de ofício o lançamento dos tributos com base nas informações constantes do Relatório de Comprovação de Drawback (valor CIF US\$ 459,03 e classificação fiscal NBM 8485.90.0100);

3.3. em função da omissão no Relatório de Comprovação da adição nº 09 da DI nº 503.374, com registro em 13/03/1995, foi realizada a sua inclusão no

lançamento, tendo em vista a informação constante na referida declaração de que a importação do insumo descrito na adição nº 09 estava amparada pelo Ato Concessório nº 0052-95/010-0, de 27/01/1995;

4. Neste mesmo Termo de Verificação Fiscal, às fls. 200, o agente autuante esclarece que não foi realizada auditoria de produção na empresa, tendo o procedimento fiscal abrangido apenas o que diz respeito à vinculação formal dos documentos de exportação com o Ato Concessório em questão e ao enquadramento da operação no SISCOMEX no código próprio para identificação de uma operação de “Drawback Genérico”, na modalidade suspensão, além da confrontação das datas de registro das DI’s e dos documentos de exportação – RE’s.

5. Com esteio no art. 325 do Decreto nº 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos), concluiu a fiscalização que os RE’s constantes do “Relatório de Comprovação de Drawback” apresentado à CACEX em 09/07/1996 (fls. 214/219) não atendem aos requisitos necessários para constituírem prova do cumprimento das exportações pactuadas no Ato Concessório nº 0052-95/010-0, cabendo, assim, a exigência dos impostos incidentes nas importações dos insumos.

6. Cientificada dos lançamentos do II e do IPI em 20/12/2001 (fls. 04 e 75), a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1934/1943, em 14/01/2002, acompanhada dos documentos de fls. 1944/1973, oportunidade em que, após tecer um breve histórico de sua atuação como empresa industrial no País e de fatos relacionados com a presente autuação, expõe suas razões de defesa, as quais podem ser assim resumidas:

6.1. o ato concessório nº 0052-95/010-0, de 27/01/1995, foi emitido para amparar operações de importação sob o regime de Drawback, em “*uma forma genérica*”, com suspensão dos tributos, situação esta somente concedida a importadores habituais e reconhecidamente idôneos, tanto é que os valores nele compromissados foram rigorosamente cumpridos, podendo o resultado ser facilmente verificado, inclusive pela análise da documentação apresentada à CACEX, não havendo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de penalidades;

6.2. para “*tentar aplicar penalidades*”, o agente fiscal se baseou unicamente no fato de “*poder ter ocorrido falha formal na emissão dos Registros de Exportação - RE*”, em virtude de não ter sido citado no documento o número do ato concessório;

6.3. tal entendimento adotado pela fiscalização não tem cabimento, uma vez que todos os documentos, tanto os relacionados com a importação como aqueles referentes à exportação, foram apresentados à CACEX e minuciosamente analisados e achados perfeitos para os devidos fins, resultando no encerramento do processo em 09/07/1996, com a emissão, por aquele órgão, do Relatório de Comprovação de Drawback;

6.4. através dos lançamentos contábeis, dos documentos fiscais emitidos e de fechamentos de câmbio, além de outros documentos constantes da contabilidade da impugnante, poderá se verificar que em todos os RE’s foram informados os dados necessários à comprovação do regime, tendo sido apresentada à fiscalização a maior parte destes documentos, sendo que o restante encontra-se à disposição das autoridades fiscais;

6.5. quanto ao RE nº 95/0952537-001 mencionado na autuação, a impugnante se compromete a trazer aos autos documentos fiscais e contábeis que comprovam que a exportação do produto ali discriminado foi por ela realizada;

6.6 apresenta cópia da Declaração de Importação nº 511.377/95;

6.7. posteriormente trará esclarecimentos necessários acerca da DI nº 503.374/95, adição nº 09, citada pela fiscalização e não incluída no Relatório de Comprovação do regime;

6.8. não houve qualquer dano ao Erário;

6.9. o Banco do Brasil S/A, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX), é o órgão delegado para efetuar a concessão, acompanhamento, análise dos documentos apresentados para fins de comprovação das obrigações firmadas nos atos concessórios do regime, inclusive para baixa e arquivamento do processo de Drawback, conforme art. 2º da Portaria SECEX nº 4/97, não podendo suas decisões ser questionadas pela fiscalização aduaneira;

6.10. a Fazenda não poderia ter efetuado o lançamento do II e IPI objeto dos autos, tendo em vista que os referidos valores estão relacionados com importações realizadas entre 1994 e 1995, já tendo sido atingidos pela decadência, nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN;

7. Ao final de sua defesa, a impugnante requer o cancelamento dos autos de infração do II e IPI, protestando pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos, notadamente provas documentais, além da oitiva de seu procurador legalmente constituído para esclarecimentos de eventuais dúvidas que porventura possam surgir.

8. Acrescente-se que, por força do disposto na Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, DOU de 12/04/2005, a competência para julgamento do presente processo foi transferida da DRJ São Paulo II para esta DRJ/Fortaleza”

Inconformada com a decisão proferida em primeira instância, da qual foi intimada em 03/01/2006, interpôs tempestivo Recurso Voluntário em 25/01/2006, no qual alega que:

a) são reiterados os argumentos da impugnação, e afirma que pela aplicação do art.173, I do CTN a Fazenda não pode constituir como crédito tributário os valores relativos ao Imposto de Importação e Imposto sobre produtos industrializados apurados em importações realizadas em 1995;

b) o prazo decadencial tem início no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (registro da declaração de importação), quando os impostos devidos são obrigatoriamente recolhidos ou suspensos no caso das importações em regime aduaneiro do drawback;

c) o Drawback-Suspensão, apesar de ter sido cumprido integralmente, conforme Relatório de Comprovação nº 52-96/238-6, de 09/07/1996, expedido pela Carteira de Comércio Exterior – CACEX foi desconsiderado, e não atesta o cumprimento do drawback, no entanto, pretende o Fisco considerar a data da expedição do referido documento, como termo inicial para contagem do prazo decadencial;

d) o simples fato de não ter sido mencionado o número do Ato Concessório do Drawback no Registro de Exportação constitui apenas erro formal, que não descaracteriza a exportação realizada;

e) deve ser realizada uma auditoria de produção nos livros e documentos da recorrente, de modo a ser esclarecido que foi devidamente cumprida a exportação nos termos avançados no Ato Concessório, entendimento acatado inclusive por dois julgadores de primeira instância;

f) o uso do número de CNPJ de filial no Registro de Exportação em nada descaracteriza a exportação realizada, pois, o regime do drawback é concedido a empresa como um todo, sede e filiais;

Em seu pedido requer seja reformada a decisão proferida, determinado por consequência o cancelamento do procedimento fiscal dando como totalmente improcedente a autuação.

O julgamento foi convertido em diligência à Secex para que se pronunciasse acerca da comprovação do DRAWBACK com base nos registros de exportação acostados aos autos, nas apurações levadas a efeito pela fiscalização e em vista de que a recorrente alega em sua defesa, sendo que a resposta foi de que o ato concessório teve sua baixa parcial em 30/01/1996.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Roberto Domingo - Relator

Conheço do Recurso por atender aos requisitos de admissibilidade.

Verificada a insuficiência da diligência, passo a analisar as razões de recurso, inicialmente pela preliminares.

Quanto à alegação de decadência, a par de minha opinião pessoal, a questão nos casos de descumprimento de DRAWBACK já foi pacificado pela CSRF,

No Acórdão nº 9303-00.147, de 11 de agosto de 2009, cujo voto condutor foi do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, colho os fundamentos da aplicação do regime jurídico da decadência com base no art. 173, inciso I:

“A primeira questão que se apresenta a debate diz respeito à decadência para lançamento do crédito tributário quando o sujeito passivo encontra-se ao abrigo de regime aduaneiro especial em que o lançamento fiscal não pode ser feito enquanto durar o RAE. Aqui, não se pode falar em homologação de pagamentos ou de atos preparatórios efetuados pelo sujeito passivo, pois, na vigência do regime, não há lançamento ou atos preparatórios a serem praticados. Desta feita, o § 4º do art. 150 não se aplica ao caso em discussão, o qual é regido pelo disposto no inciso I do

artigo 173 do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

De outro lado, tem-se que, nas hipóteses de *drawback*, modalidade suspensão, o lançamento não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da suspensão, mas, tão-somente, a partir do momento em que se encerra o regime, posto que, até essa data, o sujeito passivo poderia adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. Já no caso de *drawback* isenção, o prazo da Fazenda tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da Declaração de Importação.

Assim, como os registros das declarações de importação ocorreram nos dias 29 (DIs n° 9703433456, 9703432719 e 9703433170) e 30 de abril (DIs n° 9703486827, 9703487130 e 9703492070) e 2 de maio de 1997 (DI n° 9703506500), fl. 293, o termo inicial da decadência é 1° de janeiro de 1998 e o final, 1° de janeiro de 2003. Compulsando-se os autos, verifica-se que a ciência do lançamento foi dada em 20 de dezembro de 2002, portanto, antes de exaurido o prazo decadencial.

Esclareça-se, por oportuno, que a exigência do tributo ora em comento refere-se a fatos geradores ocorridos quando da entrada no território aduaneiro das mercadorias estrangeiras acobertadas pelas DIs listadas no parágrafo precedente, que foram registradas nas datas anotadas linhas acima. As importações foram realizadas sob o regime de *drawback*, modalidade isenção. Não se está aqui tratando das importações de mercadorias desembaraçadas com pagamentos de tributos e que, supostamente, foram utilizadas na fabricação de produtos que vieram a ser exportados pela reclamante, e, por conseguinte, habilitaram a reclamante a pleitear o ato concessório do aludido *drawback* isenção. Assim, não se pode pretender, como o fez a reclamante, que o termo inicial da decadência seja contado da data do registro das DIs das mercadorias desembaraçadas com tributação normal, posto que os tributos que se está exigindo nestes autos não são os incidentes nessas importações mais remotas (realizadas com pagamento dos impostos aduaneiros), mas sim, nas mais recentes (desembaraçadas com isenção).

Inobstante, o STJ já pacificou o entendimento acerca da contagem do prazo decadencial, quando o contribuinte não antecipa o pagamento, como é o caso:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki,

julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

e

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL.
INADIMPLEMENTO DO REGIME DE DRAWBACK,
MODALIDADE SUSPENSÃO, DESNECESSIDADE DE**

LANÇAMENTO. NÃO-OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA. OMISSÃO QUANTO À PRESCRIÇÃO.

INEXISTÊNCIA. REJEIÇÃO DOS EMBARGOS.

1. Não há omissão deste Tribunal Superior quanto à verificação da ocorrência de prescrição para a cobrança do crédito tributário se, ao interpor o recurso especial, o contribuinte limita-se a indicar violação e interpretação divergente do art. 173, I, do CTN (que estabelece o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito), requerendo, ao final, o conhecimento e provimento do recurso "a fim de que seja reconhecida a decadência".

2. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 658.404/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/02/2006, DJ 13/03/2006, p. 198)

Diante do exposto, verifico que os fatos geradores objeto do lançamento não foram alcançados pela decadência, motivo pelo qual rejeito a preliminar.

Quanto a alegação de incompetência da Receita Federal para fiscalizar o cumprimento do drawback, também já foi pacificada na CSRF, em diversos julgamentos, conforme segue:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 04/02/1991 a 01/08/1991

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME ESPECIAL DE DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO.

É da SRF a competência legal para verificação do cumprimento dos requisitos previstos no ato concessório do benefício de drawback em complemento às meras análises documentais empreendidas inicialmente pela SECEX.

Recurso Especial do Procurador Provido.

(Acórdão CSRF nº 9303-002.116, de 13/09/2012)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DRAWBACK SUSPENSÃO. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA DA RECEITA FEDERAL.

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

(Acórdão nº 9303-01.248, de 06/12/2010)

Desta forma, também rejeito essa preliminar.

No mérito, entendo que cabe razão à Recorrente, à exceção do RE que comprova exportação realizada por pessoa estranha ao Ato Concessório, isso porque faltou ou regramento para especificar as informações a serem apresentadas no documento de exportação, seja porque a Receita não poderia desconsiderar o benefício apenas por descumprimento de requisito formal, haja vista que o Drawback não se coaduna com os rígidos requisitos tributário, se e quando os princípios de desenvolvimento econômico e incremento das divisas foram alcançados.

Dentre os princípios constitucionais que fundam a República Federativa do Brasil - um Estado Democrático de Direito, o da soberania nacional é o primeiro que sobressai na Constituição Federal:

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

Soberania é conceito que vem se desenvolvendo desde o século XVII e comporta algumas acepções a depender da perspectiva de análise, seja ela jurídica, sociologia ou política. MIGUEL REALE cofere à soberania *a seguinte noção genérica ou Política* (teoria Política), como define:

“Soberania é o poder que tem uma Nação de organizar-se livremente e de fazer valer dentro de su território a universalidade de suas decisões para a realização do bem comum.”

“Analisemos a definição dada. Ela pode ser desdobrada da seguinte maneira:

Soberania é o poder que possui uma sociedade historicamente integralizada como Nação de se constituir em Estado independente, pondo-se como pessoa jurídica;

Soberania é o poder de uma Nação juridicamente constituída, é o poder da pessoa jurídica estatal na forma do ordenamento

jurídico objetivo que se concretiza como expressão do máximo grau de positividade; (é a apreciação técnico-jurídica).

Soberania é o meio indispensável à realização do bem comum em toda convivência nacional; (é a expressão ético-política).¹

Assim, o tripé da base social povo-território-Nação² é que organiza o Estado, fazendo emergir o poder soberano para controle e defesa do território e administração da sociedade, por meio da coercitividade da lei. Trata-se de poder que emana do povo e que em nome dele deve ser exercido.

Desta forma o princípio constitucional da soberania tem como escopo não só uma manifestação aos demais Estados que se trata de uma comunidade juridicamente organizada (autocontrole social), o que os internacionalistas classificam como independência, como também, sob uma perspectiva interna, o poder político de comando em determinado território, o monopólio de edição do direito positivo pelo Estado e da coercitividade legítima³.

Trata-se, portanto, de um princípio cujo exercício busca realizar os princípios do Estado republicano que, no campo da economia, visa construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

No campo desenvolvimento do econômico nacional, privilegiado pelos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, a Constituição Federal ratifica a relevância do princípio da soberania nacional:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

Note-se que ao inserir o princípio da soberania nacional no capítulo da Ordem Econômica e Financeira, o constituinte estabelece a defesa econômica da sociedade, indicando que haverá como pressuposto do direito positivo e da ação do Estado a proteção da economia nacional. Não se trata de um princípio absoluto que busca o trancamento de fronteiras, a economia fechada ou a negativa do capital internacional, mas uma ponderação acerca dos efeitos econômicos internos decorrentes das relações econômicas internacionais que se estabeleçam. Caberá ao Estado racionalizar as escolhas econômicas internas e externas a fim de assegurar o desenvolvimento econômico e social.

¹ Reale, Miguel. *Teoria do Direito e do Estado*. 3ª Ed. Livraria Martins Editora, Belo Horizonte, 1972, p. 131.

² Canotilho explica ainda que:

“A Revolução Francesa transporta dimensões completamente novas quanto ao tema que nos ocupa. Referimo-nos às ideias de poder constituinte e de assembleia constituinte. Surge agora com centralidade política a nação, titular do poder constituinte. A nação não se reconduz à ideia de sociedade civil inglesa. Ela passa a deter um poder constituinte que se permite querer e criar uma nova ordem política e social, prescritivamente dirigida ao futuro mas, simultaneamente, de ruptura com o “ancien regime”. No pensamento e prática da França revolucionária a imagem e representação do poder vigorosamente expressa pelo abade E. Sieyès é esta: o poder constituinte tem um titular – la Nation – e caracteriza-se por ser um poder originário, autônomo e onipotente. Um constitucionalista francês do século passado resumia bem a concepção criacionista da Revolução: “a constituição é um acto imperativo da nação, tirado do nada e organizando a hierarquia de poderes” “[Referimo-nos a Emil Boutmy, *Études de droit constitutionnel*, France, Angleterre, États-Unis, 1885, 3ª Ed., Plon, p. 241]”.

³ *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª Ed. Livraria Almedina, 2000, p. 71 e nota 11

Canotilho, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª Ed. Livraria Almedina, 2000, p. 90.

Nesse diapasão que se insere a outorga da competência de fiscalização do transito de bens pelas fronteiras nacionais a competência aduaneira, disciplinada pelo art. 237 da Constituição:

“Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.”

Dentro da estrutura jurídica e institucional do Poder Executivo e do Ministério da Fazenda, a competência de fiscalização e controle aduaneiro foi atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil⁴. Ainda que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior sejam essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, a competência da Receita Federal não está limitada a esse escopo. No âmbito da competência aduaneira encontram-se interesses que suplantam o suprimento do erário e alcançam o enorme leque de relações albergadas pelo princípio da soberania nacional econômica: a proteção da indústria, do comércio, das finanças nacionais, incumbências relativas à segurança ambiental e social, em fim, todas as ações necessárias a dar efetividade ao princípios Republicanos.

A efetividade prática do princípio da soberania nacional dá-se pelo exercício do Poder de Polícia, como forma de assegurar o exercício dos direitos individuais na medida em que se harmonizem com o interesse público. Essa a função de harmonização, aliás, é primária do Estado que se inicia pela edificação do direito positivo, sua execução e controle jurisdicional.

Celso Antônio Bandeira de Mello explica que “é necessário que o uso da liberdade e da propriedade estejam entrosados com a utilidade coletiva, de tal modo que não impliquem uma barreira capaz de obstar à realização dos objetivos públicos”⁵. Assim, o poder de polícia é a atividade estatal de disciplinar e controlar a liberdade e a propriedade adequando-as ao interesse público. Para o autor, o poder de polícia comporta duas acepções: (i) uma ampla, que engloba desde a edição de normas jurídicas até atos administrativos individuais e concretos do Poder Executivo, ou seja, o “complexo de medidas do Estado que delinea a esfera jurídica, tutelada da liberdade e da propriedade dos cidadãos”; e, (ii) outra restrita, que comporta apenas as “intervenções, quer gerais e abstratas, como os regulamentos, quer concretas e específicas (tais como as autorizações, as licenças, as injunções) do Poder Executivo.

Essa atividade tem como fim evitar que o exercício da liberdade e da propriedade seja nocivos à coletividade, de modo que pelo Poder de Polícia a administração não pretende que o cidadão tome determinada ação ou pague determinada quantia, pretende um não fazer do particular que poderá provocar um ônus ou dano ao coletivo:

Como diz BANDEIRA DE MELO, “*uma vez que o Poder de Polícia se caracteriza pela imposição de abstenções aos particulares não há como confundí-lo com as manifestações da Administração que contrariamente, impõem prestações positivas aos*

⁴ A Lei nº 10.683/2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências, prevê as competências do Ministério da Fazenda de forma isolada no art. 27, inciso XII, na qual se insere a fiscalização e controle do comércio exterior, alínea “g”. O Decreto nº 7.386/2010, dispõe em seu art. 14, inciso I, que “À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete: I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal e aduaneira, inclusive as relativas ...”

⁵ Bandeira de Mello, Celso Antônio. *Elementos de Direito Administrativo*. RT, São Paulo, 1986, p. 164.

administrados, sujeitando-os a obrigações de dar, como na requisições de bens, ou de fazer, como nas requisições de serviços. Em umas e outras o Poder Público impõe ao particular um dever de agir, ao passo que através da Polícia Administrativa exigir-se uma inação, um non facere.” Deste modo, o Poder de Polícia objetiva que o administrado deixe de praticar determinada atividade ou a pratique de modo a atender o interesse público. O modal deontico da norma jurídica será sempre não permitido, o que se contrapõe à relação jurídica tributária cujo núcleo contempla, no mais das vezes, modal deontico “obrigatório” (obrigação de dar, em relação à obrigação principal, e obrigação de fazer, em relação às obrigações acessórias). Cabe a ressalva, no entanto, que muitas determinações que impõem condutas ou providências do administrado, por exemplo a obrigação de apresentar documentos, certidões e autorizações, prestar informações e/ou manter bens em condições mínimas de regularidade, podem ser confundidas com obrigações de fazer, mas se tratam de atos que viabilizam o exercício do Poder de Polícia, ou seja, a administração somente pode exercer o poder de polícia mediante determinada ação dos administrados.

A Atividade Aduaneira congrega exatamente essa característica: trata-se do exercício do poder de polícia que visa coibir a liberdade plena de comércio exterior em prol da organização interna da sociedade. Busca a Aduana fiscalizar e controlar os diversos “não fazeres” que a legislação impõe ao administrado.

Desta forma, diferentemente da administração tributária que visa o cumprimento da obrigação de dar - objeto da relação jurídica tributária -, a administração aduaneira visa o cumprimento das restrições objetivas impostas ao administrado.

Note-se que os pressupostos jurídicos e ontológicos do exercício da competência administrativa aduaneira definem um regime jurídico completamente diferente do regime jurídico tributário. Enquanto na aduaneira o Estado busca a proteção do mercado nacional, proteção das fronteiras com o controle do fluxo das transações comerciais internacionais, e a administração das zonas aduaneiras, na tributária o busca a arrecadação de tributos, suprir o erário de os recursos decorrentes das relações jurídicas de direito privado de cunho econômico e hipoteticamente previstas nas normas jurídicas tributárias. Mesmo que a arrecadação seja uma razão de ser da atividade aduaneira (conforme preleciona o art. 237 da CF), esta não pode e não deve ser colocada de forma exclusiva, ainda mais que no âmbito da proteção do mercado nacional muitas vezes é imperativo que não ocorra a tributação no ingresso de bens.

José Lence Carluci⁶ ensina que:

“Todo Estado pratica uma função aduaneira, que se traduz em uma política aduaneira de conteúdo normativo e de atos de administração redundando em fatos que interferem na atividade econômica e social de uma nação. Esta atividade aduaneira resulta de uma decisão deliberada do poder político de intervir, através de medidas de natureza econômico-jurídicas em dois segmentos da economia:

- 1) nas relações internacionais do Estado relativamente a importação, exportação, trânsito, transportes e competição nos mercados externos;*
- 2) nas relações econômicas internas, de circulação de bens de capital e de consumo, de estabilidade social, de vigilância de fronteiras, de arrecadação tributária e de poder de polícia, com*

a função de vigiar e gerir este conjunto de atividades. A Aduana é um órgão de assessoramento e de execução dessa política, que, às vezes, se cumpre atribuindo a outros serviços, competências que lhe são próprias. Integra o conjunto de entidades estatais que atuam sobre a economia interna e externa do país.

A atividade aduaneira não é restrita apenas a funções de vigilância e arrecadação, porém, compreende um serviço público com grande diversificação em suas funções e com grande complexidade de atribuições que vão desde a fiscalização da classificação tarifária das mercadorias até das suas condições sanitárias; desde a vigilância do tráfico de mercadorias, até a do destino dos produtos nacionais, desde a arrecadação dos tributos, até a de julgar e sancionar a violação de suas normas. Estão compreendidas nesta atividade aduaneira estatal a fixação da tarifa (gravames), atividade nitidamente financeira, a regularização pertinente, através de normas jurídicas, e a execução destas normas, através de atos administrativos e jurisdicionais.”

Por conta disso é que entendo que a atividade aduaneira inclui a atividade tributária, mas a tributária não inclui a aduaneira.

E é nesse sentido que o voto vencido do Ilustre Julgador Luiz Carlos Maia Cerqueira vem ao encontro de minhas razões de decidir:

A VINCULAÇÃO EXPORTAÇÃO-IMPORTAÇÃO E A DILIGÊNCIA SUSCITADA PARA REALIZAÇÃO DE AUDITORIA DE PRODUÇÃO EM BUSCA DA VERDADE MATERIAL.

3. Em se tratando do presente lide de exigência de crédito tributário decorrente de desconsideração do regime aduaneiro especial de drawback genérico, na modalidade suspensão, principalmente, em virtude de supostas infrações, ora denominadas como "**Não enquadramento das exportações no código próprio de Drawback**", ou seja, pelo fato de não constar nos registros de exportação o código específico do referido regime, e "**Falta de vinculação do documento de exportação ao Ato Concessório**", ou seja, por não constar nos registros de exportação o número do respectivo ato concessório, venho aqui expressar o entendimento que tenho adotado em situações similares.

4. Entendo que, independentemente dos dados que formalmente o exportador venha a informar nos registros de exportação, para fins de se admitir como procedente a glosa dos mesmos, desconsideração do regime, e conseqüente exigência dos tributos suspensos e acréscimos legais, deverá se levar em conta a verdade material.

5. Tornando mais objetivo o raciocínio, transcrevo conforme a seguir, parte do meu entendimento já expressado em julgamentos anteriores:

(...) Cumpre destacar que, ao tratarmos de situações fáticas ocorridas em épocas passadas, talvez a única forma para se elucidar a verdade material seja através da constatação documental, porém, o que vier a ser ali constatado se configurará uma presunção jûris tantum, ou seja, uma presunção relativa ou condicional, e que, embora estabelecida pelo Direito como verdadeira, admite prova em contrário.

Com efeito, embora o registro de exportação seja um elemento capaz de demonstrar, ainda que de forma documental, a vinculação entre o produto objeto de exportação

e os insumos importados relativos ao ato concessório, ele não é o único elemento de prova admitido. Não há norma que estabeleça que a prova da vinculação ficará restrita informações constantes no registro de exportação, ou, em outras palavras, que nenhum outro elemento de prova admitido no Direito poderá ser considerado. Dai que, em nome da verdade material, poder-se-á valer de outros elementos de provas admitidos no Direito para que se verifique se no produtos exportados constam os insumos importados sob a guarida do regime drawback.

Levando-se em conta o pensamento do insigne Julgador Francisco José Barroso Rios, o qual, me filio, e retomando o conceito de vinculação, vislumbra-se a esta um sentido mais amplo, albergando todo o seu alcance e força, um sentido que não se limita a simples falta de informação ou informação diversa do regime estudado, mas também, e principalmente, considerando o seu aspecto material. Em termos, a vinculação estaria patente diante da constatação material.

Neste diapasão, destaco a existência de quatro hipóteses passíveis de constatação, ou seja, duas, onde a realidade documental se coaduna a verdade material, e outras duas, onde há uma dissonância entre realidade documental e verdade material:

A — Realidade documental: Drawback

Verdade material: Drawback

B — Realidade documental: Drawback

Verdade material: Não Drawback

C - Realidade documental: Não Drawback

Verdade material: Drawback

D - Realidade documental: Não Drawback

Verdade material: Não Drawback

As hipóteses A e D indicam situações coerentes entre a realidade documental e a verdade material, ou seja, no primeiro caso está registrado na documentação que se trata de drawback, e, de fato, uma operação de drawback. No segundo caso, não está registrado na documentação que se trata de drawback, e, de fato, não é uma operação de drawback. São situações que refletem a realidade dos fatos.

As hipóteses B e C indicam situações incoerentes entre a realidade documental e a verdade material, ou seja, no primeiro caso está registrado na documentação que se trata de drawback, e, de fato, não é uma operação de drawback. No segundo caso, não está registrado na documentação que se trata de drawback, e, de fato, é uma operação de drawback. São situações que não refletem a realidade dos fatos.

Admitindo-se que na documentação inerente as exportações (registros de exportação) não há indicação de código de operação de drawback, pode-se concluir que as hipóteses possíveis aplicáveis ao caso concreto são as hipóteses C ou D.

Isso significa dizer, que, enquanto a realidade documental indica não se tratar de uma operação de drawback, a verdade material se divide em duas alternativas, ou, de fato, não se trata de uma operação de drawback, ou, na verdade, trata-se de uma operação de drawback, e que, por um erro ou equivoco, o exportador deixou de assim indicar na documentação, distorcendo a realidade dos fatos.

Considerando-se a possibilidade da ocorrência de erros de preenchimentos ou falhas diversas, o que, diga-se de passagem, tipificaria a ocorrência de infração às normas operacionais, portanto, passível de sanção caso esta esteja prevista no ordenamento jurídico, razoável que tais erros ou falhas sejam levados em conta de modo a preservar sempre a verdade material, o que, a despeito das várias interpretações possíveis, deverá se sobrepor à realidade documental constatada, visando a correta aplicação da norma.

*Desta forma, diante da inconsistência documental, as exportações realizadas, e que a fiscalização não provou que os insumos deixaram de ser utilizados para os fins a que foram importados, estando assim a autuação desvinculada da realidade, entendo que **o caminho mais adequado para que se conheça a verdade material seja a realização de uma auditoria de produção** tomando por base os livros e documentos específicas de controle de produção e estoque, entradas e saídas, em especial, os que se referem aos insumos importados sob o regime de drawback.*

Esclareça-se, que a opção pela realização de uma auditoria de produção, com vistas à elucidação da verdade material, decorre do fato de não se poder aceitar para comprovação do regime de drawback-suspensão, registros de exportação que não se encontrem devidamente vinculados ao correspondente ato concessório, estando assim, em consonância com o teor do artigo 37 da Portaria SECEX nº 004/1997, dos itens 3 e 4 do Anexo V do Comunicado DECEX nº 21/1997 e item 9.1 do Parecer COSIT nº 53/1999." (negritei).

Ressalte-se que no caso concreto a impugnante defende de forma expressa às fls. 1.939 que "Poderá ser observado que em todas os Registros de Exportação - REs, apresentados para comprovação do DRAWBACK, constaram todos os dados necessários e que facilmente podem ser identificados na contabilidade da Impugnante, seja através dos lançamentos contábeis, dos documentos fiscais emitidos e dos fechamentos de cambias etc.", e ainda, que "A maior parte desses documentos já foi apresentada a digna fiscalização federal, sendo que os demais, por circunstâncias administrativas estão colocados a disposição para quando for necessário, conforme os diversos requerimentos protocolados nessa Inspeção."

7. Em face do exposto, e seguindo a mesma linha já adotada, entendo que o caminho a ser trilhado para a solução da lide é a realização de uma Auditoria de Produção, de modo a elucidar se a falta das informações nos registros de exportação traduz fielmente que os produtos exportados não se vinculam aos insumos importados no referido regime, sem a qual, não ha como concluir se a realidade documental verificada se coaduna com a verdade material. Dai porque suscitei a conversão do julgamento em diligência para tal fim, proposta esta que foi vencida após ser submetida à votação da 2ª Turma de Julgamento desta DRJ/Fortaleza.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário mantendo o lançamento apenas em relação à RE nº 95/0952537-001.

Luiz Roberto Domingo

Voto Vencedor

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, Relator Designado

Em primeiro plano, cumpre destacar que o art. 1º da Lei n.º 8.402/92, elevou o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, Modalidade Suspensão, à categoria de **incentivo fiscal**, e como tal, seus preceitos devem ser interpretados de forma restritiva, como determina o Código Tributário Nacional.

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão permite a entrada no estabelecimento do importador e/ou de terceiros de insumos estrangeiros (origem e procedência) sem o pagamento dos tributos incidentes na importação, desde que tais insumos sejam totalmente aplicados em produtos destinados à exportação. Tais tributos têm sua exigibilidade suspensa desde a ocorrência dos respectivos fatos geradores até a efetiva exportação, após a industrialização destas mercadorias, nos **termos e condições** previstos no Ato Concessório (AC) do regime.

Ressalte-se que o AC, emitido pela SECEX - Secretaria de Comércio Exterior / MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, através das agências habilitadas do Banco do Brasil S/A, define os **benefícios concedidos** (suspensão dos tributos incidentes na importação), estabelecendo a classificação fiscal, peso, quantidade, discriminação, preço unitário e total dos insumos estrangeiros, estipulando também, em contrapartida, os **compromissos assumidos** pelo beneficiário do regime (determinação das mercadorias a serem exportadas, discriminando classificação fiscal, peso, quantidade, descrição, preços unitário e total), conforme projeto elaborado pelo próprio e analisado pelo órgão conessor do regime.

Conforme estabelecem o artigo 134 do Regulamento Aduaneiro e o artigo 179 do Código Tributário Nacional - C.T.N. (Lei n.º 5.172/66), **deve o interessado fazer prova do adimplemento das condições e requisitos previstos em lei ou contrato** (no caso, o Ato Concessório do regime) **para a efetivação do benefício (incentivo fiscal)**. Cabe, portanto, ao beneficiário do regime o ônus da prova, a obrigação de demonstrar e comprovar ao Fisco Federal que cumpriu todas as condições e os requisitos estabelecidos para que possa efetivamente usufruir dos incentivos fiscais previstos no regime aduaneiro especial de Drawback;

Ademais, a demonstração da efetiva exportação de bens manufaturados nos não se dá de forma livre e alheia a regulamentação. Ao oposto, também deve respeitar os ditames legais, os quais prescrevem as obrigações acessórias que devem ser observadas por ocasião da exportação, conforme se observa da legislação abaixo transcrita:

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n° 91.030, de 1985, vigente à época dos fatos, em seu artigo 325, estabelecia:

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

Portaria SECEX n° 02, de 1992, assim estabeleciam:

"Art. 10 - O Registro de Exportação no SISCOMEX - RE é o conjunto de informações de natureza comercial, financeira e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definem o seu enquadramento.

Art. 11 — O exportador ficará sujeito às penalidades previstas na legislação em vigor, na hipótese de as informações prestadas no Siscomex não corresponderem à operação realizada".

Do cotejo dos arts. 314 a 319 do RA, cuja matriz legal é o art. 78 do Decreto-lei n9- 37/66, constata-se que todas as disposições pertinentes a concessão do referido incentivo a exportação foram rigorosamente disciplinadas, podendo-se inferir que o texto regulamentar impõe de forma clara a vinculação entre a mercadoria importada e a mercadoria a ser exportada no regime, seja quanto à espécie, quantidade, valor e prazo, bem como ainda quanto ao beneficiário do regime.

Da exegese das normas acima adstritas, conclui-se que a utilização do benefício deve estar devidamente consignada no documento comprobatório de exportação (RE). Estando claramente demonstrada na legislação que a exata informação do código da operação no Registro de Exportação — RE, bem como a sua correta vinculação ao Ato Concessório caracterizam-se como procedimentos indispensáveis à comprovação do regime.

É certo que a legislação estabelece uma forma para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, o seu aspecto formal. Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com ato concessório reveste-se de inegável caráter material, na medida em que assegura a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime Drawback, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal, em observância ao princípio da verdade material.

No caso concreto, verifica-se que os RE apresentados pela defendente para comprovação do adimplemento do regime não foram vinculados ao Ato Concessório, e ainda observa-se que nos referidos documentos de exportação foi informado o código 80000, que se refere a uma "*Exportação Normal*", diferentemente, portanto, do código 81102, este o código correto a ser indicado nas operações de "*Drawback Suspensão genérico*", conforme definido no Anexo I da Portaria Secex nº 02, de 1992, acima mencionada.

Não bastasse o erro formal acima indicado, a Recorrente deixou também de indicar o número do Ato Concessório no campo 02-f e 24 do RE, informação esta que permite que a fiscalização aduaneira tome conhecimento que o produto objeto de exportação contém insumos importados os quais estão vinculados sob a égide do citado regime, o que, de forma lógica, impede que o RE seja utilizado para fins de comprovação do adimplemento do que foi compromissado em Ato Concessório.

Denominar o descumprimento formal de deveres estipulados em normas como “simples erros de preenchimento”, além de revelar um tom denotativo para uma obrigação que possui fundada razão de ser, mascara a operação de exportação, dificultando a identificação da real natureza jurídica do procedimento por parte do Fisco.

Corroborando esse raciocínio, transcreve-se a seguir, trecho do Parecer COSIT Nº 53, de 22 de julho de 1999:

“9. No tocante à questão apresentada no item 4 - possibilidade de aceitação, pela SRF, de Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios, informe-se que sobre o assunto, o art. 37 da mencionada Portaria Secex nº 4, de 1997, estabelece que ‘somente poderão ser aceitos para comprovação do regime de drawback modalidade suspensão, Registros de Exportação (RE) devidamente vinculados ao Ato Concessório de Drawback, na forma da legislação em vigor’.”

*9.1 Assim, de acordo com a legislação vigente, **nem a Secex nem a SRF poderão aceitar Registro de Exportação que não esteja vinculado ao respectivo ato concessório.** Enfatize-se, ainda, que compete à SRF proceder ao desembaraço das mercadorias a serem exportadas, autenticando o competente comprovante de exportação, o qual será encaminhado à Secex, pelo beneficiário do regime, a fim de que se verifique a adimplência do **compromisso de exportação.***

.....
Registros de Exportação não vinculados aos atos concessórios não serão aceitos pela SRF, para fins de comprovação do regime de drawback". (negritei).

Não se pode perde de vista que a exportação é fator de suma relevância para a conclusão do Regime, haja vista que é a condição para que a suspensão transforme-se em isenção. E é precisamente por ser o ato jurídico que outorga a isenção ao Contribuinte que a sua realização possui mecanismos próprios que devem ser observados.

Com efeito, compete à administração aduaneira diligenciar acerca do cumprimento do regime especial. E para cumprir tal finalidade, a legislação estipulou que o beneficiário deve, como condição para o adimplemento do regime, vincular o Registro de Exportação (RE) ao Ato Concessório, além de registrá-lo com o código de exportação inerente ao Drawback.

E não é sem razão que o legislador criou especificidades para a exportação vinculada ao Drawback. Se o fez é precisamente porque a administração aduaneira, sobretudo por laborar com um vultoso volume de exportações, precisa trabalhar com base em parâmetros sistêmicos e estatísticos para ratificar os procedimentos de exportação. Diante da necessidade de diligenciar de forma mais acurada os RE vinculados a AC de Drawback, impôs-se a obrigação de assinalar nos documento de exportação a sua expressa vinculação.

É certo que a legislação estabelece um “procedimento” para a comprovação das exportações, o que evidencia, sem dúvida, norma de direito tributário formal (“deveres instrumentais” / “obrigações acessórias”). Por outro lado, a informação no RE a respeito de sua relação com Ato Concessório tem implicação de inegável caráter substancial, na medida em que assegura e comprova a vinculação da mercadoria por ele amparada ao regime drawback, reputando-se, assim, imprescindível para conferir legitimidade ao incentivo fiscal.

Quer isso significar que, ao não cumprir o dever acessório prescrito pelo regramento do benefício, o Contribuinte acaba por se evadir do principal veículo de fiscalização de que dispõe a administração acerca das características dos bens que estão sendo exportados.

Com efeito, precisamente por versar sobre isenção de tributos, torna-se imperioso que a Fiscalização tenha consciência de que determinada exportação esteja vinculada a AC de Drawback eis que para estes procedimentos, a fiscalização possui critérios mais restritos de seleção, fiscalização e do controle aduaneiro.

Isso é dito tão somente para frisar que os deveres instrumentais (descumpridos pela Recorrente) não existem em vão. Muito ao oposto, possuem amplo fundamento a partir do momento que servem para distinguir e identificar, ainda no curso do despacho aduaneiro, quais são as exportações que se vinculam ao Ato Concessório de Drawback.

Assim, sendo a obrigação tributária *ex lege* e submetendo-se a administração tributária ao principio da estrita legalidade, diante dos comandos normativos expressos acima mencionados, torna-se imperioso concluir pela inaceitabilidade dos Registros de Exportação que não contenham informações pelas quais se possa estabelecer um vinculo com o AC de Drawback concedido ao Contribuinte.

Processo nº 10831.012478/2001-42
Acórdão n.º **3101-001.445**

S3-C1T1
Fl. 2.201

Deste modo, restou demonstrado que a Recorrente não pode utilizar-se da desoneração tributária decorrente do regime de Drawback – suspensão, para as exportações que não foram devidamente vinculadas ao referido Ato Concessório.

Waldir Navarro Bezerra

CÓPIA