

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS
EDUARDO HIRATA ARITA

**A NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO *DRAWBACK*-
SUSPENSÃO E A DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO
FÍSICA**

LONDRINA

2014

EDUARDO HIRATA ARITA

**A NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO *DRAWBACK*-
SUSPENSÃO E A DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO
FÍSICA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

LONDRINA

2014

EDUARDO HIRATA ARITA

A NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA DO *DRAWBACK-*
SUSPENSÃO E A DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO
FÍSICA

Monografia apresentada ao Curso de Especialização em Direito Tributário, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Avaliada em: ____/____/____

Nota Atribuída: _____

*Aos meus pais, pelo amor incondicional e pela
motivação em buscar o conhecimento.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores seminaristas Me. Carlos Renato Cunha e Me. Fellipe Cianca Fortes, com muito carinho, pela dedicação na condução das aulas de seminário, pelos conselhos que transcendem o universo jurídico tributário, úteis para uma vida crítica, e pelas calorosas discussões ocasionadas nas aulas de seminário, que geraram um maior senso crítico.

Aos amigos do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Eduardo Baylão Alves, Leandro Takaki, Guilherme Gualberto dos Anjos, Caio Leone Moreira da Silva, João David. F. Leite, Alessandro Pimenta, Paulo Neto Martins, Daniela Mendes Long, Camila Vernasqui, Ana Paula Fumagalli, Bruno Gonçalves, Laudz Castro Maia, Jhonattan Emerich e Maurício Feriato, pela amizade, apoio, companhia e discussões, sempre esclarecedoras, nestes dois anos de curso.

A todos os professores conferencistas do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, pelos ensinamentos prestados ao longo do curso.

“Teu dever é lutar pelo Direito, mas no dia em que encontrases em conflito o direito e a justiça, luta pela justiça.” Eduardo J. Couture.

RESUMO

ARITA, Eduardo Hirata. **A norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão e a desnecessidade de vinculação física.** Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Londrina. 2014.

Atualmente, a Receita Federal do Brasil exige a vinculação física entre mercadoria importada e mercadoria exportada para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão. Os regimes aduaneiros especiais possuem tratamento tributário diferenciado porque a importação de mercadorias é realizada para posterior reexportação; e o *drawback* é um regime aduaneiro especial, instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/2009, e consiste na desoneração tributária sobre a importação de mercadorias (insumos) com a condição de realizar a exportação de mercadorias industrializadas. O referido regime aduaneiro *drawback* visa incentivar a exportação, aumentar a competitividade das mercadorias industrializadas no país, fomentar a indústria nacional, gerar empregos e buscar o superávit da balança comercial brasileira, possuindo evidente natureza extrafiscal. Especificamente, o *drawback*-suspensão é uma das três modalidades de *drawback*, e consiste no compromisso de exportar mercadorias, com o incentivo fiscal de importar insumos com suspensão de tributos para industrialização. A norma jurídica de isenção tributária é regra de estrutura que mutila parcialmente a regra-matriz de incidência tributária; no caso a norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão mutila parcialmente o critério temporal das normas jurídicas de incidência tributária dos tributos incidentes sobre a importação; é condicionada, sendo necessário a concessão de ato concessório (despacho da autoridade administrativa), com fulcro no art. 170 do Código Tributário Nacional. Quando os auditores fiscais da administração tributária federal verificam que a exigência da vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas foi descumprida, realizam o lançamento tributários dos tributos que não foram exigidos, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício; entretanto, a referida exigência é desnecessária, por aplicação da interpretação finalística, em atendimento ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e do princípio da legalidade, e em razão fungibilidade das mercadorias (insumos) importados.

Palavras-chave: Regime Aduaneiro Especial, *Drawback*-Suspensão, Norma de Isenção Tributária, Vinculação Física, Interpretação Finalística, Princípios, Fungibilidade.

ABSTRACT

ARITA, Eduardo Hirata. **The rule of tax exemption of *drawback*-suspension and the unnecessary of physical linkage.** Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Londrina. 2014.

Actually, the Internal Revenue Service of Brazil requires the physical linkage between the imported goods and exported goods for compliance with the concession act drawback-suspension. The special customs regimes have special tax treatment because the import of goods is carried for subsequent re-export, and the drawback is a special customs regime established by Decree-Law n° 37/66, regulated by Decree n° 6.759/2009, and consists of the tax exemption on the import of goods (inputs) with the condition to perform the export of industrial goods. The said customs drawback regimen aims to encourage exports, increase the competitiveness of industrial goods in the country to promote national industry, create jobs and get surplus of trade balance, having clear extrafiscal nature. Specifically, the drawback-suspension is one of three types of drawback, and consists of the commitment to export goods, the tax incentive to import inputs with suspension of taxes for industrialization. The legal rule tax exemption is rule of structure that cripples partially the rule-array of tax incidence, in the case of the rule tax exemption drawback-suspension partially cripples the time criterion of legal rules of tax incidence of taxes on imports; is conditioned, being necessary the granting concession act (order of administrative authority), with fulcrum in art. 170 of the tax code. When the inspectors of the federal tax authorities find that the requirement of physical linkage between the imported goods and exported goods was breached, realize the tax release taxes that were not required for growth of late fees and fine of craft; however, this requirement is unnecessary, by applying the finalistic interpretation, in compliance with the principle of proportionality, reasonability and the principle of legality, and by reason of fungibility and goods (inputs) imported.

Key-words: Special Customs Regimen, *Drawback*-Suspension, Tax Exemption Rule, Physical Linkage, Finalistic Interpretation, Principles, Fungibility.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REGIME ADUANEIRO ESPECIAL: <i>DRAWBACK</i>-SUSPENSÃO.....	10
2.1 Regime Aduaneiro Especial.....	10
2.2 <i>Drawback</i>: conceito e finalidade.....	11
2.3 <i>Drawback</i>: natureza extrafiscal.....	13
2.4 <i>Drawback</i>-suspensão.....	15
3 NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA <i>DRAWBACK</i>-SUSPENSÃO.....	21
3.1 Norma de isenção tributária.....	21
3.2 Norma de isenção tributária: <i>drawback</i>-suspensão.....	25
4 DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO FÍSICA	28
4.1 Exigência de vinculação física (entendimento fazendário)	28
4.2 Desnecessidade da vinculação física no <i>drawback</i>-suspensão	29
4.2.1 Vinculação física e a interpretação finalística	30
4.2.2 Vinculação física e os princípios jurídicos violados	30
4.2.3 Vinculação física e a fungibilidade das mercadorias importadas.....	33
5 CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS	37

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objeto de estudo a análise da norma de isenção tributária do regime aduaneiro especial, especificamente o *drawback* na modalidade suspensão, e a desnecessidade da exigência fazendária de vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas. A importância do tema surge por consequência do excesso de formalismo (burocracia) que o fisco federal está impondo com a referida exigência, o que leva a diversos lançamentos tributários dos tributos que não foram exigidos, com acréscimo de juros e multa, o que, também, inviabiliza a utilização do *drawback*-suspensão, ocasionando o desestímulo das empresas a optarem pelo referido regime; impossibilitando, desta forma, a realização do fim almejado, que é, basicamente, incentivar às exportações e fomentar a indústria. Por consequência, procura-se fundamentos jurídicos aptos a afastar a indevida exigência fazendária da vinculação física.

No capítulo REGIME ADUANEIRO ESPECIAL: *DRAWBACK*-SUSPENSÃO, busca-se a conceituação do que é o regime aduaneiro especial, diferenciando do regime aduaneiro geral; em outro momento busca a conceituação e a finalidade do *drawback* (regime aduaneiro especial), demonstrando a sua natureza extrafiscal; para no fim do capítulo, especificamente, abordar a conceituação do *drawback*-suspensão.

No capítulo NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA *DRAWBACK*-SUSPENSÃO, a abordagem é mais focada ao estudo da norma jurídica, em especial, a conceituação da norma jurídica de isenção tributária, apontada como regra de estrutura que mutila parcialmente a regra-matriz de incidência tributária, demonstrando a diferenciação que a literatura jurídica faz entre a norma de isenção geral e a condicionada; para no fim do capítulo, demonstrar a norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão, informando qual o critério da norma jurídica de incidência tributária, dos tributos incidentes sobre as importações, é mutilado.

No capítulo DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO FÍSICA, é apresentada a exigência fazendária da vinculação física entre as mercadorias importadas e as mercadorias exportadas, demonstrando os procedimentos adotados pelos auditores fiscais do fisco federal no processo fiscalizatório para verificar o cumprimento da referida exigência; e ao final, são apresentados os fundamentos jurídicos aptos a afastar a referida exigência fazendária, quais sejam: aplicação da interpretação finalística da norma de isenção tributária *drawback*-suspensão; a violação aos princípios da legalidade, da proporcionalidade e da razoabilidade; e a fungibilidade das mercadorias importadas pelo regime aduaneiro especial.

2 REGIME ADUANEIRO ESPECIAL: *DRAWBACK*-SUSPENSÃO

O objeto principal do presente trabalho é a norma de isenção tributária do regime aduaneiro especial (*drawback*-suspensão) e a desnecessidade da exigência de vinculação física, entretanto, antes de adentrar ao tema principal, faz-se necessário analisar o regime aduaneiro especial, especificamente, o *drawback* na modalidade suspensão.

2.1 Regime Aduaneiro Especial

No presente momento, passa-se a analisar o regime aduaneiro especial. Destarte, inicialmente, destaca-se que o regime aduaneiro é o regime jurídico-tributário incidente sobre o comércio internacional de mercadorias (importação); e o regime divide-se em três distintas modalidades: geral, especial e atípico. No regime aduaneiro geral, a importação de mercadorias é realizada com *animus* definitivo, assim, inexistente qualquer tratamento diferenciado sob a perspectiva tributária, noutras palavras, os tributos incidentes sobre a importação (por exemplo, IPI – Importação), se devidos, devem ser pagos. Já, no regime aduaneiro especial, a importação de mercadorias é realizada para posterior reexportação, razão pela qual possui tratamento diferenciado sob a perspectiva tributária¹.

O tratamento diferenciado do regime aduaneiro especial sob o viés tributário é a desoneração tributária dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior (Imposto sobre Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados incidentes sobre a Importação, Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação)².

Atualmente, no ordenamento jurídico pátrio, existem vários regimes aduaneiros especiais: admissão temporária, entreposto aduaneiro, entreposto industrial, exportação

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 711). “Toma-se por regime aduaneiro o tratamento jurídico-tributário aplicado à mercadoria importada, que pode dar-se em três modalidades: geral, especial e atípico. Interessa-nos, nesta oportunidade, a diferenciação entre os regimes aduaneiros geral e especial. Este último se diferencia do geral em virtude de inexistir importação com caráter de definitividade. A principal característica do regime geral é que nele a operação é realizada com *animus* definitivo, não desfrutando, ela ou a mercadoria, de nenhum tratamento diferenciado. A mercadoria é importada e os tributos, se devidos, são pagos normalmente. Nos regimes aduaneiros especiais, diversamente, o destino natural dos bens importados é a reexportação, motivo pelo qual o tratamento tributário apresenta peculiaridades.”.

² SENA, Beatriz Veríssimo de. O princípio da vinculação física no *drawback* suspensão. **Revista dos Tribunais (São Paulo)**, São Paulo, v. 102, n. 932, p. [425]-443, jun. 2013, p. 427. “Os Regimes Aduaneiros Especiais regulam, primordialmente, benefícios fiscais incidentes sobre o Imposto sobre Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre importação e, em face da Lei 11.945/2009, Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Por serem, precipuamente, instrumentos de regulação aduaneira, os regimes aduaneiros especiais restringem-se aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior.”.

temporária, Área de Livre Comércio e Amazônia Ocidental, Zona de Processamento de Exportação e *drawback*³.

2.2 *Drawback*: conceito e finalidade

Por ora, analisar-se-á o regime aduaneiro especial do *drawback*, o seu conceito e a sua finalidade. Bem, trata-se de um regime aduaneiro que elimina a incidência tributária sobre a importação de insumos⁴ para industrialização para posterior exportação de mercadorias industrializadas⁵. Noutra dizer, trata-se de uma desoneração tributária na importação vinculada a um compromisso de exportação⁶.

O *drawback* foi criado pelo Decreto-Lei nº 37/66 (art. 78)⁷ e prevê três tipos de *drawback* (restituição – inciso I, suspensão – inciso II, e isenção – inciso III):

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

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

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

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. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

³ Idem. Ibid. p. 427. “São vários os regimes aduaneiros especiais, dentre os quais citamos os regimes de trânsito aduaneiro, admissão temporária, entreposto aduaneiro, entreposto industrial, exportação temporária, Área de Livre Comércio e Amazônia Ocidental, Zona de Processamento de Exportação – ZPE e o regime chamado de *drawback*”.

⁴ Sobre insumos Beatriz Veríssimo de Sena assevera: Idem. Ibid. p. 433. “[...] Insumos, nesse caso, devem ser entendidos não apenas como matéria-prima, material secundário e embalagem, mas também de produtos industrializados a serem submetidos a novo processo de industrialização (acabamento, acondicionamento, montagem etc.) para oportuna exportação”.

⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.221, p. 139-149, fev. 2014. p. 139. “O *drawback* é um regime aduaneiro especial que elimina a incidência de tributos na importação de insumos aplicados na fabricação, beneficiamento ou acondicionamento de produtos destinados à exportação”.

⁶ RATTI, Bruno. **Comércio internacional e câmbio**. 8. ed. São Paulo: Aduaneiras, 1994, apud CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 711. Nesse sentido: “No regime aduaneiro denominado *drawback*, por exemplo, tem-se a inexistência ou retorno, no todo ou em parte, dos direitos cobrados sobre a entrada de produtos estrangeiros no país, os quais serão objeto de reexportação no seu estado original, ou sobre a importação de matéria-prima ou produtos semimanufaturados, que serão utilizados na produção de artigos manufaturados nacionais a serem exportados. Seu objetivo precípua é promover o incremento das exportações, pela possibilidade de melhor colocação da produção nacional no mercado externo, o que evidentemente irá traduzir-se no desenvolvimento de determinados setores produtivos do país”.

⁷ BRASIL, Planalto. **Decreto-Lei nº 37 (de 18 de novembro de 1966)**. Brasília. DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.

§ 1º - A restituição de que trata este artigo poderá ser feita mediante crédito da importância correspondente, a ser ressarcida em importação posterior.

~~§ 2º - O regulamento estabelecerá limite mínimo para aplicação dos regimes previstos neste capítulo. (Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010) (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)~~

§ 3º - Aplicam-se a este artigo, no que couber, as disposições do § 1º do art.75.

O *drawback* está regulamentado pelo Decreto nº 6.759 (art. 383 e seguintes)⁸, e o *caput* do art. 383 (com redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) destaca que é um incentivo à exportação:

Art. 383. O regime de **drawback** é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades: (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Desta forma, conclui-se que o *drawback* é um incentivo fiscal à exportação de mercadorias industrializadas no país⁹. Destaca-se que esse incentivo fiscal é condicionado a exportação de mercadorias industrializadas, o que se diferencia de uma renúncia fiscal, que não se exige qualquer contraprestação dos contribuintes¹⁰.

Sobre o *drawback* como incentivo fiscal à exportação brasileira, Sacha Calmon Navarro Coelho, André Mendes Gaia e Patrícia Dantas, brilhantemente, lecionam:

O *drawback* representa atualmente um dos mais importantes incentivos às exportações brasileiras de produtos manufaturados, tendo ganhado força após o término dos subsídios fiscais às exportações no final da década de 1980. Seu fundamento normativo é o art. 78 do Decreto-lei nº 37/1966, [...]¹¹

Destarte, o *drawback*, regime aduaneiro especial, visa (finalidade): a) incentivar a exportação de mercadorias industrializadas no país; b) aumentar a competitividade das mercadorias industrializadas no país frente ao cenário internacional de comércio, tendo em vista que o preço da mercadoria exportada será mais competitivo, na medida em que haverá significativa desoneração tributária sobre os insumos importados; c) fomentar a indústria nacional; d) criar inúmeros empregos com carteira assinada dentro do cenário industrial brasileiro; e) buscar o superávit da balança comercial brasileira, uma vez que a mercadoria exportada possui maior valor agregado em comparação com os insumos importados.

⁸ BRASIL, Planalto. **Decreto nº 6.759 (de 05 de fevereiro de 2009)**. Brasília. DF: 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.

⁹ LOPES, Victor Bovarotti. **Drawback e a inexigibilidade de vinculação física**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2012. p. 22.

¹⁰ Idem. Ibid. p. 23. “O incentivo fiscal diferencia-se do benefício fiscal, que é uma mera renúncia fiscal não condicionada a qualquer contrapartida do contribuinte, beneficiado apenas por se enquadrar na situação que enseja tal benefício”.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. p. 139.

As finalidades do *drawback*, supracitadas, estão pacificadas na própria literatura jurídica. Nesse sentir, quanto à produção para exportação, geração de empregos e ganho de divisas cambiais (balança comercial), Victor Bovarotti Lopes assevera:

A produção no Brasil de mercadorias destinadas à exportação é uma atividade de interesse público, pois ela gera empregos e ganho de divisas cambiais para o país. Com o objetivo de estimular esta atividade, o Poder Público deixa de tributar a aquisição de insumos utilizados na fabricação de produtos exportados. Não há dúvida, portanto, de que o *drawback* é um incentivo fiscal.¹²

No tocante ao incentivo à exportação com redução dos custos de produção, Beatriz Veríssimo de Sena; e Sacha Calmon Navarro Coelho, André Mendes Gaia e Patrícia Dantas lecionam:

Dessa forma, o regime aduaneiro especial de *drawback* busca incentivar a exportação de produtos industrializados pela redução de custos dos insumos importados de modo a dispor para os exportadores matéria-prima industrializável com preços compatíveis com o mercado exterior.¹³

Sua finalidade é propiciar a redução dos custos tributários na industrialização de produtos que serão exportados, de forma a possibilitar ao empresário brasileiro competir, no mercado internacional, em igualdade de condições com seus concorrentes de outros países.¹⁴

Ainda, “Assim como o *drawback*, o entreposto industrial é concebido para atender os interesses da indústria nacional” (CARVALHO, 2011, p. 712)¹⁵.

Portanto, conclui-se que o *drawback* visa melhorar a economia nacional, com foco especial na indústria nacional e nas exportação de mercadorias industrializadas, o que configura um evidente caráter extrafiscal.

2.3 Drawback: natureza extrafiscal

No presente momento, após constatar que o *drawback* possui caráter extrafiscal, passar-se-á a analisar a extrafiscalidade e natureza extrafiscal do *drawback*.

Inicialmente, frisa-se que além da extrafiscalidade, existem os termos fiscalidade e parafiscalidade. Todavia, para o desenvolvimento desse trabalho, a parafiscalidade não será abordada, limitando-se o objeto de estudo à fiscalidade e a extrafiscalidade, este último com maior destaque.

¹² LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. p. 23.

¹³ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 428.

¹⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. p. 139.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 712.

A extrafiscalidade, a fiscalidade e a parafiscalidade são termos jurídicos estudados pela literatura jurídica, consistem em valores finalísticos impostos pelo Poder Legislativo à legislação tributária. No caso da fiscalidade, as normas jurídicas tributárias são voltadas para fins arrecadatórios, ou seja, inexistente qualquer interesse social, político ou econômico, o fim almejado pelo legislativo é aumentar os cofres públicos¹⁶.

Por outro lado, a extrafiscalidade configura-se quando as normas jurídicas tributárias são voltadas para fins não exclusivamente arrecadatórios, noutro sentir, existe interesse social, político ou econômico; esses interesses acarretam em tratamento jurídico-tributário diferenciado¹⁷; por exemplo, o IPI, por se tratar de um tributo que impacta diretamente na economia nacional e no setor industrial – caráter extrafiscal, não se sujeito ao princípio da anterioridade, nos termos do art. 150, § 1º, da CF¹⁸.

Sobre a extrafiscalidade, Paulo de Barros Carvalho, brilhantemente, assevera:

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo como corolário a mobilização dos capitais de investimento, canalizando aos diferentes setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo antes de mais nada função extrafiscal, transformaram-se no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento.¹⁹

Observa-se que o *drawback* possui fins de interesses econômicos, uma vez que a sua finalidade impacta diretamente na economia nacional, na medida em que incentiva às exportações, fomenta a indústria nacional, dentre outras finalidades, conforme visto acima. Essas finalidades transformam o *drawback* como forte instrumento regulatório da economia nacional, tendo em vista que se desonera consideravelmente a carga tributária sobre as

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 289-290. “Os signos *fiscalidade*, *extrafiscalidade* e *parafiscalidade* são termos usualmente empregados no discurso da Ciência do Direito, para representar valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando as categorias jurídicas postas à sua disposição. [...] Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva”.

¹⁷ Idem. Ibid. p. 290. “A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.”

¹⁸ BRASIL, Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. DF: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014. “Art. 150 – [...]. § 1º - § 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c*, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

mercadorias exportadas. Portanto, conclui-se que o regime aduaneiro especial *drawback* possui natureza extrafiscal.

2.4 *Drawback*-suspensão

Bem, como visto até o presente momento, o *drawback* é um regime aduaneiro especial, que consiste na desoneração tributária sobre a importação de insumos para industrialização para posterior exportação de mercadorias industrializadas; esse regime possui evidente caráter extrafiscal, na medida em que serve como forte instrumento regulatória da economia nacional, uma vez que sua finalidade basicamente é incentivar às exportações e fomentar a indústria nacional.

Desta forma, nesta oportunidade, tendo em vista que o *drawback* divide-se em três modalidades: suspensão, isenção e restituição; por delimitação do tema, o presente trabalho analisará especificamente o *drawback* na modalidade suspensão.

O *drawback* na modalidade suspensão foi instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66 (art. 78, inciso II)²⁰:

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

[...]

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

Atualmente, o *drawback*-suspensão está regulamentado pelo Decreto nº 6.759 (art. 383, inciso I, art. 386 e seguintes)²¹:

Art. 383. O regime de **drawback** é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades: (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I - suspensão - permite a suspensão do pagamento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado (Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 12, **caput**); (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

Art. 386. A concessão do regime, na modalidade de suspensão, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo ser efetivada, em cada caso, por meio do SISCOMEX.

²⁰ BRASIL, Planalto. **Decreto-Lei nº 37 (de 18 de novembro de 1966)**. Brasília. DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.

²¹ BRASIL, Planalto. **Decreto nº 6.759 (de 05 de fevereiro de 2009)**. Brasília. DF: 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.

§ 1º A concessão do regime será feita com base nos registros e nas informações prestadas, no SISCOMEX, pelo interessado, conforme estabelecido pela Secretaria de Comércio Exterior.

§ 2º O registro informatizado da concessão do regime equivale, para todos os efeitos legais, ao ato concessório de drawback.

§ 3º Para o desembaraço aduaneiro da mercadoria a ser admitida no regime, será exigido termo de responsabilidade na forma disciplinada em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 4º Quando constar do ato concessório do regime a exigência de prestação de garantia, esta só alcançará o valor dos tributos suspensos e será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações.

[...]

Art. 387. O regime de drawback, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem como da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não dispensa a observância das demais disposições desta Seção. (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Art. 388. O prazo de vigência do regime será de um ano, admitida uma única prorrogação, por igual período, salvo nos casos de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação, quando o prazo máximo será de cinco anos (Decreto-Lei nº 1.722, de 3 de dezembro de 1979, art. 4º, caput e parágrafo único).

Parágrafo único. Os prazos de que trata o caput terão como termo final o fixado para o cumprimento do compromisso de exportação assumido na concessão do regime.

Art. 389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Art. 391. A Secretaria de Comércio Exterior poderá estabelecer condições e requisitos específicos para a concessão do regime, inclusive a apresentação de cronograma de exportações.

Parágrafo único. Na hipótese de descumprimento das condições e dos requisitos estabelecidos, o regime poderá deixar de ser concedido nas importações subseqüentes, até o atendimento das exigências.

Art. 392. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior poderão, no âmbito de suas competências, editar atos normativos para a implementação do disposto nesta Seção.

O *drawback*-suspensão consiste no compromisso de exportar mercadorias, com o incentivo de importar insumos com suspensão de tributos (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o PIS/PASEP, Cofins, Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, Cofins-Importação) para industrialização²²⁻²³⁻²⁴⁻²⁵.

O *drawback*-suspensão admite a aquisição de mercadorias (insumos) com suspensão de tributos no mercado interno, essa modalidade configura-se como *drawback*-suspensão integrado²⁶. Entretanto, por delimitação do tema do presente trabalho, o foco do presente estudo será o *drawback*-suspensão sem a aquisição de mercadorias (insumos) no mercado interno.

Victor Bovarotti Lopes destaca que o *drawback*-suspensão possui 4 etapas, quais sejam: 1ª etapa (Pedido/Emissão de Ato Concessório); 2ª etapa (Aquisição dos Insumos com suspensão de tributos); 3ª etapa (Exportação dos produtos finais); e 4ª etapa (Baixa no Ato Concessório)²⁷.

Sobre o *drawback*-suspensão, Beatriz Veríssimo de Sena assevera:

Para usufruir do regime de *drawback* suspensão, as empresas industriais ou comerciais interessadas devem estar habilitadas em operar em comércio exterior nos termos, limites e condições estabelecidos na legislação pertinentes. O ingresso no regime é realizado mediante requerimento da empresa interessada, por intermédio do preenchimento do módulo específico *Drawback* do Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex). Quando do pedido, poderá ser exigida a apresentação de documentos adicionais que se façam necessários a análise da concessão do regime. É

²² LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. p. 28. “Na modalidade suspensão, o beneficiário do regime se compromete a realizar exportações de um ou mais produtos, em determinadas quantidades e valores, e obtém, com isso, o direito de adquirir, com suspensão de tributos, determinadas quantidades e valores de mercadorias necessárias para a sua fabricação, complementação ou acondicionamento”.

²³ Nesse sentido, quanto aos benefícios do *drawback*-suspensão: Idem. Ibid. p. 40. “Na modalidade suspensão, o regime de drawback permite a importação de mercadorias com suspensão de Imposto de Importação, IPI e PIS/COFINS-importação e a aquisição de mercadorias no mercado interno com suspensão de IPI e PIS/COFINS”.

²⁴ Ainda, quanto aos benefício

s do *drawback*-suspensão: Idem. Ibid. p. 41. “As importações de mercadorias sob o regime de drawback na modalidade suspensão também são beneficiadas com isenção do ICMS, conforme o disposto no Convênio CONFAZ nº 27/1990, condicionada esta isenção ao efetivo cumprimento do regime pelo beneficiário”.

²⁵ Por fim, quanto aos benefícios do *drawback*-suspensão: Idem. Ibid. p. 41. “As importações realizadas sob o regime de drawback são isentas do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), nos termos do art. 14, V, “c”, da Lei nº 10.893/2004. Este benefício se aplica a todas as modalidades e submodalidades do regime de drawback, com exceção do drawback para fornecimento no mercado interno”.

²⁶ Idem. Ibid. p. 28. “As mercadorias adquiridas com suspensão de tributos podem ser importadas ou adquiridas no mercado interno, de forma combinada ou não. Após a extensão da modalidade suspensão às aquisições de mercadorias no mercado interno, os atos administrativos que regulamentam essa modalidade passaram a denomina-la “drawback suspensão integrado”.

²⁷ Idem. Ibid. p. 28.

imprescindível que a interessada forneça os valores estimados para seguro, frete, comissão de agente, eventuais descontos e outras despesas.²⁸

Destarte, a empresa poderá realizar a operação de *drawback*-suspensão se estiver habilitada a operar em relações do comércio exterior pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

Ainda, insta salientar que para realizar a operação de *drawback*-suspensão, é necessária a comprovação de que a mercadoria importada (insumo) tenha relação com a mercadoria a ser exportada; essa comprovação é realizado por meio de laudos técnicos. O referido laudo técnico descreve o processo produtivo da mercadoria a ser exportada, ou seja, demonstra quais são os insumos (e a quantidade) utilizados na mercadoria a ser exportada, informa, ainda, se a existência de subprodutos ou resíduos com valor comercial e de perdas sem valor comercial²⁹.

Destaca-se, ainda, que o Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) poderá exigir, se necessário, que o laudo técnico, acima mencionado, seja elaborado por órgão especializado, a título exemplificativo, o Instituto Nacional de Tecnologia (INT)³⁰.

A empresa que deseja realizar a operação do *drawback*-suspensão, deve realizar pedido para a expedição do ato concessório, documento que determina as condições do regime *drawback*³¹.

Com fulcro no art. 388 do Decreto nº 6.759/2009 (acima exposto), o regime do *drawback*-suspensão tem prazo de vigência de um ano, podendo ser prorrogada por igual período, ou seja, a empresa deve exportar as mercadorias compromissadas no prazo de até um ano, entretanto, no caso de bens de capital de longo ciclo de fabricação, o prazo de vigência poderá ser de até cinco anos³²⁻³³.

²⁸ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 25.

²⁹ LOPES, Victor Boverotti. Op. cit. p. 29. “A utilização dos insumos na industrialização dos produtos exportados deve ser comprovada por meio de laudo técnico. O referido laudo técnico deve descrever o processo produtivo dos produtos a serem exportados e deve informar a existência de subprodutos ou resíduos com valor comercial e de perdas sem valor comercial. O laudo técnico deve informar, ainda, a quantidade de cada insumo utilizada na industrialização de cada unidade do produto final”.

³⁰ Idem. Ibid. p. 29. “O DECEX pode exigir que o referido laudo técnico seja elaborado por órgão especializado da Administração Pública Federal, como o Instituto Nacional de Tecnologia (INT), por exemplo”.

³¹ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 435. “Uma vez deferido o pedido, é lavrado documento denominado “Ato Concessório”, no qual são determinadas as condições do regime *drawback*”.

³² Nesse sentido: LOPES, Victor Boverotti. Op. cit. p. 30. “Após a emissão do ato concessório de *drawback*, a empresa habilitada tem um ano, prorrogável por igual período, para adquirir as mercadorias com suspensão de tributos e exportar os produtos finais nas quantidades e valores definidos no ato concessório. [...] No caso de mercadoria destinada à produção de bem de capital de longo ciclo de fabricação, a suspensão pode ser concedida por prazo compatível com o de fabricação e exportação do bem, até o limite de cinco anos”.

³³ Nesse sentido, também: SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. 435. “O prazo de validade do Ato Concessório de *Drawback* será compatibilizado com o ciclo produtivo do bem a exportar. O pagamento dos tributos

No tocante à importação das mercadorias, “Para o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, exige-se que o importador assine ‘termo de responsabilidade’ pelo reconhecimento dos tributos em caso de descumprimento do regime” (LOPES, 2012, p. 30)³⁴.

Com fulcro no art. 387 do Decreto nº 6.759/2009 (acima exposto), o *drawback*-suspensão poderá ser comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações e na relação entre as mercadorias a serem importadas e as mercadorias a serem exportadas (laudo técnico).

Victor Bovarotti Lopes destaca que “para fins de comprovação do adimplemento do regime, são consideradas tanto as exportações realizadas diretamente pela empresa, quanto as vendas no mercado interno realizadas com o fim específico de exportação” (LOPES, 2012, p. 30)³⁵.

Ainda, sobre as vendas realizadas com fim específico de exportação, salienta que “consideram-se vendidas com fim específico de exportação as mercadorias remetidas diretamente ao estabelecimento industrial da empresa beneficiária do regime de drawback para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora” (LOPES, 2012, p. 30)³⁶.

Sobre os procedimentos a serem adotados no *drawback*-suspensão, Victor Bovarotti Lopes assevera:

Nos REs registrados no SISCOMEX pela empresa beneficiária do regime ou por empresa comercial exportadora não constituída na forma do Decreto-Lei nº 1.248/1972 para amparar a exportação de mercadorias sob o regime de drawback, devem ser indicados o código de enquadramento da operação no regime de drawback e o número do ato concessório, para que o SISCOMEX considere tais REs para fins de comprovação do adimplemento do regime.³⁷

Caso, ao final do prazo concedido para a realização das exportações, exista saldo de mercadorias adquiridas com suspensão de tributos, não utilizadas na fabricação de produtos exportados, o beneficiário do regime deve adotar, em até trinta dias, uma das seguintes medidas: (i) Devolvê-las ao exterior ou reexportá-las; (ii) Destruí-las às suas expensas, sob controle aduaneiro; (iii) promover o seu despacho para consumo, mediante o recolhimento dos tributos suspensos e dos acréscimos moratórios devidos; ou (iv) entregá-las à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las.³⁸

incidentes na importação poderá, então, ser suspenso por prazo de até cinco anos, a depender do ciclo de produção. Poderá, ainda, ser concedida prorrogação do prazo de cumprimento do regime, desde que respeitado o limite de dois anos para a permanência da mercadoria importada no País, com suspensão dos tributos. Os prazos de suspensão de tributos terão como termo final a data limite estabelecida no Ato Concessório para a efetivação das exportações vinculadas ao Regime”.

³⁴ LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. 30.

³⁵ Idem. Ibid. p. 30.

³⁶ Idem. Ibid. p. 30.

³⁷ Idem. Ibid. p. 30.

³⁸ Idem. Ibid. p. 31.

Em até sessenta dias contados da data limite para a realização das exportações, a empresa beneficiária do regime deve solicitar a comprovação do adimplemento do ato concessório de drawback por meio do SISCOMEX mediante a opção “enviar para baixa”.³⁹

Diante disso, o SISCOMEX providenciará a transferência automática dos REs, DIs e notas fiscais devidamente vinculados ao regime para a análise do seu adimplemento.⁴⁰

[...] o contribuinte interessado nesse tipo de isenção deve requerê-la à autoridade administrativa competente apresentando a prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos exigidos para a sua concessão. Diante de tal comprovação, a autoridade competente emite um despacho concedendo ao contribuinte a isenção por ele pleiteada.⁴¹

Esse despacho, porém, não confere ao contribuinte direito adquirido à isenção, a qual pode ser revogada caso se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a sua concessão.⁴²

Na modalidade suspensão e isenção, o órgão que analisa as comprovações apresentadas pelo interessado no regime de drawback e emite o despacho concedendo a isenção de caráter individual é o DECEX. (...), enquanto na modalidade suspensão este despacho consiste na baixa do ato concessório pelo DECEX como devidamente cumprido pelo beneficiário.⁴³

No entanto, a revisão do cumprimento dos requisitos e do atendimento das condições para o aproveitamento do regime é realizada pela RFB.⁴⁴

Portanto, o *drawback*-suspensão é um regime aduaneiro especial, que se trata de um incentivo fiscal à economia nacional (exportações e indústria nacional), que possui diversos procedimentos específicos, e consiste no compromisso de exportar mercadorias com o incentivo de importar insumos com suspensão de tributos, incidentes sobre a importação, para industrialização (importação vinculada a exportação).

³⁹ Idem. Ibid. p. 31.

⁴⁰ Idem. Ibid. p. 31.

⁴¹ Idem. Ibid. p. 45.

⁴² Idem. Ibid. p. 45.

⁴³ Idem. Ibid. p. 45.

⁴⁴ Idem. Ibid. p. 45.

3 NORMA DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA *DRAWBACK*-SUSPENSÃO

Neste capítulo deste trabalho, passar-se-á a analisar a norma jurídica de isenção tributária e, posteriormente, a norma jurídica de isenção tributária do regime aduaneiro especial *drawback*, na modalidade suspensão.

3.1 Norma de isenção tributária

Inicialmente, antes de discorrer sobre norma jurídica de isenção tributária, faz-se necessário discorrer sobre a norma jurídica em sentido estrito. Destarte, toda norma jurídica é composta por um juízo hipotético-condicional; ou seja, havendo uma hipótese (antecedente), haverá uma consequência (consequente) (modais deônticos⁴⁵).

Nesse sentido, brilhantemente, Paulo de Barros Carvalho assevera:

*A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.*⁴⁶

Especificamente, no caso da norma jurídica de incidência tributária (regra matriz de incidência tributária), a literatura jurídica destaca que a hipótese e o consequente possuem critérios. Na hipótese, existe o critério material (comportamento humano: composta por um verbo e um complemento), o critério temporal (determinação temporal do comportamento humano) e o critério espacial (determinação espacial) – a hipótese caracteriza-se num comportamento humano em um determinado tempo e espaço. No consequente, existe o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo: as pessoas da relação jurídica tributária) e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)⁴⁷.

Destarte, as normas jurídicas de isenção tributária são regras de estrutura, e não normas comportamentais, ou seja, prescrevem a relação que as normas comportamentais

⁴⁵ Proibição, obrigatoriedade e permissão.

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 298.

⁴⁷ Idem. Ibid. p. 298-299. “Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescriptor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.”

devem manter entre si⁴⁸. Insta frisar que as normas jurídicas de isenção tributária (regras de estrutura) possuem uma hipótese (fato) e uma consequência (mandamento normativo); o consequente das regras comportamentais (de conduta) é um comando direcionado ao comportamento das pessoas; já, o consequente das regras de estrutura é um comando direcionado a outras normas⁴⁹.

Neste viés, as normas jurídicas de isenção tributária mutilam parcialmente um ou mais dos critérios da norma jurídica de incidência tributária (regra-matriz de incidência tributária); a mutilação é parcial, na medida em que se a mutilação de um critério da regra-matriz de incidência tributária fosse total, acarretar-se-ia na extinção da norma jurídica de incidência tributária⁵⁰⁻⁵¹.

A título exemplificativo, Paulo de Barros Carvalho narra uma hipótese de norma de isenção tributária com mutilação parcial do critério temporal com a atribuição do termo “suspensão”:

[...] Sai com *suspensão do imposto* a aguardente de cana, remetida em recipiente de capacidade superior a um litro, para industrialização ou comércio, pelo respectivo fabricante ou por atacadista, a estabelecimento industrial ou atacadista (legislação do IPI).

Ora, sabemos que o legislador do IPI toma o momento da saída como o critério temporal da hipótese de incidência desse imposto. Ao dizer que ocorre a saída e não nascem o fato e a obrigação correspondentes, terá comprometido a operatividade da regra-matriz, rigorosamente pela manipulação do condicionante de tempo [...]. Todavia, emprega a palavra *suspensão*, conquanto a realidade do fenômeno normativo continue a ser idêntica.⁵²

Sobre o tema da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho destoa:

⁴⁸ Idem. Ibid. p. 567. “Iniciemos por observar que as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. [...], enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).”

⁴⁹ Idem. Ibid. p. 567. “A distinção é relevantíssima. Ambas têm a mesma constituição interna: uma hipótese, descritora de um fato, e uma consequência, que é o mandamento normativo. Só que, nas regras de conduta, o consequente ou prescritor expede um comando voltado ao comportamento das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, enquanto nas regras de estrutura o comportamento atinge outras normas, e não a conduta, diretamente considerada.”

⁵⁰ Idem. Ibid. p. 568. “Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, *parcialmente*. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.”

⁵¹ Nesse sentido: SENA. Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 431. “A isenção é regra de estrutura que investe contra um ou mais critérios de incidência tributária, mutilando-o parcialmente de modo a reduzir o campo de incidência das normas tributárias”.

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 572.

Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que se falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fática encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se.⁵³

Como já dissemos, é uma fórmula inibitória da operatividade funcional da regra-matriz, de tal forma que, mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não se poderá instalar à míngua de objeto. [...]⁵⁴

Nesse sentido, ainda sobre a isenção tributária, brilhantemente, Leandro Paulsen assevera:

A **isenção**, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo.⁵⁵

A isenção tributária, todavia, não pode ser confundida com a não incidência, pois a norma jurídica de isenção tributária decorre de lei, por força expressa do art. 150, § 6º, da Constituição Federal⁵⁶, e mutila a norma jurídica de incidência tributária, logo, existe o pressuposto da existência de norma jurídica de incidência tributária; já, a não incidência é a não eleição, pelo Poder Legislativo, de determinada hipótese fática para criar a relação jurídica tributária (regra-matriz de incidência tributária).

Nesse sentido, é o ensinamento de Leandro Paulsen:

Não incidência x isenção. A isenção decorre, sempre, de lei que regule **exclusivamente** a matéria ou o correspondente tributo, conforme exigência expressa do art. 150, § 6º, da Constituição Federal. A não incidência, por sua vez, decorre da simples ausência de subsunção do fato em análise à norma tributária impositiva e, por isso, independe de previsão legal, o que aliás, seria impertinente.⁵⁷

⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 599.

⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 573.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 192.

⁵⁶ BRASIL, Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. DF: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014. “Art. 150 – [...] § 6º - § 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

⁵⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 175.

Ainda, a isenção tributária, também, não pode ser confundida com a imunidade tributária, pois, a última é norma jurídica de estrutura constitucional e determina condutas aos entes políticos tributantes (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) limitando sua atuação tributante, noutro sentir, estabelecem hipóteses de incompetência tributária; já a isenção tributária é norma jurídica de estrutura infraconstitucional e, conforme visto acima, mutila parcialmente a norma jurídica de incidência tributária, decorrente de lei, expedida pelo próprio ente tributante.

Sobre a diferenciação entre isenção tributária e imunidade tributária, Leandro Paulsen, novamente, assevera:

Imunidade x isenção. A imunidade é norma negativa de competência constante do texto constitucional. A isenção, por sua vez, emana do ente tributante que, tendo instituído um tributo no exercício da sua competência, decide abrir mão de exigí-lo de determinada pessoa ou determinada situação.⁵⁸

Observa-se que a isenção tributária possui clara natureza extrafiscal, na medida em que a desoneração tributária impacta diretamente na economia nacional, por exemplo, se as vendas de automóveis caírem significativamente, a fim de fomentar a vendas de novos automóveis e evitar demissões em massa, a União poderá expedir lei, determinando a isenção tributária do IPI sobre determinados automóveis.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho, em que pese considerar as questões econômicas e sociais não jurídicas, não ignora a força da extrafiscalidade das normas de isenção tributária:

O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, em que vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. São problemas alheios à especulação jurídica, é verdade, mas formam um substrato axiológico que, por tão próximo, não se pode ignorar.⁵⁹

A literatura jurídica, com fundamento no Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966 (art. 176 e art. 179)⁶⁰, classifica as normas jurídicas de isenção tributária em duas

⁵⁸ Idem. Op. cit. p. 175.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 575

⁶⁰ BRASIL, Planalto. **Lei nº 5.172 (de 25 de Outubro de 1966)**. Brasília. DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014. “**Art. 176** - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. **Parágrafo único.** A isenção

modalidades distintas: geral e condicionada. Sobre o tema, frisa-se o entendimento de Paulo de Barros Carvalho:

A isenção pode ser concedida em caráter geral, isto é, independentemente de expedientes da Administração, ou sob condição de controle administrativo, em que o agente público competente apreciará o preenchimento dos requisitos básicos que a lei ou o contrato (nos termos da lei) estipular. Na segunda hipótese, como firma o art. 179 (CTN), o interessado deverá requerer, fazendo a prova do seu enquadramento nos pressupostos legais.⁶¹

Logo, a isenção tributária em caráter geral não exige condição e/ou requisitos impostos aos contribuintes; já, ao contrário, a isenção tributária em caráter condicionado exige condição e/ou requisitos impostos aos contribuintes.

Portanto, com fundamento no art. 179 do Código Tributário Nacional, a isenção tributária condicionada é efetivada, nos casos concretos, por despacho da autoridade administrativo (ato administrativo), em requerimento feito pelos interessados, que devem demonstrar a condição e/ou requisitos exigidos pela lei⁶².

3.2 Norma de isenção tributária: *drawback*-suspensão

Ante o que foi exposto até o presente momento, considerando que o *drawback*-suspensão consiste no compromisso de exportar mercadorias, com o incentivo fiscal sobre a importação de insumos para a industrialização com a suspensão de tributos, com fulcro no art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/66 e art. 383, I, do Decreto nº 6.759; o *drawback*-suspensão é uma norma jurídica de isenção tributária condicional (importação vinculada à exportação), a título precário, apenas havendo caráter definitivo quando houver a exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório⁶³.

pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares. **Art. 179** - A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão. [...]”.

⁶¹ Idem. Ibid. p. 578.

⁶² Sobre a possibilidade da administração pública, de ofício, reformar o ato administrativo que concedeu a isenção tributária, nas hipóteses de descumprimento das condições e/ou requisitos exigidos por lei: Idem. Ibid. p. 578. “[...] Como é inerente aos atos administrativos dessa índole, o que concede ou reconhece a isenção não gera direito adquirido (CTN, art. 179, § 2º), podendo ser reformado, de ofício, toda vez que se verificar o descumprimento das condições ou dos requisitos estipulados na lei.”.

⁶³ Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. p. 141. “O *drawback*-suspensão consiste em verdadeira espécie de isenção tributária condicional, que é concedida a título precário, tornando-se definitiva com a exportação dos produtos finais elaborados a partir das mercadorias trazidas ao País sob o seu manto. Caso não se implemente o evento futuro e incerto (exportação), tornam-se exigíveis os tributos em relação aos quais houve suspensão da cobrança.”.

Nesse sentir, Beatriz Veríssimo de Sena assevera que “Acompanhamos, assim, a posição da maioria da doutrina no sentido de que o *drawback* suspensão é, na verdade, hipótese de isenção tributária, ainda que condicionada” (SENA, 2013, p. 431)⁶⁴⁻⁶⁵.

Sendo o *drawback*-suspensão uma norma de isenção tributária condicionada, com fulcro no art. 179 do Código Tributário Nacional, é necessário a concessão por ato administrativo (despacho da autoridade administrativa), qual seja, o ato concessório do *drawback*⁶⁶⁻⁶⁷. Destarte, a isenção no *drawback*-suspensão é feita pelo ato concessório, condicionada a efetiva exportação posterior de mercadorias industrializadas para obter definitividade.

Conforme exposto acima, a norma jurídica de isenção tributária mutila um ou mais critérios (hipótese ou conseqüente) da norma jurídica de incidência tributária; no caso do presente estudo, a norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão mutila o critério temporal dos tributos incidentes sobre a importação.

No *drawback*-suspensão, entram (importação) com suspensão os tributos sobre a importação, com o compromisso do interessado exportar mercadorias industrializadas. Ora, sabe-se que o legislador dos tributos incidentes sobre a importação (Imposto sobre Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação) tomou o momento da entrada (importação) das mercadorias (insumos) como o critério temporal da hipótese de incidência desses tributos. E, por analogia ao exposto acima por Paulo de Barros Carvalho, ao dizer que ocorre a entrada e não nascem o fato e as obrigações correspondentes, terá comprometido a operatividade da norma jurídica de incidência tributária, pela mutilação do tempo.

Sobre a norma de isenção do *drawback*-suspensão e a mutilação do critério do critério temporal, eis o entendimento da literatura jurídica:

⁶⁴ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 431.

⁶⁵ Ainda, a autora arremata: Idem. Ibid. p. 432. “Assim, no *drawback* suspensão a manutenção da isenção é condicionada à comprovação do posterior cumprimento do ato concessório. Em outras palavras, o regime aduaneiro especial *drawback* suspensão consiste na suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante o compromisso de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação. Trata-se, portanto, de ato jurídico celebrado sob condição resolutória, em que o evento futuro e incerto consiste no adimplemento do compromisso de exportar o produto resultante da industrialização da matéria-prima importada conforme condições estabelecidas no ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior (Secex).”

⁶⁶ Nesse sentir: Idem. Ibid. p. 433. “[...] Além disso, por não possuir natureza de isenção em caráter geral, o *drawback* suspensão deve ser concedido mediante despacho de autoridade administrativa, a teor do art. 179 do CTN.”

⁶⁷ Nesse sentido, também: LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. 45. “[...], o incentivo fiscal concedido através do regime de *drawback* caracteriza-se como uma isenção de caráter individual, concedida na forma do art. 179, do CTN.”

Assim, é forçoso reconhecer que a “suspensão” sob condição resolutive prevista no *drawback* recai, na verdade, sobre o critério temporal, desconstruindo-o. Isso porque o fato gerador somente ocorrerá se descumprida a condição resolutive. Se o contribuinte, pelo contrário, cumprir todos os pressupostos legais para fruição do *drawback*, não se caracterizará no tempo o fato gerador nem o crédito, porque suprimido o critério temporal.

A isenção prevista no *drawback* suspensão incide, portanto, sobre o elemento temporal da regra matriz dos impostos incidentes sobre as operações de importar, retirando-se condição de exigibilidade. Isso porque no *drawback* suspensão prevê-se que o fato gerador ocorrerá, por ficção, se e quando a mercadoria foi nacionalizada.⁶⁸

Destacadas essas hipóteses, conclui-se que a suspensão se dá no critério temporal da norma tributária. Assim sendo, estamos diante de uma isenção tributária, haja vista a inexistência de fato gerador em decorrência de expressa disposição legal. [...]

O critério temporal da hipótese de incidência impõe o momento escolhido pelo legislador para se reputar ocorrida a ação descrita no critério material. Sem o critério temporal não há ocorrência de fato gerador. Se a suspensão sob condição resolutive recair sobre o critério temporal é forçoso concluir que o fato gerador apenas ocorrerá caso se verifique o implemento da condição resolutive, por exemplo, no instante em que o contribuinte deixou de exportar.⁶⁹

Em suma, a norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão é uma norma jurídica de isenção tributária condicionada (condição: importação de insumos vinculado a exportação de mercadorias industrializadas), concedida por meio de ato concessório (despacho da autoridade administrativa), com fulcro no art. 179 do CTN, que mutila parcialmente as normas jurídicas de incidência tributária dos tributos incidentes sobre a importação (critério temporal).

⁶⁸ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 432-433.

⁶⁹ DINIZ, Guilherme Soares. Drawback-Suspensão para Fornecimento no Mercado Interno: natureza jurídica, requisitos e condições. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.173, p. 75-84, fev. 2010, p. 77-78.

4 DESNECESSIDADE DE VINCULAÇÃO FÍSICA

No presente momento, para a boa compreensão do estudo, passar-se-á a analisar a exigência fazendária da vinculação física no *drawback*-suspensão e, posteriormente, demonstrar-se-á as críticas sobre essa exigência fazendária.

4.1 Exigência de vinculação física (entendimento fazendário)

A fiscalização federal (Receita Federal do Brasil – órgão fazendário) possui o entendimento de que, para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão, é necessária a vinculação física entre as mercadorias (insumos) adquiridas (importados) e as mercadorias (industrializadas) exportadas⁷⁰⁻⁷¹⁻⁷².

Sobre a exigência de vinculação física, Victor Bovarotti Lopes, brilhantemente, assevera:

Retomando a análise do entendimento defendido nas autuações fiscais e decisões administrativas já emitidas, nota-se que foi defendido, com base no art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/1966, que, na modalidade suspensão, as mercadorias adquiridas com suspensão de tributos devem ser, elas próprias, utilizadas na fabricação dos produtos finais exportados por meio dos REs vinculados ao regime. De acordo com tal entendimento, não é admissível que os produtos exportados através dos REs vinculados ao regime pela empresa tenham sido fabricados a partir de outras mercadorias que não aquelas importadas com suspensão de tributos.⁷³

Como citado por Victor Bovarotti Lopes “[...] a vinculação física decorre da interpretação literal do art. 78, do Decreto-Lei nº 37/1966, que deve ser observada nos termos do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, [...]” (LOPES, 2012, p. 56).

⁷⁰ LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. p. 55. “Há muitos anos, a fiscalização federal defende a tese de que a vinculação física entre mercadorias adquiridas e produtos finais exportados, por meio das operações vinculadas ao regime de *drawback*, é um dos requisitos a serem comprovados para o aproveitamento do regime. Com base neste entendimento, grande parte das empresas que se beneficiaram do regime de *drawback* sofreram autuações para a exigência dos tributos que deixaram de ser recolhidos, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício.”

⁷¹ Nesse sentido, também: SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. 435-436. “O “princípio da vinculação física” é o nome dado pela jurisprudência administrativa fiscal para a exigência realizada de comprovar-se a utilização do insumo efetivamente importado no processo de produção da mercadoria a ser exportada. Em outras palavras, trata-se da necessidade de demonstração de que os exatos produtos importados – nem mais, nem menos – foram integralmente utilizados no processo de produção da mercadoria a ser exportada, independentemente da qualidade de tais produtos”.

⁷² Ainda, nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. 143. “Para atestar o cumprimento das regras do *drawback*-suspensão, o Fisco federal tem exigido a vinculação física entre os produtos importados e os bens exportados. É dizer: estes últimos devem ser necessariamente produzidos com os insumos que foram trazidos ao País sob o manto do benefício fiscal. [...]”.

⁷³ LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. p. 56.

Os auditores fiscais da Receita Federal do Brasil (administração fazendária federal), a fim de cumprir o entendimento fazendário do princípio da vinculação física, em procedimentos fiscalizatórios do ato concessório do *drawback*-suspensão, intimam as empresas fiscalizadas para apresentar diversos documentos, tais como, documentos de processos de importação e exportação vinculados ao ato concessório, planilhas contendo as operações de importações e exportações, laudos técnicos de produção referente a cada mercadoria fabricada pela empresa fiscalizada, fichas de controle de estoque das mercadorias importadas, notas fiscais de venda das mercadorias exportadas, dentre outros.

Ainda, sobre o processo fiscalizatório, Victor Boverotti Lopes arremata:

Para realizar tal verificação, a fiscalização costuma elaborar uma tabela para analisar a evolução das entradas de insumos e das saídas de produtos finais promovidas através das DIs e dos REs vinculados ao regime.⁷⁴

Diante do exposto acima, conclui-se que, com o intuito de verificar o cumprimento do suposto requisito da vinculação física, as autoridades fiscais federais ora analisam apenas a evolução das entradas de insumos importados/adquiridos no mercado interno e das saídas de produtos finais promovidas por meio das operações vinculadas ao regime pela empresa beneficiária, ora vão além, realizando uma auditoria do seu processo produtivo.

[...] Vale mencionar que, em alguns casos, por não ter acesso a documentos internos das empresas beneficiárias do regime de *drawback* que permitam a realização da auditoria do processo produtivo na forma acima descrita, as autoridades fiscais federais simplesmente presumem o descumprimento da vinculação física e exigem a totalidade dos tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da aplicação do regime. Nesses casos, as autoridades fiscais federais alegam que o ônus da prova do cumprimento do referido requisito é do beneficiário do regime de *drawback* e que, não possuindo ele controles que permitam comprovar o atendimento do referido requisito, é de se presumir o seu descumprimento.⁷⁵

Portanto, a vinculação física é exigência fazendária federal para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão (requisito), sendo fruto de uma interpretação “literal” do art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/66; e quando o fisco federal constata que a vinculação física não foi satisfeita, realiza o lançamento tributário (auto de infração) dos tributos que não foram exigidos, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício.

4.2 Desnecessidade da vinculação física no *drawback*-suspensão

Por fim, no presente momento, passar-se-á a estabelecer as críticas à exigência fazendária da vinculação física (interpretação finalística, fungibilidade das mercadorias

⁷⁴ Idem. Ibid. p. 57.

⁷⁵ Idem. Ibid. p. 60.

importadas e violação à princípios jurídicos), como um requisito para o adimplemento do *drawback*-suspensão.

4.2.1 Vinculação física e a interpretação finalística

A interpretação finalística (teleológica) busca a finalidade da norma, ou seja, a atividade hermenêutica é direcionada ao cumprimento da finalidade almejada pela norma jurídica interpretada.

Nesse sentir, a exigência fazendária federal da vinculação física não se coaduna com os fins almejados pela norma jurídica de isenção tributária do *drawback*-suspensão⁷⁶, haja vista que se cria empecilhos desnecessários para o adimplemento do ato concessório, uma vez que as empresas precisarão ter controle de estoque diferenciado (ter um estoque para os produtos adquiridos sob o regime *drawback*-suspensão e um estoque de produtos adquiridos no mercado interno), vincular cada insumo ao seu produto industrializado; essas medidas aumentam ainda mais a burocratização nos procedimentos para o incentivo fiscal para exportação, ainda, aumentam também o preço dos produtos industrializados, vez que os custos aumentarão.

Logo, os empecilhos criados pela exigência de vinculação física desestimula o uso do regime aduaneiro especial *drawback*-suspensão, impedindo-se que as finalidades almejadas pelo referido regime sejam alcançadas⁷⁷.

Portanto, utilizando-se da interpretação finalística (teleológica), a exigência fazendária da vinculação física é desnecessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão.

4.2.2 Vinculação física e os princípios jurídicos violados

O princípio da legalidade em matéria tributária exige que toda obrigação deve ser prevista em lei; nesse sentir, a exigência fazendária federal da vinculação física viola o princípio da legalidade em matéria tributária, na medida em que inexistente determinação

⁷⁶ Finalidades do *drawback*-suspensão: a) melhorar a economia nacional, b) incentivar à exportação de mercadorias industrializadas, c) fomentar a indústria nacional, d) gerar empregos, e) buscar o superávit da balança comercial.

⁷⁷ Idem. Ibid. p. 102-103. “O resultado de tudo isso, é um imenso desestímulo à utilização do regime de *drawback* e o maior prejudicado com isso é o país, pois se uma empresa não pode produzir no Brasil os produtos destinados ao abastecimento do mercado internacional porque aqui a utilização do regime de *drawback* é dificultada, certamente, tais produtos podem ser produzidos em outro país onde esta dificuldade não exista.”.

expressa de manter controle interno para satisfazer a vinculação física, exigida pelo fisco federal.

Nesse sentido, sobre a violação ao princípio da legalidade, eis o entendimento de Victor Bovarotti Lopes:

De acordo com o CTN, portanto, a obrigação tributária acessória pode ser estabelecida tanto pela lei, em sentido estrito, quanto pelas normas regulamentares que disciplinem a arrecadação e a fiscalização de tributos.⁷⁸

Conforme mencionado acima, no entanto, nenhuma das normas que disciplinam o regime de drawback, seja em nível legal, seja em nível regulamentar, prevê que o beneficiário do regime deva manter controles internos para comprovar o cumprimento do suposto requisito da vinculação física. Consequentemente, não há previsão de quais e como devem ser esses controles.⁷⁹

Desse modo, aqueles que, desconsiderando as razões de segurança jurídica, isonomia, impessoalidade, finalidade e proporcionalidade expostas acima, entendam que a vinculação física é um requisito para o aproveitamento do regime de drawback, devem reconhecer que sua comprovação só poderia ser exigida através dos documentos fiscais cuja emissão e manutenção são determinadas pela legislação tributária.⁸⁰

As autoridades federais não podem exigir das empresas beneficiárias do regime de drawback a emissão de documentos fiscais não previstos na legislação tributária e, diante da não apresentação de tais documentos, simplesmente presumir o descumprimento do suposto requisito da vinculação física.⁸¹

Portanto, em atendimento ao princípio da legalidade em matéria tributária, a exigência fazendária da vinculação física é desnecessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão.

Além do mais, a exigência fazendária federal da vinculação física não se coaduna com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, quando o compromisso de exportação é cumprido, na medida em que a referida exigência configura-se como excesso de formalismo para a obtenção do incentivo fiscal tributário; e esse excesso de formalismo (burocracia) dificulta a atuação das empresas no adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão, o que inviabiliza a realização dos fins almejados pelo referido regime aduaneiro especial.

Bem, conforme visto acima, para satisfazer a exigência fazendária da vinculação física, as empresas precisam ter um controle interno com dois estoques distintos de bens

⁷⁸ Idem. Ibid. p. 87.

⁷⁹ Idem. Ibid. p. 87.

⁸⁰ Idem. Ibid. p. 88.

⁸¹ Idem. Ibid. p. 88.

fungíveis, um para insumos adquiridos sob o regime do *drawback* e o outro para insumos adquiridos sem o regime do *drawback*; sendo totalmente irrazoável e desproporcional⁸².

Assim, sobre a violação ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, eis o entendimento da literatura jurídica:

Entendemos que a dispensa da vinculação física entre o insumo e o produto final exportado é harmônica aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, desde que cumpridos os compromissos de exportação. [...].⁸³

[...] A aceitação da fungibilidade, ou seja, da desvinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, é medida que atende aos três elementos da proporcionalidade. Em primeiro lugar, é *adequada* porquanto promove o fim institucionalizado pela norma que concede o benefício, que é o de viabilizar a exportação do produto nacional em condições de competitividade frente à concorrência internacional. Ademais, a fungibilidade é, também, *necessária*, uma vez que a comprovação da vinculação física pode ser demasiadamente gravosa para o contribuinte (exigindo investimentos para construção de estoques apartados), podendo tornar desvantajosa a eleição do regime de *drawback*. Por fim, a fungibilidade é *proporcional no sentido estrito*, já que a promoção da finalidade do benefício (o incentivo à exportação) não acarreta nenhuma restrição a direitos fundamentais (não implica prejuízos à concorrência interna). Muito pelo contrário, ela os efetiva, já que promove a igualdade entre os agentes econômicos nacionais e internacionais, desonerando os primeiros. A Premissa de que o País deve exportar mercadorias ao invés de tributos (embutidos nos preços dos bens) é dogma do comércio internacional.⁸⁴

[...] conclui-se que a exigência do requisito da vinculação física pelas autoridades fiscais federais é contrária à finalidade almejada pela lei e não passa pelos crivos do princípio da proporcionalidade, posto que é: **(i) inadequada** ao fim colimado de estimular a produção no Brasil de produtos destinados ao mercado externo; **(ii) desnecessária**, pois o cumprimento desse requisito não é necessário para garantir que os benefícios concedidos através do regime de *drawback* correspondam na medida exata as operações beneficiadas; e **(iii) desproporcional**, pois o cumprimento desse requisito é extremamente gravoso às empresas beneficiadas e prejudicial ao aproveitamento do incentivo fiscal para apenas evitar um eventual ganho de fluxo de caixa pelas empresas beneficiadas na modalidade suspensão.⁸⁵

Portanto, em atendimento ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, a exigência fazendária da vinculação física é desnecessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão.

⁸² COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. p. 145. “Além disso, o postulado da razoabilidade exige do legislador e do intérprete a observância às circunstâncias fáticas a que a norma se destina (dever de congruência). Há situações em que a vinculação física é medida desarrazoada que impõe ao contribuinte a adoção de medidas onerosas, como a exigência de manutenção de dois estoques distintos para manutenção de um mesmo produto, apenas diferente na origem de fabricação (sendo um importado com suspensão e outro adquirido no mercado interno, por exemplo).”.

⁸³ Idem. Ibid. p. 145.

⁸⁴ Idem. Ibid. p. 145-146.

⁸⁵ LOPES, Victor Boverotti. Op. cit. p. 86.

4.2.3 Vinculação física e a fungibilidade das mercadorias importadas

Por fim, a exigência fazendária federal da vinculação física não é necessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão em razão da fungibilidade das mercadorias (insumos) importados.

As mercadorias (insumos) importados, em regra, são bens fungíveis⁸⁶, ou seja, com fulcro no art. 85 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil)⁸⁷, podem ser substituídos por outros insumos (adquiridas sem o incentivo tributário do *drawback*-suspensão) de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Sobre a fungibilidade das mercadorias (insumos) importadas e o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão, brilhantemente, Beatriz Veríssimo de Sena assevera:

Ora, a troca de bens fungíveis entre si no cumprimento de uma obrigação não descaracteriza o seu adimplemento. Com efeito, uma vez compromissada a importação de insumos fungíveis, por sua própria natureza, seria possível sua substituição por outro da mesma qualidade e na mesma qualidade sem prejuízo da relação obrigacional perpetrada entre contribuinte e a Fazenda Pública para fins de contratação de *drawback*. A natureza do bem produzido continuará a mesma.⁸⁸

Ainda, o art. 17 da Lei nº 11.774/2008⁸⁹ (redação dada pela Lei nº 12.350/2010) reconhece expressamente a fungibilidade das mercadorias importadas pelo regime aduaneiro especial do *drawback*-suspensão⁹⁰⁻⁹¹.

⁸⁶ Nesse sentido: Idem. Ibid. p. 95. “As mercadorias adquiridas sob o regime de *drawback*, utilizadas na fabricação de produtos exportados, são bens fungíveis.”

⁸⁷ BRASIL, Planalto. **Lei nº 10.406 (de 10 de janeiro de 2002)**. Brasília. DF: 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014. “Art. 85 – São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

⁸⁸ SENA, Beatriz Veríssimo de. Op. cit. p. 440.

⁸⁹ BRASIL, Planalto. **Lei nº 11.774 (de 17 de setembro de 2008)**. Brasília. DF: 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/L11774.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014. “Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).”

⁹⁰ Nesse sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Op. cit. 148. “Frente aos constantes apelos do setor industrial, o legislador federal mitigou expressamente o princípio da vinculação física, em favor da fungibilidade, por meio da Lei nº 12.350/2010, que alterou o art. 17 da Lei nº 11.774/2008, [...] O dispositivo legal que pende de regulamentação para produzir efeitos, foi introjetado no Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 8.010/2013: [...]”

⁹¹ Nesse sentido: LOPES, Victor Bovarotti. Op. cit. 97. “Com a edição da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, que alterou a redação do art. 17, da Lei nº 11.774/2008, foi reconhecida expressamente a fungibilidade entre as mercadorias adquiridas com suspensão de tributos e as mercadorias sem suspensão de tributos para fins de industrialização dos produtos finais a serem exportados sob o regime de *drawback*.”

Portanto, em razão da fungibilidade das mercadorias (insumos) importadas, a exigência fazendária da vinculação física é desnecessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão.

5 CONCLUSÃO

O regime aduaneiro especial possui tratamento diferenciado sob o viés tributário, na medida em que a importação de mercadorias é realizada para posterior reexportação; esse tratamento diferenciado consiste na desoneração tributária dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior.

O *drawback* é um regime aduaneiro especial, instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/2009, e consiste num regime aduaneiro que elimina a incidência tributária sobre a importação de mercadorias (insumos) com a condição de realizar a exportação de mercadorias industrializadas, ou seja, trata-se de uma desoneração tributária na importação vinculada a um compromisso de exportação. O *drawback* tem como finalidade: a) incentivar a exportação; b) aumentar a competitividade das mercadorias industrializadas no país; c) fomentar a indústria nacional; d) gerar empregos; e) buscar o superávit da balança comercial brasileira. Logo, conclui-se que o *drawback* possui evidente natureza extrafiscal.

O *drawback-suspensão* é uma modalidade do *drawback*, instituído pelo art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo art. 383, inciso I, e art. 386 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009, e consiste no compromisso de exportar mercadorias, com o incentivo de importar insumos com suspensão de tributos (II, IPI-Importação, PIS/PASEP, Cofins, PIS/PASEP-Importação e a Cofins-Importação) para industrialização.

Destaca-se que apenas pode realizar a operação de *drawback-suspensão* quem estiver habilitado a operar em relações do comércio exterior pelo Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex); ainda, é necessário demonstrar a relação do insumo importado com a mercadoria (industrializada) exportada por meio de laudos técnicos do processo produtivo. Em regra, com fulcro no art. 388 do Decreto nº 6.759/2009, tem-se que o *drawback-suspensão* tem prazo de vigência de um ano, podendo ser prorrogada por igual período, ou, no caso de bens de capital de longo ciclo de fabricação, o prazo de vigência pode ser de até cinco anos. Por fim, o *drawback-suspensão* possui outros procedimentos, que estão regulados no Decreto nº 6.759/09.

Conclui-se, também, que a norma de isenção tributária é uma regra de estrutura, ou seja, o conseqüente é um comando direcionado a outras normas; assim, as normas jurídicas de isenção tributária mutilam parcialmente um ou mais critérios da norma jurídica de incidência tributária (regra-matriz de incidência tributária). Destaca-se que a mutilação é parcial, pois se fosse total, acarretar-se-ia na extinção da norma jurídica de incidência tributária. Frisa-se,

também, que a norma de isenção tributária decorre de lei, com fulcro no art. 150, § 6º, da Constituição Federal.

Ante o exposto, conclui-se que o *drawback*-suspensão é uma norma jurídica de isenção tributária condicional, é condicional pois se realiza importação vinculada à exportação, a título precário, somente havendo definitividade quando houver a exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório. Ainda, sendo isenção tributária condicionada, com fulcro no art. 179 do CTN, é necessário a concessão por ato concessório (despacho da autoridade administrativa). Ainda, destaca-se que a norma de isenção tributária do *drawback*-suspensão mutila parcialmente o critério temporal das normas jurídicas de incidência tributária dos tributos que incidem sobre a importação de mercadorias (insumos).

A exigência fazendária da vinculação física, decorre de uma interpretação “literal” do art. 78, II, do Decreto-Lei nº 37/66 pela Receita Federal do Brasil, e no âmbito fiscalizatório, quando o fisco federal constata que a vinculação física não foi satisfeita, realiza o lançamento tributário dos tributos que não foram exigidos, com acréscimo de juros de mora e multa de ofício, ou seja, lavra autos de infração.

Por fim, conclui-se que a exigência fazendária da vinculação física é desnecessária para o adimplemento do ato concessório do *drawback*-suspensão, utilizando-se da interpretação finalística (teleológica); em atendimento ao princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e do princípio da legalidade; e em razão da fungibilidade das mercadorias (insumos) importados.

O afastamento da referida exigência por utilização de uma interpretação finalística garante que o *drawback*-suspensão tenha sua finalidade, basicamente, incentivar às exportações e fomentar a indústria nacional, alcançada.

O afastamento da referida exigência por aplicação do princípio da legalidade se dá porque inexistente determinação expressa de manter controle interno para satisfazer a exigência da vinculação física. O afastamento da referida exigência por aplicação do princípio da proporcionalidade e da razoabilidade se dá porque os empecilhos ocasionados pela vinculação física, quais sejam, controle interno para satisfazer a exigência da vinculação e distinção de estoques entre insumos adquiridos sob o regime do *drawback* e insumos adquiridos sem o regime do *drawback*, são desproporcionais e irrazoáveis.

O afastamento da referida exigência, por fim, se dá porque as mercadorias (insumos) importadas são fungíveis, ou seja, podem ser substituídas por quaisquer mercadorias (insumos), da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno ou no exterior.

REFERÊNCIAS

- BRASIL, Planalto. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília. DF: 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- _____. **Decreto-Lei nº 37 (de 18 de novembro de 1966)**. Brasília. DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- _____. **Decreto nº 6.759 (de 05 de fevereiro de 2009)**. Brasília. DF: 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- _____. **Lei nº 5.172 (de 25 de Outubro de 1966)**. Brasília. DF: 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- _____. **Lei nº 10.406 (de 10 de janeiro de 2002)**. Brasília. DF: 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- _____. **Lei nº 11.774 (de 17 de setembro de 2008)**. Brasília. DF: 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/L11774.htm. Acesso em: 17 de mar. 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011
- _____. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro; MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física ente os insumos importados com o benefício e os produtos finais posteriormente exportados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.221, p. 139-149, fev. 2014.
- LOPES, Victor Boverotti. **Drawback e a inexigibilidade de vinculação física**. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2012.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013
- _____. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- SENA, Beatriz Veríssimo de. O princípio da vinculação física no drawback suspensão. **Revista dos Tribunais (São Paulo)**, São Paulo, v. 102, n. 932, p. [425]-443, jun. 2013.