

1 – INTRODUÇÃO

O Regime Aduaneiro Especial de Drawback é importante mecanismo de incentivo às exportações brasileiras, viabilizando a desagravação das importações de mercadorias estrangeiras para que sejam utilizadas na industrialização com vistas a uma posterior exportação.

As suas três modalidades – “suspensão”, “isenção” e “restituição” – permitem que o requerente planeje suas atividades empresariais, fruindo do benefício em razão de anteriores exportações ou comprometendo-se a realizá-las futuramente.

Através da análise da questão acerca da nacionalização, conclui-se a viabilidade de manutenção em território brasileiro de mercadoria não juridicamente equiparada à nacional, para satisfação das condições do Regime, em uma de suas modalidades, fato que corrobora a perspectiva da legislação vigente que confere primazia ao Princípio (Regra) da Vinculação Física.

Tomaram-se como foco do estudo: diplomas legais, os três Regulamentos Aduaneiros publicados em 1985, 2002 e 2009, bem como as Decisões do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em sede de Decisões Administrativas, ainda se mostra vacilante o posicionamento dos órgãos julgadores que, por vezes, aceitam a aplicação do chamado Princípio da Fungibilidade, admitindo a substituição de mercadoria estrangeira, ingressada no território ao amparo do Drawback, por outra nacional.

2 - DA NACIONALIZAÇÃO

2.1 DO SENTIDO COMUM

A compreensão do fato Nacionalização¹, bem assim a identificação do momento de sua ocorrência, é de extrema valia para a interpretação correta da legislação aduaneira, mormente quanto à fruição dos Regimes Aduaneiros Especiais, cuja característica principal é a excepcionalidade à incidência da regra de tributação, quase sempre atrelada a uma condição temporal.

Embora alguns vocábulos possam admitir uma pluralidade de sentidos, o que os filólogos chamam de polissemia, o termo Nacionalização tem um significado próprio em sede de normas sobre o Direito Aduaneiro².

A propósito, referido termo, quando pesquisado no clássico dicionário jurídico de De Plácido e Silva³, não se obtém uma noção próxima do seu conteúdo em “sede aduaneira”, uma vez que o significado ofertado está mais afim com os direitos da personalidade⁴. Por outro lado, o conteúdo técnico-jurídico do verbo “nacionalizar”, em uma de suas acepções, segundo aqueles autores, acena para o conteúdo próprio que lhe deu a legislação aduaneira, sem embargo da necessidade de identificação de outros aspectos:

¹ Preferiu-se sua utilização com a inicial em letra maiúscula para destacá-lo do significado normalmente encontrado nos dicionários, nem sempre afinado com o propósito versado aqui.

² Sobre a existência de um Direito Aduaneiro: TREVISAN, Rosaldo. *Direito Aduaneiro e o Direito Tributário*. In: *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. TREVISAN, Rosaldo (Org.). São Paulo: Lex Editora. 2008; CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras. 1997.

³ DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. SLAIBI FILHO, Nagib e CARVALHO, Gláucia (Atualizadores). 23ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

⁴ “NACIONALIZAÇÃO. É o ato pelo qual o estrangeiro, renunciando à sua nacionalidade de origem, adota a nacionalidade do país para onde se transferiu e passou a viver.” (DE PLÁCIDO E SILVA. Op.cit., p.940)

NACIONALIZAR. Formado de nacional, quer significar: tornar nacional ou dar a forma de nacional. (...) Em relação às coisas, é dar-lhes a qualidade de nacional ou lhes imprimir nacionalidade diversa da que tinham anteriormente. A nacionalidade, assim, que é a ação de nacionalizar, confere à coisa ou à pessoa nacionalidade diferente da que tinham por sua origem, deixando-as nacionalizar. (...) ⁵

2.2 NACIONALIZAÇÃO E IMPORTAÇÃO

A idéia sobre Nacionalização parte de uma operação de importação, em face da qual se pretende introduzir no território nacional uma mercadoria ⁶ estrangeira, variando, de caso para caso, o uso a que ela se destina.

Tanto o legislador constitucional, como o complementar ⁷, não dispuseram sobre o conceito de importação, embora esse conhecimento seja pressuposto para entendimento das normas tributárias incidentes sobre uma operação dessa natureza, a exemplo da incidência do imposto sobre a importação, sobre produtos industrializados e das contribuições sociais – PIS/PASEP e COFINS Importação ⁸.

⁵ Idem, p.940.

⁶ A legislação aduaneira utiliza ora o termo mercadoria, ora produto, sem uma precisão maior na diferenciação dos termos, embora a doutrina, por vezes, providencie essa separação. Como há uma nítida “preferência” do legislador em utilizar o termo “mercadoria”, essa também será a posição aqui tomada, lançando-se mão das expressões “produto”, “bem”, “objeto”, com a finalidade única de estilo, evitando muitas repetições do mesmo vocábulo.

⁷ Esse caso se refere à Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional -, bem como as Leis Complementares 104/2001 e 118/2005, que alteraram alguns de seus dispositivos.

⁸ Decorrentes do art.149 - § 2º - II, da CF/88, com a redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

A Constituição Federal de 05/10/1988, com suas sucessivas Emendas, menciona a palavra “importação” em 9 (nove) dispositivos⁹; já o Código Tributário, em 3 (três)¹⁰, considerando apenas os dispositivos ainda vigentes. Em nenhum deles, houve conceituação desse termo.

A importação é entendida como a operação de introdução de uma mercadoria para dentro das fronteiras do País, de algo proveniente do exterior, não havendo nenhuma circunstância que restrinja à determinada finalidade daquele que promove essa operação. Quer-se dizer que para se reconhecer uma importação, diferentemente da hipótese legal de incidência dos tributos e contribuições a ela vinculados, não há dependência do destino a ser dado ao objeto trazido - se haverá alienação; se industrialização¹¹; se incorporação ao patrimônio do importador etc. -, bem como da pretensão de definitividade dessa entrada no País. O estabelecimento da competência tributária não toma em conta, também, o elemento subjetivo do importador.

Os efeitos tributários, assim, são previstos pelo legislador ordinário, que elegerá as situações reveladoras de capacidade econômica, podendo tomar em consideração aspectos subjetivos do importador, assim como eventos independentes da vontade deste.

Com o Decreto-Lei nº 37/66, afastou-se da incidência do imposto de importação as operações cuja mercadoria não venha a entrar definitivamente no

⁹ Art.149, §2º - II e III – “a”, e §3º ; art.153 – I; art.155, §2º - XII – “i”; art.177 – III e §4º; ADCT, art.34, §9º; ADCT, art.40 – *caput*, da CF/88.

¹⁰ Art.19; art.20 – II; art.47 – I – “a”, do CTN.

¹¹ A referência ao termo “industrialização”, ao longo desse estudo, toma por base o sentido que lhe deu o CTN: Art.49 (...) Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, 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.

Brasil, como no caso dos Regimes Aduaneiros Especiais, salvo a Admissão Temporária para Utilização Econômica, nos termos do art.79¹², da Lei nº 9.430/96.

Uma vez chegada ao território nacional, a mercadoria proveniente do exterior, deverá ser submetida a um procedimento administrativo específico para regularização dessa entrada, o que o legislador chamou de “despacho aduaneiro de importação”¹³. Veja-se que esse procedimento é independente da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições incidentes na importação, ocorrendo mesmo nos casos de previsão legal de uma forma de exoneração tributária.

A mencionada obrigação acessória é cumprida através do preenchimento e da entrega de um “formulário” próprio, quase sempre executado de maneira eletrônica, por meio do Siscomex, em face do qual a Administração Tributária toma ciência de vários aspectos da operação. Vale mencionar que todas essas iniciativas são tomadas pelo importador, ou por alguém em nome deste, indicando os elementos necessários para perfeita identificação da operação de importação, bem como para o eventual cálculo dos gravames¹⁴ incidentes.

Caso a finalidade pretendida na importação não seja, no momento da formulação da Declaração, a de redestinar esse mesmo objeto importado ao

¹² Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

¹³ Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) (Decreto-Lei nº 37/66)

¹⁴ A palavra gravames foi utilizada para evitar-se a repetição dos nomes jurídicos dos tributos e contribuições incidentes na importação.

exterior, na maioria dos casos¹⁵, acarreta a submissão da Declaração à modalidade chamada de “despacho para consumo”¹⁶.

A propósito dessa questão, Liziane Angelotti Meira¹⁷ aponta o relacionamento entre o “despacho para consumo” e a Nacionalização - corrente a qual nos filiamos, com algumas considerações -, destacando, outrossim, a desvinculação com o pagamento de valores devidos aos cofres públicos.

Bem originário de outro País introduzido mediante despacho para consumo passa a ser considerado, para efeitos tributários, bem nacionalizado. Destarte, “nacionalizado” aqui significa qualidade de bem estrangeiro que foi submetido a despacho para consumo com recolhimento (ou isenção, ou imunidade) dos tributos incidentes sobre a importação.

De fato, o pagamento dos tributos e contribuições não se mostra como situação inafastável para caracterização da nacionalização, pois que há situações onde a regra de tributação é afastada, como na imunidade e na isenção do tipo objetiva incondicionada, e aquelas em que há um pagamento apenas parcial¹⁸, ou mesmo nenhum, como no caso da alíquota igual a “zero”.

¹⁵ Exceção emblemática é a Declaração de Importação cuja mercadoria é submetida ao Regime de Drawback, na modalidade “suspensão”, pois que não se tem pretensão de ingresso definitivo no País, haja vista que uma das condições para correta fruição do benefício é que haja posterior exportação de produto fabricado com essa mercadoria, mas a modalidade de “despacho” é “para consumo”.

¹⁶ Art.2º - I, da Instrução Normativa SRF nº 680/2006. A propósito, é encargo do próprio importador indicar a modalidade de despacho aduaneiro e o “regime de tributação” incidente para cada um dos tributos e contribuições, no momento de formulação da correspondente Declaração de Importação, segundo se constata s itens 9, 46, 47, 50, do Anexo Único, da mencionada Instrução Normativa.

¹⁷ MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto de Importação. In: *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. TREVISAN, Rosaldo (Org.). São Paulo: Lex Editora. 2008, p.107.

¹⁸ Como na mencionada admissão temporária com utilização econômica, do art.79, da Lei nº 9.430/96.

Esse entendimento se harmoniza com o que fora previsto na Portaria MF nº 300, de 31/08/1988¹⁹, especificamente no seu item “2”:

2. Para os efeitos desta Portaria compreende-se por: despacho para consumo, o conjunto de atos que têm por objeto, satisfeitas todas as exigências legais, colocar a mercadoria nacionalizada à disposição do adquirente estabelecido no País, para seu uso ou consumo; nacionalização de mercadorias, a seqüência de atos que transferem a mercadoria da economia estrangeira para a economia nacional.

Aquilo que fora denominado “exigências legais”, não acarreta, necessariamente, o pagamento dos gravames, não se descurando que toda mercadoria procedente do exterior deve ser submetida a despacho aduaneiro²⁰ e, somente após sua conclusão²¹, é que se tem uma regular entrada dessa mercadoria no território nacional.

José Lence Carluci²² muito bem sintetiza o que fora até aqui exposto na seguinte passagem:

A importação pode implicar a incorporação do produto estrangeiro ao patrimônio nacional e é isso que quase sempre ocorre. Entretanto, pode também implicar a importação de um

¹⁹ DOU de 02/09/1988.

²⁰ Art.44, do Decreto-Lei nº 37/66.

²¹ Art.51 - Concluída a conferência aduaneira, sem exigência fiscal relativamente a valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a mercadoria será desembaraçada e posta à disposição do importador. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) (Decreto-Lei nº 37/66)

²² CARLUCI, José Lence. Op.cit., p.38.

serviço ou de uma utilidade ou de uma atividade que a trazida do bem pode proporcionar como é o caso, por exemplo, dos bens admitidos temporariamente no País para satisfazerem uma necessidade ou prestarem um serviço por um período de tempo determinado. O patrimônio nacional foi enriquecido com essa importação. O mesmo se diga dos outros regimes suspensivos em geral: drawback, entreposto aduaneiro e industrial e até mesmo o trânsito aduaneiro. Nestes casos, mesmo que não tenha havido despacho para consumo e nacionalização dos bens, ocorreu o fato físico da importação com a conseqüente geração de todos os serviços que gravitam em torno desse fato, incorporáveis ao patrimônio nacional. O fato importação não implica necessariamente o fato tributação. Assim, há a importação quando um viajante traz em sua bagagem proveniente do exterior bens que pela sua quantidade e qualidade não estão sujeitos ao pagamento do Imposto de Importação. Também foram importados, ainda que ilegalmente, os bens introduzidos clandestinamente no País (configurados como contrabando ou descaminho).

A Nacionalização, portanto, é decorrente desse conjunto de atos ordenados que culminam com a autorização de entrega ao importador da mercadoria, até então estrangeira, mas equiparada juridicamente à nacional por meio do desembaraço

aduaneiro²³, em sede de “despacho para consumo”²⁴, cuja finalidade efetiva do importador seja a incorporação definitiva dela na patrimônio nacional²⁵.

Advirta-se, contudo, que essa equiparação jurídica ao bem nacional, não afasta sua origem efetiva, isto é, não transforma um bem produzido na China em brasileiro, mas sim, faz com que o tratamento jurídico desse bem chinês seja o mesmo daquele aplicável ao brasileiro. Isso fundamenta, inclusive, a proibição de incidência de nova regra de tributação sobre bens estrangeiros a esse bem chinês, pois que seu regime jurídico, uma vez nacionalizado, será idêntico ao nacional. Sobre essa questão, Liziane Angelotti Meira²⁶ lembra que as regras de origem²⁷ é que determinam a nacionalidade de uma mercadoria.

A nacionalidade dos bens, para efeitos tributários, não é determinada pela titularidade ou pela procedência, mas pelas regras de origem. Ou seja, o bem há de ser produzido ou transformado substancialmente em um país para que seja considerado nacional.

²³ Todavia, nem sempre a Nacionalização decorrerá do despacho aduaneiro, pois que a destinação da mercadoria objeto de pena de perdimento, após os trâmites pertinentes, também há de ser considerada nacionalizada.

²⁴ Desde que não enquadrada a importação como sujeita ao Regime Aduaneiro de Drawback, nos termos do art.2º - I – “a”, da IN SRF nº 680/2006.

²⁵ Patrimônio nacional, aqui referido, é integrado pelos bens públicos e privados, como se depreende do sentido conferido pelo art.219, da CF/88: “O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.”

²⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. Op.cit., p, 106.

²⁷ No âmbito do Mercosul, o regime de origem rege-se por várias regras indicadas no endereço eletrônico < <http://www2.desenvolvimento.gov.br/sitio/secex/negInternacionais/acoComerciais/regOriMercosul.php>> Já com relação aos acordos internacionais sobre origem, no âmbito do GATT, há de ser consultado o sitio < http://www2.mre.gov.br/dai/omc_ata009.htm>

O órgão fazendário, cuja competência decorre de fundamento constitucional²⁸, tem participação indispensável nesse processo de equiparação jurídica, sem o qual, haverá irregularidade da entrada, podendo suscitar a materialização do ilícito penal²⁹ de contrabando ou de descaminho.

A Nacionalização, então, opera-se por ação do Estado que, após certificar-se do cumprimento dos requisitos legais exigíveis para entrada no País, autoriza o importador a “entrar na posse” da mercadoria, já nacionalizada³⁰.

Nessa linha de raciocínio, identifica-se que a Nacionalização não tem relação direta com a entrega da mercadoria ao importador nacional, pois que, a depender da cláusula negociada entre este e o exportador estrangeiro, pode haver situação onde o importador já é imitado na posse do bem ainda no País exportador. Em outro caso, pode-se ter que o exportador estrangeiro seja responsável pela entrega do bem no estabelecimento do importador, localizado no território brasileiro.

Da mesma forma, não há Nacionalização devido a circunstâncias viabilizadoras da chamada “entrega antecipada”³¹, tanto que a legislação pertinente recomenda que o importador não utilize essa mercadoria até o momento do efetivo desembaraço. Constata-se que o importador, então, obtém a posse direta de uma mercadoria estrangeira, ou seja, ainda não equiparada à nacional.

Entretanto, há doutrina³² que vislumbra uma separação entre o “despacho para consumo” e a Nacionalização, em razão de vários dispositivos da legislação promoverem certo equívoco na utilização desses termos, mormente quanto ao tipo

²⁸ Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda. (CF/88)

²⁹ Art.334, do CP.

³⁰ No caso da modalidade “para consumo”, do despacho aduaneiro, exceção feita ao Drawback, como citado anteriormente.

³¹ Art.47, da Instrução Normativa SRF nº 680/2006.

³² ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: Visão Jurídica e Operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2003, pp. 155 a 166.

de procedimento de ingresso no País de um bem sob o Regime Exonerativo de Drawback, onde a modalidade de despacho aduaneiro é “para consumo”^{33, 34}.

2.3 A INTERPRETAÇÃO DOS JULGAMENTOS

Esse tema não fugiu da apreciação do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda³⁵, cujas decisões³⁶ demonstram que a perspectiva aqui esposada se afina com tais julgados.

A leitura dos Acórdãos proferidos permite identificar três características primordiais sobre Nacionalização:

- a) A definitividade na importação;
- b) Surgimento com a finalização do despacho para consumo³⁷;
- c) Não se retira a origem da mercadoria, apenas se opera uma equivalência de tratamento jurídico entre o que fora nacionalizado e o originalmente nacional;

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - REIMPORTAÇÃO DE PRODUTOS EXPORTADOS EM CARÁTER DEFINITIVO. O

³³ Art.2º. O despacho aduaneiro de importação compreende: I - despacho para consumo, inclusive da mercadoria: a) ingressada no País com o benefício de drawback; (...) (Instrução Normativa SRF nº 680/2006) (*grifo nosso*)

³⁴ Sobre referida modalidade, quer-nos parecer que houve um equívoco, pois que o ingresso de mercadoria que qualquer outro Regime Aduaneiro Especial se dá através da modalidade “admissão”, não “para consumo”, conforme os termos do art.2º - II, da IN SRF nº 680/2006. E não há dúvidas de que o Drawback se enquadra como espécie desses Regimes (art.383 e seguintes, do Decreto nº 6.759/2009).

³⁵ Atualmente denominado Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por força do disposto no art.48, da Lei nº 11.941/2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449/2008.

³⁶ Critério de busca: “nacionalização”; Filtro: “3º Conselho” e “Câmara Superior”; Mês dos Julgamentos: 08/2000 a 08/2010. Disponível em < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>, acessado em 19/08/2010.

³⁷ RECOF. O regime se conclui pela exportação ou nacionalização das mercadorias admitidas, nos termos da legislação de regência. NACIONALIZAÇÃO DE BENS. É a finalização do despacho para consumo. É uma das formas de concluir regimes aduaneiros suspensivos, inclusive o RECOF. RECOF/DRAWBACK. Não caracteriza a transferência do Regime de RECOF para o de DRAWBACK o despacho para consumo de mercadorias admitidas em RECOF, com aproveitamento de créditos do DRAWBACK ISENÇÃO. Recurso especial negado. (CSRF - 3ª Turma – Processo 10831.004411/99-59 – Acórdão CSRF/03-04.953 – Relatora Judith Do Amaral Marcondes Armando – Seção de 21/08/2006)

fenômeno da nacionalização, que se dá com a internação do produto importado em caráter definitivo, apesar de não retirar-lhe a origem, altera-lhe o tratamento jurídico passando a ser considerado como um produto com as mesmas prerrogativas do nacional. Portanto, ao ser exportado o produto, o país importador recepciona-o reconhecendo-lhe a origem, mas nacionalizando-o. A reimportação do produto implica nova alteração dessa condição e, se assim, nova nacionalização o que impõe a incidência do imposto de importação como se estrangeiro fosse. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(3º CC, 1ª Câmara, Processo 11077.000414/00-17, Acórdão 301-32578, Relator LUIZ ROBERTO DOMINGO, Seção de 21/03/2006)³⁸

O seguinte trecho dos fundamentos do voto do Eminentíssimo Relator, no julgamento cuja ementa se encontra acima transcrita, merece destaque especial:

“A nacionalização da mercadoria cria, a título ilustrativo, um RG, que a identifica, classifica e lhe atribui *status* que permite sua equiparação ao produto nacional, e somente por esse motivo é possível seu ingresso no mercado para o qual é exportada.”

³⁸ Nesse mesmo sentido: (CSRF - 3ª Turma – Processo 11075.000003/00-04 – Acórdão CSRF/03-04.806 – Relatora Nanci Gama – Seção de 21/02/2006); (CSRF - 3ª Turma – Processo 11075.000030/00-79 – Acórdão CSRF/03-04.691 – Relator Henrique Pinheiro Torres – Seção de 20/02/2006); (CSRF - 3ª Turma – Processo 11075.000073/00-81 – Acórdão CSRF/03-04.692 – Relator Henrique Pinheiro Torres – Seção de 20/02/2006); (CSRF - 3ª Turma – Processo 11075.002484/99-41 – Acórdão CSRF/03-04.742 – Relatora Nanci Gama – Seção de 20/02/2006); (CSRF - 3ª Turma – Processo 11077.000778/99-28 – Acórdão CSRF/03-05.226 – Relator Luís Antonio Flora – Seção de 12/02/2007).

“A mercadoria exportada definitivamente, pelas características próprias do trâmite aduaneiro e comércio internacional, perde o atributo da nacionalidade de origem, por adquirir a nacionalidade do país para o qual fora exportada, por esse motivo, não há possibilidade de reingressar ao País de origem (exportador) como produto genuinamente nacional em razão de na exportação definitiva e concluída, ter perdido tal *status*.”

O Supremo Tribunal Federal em julgamento sobre a entrada temporária de bem cuja importação era proibida, acordou no sentido de que o pagamento dos tributos não cria direito à sua Nacionalização, desvinculando, portanto, a extinção do crédito tributário e a providência de regularização da entrada de bem estrangeiro.

TRIBUTÁRIO. MOTOCICLETA DE BRASILEIRO RESIDENTE NO EXTERIOR, QUE INGRESSOU NO PAIS EM CARÁTER TEMPORARIO (DECRETO-LEI N.37/66, ARTIGOS 75 E SEGS.; DEC. 76055/75, ART. 4, II). DESCUMPRIMENTO DO COMPROMISSO ASSUMIDO NO TERMO DE RESPONSABILIDADE COM A CONSEQUENTE APREENSAO DO VEÍCULO E APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO, NOS TERMOS DO DEC-LEI N.1455/67. BEM DE IMPORTAÇÃO PROIBIDA, O PAGAMENTO DO TRIBUTO NÃO CONFERE AO DONO O DIREITO A SUA NACIONALIZAÇÃO. SEGURANÇA CONCEDIDA EM PARTE, TÃO SOMENTE A FIM DE LIBERAR O VEÍCULO PARA O

PAIS DE ORIGEM. NÃO SE CARACTERIZA NEGATIVA DE VIGENCIA AOS ARTS. 75 E 77 DO DEC-LEI N. 37/66. RAZONAVEL INTELIGENCIA DO DIREITO POSITIVO (SÚMULA 400). RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO. (STF - RE 102949 / DF - Relator(a): Min. DJACI FALCAO - DJ 23-05-1986)

2.4 CONCLUSÃO

O conceito de Nacionalização viabiliza entender que uma mercadoria proveniente do exterior pode ingressar no território nacional e ainda manter a qualidade de estrangeira, no sentido de não lhe ser aplicável o mesmo regime jurídico das mercadorias nacionais.

A Nacionalização decorre de um procedimento administrativo, com atuação incisiva do Estado, normalmente surgida com o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja Declaração de Importação fora submetida à modalidade “para consumo”³⁹, sendo marcante a pretensão de definitividade dessa importação, no momento da formulação da Declaração, evidenciada pela escolha da modalidade de despacho e do regime tributário aplicável, eleitos pelo importador. A origem da mercadoria não lhe é retirada, sendo operada, unicamente, uma equivalência jurídica de tratamento semelhante à mercadoria nacional, não servindo para caracterizá-la nem o pagamento dos tributos e das contribuições, até porque se pode estar diante de um regime exonerativo incondicionado, ou mesmo de alíquotas

³⁹ Excetuando-se o caso da aplicação do Regime de Drawback, onde nos parece ter havido equívoco na modalidade de despacho sufragada pela legislação.

reduzidas a “zero”, nem o momento em que o importador nacional se encontra na posse da mercadoria.

3 – REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK

Um rol de direitos fundamentais de nada valeria se o Estado não dispusesse de recursos financeiros para provê-los ou garanti-los, o que se opera por meio dos tributos. Disso decorre que todos assumem uma posição de “credores e devedores solidários dos direitos fundamentais”⁴⁰, na medida em que todos estão inseridos na sociedade organizada. Pode-se, então, falar no princípio da solidariedade, como justificador da tributação, estando presente no próprio texto constitucional, no seu art.3º - I e III.

A tributação, dessa maneira, se justifica como forma de prover recursos ao Estado para que este retorne serviços públicos à sociedade. Entretanto, algumas situações revelam um interesse público maior através de outros mecanismos, diversos da incidência na norma tributária⁴¹, visando ao desenvolvimento da economia nacional, à geração de postos de trabalho, à melhoria da qualidade dos produtos fabricados no país, ao incremento da balança comercial, à atração de capital estrangeiro para inversões em solo nacional, dentre tantos outros.

Nessa área se inserem os mecanismos de exoneração tributária das mercadorias importadas, tendo por finalidade uma entrada de divisas superior às saídas, com destino ao exterior, fomentando as exportações brasileiras, sem olvidar

⁴⁰ WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2006, p.119.

⁴¹ “A norma tributária é uma norma jurídica que se caracteriza por impor o pagamento do tributo a todo aquele que praticar específicos fatos devidamente previstos e definidos na própria norma tributária.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p.1.)

do fomento da indústria nacional, por meio de acesso a matéria-prima a custos mais baixos, agregando valor ao produto nacional.

O chamado Direito Aduaneiro, inobstante a parca quantidade de estudos sobre o tema, denomina esse conjunto de mecanismos exonerativos de Regimes Aduaneiros Especiais - RAE^{42,43}, muito embora se tenham disciplinados em tantos outros diplomas legais sistemas com idêntica finalidade⁴⁴.

Esses Regimes Aduaneiros se subdividem em várias espécies, dentre as quais está o Drawback, cuja marcante característica é a participação, na maioria dos casos⁴⁵, de mais de um órgão público federal, como no caso do Ministério do Desenvolvimento, através da Secretaria de Comércio Exterior – Secex -, por meio da expedição de um Ato Concessório, à vista de requerimento do interessado, e do Ministério da Fazenda, por meio da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Divide-se o Drawback em três modalidades: suspensão, isenção e restituição, cada um com características próprias, embora os dois últimos tenham certa semelhança.

Quanto à modalidade “suspensão”⁴⁶, se opera por meio da “suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento

⁴² “São denominados regimes aduaneiros especiais aqueles quês se distinguem do regime comum de importação e de exportação em decorrência de incentivos fiscais concernentes aos impostos sobre o comércio exterior e de controle aduaneiro em relação aos bens objeto da operação.” (MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes Aduaneiros Especiais. In: *Coleção de Estudos Tributários*. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). São Paulo: IOB. 2002. V.I, p.161.)

⁴³ Atualmente, os Regimes Aduaneiros Especiais se encontram previstos nos arts. 71 a 93, do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelos arts. 307 a 503, do Decreto nº 6.759/2009, que institui o chamado Regulamento Aduaneiro.

⁴⁴ Como exemplo, podem-se citar a redução do valor do imposto de importação em 40% (quarenta por cento), previsto no art.5º, da Lei nº 10.182/2001, e a chamada suspensão do imposto sobre produtos industrializados prevista no art.5º, da Lei nº 9.826/99.

⁴⁵ Somente na modalidade “restituição” é que a Secretaria da Receita Federal do Brasil atua sem a participação da Secretaria de Comércio Exterior na concessão do Regime, conforme preceitua o art.397, do Decreto nº 6.759/2009.

⁴⁶ Art.78 – II, do Decreto-Lei nº 37/66, c/c art.1º - I, da Lei nº 8.402/92, arts. 386 a 392, do Decreto nº 6.759/2009. Essa modalidade contém disposições que versam sobre verdadeiras condições resolutivas.

de outra a ser exportada”. Já a “isenção”⁴⁷ ocorre mediante “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”. Por fim, a “restituição”⁴⁸ “poderá abranger, total ou parcialmente, os tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada”.

3.1 NATUREZA JURÍDICA

O Drawback, em suas três modalidades, é um regime tributário que afasta, temporária e condicionalmente, a incidência dos gravames sobre uma operação de importação, desde que o beneficiário providencie uma posterior exportação de produto com a incorporação daqueles insumos importados ao amparo do Regime em questão.

O arcabouço legislativo sobre o tema assinala a ocorrência ora de uma “suspensão do pagamento dos tributos”⁴⁹, ora a “suspensão do imposto”⁵⁰, muito embora seja pacífico que o Regime de Drawback é um forma de estímulo às exportações brasileiras⁵¹.

⁴⁷ Art.78 – III, do Decreto-Lei nº 37/66, c/c art.1º - I, da Lei nº 8.402/92, arts. 393 a 396, do Decreto nº 6.759/2009.

⁴⁸ Art.78 – I, do Decreto-Lei nº 37/66, c/c art.1º - I, da Lei nº 8.402/92, arts. 397 a 399, do Decreto nº 6.759/2009.

⁴⁹ Decreto-Lei nº 37/66: 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; (...) (*grifo nosso*)

⁵⁰ Decreto-Lei nº 37/66: 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) (...) (*grifo nosso*)

⁵¹ Art.383, do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009.

3.1.1 Alterações do crédito tributário por Lei Complementar

Outorga a Constituição Federal, promulgada em 1988, à lei complementar a atribuição de estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o crédito dessa natureza⁵², como manifestação de um direito o qual assiste ao sujeito ativo, em decorrência da concretização de uma hipótese legal.

O STF já se expressou algumas vezes que a Lei nº 5.172/66 fora recepcionada, pela ordem instituída em 05 de outubro de 1988, com *status* de lei complementar⁵³. Provas irrefutáveis disso nos dá o próprio legislador infraconstitucional que, ao modificar o texto desse diploma, o faz por meio de lei complementar, como exemplo, as Leis Complementares nº 104/2001 e 118/2005, que alteraram vários artigos do CTN.

As formas de alteração do crédito tributário - extinção, suspensão ou exclusão -, necessariamente, devem estar previstas também em lei complementar⁵⁴, ainda que por meio de lei ordinária se proceda ao disciplinamento da matéria. Ou seja, é na lei complementar que a lei ordinária buscará o balizamento do tema que pretende especificar, a exemplo do constante no art.97 – VI⁵⁵, no art.155-A - *caput*⁵⁶ ou no art.156 – XI⁵⁷, do CTN. Caso a lei ordinária preveja uma forma de extinção, de suspensão ou de exclusão não expressamente prevista em lei complementar, ou

⁵² Art.146 – III - “b”, CF/88.

⁵³ Esse tema serviu de fundamento para declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, pois que tratou de tema reservado à lei complementar, já disciplinado pelos arts. 173 e 174, do CTN (Lei nº 5.172/66).

⁵⁴ Preferencialmente, na própria Lei nº 5.172/66 (CTN), para manter o “espírito de codificação” do Direito Tributário brasileiro.

⁵⁵ Art.97. Somente a lei pode estabelecer: (...) VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

⁵⁶ Art.155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

⁵⁷ Art.156. Extinguem o crédito tributário: (...) XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

mesmo, contra seus preceitos⁵⁸, estará irremediavelmente eivada de vício de inconstitucionalidade, por ter-se imiscuído em área reservada à lei complementar.

Estabeleceram-se, no art.151, do CTN, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tendo sido alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, acrescentando duas novas situações, numa explícita demonstração de que legislador infraconstitucional abraçou a tese de que a modificação do crédito tributário deve observar o ditame do art.146 – III - “b”, da CF/88.

Uma análise mais detida sobre o citado art.151, nos revela que as hipóteses ali aduzidas são as únicas capazes de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o que aponta uma “tipicidade fechada” do instituto da suspensão. São situações que, se não previstas em lei complementar, não detêm a qualidade de deflagrar a suspensão da exigibilidade do direito creditício-tributário, muito embora, o legislador venha, com freqüência, a utilizar termos jurídicos que não se confundem. Não raro, encontramos, no próprio texto constitucional, alusões à isenção, quando, na verdade, quer-se falar em imunidade.

Afora as hipóteses de moratória, do depósito do montante integral, das reclamações e recursos administrativos, das medidas liminares em mandado de segurança e outras ações judiciais e do parcelamento, outras situações previstas em lei ordinária não terão o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Todos esses institutos têm suas próprias especificidades. Por isso, o art.151, do CTN, estipula situação taxativa, não exemplificativa, haja vista o exaurimento das hipóteses legalmente estabelecidas para viabilizar a suspensão da exigibilidade do crédito, embora se possa ter, em situações específicas, a utilização desses institutos

⁵⁸ Como no caso em que resultou na edição da ementa nº 8, da Súmula Vinculante do STF.

em momento anterior à constituição da certeza e liquidez do crédito, obstando, por conseguinte, a própria exigibilidade, não a suspendendo, pois.

3.1.2 Da isenção tributária

A Constituição Federal reparte competências tributárias entre os vários entes federativos, os quais, embora não obrigados, exercem tais competências, instituindo e cobrando os tributos respectivos. O poder tributário não se exerce, portanto, ilimitadamente, mas através de relações de direito⁵⁹, com base em situações eleitas pela ordem jurídica como reveladoras de capacidade para contribuição à manutenção do Estado. É na Constituição que se radicam as normas que autorizam e delimitam o exercício da competência tributária pelo legislador, bem assim o poder de isentar⁶⁰ que, para alguns, é o próprio poder de tributar, mas ao inverso.⁶¹

Incorporadas as normas ao ordenamento jurídico, o poder tributário se exaure. A partir desse momento, o ente público não mais exerce a faculdade tributária, limitando-se a dar-lhe efetividade, pelos seus órgãos administrativos, com plena subsunção às disposições legais.⁶²

O CTN prevê as hipóteses de extinção do crédito tributário, nos arts. 156 a 174, e as suas excludentes, nos arts. 175 a 181, remetendo-se à lei ordinária a atribuição de prever casos de isenção, ainda que esta esteja prevista em contrato, numa conjugação entre os arts. 176 e 97 – VI.

⁵⁹ “A relação tributária é a quantificação pecuniária da solidariedade, sempre sintonizada pela capacidade contributiva.” (WEISS, Fernando Lemme. Op.cit., p.120)

⁶⁰ “A par do fato gerador de tributo, outros há que podem ser matizados por normas da legislação tributária, sem que haja incidência (de tributos) sobre eles. É o que se dá com as normas de imunidade e isenção, que juridicizam certos fatos, para o efeito não de dar a eles a aptidão de gerar tributos, mas, ao contrário, negar-lhes, expressamente, essa aptidão, ou excluí-los da aplicação de outras normas.” (de incidência de tributos).⁶⁰ (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva. 1998, p.263)

⁶¹ BORGES, José Souto Maior. Op.cit., p.31.

⁶² Idem, p.26.

A lei isentiva determinará todas as circunstâncias para sua fruição. O disposto no Código não fixa, expressamente, as condições, nem mesmo, pré-determina suas hipóteses de incidência ou espécies de isenção tributária, isto é, as formas que a veicularão, ficando aberto ao diploma legal que a estipular fixá-las⁶³. Conferiu-se suficiente flexibilidade⁶⁴ ao legislador ordinário, na estipulação da isenção tributária, não sujeita às mesmas amarras da suspensão.

A pessoa jurídica de direito público competente para tributar, igualmente, o será para isentar, operando, em ambos os casos, através de lei.

No caso de isenção concedida em caráter individual, o ato administrativo que reconheça a existência dos pressupostos de fruição da isenção terá, pois, caráter meramente declaratório, não afastando a fixação de controles sobre sua fruição⁶⁵.

Não raro divulga-se que a isenção é um favor fiscal do Estado, mero ato de liberalidade do poder tributante.⁶⁶ Mas, a isenção encarada como mero favor se revela flagrantemente inconstitucional, por violar os princípios da generalidade e da igualdade da tributação, possibilitando o surgimento de toda espécie de protecionismo, sendo ditada por motivos de conveniência e oportunidade.

⁶³ Por outro lado, no caso de suspensão, as hipóteses já se encontram rigidamente previstas na Lei 5.172/66. Sua aplicação se dará através de lei ordinária, conforme o art.97-VI-CTN, que somente deverá articular-se naquelas hipóteses do art.151.

⁶⁴ “Quem cria tributos pode, por igual modo, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo da exação), diminuí-la (adotando procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples. Pode, ainda, isentar tributos. Tudo vai depender de uma decisão política, a ser tomada, de regra (há exceções), pela própria entidade tributante.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª edição. São Paulo: Malheiros. 2005, p.803)

⁶⁵ “A necessidade de verificações, que precedam à expedição do ato administrativo de reconhecimento da existência dos requisitos para o deferimento da isenção, liga-se às exigências de controle fiscal, a fim de que o regime legal das isenções não seja fraudado na sua execução; prende-se à necessidade de que, na prática, a inexistência de informações, p.ex., possibilite o gozo indevido das isenções, como sucederá se os efeitos da mesma se prolongarem além dos prazos legalmente prefixados, ou desaparecidos os pressupostos de fato para concessão do benefício ou, ainda, havendo perdido, o sujeito isento, os chamados requisitos de legitimação para a isenção etc.” (BORGES, José Souto Maior. Op.cit., p.40.)

⁶⁶ “A isenção é um mero favor legal, uma liberalidade do poder tributante.” Hely Lopes Meirelles. *Direito Municipal Brasileiro*, v.1º, p.681. “A isenção é um favor fiscal, que retira o objeto do campo da incidência.” Ruy Barbosa Nogueira. *Direito Financeiro*, p.193. “Só a Constituição estabelece a imunidade, enquanto a isenção e favor legal.” Geraldo Ataliba. *Natureza jurídica da contribuição de melhoria*, p.243, *in fine*.

Em verdade, as isenções tributárias são concedidas visando primária e diretamente o interesse público e só secundária ou indiretamente, ao interesse dos particulares.⁶⁷

Nesse contexto, privilégio fiscal seria a outorga de favor a contribuinte que tem plena capacidade contributiva. Seriam as isenções concedidas em virtude da condição jurídico-política desse contribuinte.

Após o advento do CTN, não há que se por em dúvida a existência de uma obrigação tributária condicional, pois o art.176 - *caput* e art.178 admitem expressamente as isenções condicionais^{68,69}, que podem ser de duas espécies: sob condição suspensiva - antes que o ciclo de formação do fato gerador se complete, existe obrigação tributária, haja vista ainda não ter incidido a regra isentiva, não havendo concretização de sua hipótese de incidência. Existe obrigação tributária até o implemento da condição suspensiva, a partir da qual, far-se-á jus ao gozo da isenção; sob condição resolutiva - faz-se jus ao gozo da isenção até o implemento da condição resolutiva, a partir da qual surgirá a obrigação tributária. Antes do surgimento da condição, inexistente obrigação tributária principal, a cargo do sujeito passivo. Nesse tipo, finda a condição de sua outorga, ou melhor, implementada a condição resolutiva, não se tem por revogada a lei de isenção, mas, unicamente, a

⁶⁷ Borges, José Souto Maior. Op.cit., p.64.

⁶⁸ “Importar mercadorias é fato gerador do imposto de importação. Mas, para, ao mesmo tempo, incentivar a indústria eletrônica e o esforço de exportação, a lei pode dar isenção, especificamente, à importação dos inputs necessários ao fabrico dos produtos nacionais, com a condição de serem exportados, no mínimo, 10% da produção.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2005, p. 870)

⁶⁹ “As isenções condicionais também são chamadas de bilaterais ou onerosas, porque, para serem fruídas, exigem uma contraprestação do beneficiário. Ele é que deve decidir se vale, ou não, a pena fruir desta vantagem. Bastará, para tanto que preencha, ou não, os requisitos apontados na norma isentiva. Já, as isenções incondicionais, também conhecidas como unilaterais ou gratuitas, não dependem, para serem desfrutadas, do cumprimento de qualquer requisito especial por parte do beneficiário. Este, portanto, não tem de suportar nenhum ônus em troca da vantagem fiscal. O isento não assume, no caso, nenhuma obrigação em troca da outorga do benefício. É suficiente seja colhido pela hipótese de incidência da isenção.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Op.cit., p.p. 836/837)

pessoa ou fato que se encontrava no campo exonerativo desloca-se para o da incidência.

Já os casos chamados de não-incidência, se resumem à falta de tipicidade legal, ou seja, ocorrerá quando um determinado fato jurídico não se adéqüe perfeitamente à hipótese de incidência, não se podendo falar, então, em surgimento do fato gerador, não surgindo uma relação jurídico-tributária, portanto. Seu efeito prático, é bem verdade, se aproxima ao da isenção, pois em ambos não ocorre pagamento de tributo, com a diferença de que esta é situação legal que exclui determinados fatos que normalmente estariam sujeitos à tributação, enquanto que o do campo da não-incidência, mesmo sem disposição legal expressa, não sujeita o fato à tributação.

O fato isento, na medida em que se assemelha ao fato não tributável, por produzirem, ambos, uma consequência jurídica igual – pois deixa de ocorrer o fato gerador tributário – se distinguem pela forma como é produzida a aludida consequência jurídica, já que na isenção o fato gerador típico deixa de ocorrer em razão da existência de mais uma norma jurídica tributária, cujo efeito será o de impedir ou de paralisar a consequência jurídica da norma principal, enquanto a situação fática de não-incidência é uma consequência (de fato ou de direito) de inexistência de norma tributária.⁷⁰

⁷⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributária*. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003, p.11

Fala-se, ainda, em isenção imprópria⁷¹ que seria a figura criada pela legislação onde se fixam, expressamente, situações de não-incidência da norma tributária, em razão de que o fato em questão se aproxima muito do fato típico tributário. Exemplo: a remessa de mercadoria para armazém em nome do próprio remetente não é fato gerador do ICMS. Tratam-se de normas de caráter interpretativo. O fato jurídico versado pela norma nunca será um fato típico tributário, mesmo que essa norma interpretativa não seja editada.

Esse tipo de norma definitiva de não-incidência não deve ser confundida com aquela que exclui determinados fatos jurídicos do conjunto daqueles abraçados pela norma tributante, reduzindo, pois, o alcance da norma de tributação. Nesse último caso, a norma não tem caráter interpretativo, pois que se não existisse, tais fatos seriam normalmente objeto da tributação.

Segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho⁷², a figura da isenção é suficientemente ampla para abranger qualquer espécie de norma jurídica que exclua da incidência da tributação um fato determinado.

Quando se está diante de norma isentiva que não condiciona sua fruição, mas tem a nítida finalidade de ajustar o fato típico à capacidade contributiva, diz-se que se está diante de uma isenção de caráter fiscal⁷³. De outro lado, a isenção que condiciona sua fruição e que visa a provocar uma atividade ou a desenvolvê-la, é chamada de isenção extrafiscal⁷⁴.

A isenção tributária, portanto, é instituto jurídico, criado por lei, capaz de influenciar a norma de tributação, reduzindo ou suspendendo sua eficácia, através

⁷¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Op.cit., p.12.

⁷² Idem. Op.cit., p.16.

⁷³ Como é o caso da chamada “faixa de isenção” do Imposto de Renda da Pessoa Física.

⁷⁴ “Já nas isenções extrafiscais (incentivos), a situação jurídica da pessoa favorecida depende do cumprimento prévio de encargos legais para obter o direito à isenção no momento da ocorrência do fato gerador, sendo também, freqüente que a lei venha a exigir um determinado comportamento por um período certo de tempo após a ocorrência do fato gerador, sob pena de resolver a isenção concedida.” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Op.cit., p.23)

da escolha de critérios que atendem ou sucedem a aplicação da norma-matriz tributária, substituindo a sua normal incidência para excluir o nascimento da obrigação tributária, permitindo, assim, que se tenham fatos jurídicos não insertos dentre aqueles reveladores da obrigação de prestar dinheiro para subsistência do Estado.

3.1.3 Conclusão

Pelas características inerentes à isenção, em cotejo com às pertinentes ao Drawback, é que se chega à conclusão de que sua natureza jurídica não tem pertinência com os termos utilizados pela legislação de regência, que o vê como uma forma de “suspensão”, ora do “pagamento dos tributos”, ora dos próprios tributos, mas sim, como um regime exonerativo veiculado por meio de lei com nítido caráter isencional⁷⁵.

Através do Drawback, patrocina-se explicitamente uma finalidade extrafiscal, cujos benefícios pretendidos se sobressaem à simples arrecadação tributária, haja vista as possibilidades de efeitos indiretos na economia, por meio do fomento da atividade industrial.

⁷⁵ No mesmo sentido, embora, às vezes, com fundamentos diversos: DINIZ, Guilherme Soares. *Drawback – Suspensão para Fornecimento no Mercado Interno: Natureza Jurídica, Requisito e Condições*. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética. 2010, v.173, pp. 75 a 78; ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior – Visão Jurídica e Operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2003, pp. 66 a 75; MEIRA, Liziane Angelotti. *Op.cit.*, p.218.

4 - DA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS SOBRE DRAWBACK

Normas sobre interpretação do Direito Tributário aparecem nas legislações de vários países⁷⁶, não sendo o nosso ordenamento uma exceção, estando elas previstas, de maneira geral, juntamente com regras de integração do Direito, nos arts. 107 a 112, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional. A propósito, Ricardo Lobo Torres⁷⁷ menciona que “desde o direito romano se conhecem normas de interpretação, em geral sob a forma de proibição de interpretar”.⁷⁸

A solução do questionamento acerca da forma de interpretação aplicável às normas disciplinadoras do Drawback é encontrada no texto do art.111⁷⁹, do CTN, uma vez reconhecida sua natureza jurídica isencional⁸⁰, sem embargo da aparente desnecessidade do inciso II, já que a isenção foi classificada pelo próprio CTN como forma de exclusão do crédito tributário, e já inserida no inciso I, do mesmo artigo.

Não há dúvidas de que a forma de interpretação preconizada pelo artigo de lei mencionado gera um sem-fim número de controvérsias. Por tal dispositivo, as normas que regulam as matérias contidas nos incisos I a III não comportam interpretação ampliativa, nem integração por equidade ou analogia, que visem a

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006, p.12.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p.p. 12 a 16.

⁷⁸ Referido autor ainda menciona: “No direito mais antigo não se distinguem com clareza a interpretação e a integração. Com a obra de Savigny é que se passou a separar a interpretação – método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei ainda que impropriamente expresso – da integração – processo de preenchimento de lacuna. (Idem. Op.cit., p.32)

⁷⁹ Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

⁸⁰ Mesmo não se concordando com a perspectiva aqui traçada, mas adotando os estritos termos da legislação, ainda assim a conclusão sobre a forma de interpretação das normas pertinentes ao Drawback seria a mesma, haja vista que os termos preferidos do legislador apontam para o caráter “suspensivo” desse Regime, o que impulsiona o aplicador da legislação para o art.111 – I – 1ª parte, do CTN.

dilargar as hipóteses aventadas pela legislação. E isso é defendido por autores nacionais de renome.⁸¹

A interpretação literal, ou gramatical, é a primeira abordagem que o intérprete tem com a norma legal, compatibilizando a letra com o espírito da lei.

Entretanto, diante de norma que, necessariamente, deve ser interpretada nos exatos termos de seu conteúdo, encontramos um limite à atividade do intérprete, uma vez que não poderá ir além do sentido das palavras do texto, sob pena de imiscuir-se no campo da integração ou da complementação de sentido. Deve-se extrair da lei, unicamente, o sentido de suas próprias palavras, operando-se verdadeira forma de “proibição de interpretação”⁸², no momento de aplicação das normas a ela sujeitas.

Isso se justifica, pois ao se subtrair bens e pessoas à generalidade da tributação, a isenção se mostra como verdadeira regra de direito excepcional, sendo inadmissível o uso de interpretação extensiva para alcançar a casos não expressamente mencionados.

Se o legislador elegeu determinado fato como revelador de capacidade contributiva, a regra geral é no sentido de que todos devem colaborar para as despesas públicas, desde que venham a “realizar” o fato gerador, auferindo, posteriormente, as “vantagens” do serviço público proporcionado pelo Estado.

⁸¹ “Nessas matérias, quer o Código que o intérprete se guie preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos nem aplicar a integração analógica ou a interpretação extensiva.” (AMARO, Luciano. Op.cit., p.211) “Interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva. Compreenda-se. Todas devem, na medida do possível, contribuir para manter o Estado. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op.cit., p.690) “Na doutrina do direito tributário, há quem considere inadmissível o emprego da interpretação extensiva das normas de isenção e até de imunidade. Pretende-se que as leis de isenção impõem a interpretação estrita ou mesmo restritiva. A isenção, regra de direito excepcional, somente pode suportar a interpretação restritiva, sendo vedada a sua extensão a casos não expressamente mencionados.” (BORGES, José Souto Maior. Op.cit., p.119.)

⁸² “As proibições de interpretar, desde Justiniano, não tinham outro alcance que o de obrigar o intérprete a se manter vinculado à letra do texto legal, com o que se evitam as interpretações extensivas, com as suas conotações políticas, bem como as interpretações objetivas ou evolutivas, com o esquecimento da vontade do legislador.” (TORRES, Ricardo Lobo. Op.cit., p.196.)

Aquele que não participa desse “rateio público”, por se encontrar sujeito à incidência de uma norma isentiva, continua a valer-se dos serviços públicos, fato que o posiciona em um patamar diferente dos demais, já que não participa da manutenção do Estado.

A isenção, assim como qualquer outra norma exonerativa, excepciona o princípio da solidariedade, justificador da tributação, além dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, dentre outros, devendo ser operada, unicamente, nos parâmetros fixados no texto legal⁸³.

5 – OS PRINCÍPIOS DA FUNGIBILIDADE E DA VINCULAÇÃO FÍSICA

5.1 PRINCÍPIOS E REGRAS

A distinção entre regras e princípios, espécies do gênero “norma”, pois são formulados com expressões de mandamento, permissão ou proibição, é tema suficiente para um longo estudo, mormente se considerarmos que a Constituição de 1988 é rica em princípios e em regras, e o movimento conhecido como pós-positivismo, surgido com o fim da segunda guerra mundial, fomenta a participação cada vez mais “ativa” do Judiciário, decidindo conflitos com base nos princípios constitucionais, embora disso se possa ter o afastamento da norma legal, o que, por vezes, vai de encontro à segurança jurídica.

Os princípios jurídicos representam o alicerce do ordenamento, balizando a atuação do legislador na sua atividade fundamental, bem como instrumentalizando o aplicador do Direito para que este possa interpretar o comando legal de forma

⁸³ Nesse sentido, de interpretação restritiva, ao comando legal isentivo, citam-se, como exemplo, os seguintes julgados do STJ: AG.RESP nº 636134/SC; RESP nº 492077/RJ; RESP nº 212392.

coerente não apenas com todo o sistema, mas também prezando pelos valores que deram suporte a ele. Os princípios “revelam os ideais preponderantes do sistema jurídico”⁸⁴, os objetivos visados pelo Direito, muito embora sejam marcados por certa vaguidade e abstração.

As regras, por sua vez, são o produto da ponderação de vários princípios⁸⁵, expressando verdadeira concretização destes, marcados por relativa precisão na tarefa de estabelecer direitos e deveres, balizando comportamentos num sentido específico. Por essa razão que o “desrespeito a uma regra significa desrespeitar vários princípios, cada um deles nela concretizado com pesos distintos”⁸⁶. Princípio comum a todas as regras é a segurança jurídica que delas pode ser extraída⁸⁷, afastando arbitrariedades com o aumento da previsibilidade das conseqüências de um fato.

Assim, uma mesma norma pode revelar-se como um princípio e como uma regra: se prevalece o entendimento de que se visa a um estado ideal de coisas a ser atingido, trata-se de um princípio; se é extraída certa forma de comportamento, trata-se de uma regra.

Todavia, como a regra é formulada com base em princípios, identificá-la significa, ainda que indiretamente, admitir a incidência daqueles princípios norteadores do legislador ao formular a regra.

⁸⁴ WEISS, Fernando Lemme. Op.cit., p.5.

⁸⁵ “Os princípios não estão acima das regras, mas dentro delas, pois todos são ponderados quando de sua elaboração.” (Idem, p.9)

⁸⁶ Idem, p.10

⁸⁷ Inobstante a existência de algumas regras com certo grau de indeterminação.

5.2 VINCULAÇÃO FÍSICA: PRINCÍPIO OU REGRA

Toda mercadoria procedente do exterior é submetida a um procedimento administrativo específico com vistas a tornar lícita sua entrada no território nacional, com base nas informações prestadas na respectiva Declaração.

O próprio importador se encarrega de informar, dentre outros quesitos, a modalidade⁸⁸ de despacho aduaneiro e o tipo de “regime tributário” aplicável que, somente em certos casos, pode ser justificador do afastamento da incidência das normas de tributação, como no caso de requerimento pela aplicação de um dos Regimes Aduaneiros Especiais⁸⁹.

Com tais características, adicionadas à modalidade⁹⁰ de Drawback – suspensão, isenção ou restituição – é possível aferir o caráter de definitividade da importação e, conseqüentemente, se com o desembaraço aduaneiro haverá a nacionalização. Mas isso depende da análise de cada modalidade, o que será feito adiante, sendo necessário, por ora, caracterizar a “vinculação física” e o seu momento de ocorrência.

De Plácido e Silva⁹¹ oferta um significado técnico à “vinculação”, nos termos seguintes, embora mais afeto aos bens imóveis e ao direito de propriedade;

VINCULAÇÃO. De vínculo, do latim *vinculus* (liame, laço, ligação), entende-se, propriamente, a ação de vincular ou de se

⁸⁸ Quando requerida a fruição dos benefícios decorrentes do Regime de Drawback, especificamente a legislação previu a modalidade de despacho “para consumo”, inobstante para os demais Regimes a modalidade seja “admissão”.

⁸⁹ Para evitar repetições desnecessárias, será utilizada a sigla RAE, com o significado de Regime Aduaneiro Especial, sem a especificação de uma certa modalidade.

⁹⁰ Embora a modalidade “suspensão” contenha várias sub-modalidades, a análise restrita das disposições normativas acerca da modalidade, como gênero, já é suficiente para alcançar o entendimento acerca da ocorrência, ou não, da nacionalização.

⁹¹ DE PLÁCIDO E SILVA. Op.cit., p.1486.

vincular. Na linguagem jurídica, porém, em relação aos bens, notadamente de natureza imóvel, é a subordinação ou a sujeição da propriedade a certa ou determinada condição, em virtude do que não possa ser livremente alienada ou transmitida, seja por ato *inter vivos* ou *causa mortis*. (...) De vínculo, submeter ou sujeitar a coisa a certo vínculo, isto é, a certo encargo ou ônus. (...)

A locução “vinculação física”, no uso que lhe confere o Direito Aduaneiro, transmite a idéia de que um bem está subordinado a uma determinada condição, que o acompanha até a ocorrência de determinado fato “liberatório”, havendo identidade nesse bem suficientemente capaz de ligá-lo àquela condição, tornando rastreável o vínculo que os liga, ainda que esse bem esteja em meio de outros de mesma qualidade, mas não subordinados à mesma condição.

Esse liame estabelecido entre o bem e a condição não alcança a rigidez da infungibilidade, como utilizada pelo Direito Privado, pois que, para isso, seria necessário gravar o bem com alguma espécie de marca que o tornasse singular, absolutamente inconfundível com quaisquer outros da mesma espécie, a exemplo do que ocorre com a utilização de um “número de série” para determinados produtos fabricados.

A “vinculação” de que se trata surge do cumprimento da obrigação acessória pelo importador, ao formular a respectiva Declaração de Importação⁹², onde se

⁹² Será referenciada, apenas, pela sigla “DI”.

elege o “regime tributário” aplicável às mercadorias constantes de uma mesma “Adição de DI”⁹³.

Com o desembaraço, é aceito o requerimento de aplicação de um RAE para uma Adição da DI, o que implica a não ocorrência da nacionalização, isto é, a mercadoria importada ainda permanece com *status* de estrangeira, não equiparada juridicamente à nacional, desde que a fruição dessa exoneração esteja submetida a uma condição resolutive que imponha sua posterior exportação, mesmo que tenha integrado o processo produtivo de outro bem.

Nota-se, contudo, que os benefícios decorrentes de um Regime Aduaneiro Especial, para o importador que o pleiteia, em havendo o correspondente desembaraço nessas condições, já surgiram como o registro da própria Declaração de Importação, pois que, numa situação de tributação normal, seria esse o momento para recolhimento⁹⁴ dos tributos e contribuições.

O desembaraço aduaneiro, assim, autoriza a entrega de mercadoria estrangeira ao importador, que deverá diligenciar no sentido de dar cumprimento às condições previstas na legislação para que não se veja sujeito às sanções legais.

A “vinculação física”, portanto, estabelece uma ligação entre a mercadoria importada e não nacionalizada e o Regime Aduaneiro Especial sobre ela incidente, desde o momento em que a DI que a ampara fora desembaraçada, acompanhando-

⁹³ A “Adição de DI” é a divisão presente na Declaração de Importação, com vistas a que sejam separadas cada uma das mercadorias importadas de acordo com os critérios previstos na legislação, sendo mais comum a divisão pela classificação fiscal, pela origem das mercadorias e pelo “regime tributário” aplicável. Por exemplo, se numa mesma Declaração de Importação há duas unidades, apenas, de uma única mercadoria, de mesma origem, com a mesma classificação fiscal, mas uma delas será submetida ao Regime de Drawback, enquanto a outra terá a incidência normal da tributação, devem ser preparadas duas Adições para essa DI: uma com o Regime de Drawback; a outra, com tributação normal.

⁹⁴ Art. 11. O pagamento dos tributos e contribuições federais devidos na importação de mercadorias, bem assim dos demais valores exigidos em decorrência da aplicação de direitos antidumping, compensatórios ou de salvaguarda, será efetuado no ato do registro da respectiva DI ou da sua retificação, se efetuada no curso do despacho aduaneiro, por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) eletrônico, mediante débito automático em conta-corrente bancária, em agência habilitada de banco integrante da rede arrecadadora de receitas federais. (Instrução Normativa SRF nº 680/2006)

a até o fim do prazo legal ou até que o beneficiário providencie uma das “formas extintivas” do Regime, resolvendo a condição resolutive. Em todo caso, enquanto pendente a condição resolutive, a mercadoria importada não ostenta equiparação jurídica à nacional.

Assim, a “vinculação física” revela-se como verdadeiro princípio informativo dos Regimes Aduaneiros Especiais marcados por uma condição resolutive que implique posterior exportação daquela mercadoria importada, uma vez que expressa um estado ideal, um objetivo a ser atingido quando do surgimento das relações jurídico-tributárias desse quilate, pois, se por um lado, procura-se viabilizar a agregação de valor e a competitividade no mercado internacional do produto aqui fabricado, por outro, devem-se evitar prejuízos à indústria nacional por meio da concorrência desequilibrada com mercadorias estrangeiras ingressadas no País sem a quitação dos gravames na importação.

O tratamento excepcional outorgado a uma mercadoria importada, pelo fato de não poder ser livremente estendida aos demais casos, requer um acompanhamento mais rigoroso do atendimento das condições legais de sua fruição, evitando-se que o importador beneficiado se locuplete à custa de toda a sociedade, num evidente desprezo pelos princípios justificadores da tributação.

O princípio da vinculação física, dessa forma, tem por fundamento os princípios da solidariedade, da repartição do ônus na manutenção do Estado, da igualdade na tributação, da prevalência do interesse público e, ainda, do federalismo, uma vez que este, especificamente, é o que justifica a repartição de receitas tributárias entre os demais entes estatais – e não se negue o interesse

destes na arrecadação do Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente também numa operação de importação⁹⁵.

Todavia, ela também se revela como regra, nos casos dos incentivos fiscais aplicados à importação e vinculados a uma posterior exportação, como no caso do Drawback.

5.2.1 Drawback – “suspensão”

Essa modalidade requer, dentre suas condições, a ocorrência de uma operação de industrialização, cujo produto final seja exportado, onde, no ciclo produtivo seja utilizada a mercadoria que fora importada ao amparo dessa exoneração, fato que, por si só, já aponta para o caráter não-definitivo da importação amparada pelo Drawback “suspensão”, como se depreende pela conjugação dos dispositivos que o prevêm.

Decreto-Lei nº 37/66. 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;

A prescrição do texto legal é de que a mercadoria importada, submetida a um Regime que possibilite o não-pagamento dos tributos no momento correspondente a

⁹⁵ Art.159 – II, da CF/88.

essa operação, seja exportada após seu próprio beneficiamento, quando não integrada na fabricação de outra. Caso seja destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra, isto é, caso venha a integrar o ciclo produtivo de outra mercadoria, o produto final também deve ser exportado.

Nas duas situações, o objeto importado não deve permanecer no País: ou ele passa por uma industrialização e é exportado; ou integra a industrialização de outro bem, que também será exportado.

Não ocorre, com o desembaraço aduaneiro que permite sua entrada, a nacionalização, uma vez que não se cogita a definitividade desse ingresso, pois a condição resolutiva, prevista em Lei, é que haja exportação.

Em razão disso, é que se afirma que a “vinculação física” também se revela como uma regra, fixando o comportamento do importador beneficiado.

Curioso notar que o Drawback não se encontrava expressamente previsto em texto de Lei⁹⁶ até o advento da Lei nº 11.945/2009, haja vista que os arts. 75 a 78, do Decreto-Lei nº 37/66, traçam as linhas-mestras dos incentivos fiscais aplicados à importação e vinculados à exportação. Representam o lastro legal dos incentivos dessa natureza, tendo o legislador preferido outorgar competência ao Poder Executivo para regulamentar as formas de se atingirem esses objetivos, o que em tema de Drawback, encontra-se, atualmente, previsto nos arts. 383⁹⁷ a 403, do Decreto nº 6.759/2009⁹⁸, além de atos administrativos que o complementam. Nos

⁹⁶ Em pesquisa realizada no endereço eletrônico do Senado Federal, utilizando-se o termo “drawback” como argumento de busca, sem pré-fixação de período da pesquisa, e optando-se por todos os tipos de “documentos”, o resultado foi a indicação de 5 (cinco) Decretos do Poder Executivo, onde o primeiro data de 28/07/1936 – Decreto nº 994/36. Disponível em < <http://www6.senado.gov.br/sicon/index.jsp?action=LegislacaoTextual>>, acessado em 22/08/2010.

⁹⁷ Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei no 8.402, de 1992, art. 1o, inciso I): I - suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; (...)

⁹⁸ DOU de 06/02/2009.

dois Regulamentos Anteriores⁹⁹, a propósito, como não seria de se esperar outra atitude, dispuseram no mesmo sentido da Lei.

Não fosse suficiente a previsão legal, o Regulamento Aduaneiro¹⁰⁰ forneceu substancial reforço ao entendimento acerca da “vinculação física”, em termos de Drawback – “suspensão”, densificando seu caráter de norma-regra em dois outros dispositivos, *in verbis*:

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 ou reexportação; b)

⁹⁹ Arts. 314 – I, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85; art.335 – I, do Decreto nº 4.543/2002.

¹⁰⁰ Decreto nº 6.759/2009.

destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; 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.

Essa postura normativa, não foi inaugurada com o atual Regulamento, pois que há um nítido paralelo entre o art. 341, do Decreto nº 4.543/2002, com o art.389, do Decreto nº 6.759/2009, bem como o art.342, do Decreto nº 4.543/2002, e o art.319, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, com o art.342, do Decreto nº 6.759/2009.

Assim, disposições legais e normativas acerca da “vinculação física”, provenientes das vigas-mestras do Regime de Drawback, prescrevem nitidamente a regra que estabelece o liame entre a mercadoria importada e a excepcionalidade da sua não-tributação, quando ingressada no território nacional. Uma vez estando sujeitas a um evento futuro e incerto, que é a exportação, o desembaraço aduaneiro na entrada não acarreta sua equiparação jurídica à mercadoria nacional, permanecendo com *status* de estrangeira, sob a responsabilidade do importador beneficiado.

5.2.2 Drawback – “isenção”

Sua operacionalização diverge consideravelmente da anterior, mormente quanto ao caráter da definitividade da mercadoria importada ao amparo dessa modalidade de exoneração tributária, encontrando escora no art.78 – III, do Decreto-Lei nº 37/66¹⁰¹:

Decreto-Lei nº 37/66. Art.78 - Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento: (...) III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

A finalidade do Drawback “isenção” é, sem dúvida, a reposição nos estoques do requerente das mercadorias que foram utilizadas na industrialização, cujo produto final fora objeto de exportação, observando-se apenas a equivalência de quantidade e de qualidade.

Logo de início, percebe-se que essa importação “repositória de estoque”, amparada pelo Drawback “isenção”, não sujeita a mercadoria ao questionamento sobre sua permanência temporária no território nacional, uma vez que, no momento do registro da DI não há nenhuma condição resolutória que prescreva uma posterior exportação dessa mercadoria. Assim, há definitividade nessa importação e, com o

¹⁰¹ Disposições de conteúdo semelhante encontram-se no art.314 – II, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, no art. 335 – II, do Decreto nº 4.543/2002; e no art.383 – II, do Decreto nº 6.759/2009.

desembaraço aduaneiro, reconhecendo a incidência desse Regime, ocorrerá a nacionalização da mercadoria, equiparando-a à nacional.

Embora também tenha sido remetida ao Regulamento a competência para sua disciplina, o texto legal que lhe fundamenta não prescreve nitidamente nenhuma espécie de “vinculação física”, limitando-se a mencionar a prévia existência de uma exportação, circunstância que pode provocar, numa primeira leitura, o entendimento de que a mercadoria efetivamente exportada, e que serviu de fundamento para a requisição do Regime, tenha utilizado, no seu ciclo produtivo, bens nacionais, nacionalizados ou estrangeiros¹⁰². Porém, a linha adotada pelo Regulamento Aduaneiro¹⁰³ vigente, sem embargo de ter reproduzido o texto legal no seu art.383 - II¹⁰⁴, ajustou o “critério da nacionalidade” no art.393¹⁰⁵, para admitir somente as mercadorias anteriormente importadas¹⁰⁶ e utilizadas na industrialização, com produto final exportado¹⁰⁷.

¹⁰² Dentro da linha de raciocínio apresentada aqui, a utilização de mercadorias que ainda sustentassem a qualidade de estrangeiras, ou seja, não-nacionalizadas, poderia resultar em um “duplo beneficiamento”, desde que na industrialização do produto que fora exportado, o requerente tivesse utilizado mercadorias importadas ao amparo do Regime de Drawback “suspensão”.

¹⁰³ Em verdade, essa questão já havia sido tratada no Regulamento Aduaneiro anterior (2002), nos mesmos termos do atual, como se depreende da leitura dos arts. 335 – II e 345, do Decreto nº 4.543/2002. O Regulamento aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, curiosamente, não apresentava esse “ajuste”, nos arts. 320 e 321, que disciplinavam especificamente a modalidade “isenção”.

¹⁰⁴ Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso I): (...) II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado; (...)

¹⁰⁵ Art. 393. A concessão do regime, na modalidade de isenção, é de competência da Secretaria de Comércio Exterior, devendo o interessado comprovar a exportação de produto em cujo beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento tenham sido utilizadas **mercadorias importadas** equivalentes, em qualidade e quantidade, àquelas para as quais esteja sendo pleiteada a isenção. (*grifo nosso*)

¹⁰⁶ Parece-nos que com caráter de definitividade e com pagamento dos tributos e contribuições incidentes na importação.

¹⁰⁷ Dessa maneira, para comprovação de que os requisitos para concessão do Drawback “isenção” foram devidamente observados pelo requerente, deve-se proceder a uma auditoria dos estoques da mercadoria em questão, surgindo, então, uma espécie de “conexão física” anterior à demanda pela fruição desse Regime, diferenciando-se da “vinculação física” pelo fato de não haver a incidência de uma norma exonerativa atrelada à mercadoria importada. Na verdade o Regulamento foi um pouco “confuso” ao repetir o dispositivo legal num artigo e restringir sua aplicação em outro.

5.2.3 Drawback – “restituição”

Essa modalidade se aproxima tanto da “isenção”, quanto da “suspensão”, pois abrange operação de exportação já efetivamente realizada, acrescentando-se que a mercadoria utilizada na industrialização da que fora exportada, necessariamente, deve ter sido importada, encontrando seu lastro legal no art.78 – I, do Decreto-Lei nº 37/66.

Decreto-Lei nº 37/66. 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;

Não se trata propriamente da “vinculação física” aqui tratada, pois o liame não foi estabelecido entre a mercadoria importada e um regime exonerativo, sujeita aquela a uma condição resolutória atrelada a uma operação de exportação futura.

Todavia, a comprovação da efetiva utilização, na exportação, de mercadoria que anteriormente fora importada inegavelmente transparece semelhante entendimento, o qual preferimos denominar de “conexão física”, diferenciado-se, apenas, pela inexistência de uma norma exonerativa incidente sobre aquela primeira importação.

Disso se conclui que a mercadoria utilizada na industrialização, sem o pagamento dos gravames na importação, porque sujeita também a uma norma

exonerativa, por exemplo, não poderá servir de base para o pedido de Drawback “restituição”, haja vista que não há o quê se restituir, pois que nada fora recolhido anteriormente¹⁰⁸.

Da mesma forma que na modalidade “isenção”, a importação de mercadoria ao amparo do Drawback “restituição” aponta para um caráter de definitividade da entrada desta no território nacional, pois que também não está sujeita, a princípio, a uma posterior exportação. Então, com o desembaraço da DI que contenha Adição cujo “regime tributário” demandado seja o Drawback “restituição” ocorrerá a equiparação jurídica dessa mercadoria à nacional.

5.3 FUNGIBILIDADE: PRINCÍPIO OU REGRA

Fungibilidade é a qualidade daquilo que é fungível, podendo assumir, na técnica jurídica¹⁰⁹, o significado de substitutividade, ou seja, quando “uma coisa pode tomar o lugar de outra”.

Em sede de cumprimento de um Regime Aduaneiro Especial, a fungibilidade ocorreria no momento que fosse substituída, no ciclo produtivo, uma mercadoria importada e não-nacionalizada, porque amparada pela exoneração condicional reconhecida em um ato administrativo concedido individualmente¹¹⁰, por outra, de mesma qualidade e na mesma quantidade, podendo ser esta nacional, nacionalizada ou estrangeira, sendo que o produto final industrializado seria exportado e apresentado como cumprimento da condição desse Regime.

¹⁰⁸ Ressalvada a hipótese do art.402, do Decreto nº 6.759/2009: “Art. 402. Na hipótese de mercadoria isenta do imposto de importação ou cuja alíquota seja zero, poderá ser concedido o regime relativamente aos demais tributos devidos na importação.”

¹⁰⁹ DE PLÁCIDO E SILVA. Op.cit., p.646.

¹¹⁰ Para o Drawback, isso representaria o Ato Concessório expedido pelo Secex.

Ocorre que o fundamento legal para os incentivos fiscais na importação vinculados à exportação, ressalvada a hipótese da modalidade “isenção, não concede amparo a tal pretensão de maneira ampla e irrestrita.

De fato, o art.78, incisos I e III, do Decreto-Lei nº 37/66, estabelecem rigidamente a adoção da “vinculação física”, para as modalidades “suspensão” e “restituição”, para esses incentivos. A “isenção” foi tratada de forma diversa, pelo art.78 – II, desse diploma, haja vista não ter estabelecido nitidamente essa “vinculação”¹¹¹, tendo outorgado ao Regulamento sua disciplina.

5.3.1 Casos específicos

Algumas mudanças legislativas abriram espaço para flexibilização¹¹² da “vinculação física”, adotando a “fungibilidade”, por vezes dependente de posterior regulamentação do assunto.

A primeira delas adveio com a publicação em 05/06/2009, da Lei nº 11.945/2009, especificamente no seu art.14 - §1º, dependendo da expedição de ato administrativo a ser expedido pelos principais órgãos atuantes, nos termos:

Art. 14. Os atos concessórios de drawback, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei, poderão ser deferidos, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, levando-se em conta a agregação de valor e o resultado da operação.

¹¹¹ Que preferimos chamar de “conexão física”, para diferenciar da “vinculação física”, uma vez que naquela não há a incidência de uma norma exonerativa, como nesta.

¹¹² Nota-se uma expressa adoção da “fungibilidade” no art.60, da Lei nº 10.833/2003, mas não abrangendo o Regime de Drawback.

§ 1º A comprovação do regime poderá ser realizada com base no fluxo físico, por meio de comparação entre os volumes de importação e de aquisição no mercado interno em relação ao volume exportado, considerada, ainda, a variação cambial das moedas de negociação.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

Embora tendo a Lei outorgado competência direta aos órgãos públicos federais, em bom tempo, foi publicado o Decreto nº 7.213/2010 (DOU de 16/06/2010, retificado em 13/07/2010), acrescentando ao Regulamento Aduaneiro¹¹³ o art.384-B, cujo §2º¹¹⁴ repete o citado comando legal, evitando-se, assim, eventuais divergências quando a matéria for efetivamente disciplinada.

Por certo que a leitura do art.387¹¹⁵ – *caput*, do Decreto nº 6.759/2009, pode transparecer que já havia aceitação da “fungibilidade”, como critério para aferir o cumprimento das condições do Drawback “suspensão”, antes mesmo da Lei nº 11.945/2009. Mas, uma leitura mais atenta demonstra que este dispositivo do Regulamento tem um destinatário certo: a Secretaria de Comércio Exterior, cuja competência, nessa matéria, diverge daquela da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Enquanto aquela cinge-se à questões administrativas do Regime de

¹¹³ Decreto n 6.759/2009.

¹¹⁴ Art. 384-B. (...) § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo (Lei nº 11.945, de 2009, art. 14, § 2º).(Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010)

¹¹⁵ 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 15 de junho de 2010)

Drawback, esta, aos aspectos tributários. Ademais, o próprio parágrafo único, do mesmo artigo regulamentar, não afasta a aplicação das demais disposições pertinentes à modalidade “suspensão”, onde pode ser encontrado no art.389, conforme citado anteriormente, a expressa adoção da “vinculação física”.

A segunda alteração legislativa somente surgiu com a publicação da Medida Provisória nº 497/2010¹¹⁶, publicada em 28/07/2010, cujo art.8º alterou a redação do art.17, da Lei nº 11.774/2008, que, por sua vez, fazia referência ao art.59 – §1º, da Lei nº 10.833/2003.

Explica-se melhor.

O art.59¹¹⁷, da Lei nº 10.833/2003, referia-se ao chamado Drawback “solidário”, submodalidade da “suspensão”, prevendo a possibilidade de aplicação de mercadoria nacional para integrar a industrialização de produto que seria, posteriormente, exportado. Essa mercadoria nacional poderia ser adquirida com “suspensão” dos respectivos tributos. Note-se que isso não corresponde à “fungibilidade” mencionada aqui, pois o texto legal não previu substituição de mercadoria importada ao amparo do Drawback “suspensão” por mercadoria nacional, ainda que de mesma qualidade. Apenas tornou mais atrativa a operação de exportação, combinando-se o citado Regime Aduaneiro com benefícios fiscais incidentes numa operação interna, a exemplo da incidência do IPI, mas dependendo de posterior regulamentação.

¹¹⁶ O art.7º, dessa Medida Provisória, estabeleceu um sistema exonerativo diferente, inobstante parecer-se com o Regime de Drawback.

¹¹⁷ Art. 59. O beneficiário de regime aduaneiro suspensivo, destinado à industrialização para exportação, responde solidariamente pelas obrigações tributárias decorrentes da admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado. § 1º Na hipótese do caput, a aquisição de mercadoria nacional por qualquer dos beneficiários do regime, para ser incorporada ao produto a ser exportado, será realizada com suspensão dos tributos incidentes. § 2º Compete à Secretaria da Receita Federal disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos de que trata o caput e estabelecer os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão de mercadoria, nacional ou importada, no regime.

O art.17¹¹⁸, da Lei nº 11.774/2008, surtiu efeitos diretos sobre o art.59 - §1º, da Lei nº 10.833/2003, mas ainda não tratou da “fungibilidade” a que nos referimos, embora tendo estabelecido algo parecido, pois que possibilitou a utilização de mercadoria nacional, em face da qual foram pagos os tributos respectivos, em substituição às que poderia adquirir no mercado nacional com “suspensão” dos tributos incidentes. Vê-se, dessa forma, o surgimento de uma espécie de “fungibilidade entre mercadorias nacionais”. Mas estava na dependência de posterior regulamentação.

Com o art.8º, da Medida Provisória nº 497/2010, alterando o texto do art.17, da Lei nº 11.774/2008, a “fungibilidade” foi ampliada, para abranger não apenas aquela pertinente à substituição entre mercadorias nacionais, vista nas linhas anteriores, mas também as importadas e não-nacionalizadas. Mas, há que se proceder à respectiva regulamentação. Essa passou a ser a nova disciplina:

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,

¹¹⁸ Art. 17º Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos nacionais adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes por aplicação do § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.827, de 20 de novembro de 2008)

nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

(grifo nosso)

A “fungibilidade”, nesses casos, revela-se como verdadeiro princípio, tendente a se espalhar para todas as modalidades de Regimes Aduaneiros Especiais, quando houver sua plena regulamentação, em face de os valores sopesados quando da elaboração de excepcionalidades à norma tributante estarem em constante mudança, conferindo maior peso à promoção do desenvolvimento nacional. Uma vez que a Lei não impõe um comportamento a ser seguido pelo beneficiário, mas sim uma “possibilidade”, a “fungibilidade” não se mostra como uma regra.

5.3.2 Uma fungibilidade já admissível

A excepcionalidade da não-tributação na importação se adere a cada uma das mercadorias constantes da Adição de DI à qual o Regime de Drawback, na modalidade “suspensão”, fora aplicado, podendo-se dar cumprimento às condições para sua perfeita fruição utilizando-se de mercadoria que tenha ingressado no território nacional sob o amparo do mesmo Regime, desde que seja da mesma

qualidade, na mesma quantidade e o ato administrativo que a tenha concedido em caráter individual seja, também, o mesmo.

Desde que as normas específicas do Regime não determinem algo diverso, essa “fungibilidade interna ao Ato Concessório” é perfeitamente compatível com forma literal de interpretação, haja vista que não se outorgará ao caso concreto nenhuma espécie de ampliação do alcance da norma excepcional, uma vez que se está diante de mercadorias estrangeiras da mesma espécie, amparadas pelo mesmo regime exonerativo e que foi outorgado pelo mesmo ato administrativo.

Essa situação, a propósito, independe de qualquer regulamentação permissiva, pois, embora o Drawback “suspensão” somente seja aplicado em cada Adição de DI, poderá ser usufruído pelo beneficiário integral ou parcialmente nos termos constantes do Ato expedido pela Secex.

Isso equivale a dizer que o beneficiário não está obrigado a exercer a plenitude do direito que lhe fora declarado - sob condição resolutória - naquele título, mas, uma vez exercendo-o, ainda que não na sua totalidade, as entradas no território nacional das mercadorias estrangeiras sob ele amparadas encontram-se tuteladas sob a mesma regra exonerativa, variando, apenas, quanto ao aspecto temporal de permanência destas no Regime, uma vez que a mercadoria que ingressou no mesmo dia de expedição do Ato Concessório tem o prazo de vigência da norma excepcional inferior daquela que venha a ser importada seis meses após.

5.4 INTERPRETAÇÃO DOS JULGAMENTOS¹¹⁹

Inúmeros julgados do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e da Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentaram a questão do Princípio (Regra) da Vinculação Física e do Princípio da Fungibilidade, dos quais se extraem as seguintes correntes:

- a) Adoção expressa da “vinculação física”, tanto para o Drawback “suspensão”, quanto para o “isenção”¹²⁰;

¹¹⁹ Pesquisas realizadas com os seguintes critérios de busca: argumento textual – “vinculação física”; período pesquisado – “de 01/1995 a 08/2010”. Disponível em <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>, acessado entre os dias 16/08/2010 e 20/08/2010.

¹²⁰ (CSRF - 3ª Turma – PROCESSO 11065.002904/95-11 – ACÓRDÃO CSRF/03-05.557 – RELATOR(A) Anelise Daudt Prieto – SEÇÃO 12/11/2007); (CSRF - 3ª Turma – PROCESSO 10209.001066/00-90 – ACÓRDÃO CSRF/03-04.614 – RELATOR(A) NILTON LUIZ BARTOLI – SEÇÃO 07/11/2005); (3º CC - 2ª Câmara – PROCESSO 13838.000109/92-65 – ACÓRDÃO 302-35429 – RELATOR(A) LUIS ANTONIO FLORA – SEÇÃO 19/03/2003); (3º CC - 2ª Câmara – PROCESSO 10074.000100/2002-04 – ACÓRDÃO 302-37389 – RELATOR(A) ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO – SEÇÃO 22/03/2006); (3º CC - 2ª Câmara – PROCESSO 10314.002879/97-12 – ACÓRDÃO 302-37892 – RELATOR(A) ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO – SEÇÃO 23/08/2006); (3º CC - 2ª Câmara – PROCESSO 13502.000282/2001-25 – ACÓRDÃO 302-36974 – RELATOR(A) ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO – SEÇÃO 10/08/2005); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.000154/2002-15 – ACÓRDÃO 301-33640 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005108/2002-11 – ACÓRDÃO 301-33580 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005109/2002-57 – ACÓRDÃO 301-33572 – RELATOR(A) LUIZ ROBERTO DOMINGO – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005110/2002-81 – ACÓRDÃO 301-33581 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005111/2002-26 – ACÓRDÃO 301-33573 – RELATOR(A) LUIZ ROBERTO DOMINGO – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005112/2002-71 – ACÓRDÃO 301-33584 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005113/2002-15 – ACÓRDÃO 301-33637 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005114/2002-60 – ACÓRDÃO 301-33638 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005118/2002-48 – ACÓRDÃO 301-33636 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005119/2002-92 – ACÓRDÃO 301-33639 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005120/2002-17 – ACÓRDÃO 301-33582 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005121/2002-61 – ACÓRDÃO 301-33583 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005124/2002-03 – ACÓRDÃO 301-33575 – RELATOR(A) LUIZ ROBERTO DOMINGO – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005125/2002-40 – ACÓRDÃO 301-33635 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/02/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005127/2002-39 – ACÓRDÃO 301-33574 – RELATOR(A) LUIZ ROBERTO DOMINGO – SEÇÃO 24/01/2007); (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 13884.005128/2002-83 – ACÓRDÃO 301-33576 – RELATOR(A) LUIZ ROBERTO DOMINGO – SEÇÃO 24/01/2007).

- b) Aceitação da “fungibilidade”, ou “equivalência”, uma vez que a fiscalização não comprovou o descumprimento do Regime de Drawback “suspensão”, embora a Secex tenha aceitado as informações do beneficiário. Afastamento, portanto, da “vinculação física” ¹²¹;
- c) Desnecessidade de o beneficiário manter controle interno dos seus estoques, tanto para o caso do Drawback “suspensão”, quanto para o “isenção” ¹²². Comprovação pode ser realizada mediante simples confrontação entre importações e exportações ¹²³;
- d) O Drawback “suspensão” admite uma vinculação física “mitigada” pela “fungibilidade parcial”, onde há substituição por outras mercadorias que tenham sido importadas ao amparo do regime, embora não amparadas pelo mesmo Ato Concessório ¹²⁴;
- e) Compete ao Secex fiscalizar operações de drawback “suspensão”, ainda que sem comprovação da vinculação física ¹²⁵;
- f) Inexigibilidade de “vinculação física” para o Drawback “isenção”, embora seja necessária uma “conexão física” ¹²⁶.

Assim, conclui-se que esse tema ainda suscita dúvidas por parte dos órgãos administrativos encarregados do julgamento dos Autos de Infração, havendo

¹²¹ (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 10510.004168/2001-87 – ACÓRDÃO 301-34667 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 12/08/2008); (3º CC - 3ª Câmara – PROCESSO 10907.000898/2004-06 – ACÓRDÃO 303-34888 – RELATOR(A) ZENALDO LOIBMAN – SEÇÃO 07/11/2007).

¹²² (3º CC - 3ª Câmara – PROCESSO 13884.002312/2004-33 – ACÓRDÃO 303-33495 – RELATOR(A) ZENALDO LOIBMAN – SEÇÃO 19/09/2006); (3º CC - 3ª Câmara – PROCESSO 13884.002315/2004-77 – ACÓRDÃO 303-33812 – RELATOR(A) NILTON LUIZ BARTOLI – SEÇÃO 05/12/2006).

¹²³ (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 10073.000231/2001-11 – ACÓRDÃO 301-33948 – RELATOR(A) Susy Gomes Hoffmann – SEÇÃO 13/06/2007); (3º CC - 3ª Câmara – PROCESSO 13884.002327/2004-00 – ACÓRDÃO 303-33496 – RELATOR(A) ZENALDO LOIBMAN – SEÇÃO 19/09/2006).

¹²⁴ (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 10074.000015/2002-38 – ACÓRDÃO 301-33710 – RELATOR(A) José Luiz Novo Rossari – SEÇÃO 27/03/2007).

¹²⁵ (3º CC - 1ª Câmara – PROCESSO 11065.001986/95-31 – ACÓRDÃO 301-30003 – RELATOR(A) ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO – SEÇÃO 20/11/2001).

¹²⁶ Preferiu-se utilizar esse termo somente para diferenciá-lo da “vinculação física”, uma vez que esta implicaria a incidência de normas exonerativas, enquanto que a “conexão”, não, embora devendo ser comprovado que o que fora importado efetivamente foi incorporado ao produto final exportado.

decisões para ambos os lados: admitindo e negando a “vinculação física”, para as duas modalidades de Drawback citadas.

Resta aguardar as alterações regulamentares decorrentes da Medida Provisória nº 497/2010, mormente quanto ao seu art.8º, se esta vier a se converter em Lei, o que poderá modificar radicalmente o entendimento sobre esses temas.

6 – CONCLUSÃO

O conceito de Nacionalização viabiliza entender que uma mercadoria proveniente do exterior pode ingressar no território nacional e ainda manter a qualidade de estrangeira, no sentido de não lhe ser aplicável o mesmo regime jurídico das mercadorias nacionais, operando-se por meio da participação do Estado.

A legislação aduaneira prevê hipóteses onde a norma de tributação na importação de mercadoria estrangeira pode ser afastada, por meio da aplicação dos chamados Regimes Aduaneiros Especiais, incidentes sobre mercadoria que não fora nacionalizada, dentre os quais se encontra o Drawback, com sua tripartição nas modalidades: “suspensão”, “isenção” e “restituição”.

Analisada a questão da natureza jurídica isencional das normas sobre o Drawback, chega-se à conclusão de que há de lhe ser deferida a interpretação literal, no sentido de que não poderá haver ampliação do conteúdo dos dispositivos que o prevêem.

A base legislativa atual, embora tendente à adoção do Princípio da Fungibilidade, isto é, possibilitando que mercadoria nacional substitua a estrangeira não-nacionalizada com vistas ao cumprimento das condições do Drawback, carece

de regulamentação, fato que a torna, apenas, uma “quase-realidade”, embora seja admissível a chamada “fungibilidade interna ao Ato Concessório”.

Por outro lado, o Princípio (Regra) da Vinculação Física já se encontra suficientemente disciplinado em texto legal e regulamentar, havendo meios de se flexibilizá-lo no caso do Drawback “isenção”, por simples alteração de artigo do Regulamento Aduaneiro. Inobstante a legislação atual abraçar a “vinculação”, as decisões administrativas ainda se mostram vacilantes.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva. 1998.

ARAÚJO, Ana Clarissa M. S. e SARTORI, Ângela. *Drawback e o Comércio Exterior: Visão Jurídica e Operacional*. São Paulo: Aduaneiras. 2003.

CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras. 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros. 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2005

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. SLAIBI FILHO, Nagib e CARVALHO, Gláucia (Atualizadores). 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

DINIZ, Guilherme Soares. *Drawback – Suspensão para Fornecimento no Mercado Interno: Natureza Jurídica, Requisito e Condições*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética. 2010, v.173.

MEIRA, Liziane Angelotti. Imposto de Importação. In: *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. TREVISAN, Rosaldo (Org.). São Paulo: Lex Editora. 2008.

_____ *Regimes Aduaneiros Especiais*. In: Coleção de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). São Paulo: IOB. 2002. V.I.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e o Direito Tributário. In: *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. TREVISAN, Rosaldo (Org.). São Paulo: Lex Editora. 2008.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios Tributários e Financeiros*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2006.