

DRAWBACK

INSTITUTO E JURISPRUDÊNCIA ATUAL

*Daniela de Andrade Braghetta*¹

1. PROÊMIO

O instituto denominado Drawback existe como sistema para regular a competitividade, sendo um regime aduaneiro especial, trazendo por premissa a suspensão ou isenção de tributos incidentes em *insumos* importados, e/ou nacionais vinculados a um produto a ser exportado. Sua criação ocorre em 1936 pela União, com fulcro de tornar aptos e, mais que isso, competitivos, os contribuintes atuantes no comércio exterior.

Internacionalmente existem referências ao termo datadas de meados dos séculos XIV e XV na Inglaterra. Nesta época, o regime se constituía na liberação do pagamento dos direitos aduaneiros em situações onde havia insumos presentes nos produtos exportados às outras colônias.²

1. Advogada, graduada pela PUC/SP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora Conferencista no Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários)

2. ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. & SARTORI, Ângela. Drawback e o comércio exterior – visão jurídica e operacional. São Paulo. Aduaneiras, 2004.

A origem legal pátria data de 1966, com extenso arcabouço legislativo subsequente, como sói acontecer. De um lado a necessidade do fomento à competitividade internacional, buscando os contribuintes pátrios a superação de barreiras, empenhando-se em inovação e aprimoramento dos produtos. Por outro, as incertezas em conteúdo legislativo deficitário, acrescidas às normas emitidas pelo Poder Executivo carentes de precisão e constância, ocasionam a busca por segurança jurídica.

Vejamos, inicialmente, o benefício fiscal de drawback, instituído pelo art. 78 do Decreto-lei n. 37/66, nos seguintes termos:

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.” Em sua versão original, o drawback só atingia produtos destinados a posterior exportação, nos termos do inciso II acima. Mais tarde, foi estendido às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos componentes importados para a fabricação de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, atendidas as condições impostas pelo art. 5º da Lei nº 8.032/90, assim redigido: “Art. 5º. O regime aduaneiro especial de que trata o inciso II do art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, poderá ser aplicado à importação de matérias-primas, produtos intermediários e componentes destinados à fabricação, no País, de máquinas e equipamentos a serem fornecidos no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra 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 – BNDES, com recursos captados no exterior.

(Redação dada pela Lei nº 10.184, de 2001)

Instituto necessário ao fomento da competitividade internacional surge com evidente atraso em território nacional, muito embora premente a existência, ainda que tardia.

Nesses termos a doutrina de Paulo de Barros Carvalho³:

A integração econômica entre os países passou a ser pressuposto da competitividade internacional, trazendo à sirga a mobilização dos capitais de investimento, canalizados aos diferentes setores produtivos, ao passo que os tributos, cumprindo, antes de mais nada, função extrafiscal, se transformaram no mais poderoso instrumento regulador desse intensivo relacionamento. Daí o tratamento diferenciado conferido ao imposto de importação, possibilitando ao Poder Executivo alterar suas alíquotas, desde que observados os limites fixados em lei, e permitindo, mediante exceção aos princípios da anterioridade e da noventena, a imediata aplicação do preceito legislativo alterado. Tudo para viabilizar o exercício do poder regulatório da política econômica, mediante ingerências de caráter extrafiscal no imposto incidente sobre a importação de produtos estrangeiros.

Verifica-se a concessão do regime especial antes do registro da DI – Declaração de Importação⁴, como causa suspensiva da exigibilidade do crédito a despeito de sua pendente constituição.

Envolve duas modalidades principais: isenção e suspensão, de responsabilidade da Secretaria de Comércio Exterior. Ainda, encontra-se no Regulamento Aduaneiro (RA) também citada a modalidade “restituição”, administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2. REGIMES INTITULADOS DRAWBACK

O contexto, visto de forma abrangente, vem assim definido por Liziane Angelotti Meira⁵:

Para dar continuidade ao estudo do regime de *drawback*, faz-se necessário antecipar algumas conclusões acerca da natureza dos regimes aduaneiros especiais. Neste sentido, consignamos que

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS. Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, vol 1..p. 77

4. FOLLONI, André. Tributação sobre o Comércio Exterior. São Paulo, Dialética. 2005

5. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo. IOB, 2002. p. 218-219.

todas as modalidades de *drawback* são isenções condicionais, cujas mercadorias são submetidas a controle aduaneiro.

A existência de condição prévia em nada altera as características e os aspectos tributários existentes, apenas cuida para que a relação jurídica seja no todo trabalhada.

Ressaltado anteriormente⁶ “para a linguagem, o suporte físico é um dado material, que não pode jamais ser ignorado. As percepções necessárias, já que os conceitos, pode-se dizer, são incapazes de existir isoladamente.”

Cada uma das figuras pode ser trazida, da maneira seguinte. Vejamos.

2.1 *Drawback*-restituição

Seu implemento ocorre por meio de ressarcimento – total ao parcial – de tributos incidentes na importação de insumos usufruídos em produtos objeto de exportação. Aqui presentes o Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como PIS/COFINS – Importação.

Aqui uma auto explicação, lembrando que o Sistema de Comércio Exterior, o SISCOMEX, informa⁷ ser o menos utilizados dos três tipos atualmente normatizados.

2.2 *Drawback*-suspensão

Tem-se aqui a interrupção do pagamento dos tributos pagos na importação de mercadorias a ser utilizada tanto em beneficiamento, fabricação ou acondicionamento de produto a ser exportado. Além dos tributos supracitados, inclui-se o Adicional de Frete da Marinha Mercante (AFRMM) e, ainda, o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias.

6. Relação Jurídica Tributária. São Paulo. Noese, p. 54.

7. <http://siscomex.gov.br/informacoes/regimes-aduaneiros/drawback/>

Na explanação de Sacha Calmon Navarro Coêlho, André Mendes Moreira e Patrícia Dantas Gaia⁸:

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 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.

O prazo para realizar a exportação é usualmente de um ano, prorrogável por mais um, à exceção da importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de produção, cujo prazo máximo de suspensão é de cinco anos.

Temos em conta, analisando o tema de penalidades aplicadas ao regime, recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, que uniformiza jurisprudência pela Primeira Seção, especialmente no que diz respeito ao *dies a quo* da multa de mora, pontualmente tradando da espécie suspensão.

Consta da Ementa do EREsp 1579633/RS, relatado pelo Min. Sérgio Kukina, julgado em 16 de setembro p.p.:

3. O fato gerador dos tributos aduaneiros, no drawback suspensão, ocorre na data do registro da declaração de importação na repartição aduaneira; o pagamento das respectivas exações é que fica, em princípio, postergado para o prazo de um ano após esse momento, e apenas se não houver o implemento de sua condição resolutive, que se consuma com o ato mesmo da exportação. Assim, escoreita a compreensão de que, inadimplida a condição estabelecida para a fruição do incentivo (ausência da exportação), os consectários ligados ao tributo, a saber, juros e correção monetária, devem fluir a contar do fato gerador dos tributos suspensos, ou seja, a partir do respectivo registro da declaração de importação na repartição aduaneira.

8. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física entre os Insumos importados com o Benefício e os Produtos Fiscais Posteriormente exportados, RDDT n. 221. São Paulo. Dialética, 2014. p. 141

Aqui vale a lembrança da doutrina de Alberto Xavier⁹:

A aplicação do regime de “draw-back” suspensão não impede a ocorrência do fato gerador e a constituição da obrigação tributária, inobstante o regime suspensivo.

Serve, pois, o entendimento jurisprudencial mencionado como forma de explicitar o conteúdo normativo, Fisco e contribuintes. Pertinente e necessário, para que haja sua observância.

2.3 Drawback-isenção

Almeja compensar o contribuinte que já tenha exportado. Cuida-se de modalidade que possibilita a isenção ou redução dos tributos aplicados aos insumos nacionais e importados vinculados à produção e industrialização de um produto que será exportado com o objetivo de repor o estoque.

Ouçamos Solon Sehn¹⁰:

O reconhecimento do direito na operação subsequente se dá em função de outra que antecedeu, que define sua extensão. Assim, a desoneração tem aplicabilidade restrita à aquisição de insumos na quantidade e na qualidade equivalentes à da operação anterior. Também é possível a aquisição isenta para a reposição de estoques de insumos utilizados no reparo, criação, cultivo ou extrativista, na industrialização de embarcações para venda no mercado interno e na fabricação de produtos intermediários.

Assim a linguagem estabelecida, de maneira a aclarar o conteúdo, sentido e alcance dos termos normativos.

3. INSUMOS

Necessário contar que, consoante todo o arcabouço do Comércio Exterior, está sempre presente a incerteza deixada

9. 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, p. 531.

10. Curso de Direito Aduaneiro, Rio de Janeiro. Forense, 2021, p. 295-296.

pela norma jurídica, com o endurecimento da Administração Tributária, trazendo entendimento bem restritivo de poder ser considerado insumo concessivo de crédito tributário apenas os bens e serviços já utilizados na fabricação ou na produção dos bens tais como matéria prima, produtos intermediários, as embalagens ou ainda quaisquer outros bens que sofreram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produto em fabricação. Equiparou-se o insumo ao “produto intermediário” utilizado para a não incidência do IPI.

Encontramos, na doutrina de Aliomar Baleeiro¹¹, que os produtos secundários e os intermediários são considerados insumos que podem ser reputados da maneira seguinte:

é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa ‘input’, isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o ‘output’ ou o produto final. (.)

Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos ‘produtos intermediários’ que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção.

Por conta dessa situação, são inúmeras as autuações das empresas, gerando inúmeros debates e ainda, estabelecendo-se uma discussão contínua sobre aquilo que pode ou não ser considerado insumo. No âmbito do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os contribuintes vêm obtendo algumas resoluções favoráveis ao alargamento da definição de insumo para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, desvinculando o insumo da sua ligação física e direta com o processo produtivo.

Além daquilo tradicionalmente considerado insumo, vemos acrescidos outros, reconhecidos no contencioso, como o administrativo citado, que se segue:

11. Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1980, 9ª edição, pág. 214

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos. PERCENTUAL DE RATEIO. EXPORTAÇÃO. REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK As receitas de

(Acórdão: 3402-008.917, Número do Processo: 16366.720123/2011-12, Rel. Pedro Bispo, data de publicação: 08/11/2021)

Da mesma forma, vem o Poder Judiciário se manifestando em relação à definições de insumos, sempre que chamado a se expressar. Ainda que necessária sua atuação, se faz condizente com o papel judicante.

O conceito – qualquer que seja - pode muitas vezes se misturar, como verificamos em Marcos Bernardes de Mello¹²:

Porque dentre as diversas espécies de fatos jurídicos lícitos, a vontade somente constitui elemento nuclear do suporte fático dos atos jurídicos *latu sensu* (= atos jurídicos *strictu sensu* e negócios jurídicos) apenas esses passam pelo plano da validade.

Com efeito, não é possível ter como inválido um fato jurídico *stricto sensu*, porque seria absolutamente sem sentido dizer-se que um fato da natureza é nulo ou anulável. A natureza é infensa à vontade humana. O fato natural existe, é, por si mesmo, independentemente das qualificações que o homem lhe atribua. Jamais se poderia dizer nulo um nascimento, ou uma morte, por exemplo, precisamente porque ocorrem no mundo das realidades naturais e, por isso mesmo, não podem ser desconsiderados sem que se contrarie a própria natureza das coisas. A presença física do fato no mundo não pode ser negada, simplesmente.

À medida em que se percebe certa confusão entre os conceitos, também devemos ser capazes de administrar cada um dos léxicos ofertados, trazendo o necessário para, na construção das premissas, chegar aos resultados adequados. Entendimentos serão tão vigorosos quanto forem as premissas sobre às quais se fundem.

12. Teoria da Fato Jurídico. Plano da Validade, 14^a ed. São Paulo: Saraiva. 2014, p. 17.

4. O POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em 16 de setembro de 2021, a 1ª Seção do STJ deliberou, para os contribuintes que não cumpriram o compromisso de exportação do regime de *drawback*, dever a multa de mora ser aplicada somente após esgotado o prazo para pagamento dos tributos. Assim, cabe ao sujeito passivo arcar com a multa de mora exclusivamente findo o 30º dia de inadimplência da exportação, se não recolher o montante devido até tal marco, no que se denomina D+1.

Pela existência do regime aduaneiro de *drawback* resta realizada a suspensão da incidência dos tributos devidos na importação de insumos. A condição imposta para tanto vem a ser de que o produto seja exportado dentro do prazo de um ano entre a aquisição e a exportação, conforme o já citado artigo 78, inciso II, do Decreto-lei n. 37/1966, bem como do artigo 12 da Lei n. 11.945/2009. Como ressaltado, a critério da autoridade fiscal insere a possibilidade de prorrogar este prazo por mais um ano, em conformidade com o artigo 4º do Decreto-lei nº 1.722/1979.

No *drawback*-suspensão, instituído como vetor de incitamento à exportação, somente se concretiza caso ocorra dentro do prazo estabelecido de um ano. Em caso de impossibilidade do compromisso de exportar, contudo, a empresa deve recolher os tributos suspensos (por exemplo IPI, II, PIS/COFINS, ICMS e AFRMM), com correção monetária, em até 30 dias do prazo fixado para exportação. Quanto a isso não há contendas. O certame conduzido ao Superior Tribunal de Justiça diz respeito à multa moratória.

Os contribuintes buscavam que a multa de mora, em regra, fosse devida decorrido o prazo de um ano (prorrogável por mais um) para a exportação, somado aos 30 dias para recolhimento dos tributos. Caso houvesse pagamento antes de encerrado o prazo (um ano e 30 dias), não haveria razoabilidade na punição. Porém, a União defendia que a multa incidiria desde o respectivo instante da importação do insumo, como se inexistisse o benefício fiscal.

Na ocasião do julgamento, o que preponderou na 1ª Seção foi entendimento dos contribuintes, tendo sido o Tema julgado levando em conta três recursos (EREsp n. 1.578.425, n. 1.579.633 e n. 1.580.304), envolvendo uma fabricante de maquinário agrícola. Diante de tal decisão da 1ª Seção as duas turmas de Direito Público da Corte devem seguir o entendimento ao julgar outros processos sobre tal questão.¹³

Ressaltou a retrocitado relator, Ministro Sérgio Kukina, que em relação aos juros e à correção monetária devem incidir desde o momento da importação dos insumos, no que foi acompanhado pelos demais ministros. Com isso, apenas para a incidência da multa de mora vale a supracitada contagem a partir do 31º dia de descumprimento.

5. CONCLUSÕES

Cuida o Drawback de sistema para regular a competitividade, sendo um regime aduaneiro especial, trazendo por premissa a suspensão ou isenção de tributos incidentes em *insumos* importados, e/ou nacionais vinculados a um produto a ser exportado, com fulcro de tornar aptos e, mais que isso, competitivos, os contribuintes atuantes no comércio exterior.

Verifica-se a concessão do regime especial antes do registro da DI – Declaração de Importação, como causa suspensiva da exigibilidade do crédito a despeito de sua pendente constituição. Em qualquer das hipóteses requer-se a existência de condição prévia.

Consoante todo o arcabouço do Comércio Exterior, verifica-se a incerteza deixada pela norma jurídica, com o endurecimento da Administração Tributária, trazendo entendimento bem restritivo de poder ser considerado insumo concessivo de crédito tributário apenas os bens e serviços já utilizados na fabricação ou na produção dos bens tais como matéria prima,

13. Anteriormente, a 1ª Turma seguia entendimento favorável ao contribuinte, enquanto o da 2ª Turma era desfavorável.

produtos intermediários, as embalagens ou ainda quaisquer outros bens que sofreram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre os produtos em fabricação.

Corolário do regime aduaneiro de *drawback* resta realizada a suspensão da incidência dos tributos devidos na importação de insumos. A condição imposta para tanto vem a ser de que o produto seja exportado dentro do prazo de um ano entre a aquisição e a exportação, conforme o já citado artigo 78, inciso II, do Decreto-lei n. 37/1966, bem como do artigo 12 da Lei n. 11.945/2009. Como ressaltado, a critério da autoridade fiscal inserta a possibilidade de prorrogar este prazo por mais um ano, em conformidade com o artigo 4º do Decreto-lei nº 1.722/1979. Em caso de impossibilidade do compromisso de exportar, contudo, a empresa deve recolher os tributos suspensos (por exemplo IPI, II, PIS/COFINS, ICMS e AFRMM), com correção monetária, em até 30 dias do prazo fixado para exportação. Quanto a isso não há contendas. O certame conduzido ao Superior Tribunal de Justiça diz respeito à multa moratória.

Os contribuintes buscavam que a multa de mora, em regra, fosse devida decorrido o prazo de um ano (prorrogável por mais um) para a exportação, somado aos 30 dias para recolhimento dos tributos. Caso houvesse pagamento antes de encerrado o prazo (um ano e 30 dias), não haveria razoabilidade na punição. Porém, a União defendia que a multa incidiria desde o respectivo instante da importação do insumo, como se inexistisse o benefício fiscal. Pelo julgamento da 1ª Seção prevalece o entendimento dos contribuintes, tendo sido o Tema julgado levando em conta três recursos (EREsp n. 1.578.425, n. 1.579.633 e n. 1.580.304).

Ressaltou o Ministro Sérgio Kukina, relator, que, no tocante aos juros e à correção monetária a incidência deve partir do momento da importação dos insumos, no que foi acompanhado pelos demais ministros. Com isso, apenas para a incidência da multa de mora vale a supracitada contagem a partir do 31º dia de descumprimento.

6. REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. & SARTORI, Ângela. Drawback e o comércio exterior – visão jurídica e operacional. São Paulo. Aduaneiras, 2004.

BALEEIRO, Aliomar Direito Tributário Brasileiro, Rio de Janeiro: Forense, 1980, 9ª edição.

BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Relação Jurídica Tributária. São Paulo. Noese.

CARVALHO, Paulo de Barros. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS. Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal, vol 1

COÊLHO, Sacha Calmon. MOREIRA, André Mendes. Drawback-suspensão: a dispensável vinculação física entre os Insumos importados com o Benefício e os Produtos Fiscais Posteriormente exportados, RDDT n. 221. São Paulo. Dialética, 2014. p. 141

FOLLONI, André. Tributação sobre o Comércio Exterior. São Paulo, Dialética. 2005

<http://siscomex.gov.br/informacoes/regimes-aduaneiros/drawback/>

MEIRA, Liziane. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo. IOB, 2002. p. 218-219.

MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria da Fato Jurídico. Plano da Validade, 14ª ed. São Paulo: Saraiva. 2014

SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro, Rio de Janeiro. Forense, 2021.

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.