



EFEITOS JURÍDICOS DO DESCUMPRIMENTO DO *DRAWBACK* - TRIBUTOS E PENALIDADES

*Solon Sehn*¹

1. Introdução

O “drawback” constitui o mais relevante instrumento fiscal de estímulo à exportação. O seu efeito é potencializado na proporção direta da complexidade e do índice de valor agregado da atividade industrial. Daí a sua importância no desenvolvimento econômico nacional, fato que, já no Século XVIII, foi ressaltado por Adam Smith, na obra “Uma investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações”².

Entre nós, o instituto foi previsto na legislação no ano de 1934, com a edição do Decreto-Lei nº 994. Porém, a sua

1. Advogado, graduado pela UFPR. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Ex-Conselheiro do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

2. BASALDÚA, Ricardo Xavier. La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. Revista de Estudios Aduaneros nº 18, primer semestre de 2007. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 47; ARAÚJO, Ana Clarissa M. S.; SARTORI, Angela. Drawback e o comércio exterior: visão jurídica e operacional. São Paulo: Aduaneiras, 2004, p. 354.

utilização foi intensificada apenas a partir de 1992³. Atualmente, de acordo com dados da Secretaria da Receita Federal e do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, o “drawback” corresponde a cerca de 29% dos benefícios fiscais concedidos pelo Governo Federal e contempla mais de 25% do total das exportações brasileiras, notadamente nos segmentos automobilístico e de aviação⁴.

Não obstante, aspectos essenciais da aplicabilidade do “drawback” ainda não encontraram solução legislativa adequada. É o caso, por exemplo, dos limites da competência fiscalizatória da Receita Federal e do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços; do termo inicial do prazo decadencial; da fungibilidade entre insumos nacionais e importados; e - o mais relevante de todos - os efeitos jurídicos do descumprimento do regime. Na falta de regras claras e objetivas, essas e outras questões ficam dependentes de interpretações administrativas inconstantes⁵, em um clima de insegurança jurídica agravado pela ausência de interesse doutrinário⁶ no

3. O *drawback*, segundo destacam ARAUJO e SARTORI, é utilizado desde 1934, sendo que, a partir de 1992, o regime adquiriu importância crescente (ARAUJO; SARTORI, *op. cit.*, p. 53).

4. De acordo com dados da Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais, publicados no “site” da Receita Federal em 01/12/2014. O percentual de 29% corresponde à média dos últimos 4 (quatro) anos. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/regimes-e-controles-especiais/regimes-aduaneiros-especiais/drawback>. Acesso em 25/10/2016. No ano de 2015, esse percentual correspondeu a 25,9%, segundo o Ministério de Indústria, Comércio Exterior e Serviços (http://www.mdic.gov.br/images/REPOSITARIO/secex/dececx/PALESTRAS_SEMINARIOS/DRAWBACK_FIERGS_13092016.pdf. Acesso em 26/10/2016).

5. Cf., nesse sentido, o recente Estudo da FGV/SP sobre a Jurisprudência do CARF (Tema 1). Coord. Luíz Eduardo G. Barbieri. Autores: Gustavo Froner Minatel; Susy Gomes Hoffmann; Winderley Morais Pereira (*Repertório analítico da jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, 2016).

6. Há poucas publicações sobre o tema no direito brasileiro. Além da obra específica sobre o *drawback* de ARAUJO e SARTORI, já referida, boa parte dos estudos existentes são antigos e não tratam especificamente desse regime aduaneiro especial. Destacam-se a seguinte bibliografia: MEIRA, Liziani Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002, p. 161 e ss.; BARBIERI, Luíz Eduardo Garrossino. A natureza jurídica do regime aduaneiro drawback. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). *Tributação aduaneira*

estudo do tema⁷.

Nesse contexto de dificuldades e de indefinições, seria apropriada uma revisão completa do regime jurídico do “drawback”. A natureza do presente estudo, no entanto, não comporta uma investigação com essa amplitude. Assim, dentre as inúmeras hipóteses de indagações suscitadas por esse regime aduaneiro especial, opta-se pelo exame dos efeitos jurídicos do descumprimento na modalidade suspensão, tema que, ao lado da fungibilidade, tem gerado as maiores controvérsias na atualidade.

à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: APET-MP, 2013, p. 174 e ss.; BARROS, José Floriano de; CARLUCCI, José Lence. *Regimes aduaneiros especiais*. Guarulhos: Comepe, 1976; CALDERARO, Francisco R.S. *Incentivos fiscais à exportação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973; FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 140 e ss.; LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1984, p. 84 e ss.; MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970, p. 45 e ss PERES, Sergio de Almeida Cid. *Regimes aduaneiros especiais e os atípicos*. Salto: Schoba, 2014, p. 43 e ss.; XAVIER, Alberto. Do prazo de decadência em matéria de “drawback”-suspensão. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, v. I, 2003, p. 530 e ss.; *Autorização para importação de regime de entreposto aduaneiro*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978; RIOS, Francisco José Barroso. A decadência e a prescrição no regime aduaneiro especial de drawback. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 158, p. 31-44, nov. 2008; SANTOS, José Augusto Lara dos. *O signo “importação” e sua influência na natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2011, p. 164 e 171; SOSA, Roosevelt Baldomir. *A aduana e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 135 e ss.; TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2008.

7. Esse desinteresse doutrinário alcança quase que a integralidade dos temas relacionados ao direito aduaneiro e à tributação do comércio exterior. Como ressalta Basaldúa, “en Brasil, en cambio, es de lamentar que la materia aduanera no haya concitado hasta un pasado reciente el interés que despertaron otras ramas jurídicas, como es el caso del Derecho Civil y el Comercial, donde descollaran tantos juristas, empezando por el recordado Freitas, una luz que iluminó a Vélez Sarsfield. [...] Brasil en materia de tributación interna ha tenido una presencia muy importante a través de fundaciones e institutos de renombre internacional. Pero poco en materia aduanera.” (BASALDÚA, Ricardo Xavier. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *Revista de Estudios Aduaneros* n° 10, segundo semestre de 1996 - primer semestre de 1998. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 119).

2. Modalidades de “drawback”

Os regimes aduaneiros especiais nada mais são do que um conjunto de enunciados prescritivos que autorizam o ingresso de produtos estrangeiros no território nacional, sem o pagamento - total ou parcial - dos tributos incidentes na importação ou a sua restituição, mediante submissão a regras diferenciadas de controle administrativo e vinculação a uma destinação específica prevista na legislação aduaneira⁸.

É certo que, no plano pragmático, também é denominado “regime aduaneiro especial” o ato administrativo individual e concreto que materializa o seu deferimento. Todavia, o uso do termo “regime” mostra-se mais apropriado para se referir à disciplina legal. Isso se justifica não apenas em razão da etimologia dessa palavra, mas porque o ingresso do produto estrangeiro no território nacional também pode ser autorizado em caráter geral e abstrato. Assim ocorre, por exemplo, na admissão temporária de veículos a serviço de empresa estrangeira autorizada a operar no Brasil no transporte internacional ou com as unidades de carga para utilização no transporte doméstico⁹¹⁰.

Para efeitos deste estudo, interessa apenas o “drawback-suspensão”, que, no direito comparado, é denominado “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”¹¹. Nessa

8. Sobre o tema, cf. SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 66 e ss.

9. RA/2009: “Art. 357. Considera-se em admissão temporária, independentemente de qualquer procedimento administrativo, o veículo que ingressar no território aduaneiro a serviço de empresa estrangeira autorizada a operar, no Brasil, nas atividades de transporte internacional de carga ou passageiro. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).”

10. RA/2009: “Art. 39. É livre, no País, a entrada e a saída de unidades de carga e seus acessórios e equipamentos, de qualquer nacionalidade, bem como a sua utilização no transporte doméstico (Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998, art. 26). [...] § 1º Aplica-se automaticamente o regime de admissão temporária ou de exportação temporária aos bens referidos no caput.”

11. ARAUJO; SARTORI, *op. cit.*, p. 44.

modalidade, o ingresso de produtos estrangeiros no território aduaneiro é autorizado - sem o pagamento de tributos - para fins de utilização como insumo na fabricação de produto nacional a ser exportado, ainda que de forma combinada com outros insumos nacionais. Também é possível o emprego no reparo, na criação, cultivo ou atividade extrativista, desde que vinculado à obrigação de exportação ao final do prazo previsto no ato concessório¹². O regime alcança os tributos federais (II, IPI, PIS-Pasep e Cofins), bem como, nos termos do Convênio CONFAZ nº 27/1990 e observada a legislação específica, o ICMS devido no desembaraço aduaneiro.

Antes de prosseguir no exame desse regime, cumpre registrar que a legislação brasileira prevê ainda outras duas modalidades: o “drawback-restituição” e o “drawback-isenção”. Ambas também pressupõem a exportação de um produto nacional fabricado com o emprego de insumos estrangeiros. A diferença é que se trata de uma operação prévia. Por outro lado, diferentemente do “drawback-suspensão”, são modalidades que não abrangem o ICMS e que demandam o desembolso prévio do montante do crédito tributário por parte do beneficiário.

O “drawback-restituição” é a modalidade que mais se aproxima da conformação desse regime aduaneiro no âmbito internacional. No plano pragmático, contudo, mostra-se a menos utilizada. Nela o legislador prevê a restituição do crédito tributário pago no ingresso de bens estrangeiros utilizados como insumo na fabricação de produto nacional exportado.

12. Também é permitido o fornecimento no mercado interno de produtos, desde que decorrente de licitação internacional. Além disso, de acordo com o RA/2009, art. 386-B e ss., o fornecimento interno pressupõe o pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social com recursos captados no exterior. Por outro lado, considera-se licitação internacional aquela promovida tanto por pessoas jurídicas de direito público como por pessoas jurídicas de direito privado do setor público e do setor privado (Lei nº 11.732, de 2008, art. 3º, *caput*).

Isso ocorre mediante o reconhecimento de um direito de crédito para compensação com débitos tributários originários de outras operações de importação.

No “drawback-isenção”, por sua vez, a legislação permite o ingresso de insumos no território aduaneiro, sem o pagamento dos tributos, para a reposição do estoque de bens de origem estrangeira utilizados ou consumidos na industrialização de produto nacional exportado. O reconhecimento do direito à isenção na operação subsequente se dá em função de outra que a antecedeu. Esta define a extensão da isenção, de modo que o regime tem a sua aplicabilidade restrita à importação de insumos estrangeiros na quantidade e na qualidade equivalentes à da operação anterior.

3. Natureza jurídica do “drawback-suspensão”

As disposições gerais do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) e do Decreto-Lei nº 37/1966¹³ disciplinam os regimes aduaneiros especiais como “suspensão” do crédito tributário. Parte-se da premissa de que, no momento da apresentação da mercadoria ao controle aduaneiro, há incidência regular dos tributos sobre a operação de importação, sendo o crédito tributário constituído mediante termo de responsabilidade firmado pelo interessado¹⁴. Este tem a sua exigibilidade suspensa, sob a condição resolutiva do cumprimento dos prazos e dos requisitos do regime. Não sendo implementada a condição, o crédito “suspenso” torna-se devido, acrescido

13. “Art. 71 - Poderá ser concedida suspensão do imposto incidente na importação de mercadoria despachada sob regime aduaneiro especial, na forma e nas condições previstas em regulamento, por prazo não superior a 1 (um) ano, ressalvado o disposto no § 3º, deste artigo (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)”.

14. RA/2009: “Art. 308. Ressalvado o disposto no Capítulo VII, as obrigações fiscais suspensas pela aplicação dos regimes aduaneiros especiais serão constituídas em termo de responsabilidade firmado pelo beneficiário do regime, conforme disposto nos arts. 758 e 760 (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 72, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).”

de multa e de juros de mora, calculados a partir da data do registro da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira competente¹⁵.

À luz dessas disposições, prevalece na doutrina - na linha de Osiris de Azevedo Lopes Filho - a exegese segundo à qual os regimes aduaneiros especiais têm natureza jurídica de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Sustenta-se que o art. 151 do Código Tributário Nacional não seria exaustivo. Logo, os casos de suspensão nele previstas poderiam ser ampliados pelo Decreto-Lei nº 37/1966, inclusive porque, antes do advento da Constituição de 1967, a matéria não estava reservada à lei complementar¹⁶.

Essa interpretação é criticada por Liziane Angelotti Meira, para quem o art. 151 do Código Tributário Nacional seria *numerus clausus*. A autora entende ainda que o termo de responsabilidade não constitui o crédito tributário¹⁷, de sorte que não se pode suspender um crédito que sequer foi constituído. Assim, considerando que não se concebe uma suspensão *ad aeternum*, sustenta-se que os regimes aduaneiros especiais apresentam natureza jurídica de isenções tributárias condicionais, com mutilação parcial do critério temporal¹⁸.

15. RA/2009: “Art. 311. No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.”

16. LOPES FILHO, *op. cit.*, p. 85.

17. Na mesma linha, FOLLONI, *op. cit.* p. 190.

18. MEIRA, *Regimes...*, *op. cit.*, p. 325: “Entendemos que os regimes aduaneiros especiais não constituem modalidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas se enquadram como isenções tributárias condicionais cujos objetos ficam sujeitos a controle aduaneiro. Isenções essas submetidas de modo absoluto às disposições do art. 150, § 6º, da Constituição Federal. [...] O único regime aduaneiro especial que não constitui em uma isenção condicional é o de Admissão Temporária com pagamento proporcional dos impostos federais sobre a importação, instituído pelo art. 79 da Lei nº 9.430/96. Trata-se de uma redução tributária condicional”.

Essa interpretação, porém, não se aplica a todos os regimes aduaneiros especiais. Há variações na disciplina legal, inclusive entre modalidades de um mesmo regime, que inviabilizam qualquer esforço de generalização. Os regimes aduaneiros especiais, na verdade, não apresentam uma natureza jurídica uniforme¹⁹.

No caso específico do “drawback-suspensão”, de acordo com o art. 78, I, do Decreto-Lei nº 37/1966, para se determinar a natureza jurídica deve-se considerar que nesse regime especial o produto estrangeiro ingressa no território aduaneiro com a finalidade específica de exportação, “[...] após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada”. Essa previsão - embora redundante, já que industrialização compreende o beneficiamento e, em certa medida, a complementação e o acondicionamento²⁰ - implica a vinculação física entre o insumo importado e o produto final. Portanto, o mesmo insumo que é importado - como matéria-prima e material de embalagem - deve necessariamente integrar fisicamente ou - enquanto

19. FOLLONI, *op. cit.*, p. 185: “[...] os regimes ora são casos de isenção, ora de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, ora de redução, ora de extinção do crédito tributário, ora de restituição do tributo pago, sendo impossível propor uma definição genérica”. O autor não acrescenta a possibilidade de hipótese de não-incidência. Todavia, como será examinado, está não apenas é possível como se mostra presente em vários dos regimes aduaneiros considerados “suspensivos” pela doutrina tradicional.

20. Nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 4.502/1964, considera-se industrialização “qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”. De acordo com o art. 46, parágrafo único, do CTN, considera-se “industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”. Portanto, como ressalta José Roberto Vieira, para o legislador infraconstitucional, “industrializar consiste em modificar a natureza, o funcionamento, a utilização, o acabamento, a apresentação ou a finalidade, ou aperfeiçoar para o consumo” (VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 95). O autor, porém, ressalta salvo a transformação (que, sem dúvida, caracteriza industrialização), o acondicionamento, o reacondicionamento, a renovação e o recondicionamento constituem prestação de serviço, ao passo que as operações de montagem e beneficiamento ficariam em uma “zona nebulosa”.

produto intermediário - ser consumido na fabricação do produto a ser exportado. A substituição somente é autorizada excepcionalmente, no caso de bens fungíveis, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.774/2008 e da Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618/2014²¹.

Nota-se, por um lado, que nem sempre o insumo estrangeiro é consumido na fabricação do produto nacional. Isso só ocorre com os produtos-intermediários, porquanto a matéria-prima e o material de embalagem, mesmo quando sofrem um processo mais complexo de transformação, sempre integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Logo, o agente que promove a introdução do insumo no território aduaneiro o faz sem intenção de incorporá-lo ao mercado nacional. O *animus* da transposição da fronteira é a exportação do produto final no prazo definido no ato concessório do “drawback”. Trata-se, por conseguinte, de um ingresso do bem estrangeiro que não se subsume ao conceito de importação, pela falta de intenção integradora por parte do beneficiário do regime aduaneiro.

No direito brasileiro, ao contrário do que decorre da interpretação isolada do art. 19 do Código Tributário Nacional e do *caput* do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, o conceito

21. “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)”. De acordo com o § 2º desse dispositivo, “a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo”. Assim, foi estabelecida na Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618/2014, os seguintes requisitos cumulativos de fungibilidade (art. 5º, § 1º): (a) classificáveis no mesmo código da NCM; (b) realizem as mesmas funções; (c) obtidas a partir dos mesmos materiais; (d) comercializadas a preços equivalentes (apuração pela variação cambial e até 5% de diferença); e (e) não sendo idênticas, devem apresentar as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado.

jurídico de importação compreende à conduta comissiva voluntária de introduzir um produto qualquer no âmbito do território aduaneiro, por meio da transposição física da fronteira geográfica qualificada pela finalidade integradora, isto é, com o objetivo de incorporá-lo ao mercado nacional²².

Essa particularidade é ressaltada pela doutrina mediante referência à intenção de *uso* ou *consumo*, de *permanência* ou de *nacionalização*. Opta-se, entretanto, pelo vocábulo “integração”. Este tem um sentido mais amplo e, dentre suas possíveis significações, abrange a assimilação de elementos novos a um determinado sistema (“tornar-se parte”), compreendendo a nacionalização, sem, contudo, apresentar a mesma tecnicidade desta. Com isso, ficam compreendidos no conceito de importação os ingressos à margem do órgão de controle aduaneiro e sem o pagamento de tributos²³.

Essa exegese contrasta com a teoria da transposição física, que, de modo diverso, identifica o conceito de importação com o simples cruzamento da linha de fronteira, independentemente da finalidade ou da destinação pretendida por quem o promove. Trata-se, porém, de uma concepção incompatível com nosso sistema jurídico. Isso porque a Constituição Federal (art. 5º, XV), ao consagrar o princípio da livre locomoção e de trânsito no território nacional, estabeleceu um limite negativo ao legislador tributário, impedindo que se considere como “importação” o simples trânsito de bens pelo território nacional ou até ingressos físicos involuntários de mercadorias. Logo, a intenção integradora do agente que promove a introdução do bem estrangeiro no território aduaneiro não pode ser abstraída do conceito de importação.

22. Sobre o tema, cf.: SEHN, *op. cit.*, p. 43 e ss.; CARVALHO, Paulo de Barros. Regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*. Brasília, v. 01, n. 01, ago./dez.2014, p. 61-77.

23. Essa proposta, sustentada em tese de doutorado publicada pela Editora Noeses, já citada acima, tem as vantagens da teoria da nacionalização. Porém, não incorre nas mesmas inconsistências, na medida em que oferece explicação adequada para a incidência do imposto nos ingressos ilícitos de mercadoria.

Daí resulta que, na modalidade suspensão, o “drawback” constitui um regime aduaneiro especial voltado ao controle da não-incidência dos tributos aduaneiros, visando impedir o desvio de finalidade e assegurar a efetiva exportação do produto nacional. Não se trata de suspensão do crédito tributário ou de isenção condicionada. Afinal, não se pode isentar uma operação que já não está compreendida na hipótese de incidência do tributo nem - com maior razão - suspender um crédito que nem sequer chega a existir juridicamente²⁴.

Essa conclusão não é alterada pelo fato de o ingresso da mercadoria estar sujeita, por previsão em instrução normativa da Receita Federal, ao despacho para consumo. Isso porque, em primeiro lugar, a natureza jurídica dos institutos não pode ser determinada em função do *nomen iuris*. Assim, se o ingresso no território nacional não se subsume ao conceito de importação - núcleo da hipótese de incidência do imposto -, é indiferente a denominação atribuída pela autoridade administrativa ao despacho de admissão no regime.

4. Diferenciação entre o descumprimento absoluto e relativo

Os requisitos legais de aplicabilidade dos regimes aduaneiros especiais, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, são “condições” da suspensão ou, conforme o caso, da isenção do crédito tributário. Desse modo, caso não implementadas, ainda que relacionadas apenas aos aspectos formais ou deveres instrumentais do regime, o crédito tributário deve ser

24. Registre-se que, como bem destacado pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, no Acórdão nº 9303-004.153, da 3ª Turma da CSRF, “[...] o Termo de Responsabilidade relativo ao regime de drawback, modalidade suspensão, não possui os elementos inerentes ao lançamento, em qualquer das suas modalidades e, como tal, não se presta à execução pura e simples, como ocorre, por exemplo, no regime de admissão temporária, nem muito menos constitui declaração de dívida, nos moldes da DCTF. Destaque se que, até o presente momento, o modelo de Termo de Responsabilidade a ser apresentado à RFB sequer foi disciplinado em ato normativo” (s. 09/06/2016). Sobre o tema, cf. ainda: RIOS, *op. cit.*, p. 31 e ss.

exigido pela autoridade competente, acrescido de multa e de juros de mora, desde a data do registro da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira competente.

As decisões mais recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sobretudo da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), têm seguido rigorosamente essa interpretação. Entende-se, assim, na linha do Acórdão CSRF nº 9303-003.062, que “[...] as exigências contidas no regulamento muito mais do que ‘meras obrigações acessórias’, são sim condições para fruição do benefício; logo, seu descumprimento tem como consequência inexorável a perda do benefício por descumprimento de suas condições”²⁵.

Trata-se de exegese que contrasta com julgados da época do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e com acórdãos antigos do próprio CARF. Esses, dentro de uma interpretação teleológica do “drawback-suspensão”, afastam a caracterização da inadimplência nos casos de simples erros formais ou descumprimento de “obrigações acessórias”, como, por exemplo, a ausência de ato concessório na declaração de exportação. Tais decisões, nos termos da orientação adotada no Acórdão nº 3403-003.362, consideram que “[...] a essencialidade para fruição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão está no cumprimento do compromisso de exportação, e, uma vez comprovado cabalmente que tal compromisso foi cumprido, faz jus o beneficiário ao direito de não pagar os tributos incidentes na importação dos insumos empregados na produção dos produtos exportados”²⁶.

25. Acórdão CSRF nº 9303-003.062, S. de 25/09/2014. No mesmo sentido, cf.: Acórdão CSRF nº 9303-002869, S. de 19/02/2014; Acórdão nº 3202-000.878, S. de 21/08/2013; Acórdão nº 3102-001.776, S. de 27/02/2013; Acórdão CSRF nº 9303-002.174, S. de 18/10/2012.

26. CAREF. 3º S. 2ª C. 1ª T.O. Acórdão nº 3201-001.177, S. de 29/01/2013. No mesmo sentido, cf.: Acórdão nº 3201-000.990, S. de 23/05/2012; Acórdão nº 3201-001.777, S. de 29/01/2013; Acórdão nº 3101-000.465, S. de 28/07/2010; Acórdão nº 3201-00.380, S. de 03/12/2009; Acórdão nº 3101-00.130, S. de 18/06/2009; 3ª CC. 1ª C. Acórdão nº 301-32.779, S. de 24/05/2006.

No Judiciário, ainda são poucos os casos envolvendo essa matéria. Contudo, precedentes envolvendo outros regimes aduaneiros especiais indicam uma prevalência da interpretação formalista²⁷ encontrada nos julgados mais recentes do CARF. Destaca-se, nesse sentido, o seguinte acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

EMBARGOS À EXECUÇÃO. II E IPI. ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO PELO IMPORTADOR.

I - Importar, nos termos do artigo 116, I, do CTN, não é comprar mercadoria estrangeira, é fazê-la entrar no território nacional (RA, art. 2º). Neste sentido, não é relevante a que título a mercadoria entrou do território aduaneiro, se foi ou não objeto de contrato de compra e venda ou outra forma, o que importa é que tenha efetivamente entrado.

II - Existe um regime aduaneiro especial, a admissão temporária, que dispensa o pagamento do tributo, caso a mercadoria retorne ao exterior, no prazo e condições concedidos e fixados pela autoridade aduaneira.

III - A obrigação de comunicar ao fisco a saída do bem, ou efetuar pedido de prolongamento de prazo para saída, é afeta ao contribuinte, consistindo, inclusive, em condição *sine qua non* para que a admissão temporária seja levada a efeito.

III - Recurso de Apelação a que se nega provimento²⁸.

Nesse caso concreto, o interessado teve deferida pela administração aduaneira a admissão temporária de salva-vidas de navio de bandeira estrangeira, para fins de reparos no território nacional. Os bens foram devolvidos, sem, contudo, chancela da autoridade aduaneira atestando o retorno dos botes ao navio. Foi apresentada prova de que os bens retornaram ao exterior, inclusive declaração do comandante de que, sem os botes salva-vidas, o navio não poderia zarpar. Entretanto, a exigência do crédito tributário foi mantida porque, na linha

27. Essa é a denominação adotada no *Repertório analítico da jurisprudência do CARF* (São Paulo: Max Limonad, 2016).

28. TRF-2ª R. 4ª T. AC 9702433746. Rel. Des. Fed. Lana Regueira, DJU 25/11/2009.

da corrente formalista, o Tribunal entendeu que a obrigação de comunicar ao fisco a saída do bem seria uma condição *sine qua non* para o regime especial de admissão temporária.

A interpretação teleológica é a que mais se aproxima da *ratio* do “drawback” enquanto instrumento fiscal de estímulo à exportação e de desenvolvimento econômico. Todavia, não apresenta uma argumentação jurídica consistente para se contrapor aos fundamentos teóricos que servem de base para a corrente formalista²⁹. Esta, entretanto, está longe de ser a solução mais adequada. Em primeiro lugar, porque equipara aquele que - embora não no tempo ou na forma exigida pelo ato concessório - cumpriu o regime com o sujeito passivo que o descumpriu em caráter absoluto. Por outro lado, trata-se de uma construção equivocada, assentada em um erro histórico doutrinário, que, sem maiores reflexões, tem considerado os requisitos legais dos regimes aduaneiros especiais como se fossem uma “condição” no sentido técnico-jurídico³⁰.

Porém, como se sabe, a condição constitui um elemento acidental de um negócio jurídico que subordina a produção de efeitos a um evento futuro e incerto³¹. Não está, assim, sujeita ao cumprimento por uma das partes: a condição, por constituir

29. Essa é a denominação adotada no *Repertório analítico da jurisprudência do CARF* (São Paulo: Max Limonad, 2016).

30. BARREIRA, Enrique C. La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. *Revista de Estudios Aduaneros n° 12*, primer y segundo semestre de 1998. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 109: “En las destinaciones o regímenes suspensivos la supeditación surge de la propia norma, constituyendo una condición legal (*‘condictio juris’*) que posee características diferentes a la de una simple condición: pues la *‘condictio juris’* no expresa otra cosa que un requisito de la ley para que el hecho se produzca, por lo cual constituye un elemento mas del presupuesto de hecho de la ley.”

31. Código Civil: “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”; e “Art. 122. São lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes.”

um evento falível³², não se cumpre nem se descumpre, mas implementa-se ou não, objetivamente, tão logo verificada a ocorrência do evento. Os regimes aduaneiros especiais, por outro lado, não são contratos ou negócios jurídicos celebrados entre o particular e o Poder Público. O evento futuro que, para parte da doutrina, seria a condição resolutiva da isenção ou da suspensão está sujeito ao arbítrio exclusivo do agente. Trata-se de evento que, diferentemente da condição, é incerto apenas para a administração aduaneira. O sujeito, antes do vencimento do prazo legal para a exportação ou reexportação, não apenas sabe que não se realizará o evento, como opta por permanecer com o bem no território nacional, assumindo o risco de não promover o despacho para consumo.

É certo que a palavra “condição” pode ser utilizada em outras acepções. Como destaca Sílvio de Salvo Venosa, esse vocábulo pode ser tomando no sentido de requisito do ato, como sinônimo de *condição de validade* ou *condição de capacidade*. Também pode ser usado como *conditio juris* ou pressuposto do ato, denominada *condição imprópria*. Em sentido técnico, entretanto, o termo deve ser reservado para designar a determinação da vontade das partes que subordina os efeitos de um negócio jurídico a um evento futuro e incerto³³.

Assim, apesar de não recomendável - já que a doutrina deve primar pela precisão da linguagem - nada impede emprego do termo no sentido impróprio. Todavia, ao proceder dessa maneira, deve-se ter presente que já não se está mais diante de uma condição no sentido técnico-jurídico. Logo, quando “condição” tem o sentido de requisito legal, não se pode mais operar com a noção de implemento, devendo as consequências da não observância da *conditio iuris* ser interpretadas à luz da teoria do adimplemento.

32. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 501. No mesmo sentido, cf.: TELLES, Inocêncio Galvão. *Manual dos contratos em geral*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 261 e ss.

33. VENOSA, *op. cit.*, p. 501-502.

A distinção é relevante, porque, uma vez que não se tem propriamente uma condição no sentido técnico, tampouco há que se falar em implemento de “condição” do regime aduaneiro, mas em adimplemento dos requisitos legais. Há grande diferença entre essas categorias, porquanto a condição não comporta implemento parcial. Não se pode cogitar de realização parcial do evento futuro e incerto que a caracteriza: ou este se realiza, com todos os seus elementos, ou não se realiza, caso em que não se implementa a condição. Já a *conditio iuris* pode ser cumprida total ou parcialmente, gerando a distinção entre adimplemento absoluto e adimplemento imperfeito ou relativo.

A doutrina dos regimes aduaneiros especiais encontrou o seu melhor estudo na obra de Osiris Lopes Filho. Este reconheceu que se tratava de *conditio iuris* ou condição imprópria. Porém, tal qual a doutrina que o antecedeu, não se ateuve à necessidade de abandonar a noção de implemento:

Uma das soluções para explicar a natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais é a que se baseia na teoria da obrigação tributária condicional, de natureza suspensiva ou resolutiva. Trata-se, no caso, da *conditio iuris*; vale dizer, não se verifica manifestação de vontade das partes, para o efeito de submeter a eficácia do ato à ocorrência de acontecimento futuro e incerto, mas a própria lei estabelece a condição, como integrante da relação jurídica, de modo que esta somente se integralizará no momento em que se verificar o implemento da condição imprópria³⁴.

Por conseguinte, embora ciente de que se tratava de condição imprópria, a doutrina não se ateuve para as consequências dessa diferenciação e, sem aplicar a teoria do adimplemento, continuou a sustentar que, em caso de “não implemento” da *conditio iuris*, o crédito tributário “suspense” seria sempre devido. Essa solução, contudo, deve ser abandonada. Nos regimes aduaneiros especiais, não há “condição” nem

34. LOPES FILHO, *op. cit.*, p. 80.

“condições”, mas requisitos legais, isto é, deveres instrumentais e obrigações previstas na legislação que devem ser cumpridos pelo sujeito passivo durante a sua vigência ou para fins de extinção do ato concessório.

Os deveres instrumentais³⁵ são condutas positivas e negativas, sem expressão econômica, prescritas ao beneficiário do regime no interesse do adequado controle aduaneiro. Podem assumir conteúdos dos mais variáveis, em função da modalidade do regime aduaneiro especial. É o caso, por exemplo, do dever de promover a vinculação do número do ato concessório no registro de exportação ou da indicação da descrição das mercadorias e dos respectivos códigos NCM nas notas fiscais eletrônicas de operações de venda de insumos adquiridos no mercado nacional.

A legislação também estabelece obrigações de fazer e não fazer exigíveis do beneficiário do regime, igualmente variáveis em função da modalidade do regime. Essas diferenciam-se dos deveres porque, como toda obrigação, sempre apresenta conteúdo econômico. As principais são a de não desviar a finalidade concessória (obrigação de não fazer) e, no caso do “drawback-suspensão”, de exportar o produto nacional (obrigação de fazer). Também podem ser previstas obrigações alternativas, como na admissão temporária, em que o sujeito passivo - se não reexportar a mercadoria - pode promover o despacho de consumo; transferir o bem para outro regime aduaneiro especial; entregá-lo para a Fazenda Nacional, livre de despesas e desde que esta o aceite; ou destruí-lo, sob controle aduaneiro³⁶.

35. A expressão “deveres instrumentais” é proposta por Paulo de Barros Carvalho, em substituição às “obrigações acessórias”. Cf. CARVALHO, *Curso...*, *op. cit.*, p. 227-349.

36. RA/2009: “Art. 367. Na vigência do regime, deverá ser adotada, com relação aos bens, uma das seguintes providências, para liberação da garantia e baixa do termo de responsabilidade:

I - reexportação;

II - entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-los;

No *drawback*-suspensão, essas obrigações alternativas encontram-se previstas no art. 390 do Regulamento Aduaneiro, que assim estabelece:

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.

Portanto, apenas o inadimplemento absoluto das obrigações principais do regime aduaneiro - o desvio de finalidade e a não exportação - autoriza a cobrança do crédito tributário devido por ocasião do ingresso da mercadoria no território nacional. Isso, porém, não se dá em função da ocorrência de um evento futuro e incerto, mas porque, no âmbito do controle aduaneiro diferenciado aplicável ao regime especial, é

III - destruição, às expensas do interessado;
IV - transferência para outro regime especial; ou
V - despacho para consumo, se nacionalizados.”

evidenciada a finalidade de integração do produto estrangeiro no mercado nacional. Não é por outro motivo que a cobrança retroage à data do registro da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira competente. O mesmo ocorre quando a mercadoria, por não ter sido reexportada ou exportada, permanece indevidamente no território nacional.

Já nas hipóteses de descumprimento de simples deveres instrumentais de controle ou de inadimplemento relativo (cumprimento imperfeito), não cabe a exigência do crédito tributário. Se a obrigação principal é adimplida, porém, fora do tempo e na forma previstos na legislação aduaneira ou no ato concessório, o contribuinte apenas estará sujeito às sanções administrativas previstas na legislação tributária, sem obrigação de pagamento do imposto³⁷.

Assim se dá quando a administração aduaneira constata que a exportação do produto final ocorreu fora do prazo legal ou sem a vinculação do número do ato concessório do regime especial no registro de exportação. Não cabe a exigência do crédito tributário, porque, embora não no tempo e na forma previstos, o regime foi efetivamente adimplido. Por outro lado, a violação de um dever instrumental não pode converter o simples ingresso físico - sem a intenção integradora - em uma operação de importação. Houve o descumprimento de um dever instrumental por parte do sujeito passivo. Essa conduta, porém, deve ser punida com eventuais multas previstas na legislação aduaneira. Não cabe a exigência do crédito tributário, inclusive porque tributo não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito (CTN, art. 3º).

É nesse sentido que deve ser interpretado o *caput* do art. 311 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009):

37. Essa distinção não se confunde com o inadimplemento parcial que se configura nos casos em que o sujeito passivo, fundado em um mesmo “drawback-suspensão”, promove a introdução de uma determinada quantidade de insumo estrangeiro, sem empregá-lo integralmente na industrialização do produto a ser exportado.

Art. 311. No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.

O dispositivo prevê a cobrança dos tributos “incidentes”. Portanto, o descumprimento deve substanciar um inadimplemento absoluto das obrigações principais ou alternativas do regime aduaneiro, evidenciando uma finalidade de integração da mercadoria no mercado nacional. Sem isso, diante da simples violação de deveres instrumentais, não há qualquer tributo incidente no ingresso do insumo no território aduaneiro, uma vez que a operação, pela falta de intenção integradora, não se subsume ao conceito jurídico de importação.

5. Penalidades aplicáveis

No “drawback” - ao contrário do que ocorre na admissão temporária e na exportação temporária (art. 72 da Lei nº 10.833/2003) - não há previsão de penalidades específicas para o descumprimento dos requisitos legais. Logo, em caso de descumprimento absoluto das obrigações principais (desvio de finalidade ou não exportação) ou alternativas do regime aduaneiro (RA/2009, art. 390), o crédito tributário deve ser exigido acrescido de juros de mora e da multa de-ofício de 75% ou, nas hipóteses de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, de 150%, nos termos no art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Por outro lado, não cabe, como se viu, a exigência do crédito tributário nos casos de adimplemento relativo ou imperfeito, isto é, quando o sujeito passivo cumpre as obrigações principais do regime aduaneiro especial, embora não no tempo ou na forma previstos na legislação. O ideal de *lege ferenda* seria a previsão de penas específicas graduadas de acordo com o tempo de permanência ou com a relevância da formalidade preterida pelo sujeito passivo. Na falta de sanção dessa natureza, a conduta permanece sem qualquer penalização.

No âmbito administrativo, porém, as autoridades aduaneiras têm entendido que, nos casos de descumprimento da obrigação de exportar no “drawback-suspensão”, o agente estaria sujeito à penalidade prevista no art. 107, inciso VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, na redação do art. 77 da Lei nº 10.833/2003:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

[...]

VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

[...]

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

A matéria vem sendo enfrentada em julgados recentes do CARF. Há divergência entre as turmas da Terceira Seção de Julgamento. Em sentido contrário ao cabimento da multa, destaca-se o Acórdão nº 3302003.378, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara:

DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR. MULTA REGULAMENTADA POR DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO DE HABILITAÇÃO E UTILIZAÇÃO DO REGIME. FALTA DE SUBSUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de subsunção, a multa regulamentar por descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial, prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-lei 37/1966, com a redação dada pelo art. 77 da Lei 10.833/2003, não se aplica no caso do inadimplemento integral ou parcial do compromisso de exportação assumido no âmbito do regime drawback suspensão.

Recurso de Ofício Negado³⁸.

Nessa mesma linha, o Acórdão nº 3401-003.071, da 1ª Turma Ordinária na 4ª Câmara:

[...]

MULTA. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO, CONDIÇÃO OU NORMA OPERACIONAL PARA HABILITAR-SE OU UTILIZAR REGIME ADUANEIRO. INADIMPLEMENTO. DIFERENÇAS. “DRAWBACK ISENÇÃO”.

A multa diária por “descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial”, prevista no art. 107 do Decreto-lei no 37/1966, com a redação dada pela Lei no 10.833/2003, não trata de situações de verificação do simples inadimplemento do regime. Para obter um regime, ou para mantê-lo, é necessário cumprir diversas regras (v.g., existência de sistema informatizado de controle, armazenagem em local específico etc.). Entretanto, ao final do período de utilização do regime, a fiscalização tem o poder-dever de fiscalizar se este foi cumprido/adimplido, ou seja, se as mercadorias admitidas no regime tiveram um dos destinos previstos na legislação. E tal verificação sobre o cumprimento/adimplemento do regime não se confunde com a verificação de cumprimento dos requisitos, condições e normas operacionais. Na modalidade de regime conhecida no Brasil como “Drawback Isenção”, a falta de pagamento dos tributos devidos por eventual falta de exportação do produto não constitui um descumprimento de requisito ou condição ou norma operacional para habilitar-se ao

38. CARE 3ª S. 3º C. 2º T.O. Acórdão nº 3302003.378, S. 28/09/2016.

ou utilizar o regime. Embora a multa por falta de pagamento de tributos possa ser exigida em conjunto com a relativa a descumprimento de requisito ou condição ou norma operacional para habilitar-se ao ou utilizar o regime, cada qual tem nitidamente aplicação a condutas distintas³⁹.

Em sentido contrário, mantendo a penalidade do art. 107, VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, destaca-se Acórdão nº 3402 003.201 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara:

[...]

DRAWBACK. DESCUMPRIMENTO DO REGIME ADUANEIRO. MULTA E TRIBUTOS. BIS IN IDEM. NÃO CARACTERIZADO.

O descumprimento do regime de drawback implica exigência dos tributos suspensos relativamente aos bens importados, sem o prejuízo de eventuais penalidades cabíveis em face desse descumprimento. Não sendo tributo uma sanção por ato ilícito, não há que se falar em *bis in idem* na exigência concomitante da multa pecuniária com os tributos cabíveis na importação desprovida do benefício fiscal.

Recurso de Ofício provido Recurso Voluntário negado⁴⁰.

A ementa não é clara. Porém, do exame do voto vencedor, nota-se que a Turma, reformando a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, decidiu “[...] no sentido de dar provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência da multa prevista no art. 107, VII, “e” do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação que lhe deu a Lei nº 10.833/2003, bem como de negar provimento ao recurso voluntário”.

A aplicação da pena do art. 107, VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, para o descumprimento do “drawback-suspensão” é uma tendência nova da Receita Federal, que, por sua vez, ainda é objeto de divergência interna. Mesmo entre as Delegacias da Receita Federal de Julgamento o tema é controverso.

39. CARE 3º S. 4ª C. 1ª TO. Acórdão nº 3401-003.071. S. de 27/01/2016.

40. CARE 3ª S. 4ª C. 2ª T.O. Acórdão nº 3402003.201. S. de 23/01/2016.

O CARF, por outro lado, tem enfrentando a questão em acórdãos bastante recentes, de sorte que, diante da divergência entre as Turmas, a questão em pouco tempo deverá ser submetida à CSRF.

A multa diária, entretanto, é claramente indevida. O tipo do art. 107, VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, descreve como conduta infracional o descumprimento de “requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial”. Não é o caso, evidentemente, da obrigação de exportar no “drawback-suspensão”, que constitui uma forma de extinção do regime pelo seu adimplemento.

6. Conclusões

O “drawback-suspensão” constitui um regime aduaneiro especial voltado ao controle da não-incidência dos tributos aduaneiros, visando impedir o desvio de finalidade e assegurar a efetiva exportação do produto nacional. Apenas o inadimplemento absoluto das obrigações principais (o desvio de finalidade e a não exportação) ou alternativas do regime aduaneiro (RA/2009, art. 390) autorizam a cobrança do crédito tributário devido por ocasião do ingresso da mercadoria no território nacional. Isso, porém, não ocorre porque se trata de uma “condição”. Mas porque, no âmbito do controle aduaneiro diferenciado aplicável ao regime especial, é evidenciada a finalidade de integração do produto estrangeiro no mercado nacional.

Nas hipóteses de descumprimento de simples deveres instrumentais de controle ou de inadimplemento relativo (cumprimento imperfeito), não cabe a exigência do crédito tributário. Se a obrigação principal é adimplida, porém, fora do tempo e na forma previstos na legislação aduaneira ou no ato concessório, não cabe a exigência do crédito tributário. Afinal, a violação de um dever instrumental não pode converter o simples ingresso físico - sem a intenção integradora - em uma operação de importação. Houve o descumprimento de

um dever instrumental por parte do sujeito passivo. Essa conduta, porém, deve ser punida com eventuais multas previstas na legislação aduaneira. Não cabe a exigência do crédito tributário, inclusive porque tributo não pode ser utilizado como sanção de ato ilícito (CTN, art. 3º).

A única penalidade cabível em caso de descumprimento absoluto das obrigações principais ou alternativas do “drawback-suspensão” é a multa de-ofício de 75% ou, nas hipóteses de evidente intuito de fraude, sonegação ou conluio, de 150%, nos termos no art. 44, I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996. Não cabe a cominação da sanção prevista no art. 107, VII, “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966. Essa multa diária pressupõe o descumprimento de “requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial”, que, por sua vez, não se confunde com o inadimplemento da obrigação de exportar.

7. Referências

ARAÚJO, Ana Clarissa M. S.; SARTORI, Angela. *Drawback e o comércio exterior: visão jurídica e operacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. A natureza jurídica do regime aduaneiro drawback. *In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SARTORI, Angela; DOMINGO, Luiz Roberto (Coord.). Tributação aduaneira à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: APET-MP, 2013, p. 165-183.

BARROS, José Floriano de; CARLUCCI, José Lence. *Regimes aduaneiros especiais*. Guarulhos: Comepe, 1976.

BARREIRA, Enrique C. La obligación tributaria aduanera y el hecho gravado por los derechos de importación. *Revista de Estudios Aduaneros* nº 12, primer y segundo semestre de 1998. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 87-128.

BASALDÚA, Ricardo Xavier. La aduana: concepto y funciones esenciales y contingentes. *Revista de Estudios Aduaneros* n° 18, primer semestre de 2007. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 37-54.

_____. Reflexiones sobre el Código Aduanero del Mercosur. *Revista de Estudios Aduaneros* n° 10, segundo semestre de 1996 - primer semestre de 1998. Buenos Aires: Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, p. 115-129.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Regra-matriz de incidência do imposto sobre importação de produtos estrangeiros. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*. Brasília, v. 01, n. 01, ago./dez.2014, p. 61-77.

CALDERARO, Francisco R.S. *Incentivos fiscais à exportação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: RT, 1984.

MEIRA, Liziani Angelotti. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: IOB, 2002.

MELO, Ruy de; REIS, Raul. *Manual do imposto de importação e regime cambial correlato*. São Paulo: RT, 1970.

PERES, Sergio de Almeida Cid. *Regimes aduaneiros especiais e os atípicos*. Salto: Schoba, 2014.

RIOS, Francisco José Barroso. A decadência e a prescrição no regime aduaneiro especial de *drawback*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 158, p. 31-44, nov. 2008.

SANTOS, José Augusto Lara dos. *O signo “importação” e sua influência na natureza jurídica dos regimes aduaneiros especiais*. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2011.

SEHN, Solon. *Imposto de importação*. São Paulo: Noeses, 2016.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *A aduana e o comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

TELLES, Inocência Galvão. *Manual dos contratos em geral*. Coimbra: Coimbra, 2002.

TREVISAN, Rosaldo. A atuação estatal no comércio exterior, em seus aspectos tributário e aduaneiro. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2008.

VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005.

XAVIER, Alberto. Do prazo de decadência em matéria de “drawback”- suspensão. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, v. I, p. 527-541, 2003.