

DRAWBACK IMPORTAÇÃO: APLICAÇÃO DAS REGRAS DE DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Rodrigo César de Oliveira Marinho

1. Introdução

O presente trabalho tem como objeto o estudo da aplicação das regras de decadência do direito do fisco de lançar e/ou de prescrição do direito do fisco de cobrar os tributos incidentes sobre as operações de importação realizadas sob amparo do regime de *drawback*.

O *drawback* é mais um importante incentivo fiscal às exportações nacionais. É um regime especial aplicado, em determinadas situações, às operações de importação de insumos que serão utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação¹.

Para poder aproveitar desse regime, o contribuinte, no entanto, deve cumprir uma série de exigências que variam de acordo com a modalidade de *drawback* aplicada ao seu respectivo caso². Nesse contexto, os contribuintes têm um prazo para comprovar o atendimento desses requisitos. O não atendimento desses requisitos (*e.g.* falta de utilização dos produtos importados nos produtos exportados), implicará perda do direito de gozo desse incentivo, ficando o contribuinte obrigado ao recolhimento de todos os tributos incidentes na operação de importação.

1. O *drawback* também pode ser aplicado para aquisição, no mercado interno, de mercadorias que serão aplicados no processo de industrialização de produtos a serem exportados (vide Regulamento Aduaneiro – Decreto n. 6.759/2009, e Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, de 25 de março de 2010)

2. O *drawback* pode ser concedido em três modalidades diferentes: (i) *drawback* suspensão; (ii) *drawback* isenção; e (iii) *drawback* restituição.

Ao praticar as operações de importação sob o regime de *drawback* os contribuintes devem registrar a chamada declaração de importação – DI, na qual são inseridos os dados sobre os produtos importados, o preço, a taxa de câmbio, os tributos incidentes, o importador e o transportador³.

Além disso, desses contribuintes, também é exigida a assinatura de um termo de responsabilidade – TR, pelo qual assume o compromisso de pagar todos os tributos – descritos de forma individualizada e líquida – caso as condições para fruição do benefício não sejam atendidas⁴.

Tanto a DI quanto o TR são instrumentos que dão publicidade – informam ao fisco – as operações de importação praticadas pelos contribuintes sob o amparo do *drawback*. Nesses documentos constam todas as informações necessárias para a constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, o trabalho analisará a aplicação das regras de decadência e prescrição, respectivamente, do direito do fisco de lançar e cobrar, especialmente, quando o contribuinte não cumpre as condições estabelecidas para o gozo do *drawback*.

2. Exportações constitucionalmente incentivadas

Os tributos relativos ao comércio exterior (*e.g.* Imposto sobre Importação e Imposto sobre Exportações), a despeito de serem instrumentos arrecadatórios – como todo e qualquer tributo – possuem uma característica extrafiscal latente e são, constantemente, usados como ferramentas para intervenção do Estado sobre o domínio econômico⁵.

3. Vide: Anexo I da Instrução Normativa SRF n. 611, de 18 de janeiro de 2006.

4. Exigido na modalidade de *drawback* suspensão. Vide art. 386, § 3º, do Decreto n. 6.759/2009.

5. Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO, “há tributos que se prestam, administrativamente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade.

O domínio econômico, frise-se, é o conjunto das relações sociais econômicas compostas pelas atividades econômicas⁶ praticadas pelos agentes privados⁷. Ao operar os instrumentos tributários relativos ao comércio exterior, a União estará, não só praticando o exercício da sua competência tributária, mas, também, estará exercitando a sua competência interventiva, tal como prevista no art. 174, da Constituição Federal⁸.

Trata-se da competência para promover a intervenção dita indireta. É a típica intervenção mediante produção normativa. O Estado atua sobre domínio econômico enquanto agente normativo. Refere-se ao “*Estado como norma, ou seja, ao Estado que edita normas de conduta à vida econômica*”⁹. E, por isso, a intervenção se dá sobre o domínio econômico e não no domínio econômico, como ocorre com a intervenção direta¹⁰.

Os dois objetivos convivem harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 241.)

6. PAULO HENRIQUE ROCHA SCOTT define atividade econômica como sendo a determinada ação ou soma de ações que – tomadas a partir de uma decisão que leva em conta a escassez de recursos da natureza de maneira que se possa atender às necessidades e aos desejos humanos – processam-se num espaço limitado a fenômenos de natureza econômica, relacionado à produção, industrialização, transformação, comercialização e consumo de bens e riquezas. (SCOTT, Paulo Henrique Rocha. *Direito Econômico: Estado e Normatização da Economia*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2000. p. 29-30.)

7. Ao falar em domínio econômico – no contexto de intervenção estatal –, o sistema do direito leva em consideração apenas as atividades econômicas praticadas, normalmente, pelos agentes privados. “*Domínio econômico é precisamente o campo da atividade econômica em sentido estrito, área alheia à esfera pública, de titularidade (domínio) do setor privado*”. (GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 146.)

8. Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

9. VENANCIO FILHO, Alberto. *A Intervenção do Estado no Domínio Econômico. O direito público econômico no Brasil*. Ed. Fac-similar da de 1968. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 383.

10. Este modelo de intervenção direta permite que o Estado, sob circunstâncias específicas (segurança nacional e relevante interesse coletivo), explore diretamente as

O Estado vale-se dos instrumentos postos no sistema do direito positivo para a criação de normas jurídicas que induzem e direcionam as atividades praticadas pelos agentes econômicos, quando da realização de seus atos negociais.

Nesse contexto, as atividades econômicas inerentes ao comércio exterior estão diretamente ligadas, exemplificativamente, ao desenvolvimento da indústria nacional, à geração de empregos, à entrada e saída de divisas e à formação das políticas cambiais. Tais atividades fazem parte do domínio econômico e precisam ser reguladas constantemente pelo Estado, na medida em que influenciam diretamente a economia do país como um todo. Não por outro motivo, o sistema constitucional tributário atribuiu aos tributos que gravam o comércio exterior um regime jurídico próprio (*e.g.* aplicação diferenciada dos princípios da legalidade e anterioridade).

As exportações, por sua vez, são operações chave no comércio exterior. Exportar implica diretamente ingresso de divisas no país e indiretamente aquecimento da economia. Por isso, o Estado, a todo o momento, tem promovido políticas públicas de incentivo às exportações. A própria Constituição Federal mostra o quão valorizado devem ser os incentivos à exportação. A título de exemplo, ao tratar da incidência do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISSQN e das contribuições sociais e interventivas, a Constituição Federal determina a desoneração das exportações de mercadorias e serviços (vide: art. 156, §3º, II; art. 155, XII, “e”; e 149, §2º, I).

O *drawback*, muito embora seja um benefício que desonera – como será detalhado adiante – a operação de importação, é instrumento importante incentivar as exportações e, igualmente, o desenvolvimento da

atividades econômicas, assumindo o controle de meios de produção, como se agente privado fosse e atuando no mesmo nível concorrencial. É a atenuação do “Estado Empresário”. (cf. SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 5. ed. São Paulo: LTR Editora, 2003. p. 330.)

indústria nacional. Isso porque, só fará jus aos benefícios do *drawback* aqueles contribuintes que utilizarem os produtos importados como insumos para fabricação e exportação de novo produto. É nítida, portanto, a contribuição para o aumento do saldo da balança comercial brasileira, por meio do incremento das exportações e de seu valor agregado.

3. Drawback

Drawback é um vocábulo da língua inglesa que significa, tecnicamente, *reembolso de despesas aduaneiras*. Esse vocábulo foi escolhido pelo legislador brasileiro para referir-se ao regime instituído pelo Decreto-Lei n. 37, de 18/11/1966, que trata do imposto de importação e regula as atividades aduaneiras. Tal veículo normativo traz, em seu Título III, a previsão legal para a concessão de regimes aduaneiros especiais. Ainda no Título III, especificamente, no Capítulo III, há a previsão para concessão de regimes especiais para as importações que estiverem vinculadas a futuras operações de exportação. A base legal para criação do *drawback* está no art. 78 do citado Decreto-Lei. Sua regulamentação, por sua vez, foi veiculada pelo Decreto n. 6.759/2009, especificamente em seu art. 383 e seguintes. Destaca-se:

Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades:

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;

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; e

III - restituição, total ou parcial, dos tributos pagos na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada.

São três as modalidades de *drawback*: isenção, suspensão e restituição. Em todas as modalidades, a desoneração tributária aplica-se aos tributos incidentes na operação de importação. São eles: Imposto sobre a Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, contribuições para o Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação – PIS-importação e COFINS-importação, ICMS e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM¹¹.

O primeiro requisito que deve ser cumprido para concessão do regime especial de *drawback* refere-se à necessidade de utilização (i) dos produtos importados (ii) na industrialização de produtos (iii) destinados à exportação.

Assim, o *drawback* será concedido para amparar a importação de (i) mercadoria importada para beneficiamento no Brasil e posterior exportação; (ii) matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado, utilizados na fabricação de mercadoria exportada, ou a exportar; (iii) peça, parte, aparelho e máquina complementar de aparelho, de máquina, de veículo ou de equipamento exportado ou a exportar; (iv) mercadoria destinada a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produto exportado ou a exportar, desde que propicie comprovadamente uma agregação de valor ao produto final; e, também, (v) animais destinados ao abate e posterior exportação.

Também podem ser inseridas no *drawback* as operações de importação de (vi) matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições

11. Sobre a natureza jurídica do AFRMM, vide STF – RE 198903 AgR / SP. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. DJ. 27.08.2004.

que justifiquem a concessão; e (vii) matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação ou captura de animais a serem exportados (vide art. 384, do Decreto n. 6.759/2009).

Importa mencionar que, assim como todas as operações de importação, as operações amparadas pelo *drawback* deverão ser devidamente registradas por meio da DI. Assim dispõe o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009:

Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria.

A DI, como já dito, contém todas as informações inerentes à operação de importação, inclusive, aquelas que dizem respeito à incidência tributária [classificação da mercadoria (NCM), alíquotas, base de cálculo etc.].

Feita essa apresentação preliminar do regime especial de *drawback*, passa-se, de agora em diante, a analisar individualmente cada modalidade.

Por opção metodológica, trataremos das modalidades de *drawback* isenção, *drawback* suspensão e *drawback* restituição, especialmente, no que tange às operações de importação, desconsiderando – muito embora a Receita Federal do Brasil já trate do *drawback integrado* – o benefício aplicado igualmente às operações de aquisição no mercado interno que são destinadas à industrialização de produtos sujeitos à exportação.

3.1. Drawback isenção

O *drawback* isenção é a modalidade que permite a importação de insumos, sem o pagamento dos tributos incidentes na importação – há isenção condicional – para recomposição do estoque que foi aplicado

na fabricação de produto já exportado. Em outras palavras, *drawback* isenção oferece uma compensação ao contribuinte que já exportou os produtos, cuja fabricação demandou o uso de insumos importados com a incidência e o pagamento normal de todos os tributos. Ilustrativamente, tem-se:



No caso do *drawback* isenção, primeiramente, há a exportação de produto fabricado a partir de insumos importados sem o benefício. Depois, para fins de compensar o contribuinte exportador, o *drawback* isenção permite a recomposição do estoque de insumos com a respectiva isenção.

3.1.1. Princípio da equivalência

A modalidade de *drawback* isenção exige que o contribuinte comprove a identidade entre os insumos usados na industrialização do produto exportado e aqueles que se pretende importar mediante aplicação desse regime especial.

É necessário, portanto, que haja equivalência de (i) espécie, (ii) quantidade e (iii) qualidade entre os insumos importados pelo regime normal, aplicadas no processo industrial para formação do produto exportado e os insumos importados ao amparo do *drawback* isenção. Assim prescreve o art. 393, do Decreto n. 6.759/2009 e o art. 2º, da Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 3, de 17 de dezembro de 2010¹², respectivamente:

12. Tal Portaria trata do *drawback integrado* isenção. É modalidade do *drawback* isenção que permite a desoneração, também, na aquisição de insumos no mercado interno, desde que com a finalidade de aplicá-los na produção de mercadoria exportada.

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.

Art. 2º. Para efeitos do disposto no art. 1º, considera-se como equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade daquela anteriormente adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios de que se trata.

Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 3, de 17 de dezembro de 2010, mais objetivamente, descreve que serão consideradas equivalentes, as mercadorias (i) classificáveis no mesmo código da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (ii) que realizem as mesmas funções; (iii) obtidas a partir dos mesmos materiais; e (iv) cujos modelos ou versões sejam de tecnologia similar, observada a evolução tecnológica.

A Receita Federal do Brasil, no entanto, possui manifestações no sentido de que a equivalência de espécie, quantidade e qualidade não basta para permitir o gozo do benefício. No acórdão n. 17-18068 de 25 de abril de 2007, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (1ª Turma) decidiu que: “(...) *implicam na glosa do drawback isenção quando não cumpridos os requisitos formais prescritos na legislação de regência, dentre eles, a não observação do Princípio da Vinculação Física quando da utilização dos insumos importados através das DI que instruíram o pedido do ato concessório*”.

Nesse ponto, frise-se, não se pode exigir identidade física entre as mercadorias importadas e aquelas utilizadas no produto exportado indistintamente em todos os casos. Ora, o contribuinte, por questões de planejamento mercadológico, pode comprar também insumos no mercado interno e utilizados em conjunto com os insumos importados para fabricação do produto exportado. O que importa é que a quantidade de

insumos importados empregada na fabricação do produto exportado seja igual a quantidade de insumo (de mesma espécie) importado ao amparo do *drawback* isenção. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já decidiu:

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL. 1. É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação (...). (REsp 413.564/RS – Dj. 05/10/2006)

Dependendo da natureza física do insumo (se fungível), é impossível a separação – no caso analisado pelo STJ, o produto era solda cáustica. Em outro julgamento, REsp 341.285/RS, o Min. Herman Benjamim destacou que:

O importante, para a teleologia do benefício, é que a quantidade total de soda cáustica importada seja empregada na fabricação da celulose exportada. Atende-se, com isso, a intenção do legislador de não exportar tributos. Não parece razoável exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender a exigência de identidade física exigida pelo fisco.

Assim, parece correto concluir que, em se tratando de insumo fungível, não se pode exigir a identidade física para fins de verificação dos requisitos para concessão do *drawback* isenção. Basta que haja equivalência entre o insumo importado e aquele aplicado no produto anteriormente exportado.

3.2. *Drawback* suspensão

A modalidade *drawback* suspensão permite a importação de insumos com suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos que deverão ser utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.

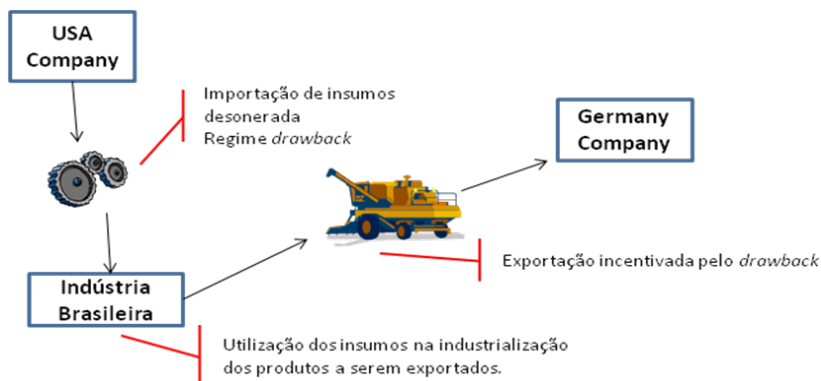
Via de regra, o beneficiário deve promover a exportação do produto – fabricado com a utilização dos insumos importados ao amparo do *drawback* suspensão – no prazo de um (01) ano da data da concessão do regime¹³.

Esse prazo poderá ser prorrogado por igual período a pedido do beneficiário, salvo nos casos de importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de fabricação. Nesses casos, o *drawback* suspensão será concedido por um prazo máximo de 5 (cinco) anos¹⁴.

Diferente da modalidade *drawback* isenção, onde a exportação acontece em momento anterior à importação beneficiada, no *drawback* suspensão, a desoneração – nesse caso, suspensão do pagamento dos tributos – da importação é prévia à industrialização e exportação do produto. Naquela modalidade, a finalidade é permitir a reposição dos insumos importados sem benefício e utilizados na industrialização de produtos exportados. Nesta, o beneficiário já importa com desoneração, sob a condição de usar esses insumos no processo industrial para produção de produto a ser exportado. Visualmente, tem-se:

13. Vide art. 387, do Decreto n. 6.759/2009.

14. Vide art. 387, do Decreto n. 6.759/2009 e art. 4º da Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, de 25 de março de 2011.



No requerimento do benefício, o contribuinte estabelece a quantidade de insumos a serem importados, demonstrando e assumindo o compromisso de industrializar uma determinada quantidade de produtos para exportação. Em tese, o beneficiário importa sob o amparo do *drawback* suspensão o volume de insumos suficientes para produção certa e previamente definida quantidade de mercadorias que serão exportadas.

Dentro do prazo do regime, o contribuinte beneficiário deve comprovar: (i) a utilização integral dos insumos importados na industrialização das mercadorias a serem exportadas; e (ii) a efetiva exportação dessas mercadorias.

Importa dizer, quando o beneficiário produzir mais mercadorias do que a quantidade prevista para exportação – quando a quantidade de insumos importados superar as expectativas de produção (informadas no momento do requerimento do regime) – poderá comercializar o excedente no mercado interno, desde que efetue o pagamento de dos tributos suspensos correspondentes aos insumos importados, com os acréscimos legais devidos¹⁵.

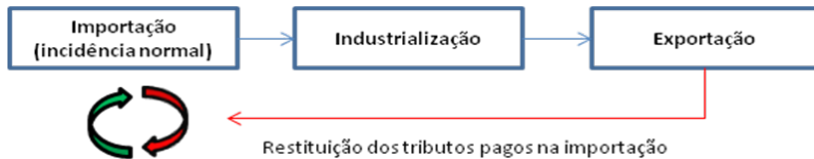
15. Vide art. 389, do Decreto n. 6.759/2009

3.3. *Drawback* restituição

O *drawback* restituição é benefício que pode ser concedido àquele que exportou mercadorias produzidas com insumos importados pela sistemática normal de tributação, assim como na modalidade do *drawback* isenção.

A diferença é que, neste caso, o benefício fiscal concedido pelo *drawback* é a restituição total ou parcial dos tributos incidentes na operação de importação dos insumos comprovadamente utilizados no processo industrial das mercadorias que já foram exportadas.

Enquanto no *drawback* isenção, o contribuinte tem isenção para nova importação dos insumos para recomposição do estoque, na modalidade restituição, o contribuinte pode pleitear a restituição dos valores já pagos.



Ressalte-se, todavia, que muito embora o regime fale em restituição dos tributos, o contribuinte não receberá em dinheiro o montante pago nessas importações. Essa restituição será feita mediante crédito fiscal que poderá ser utilizado somente nas operações de importação. Na prática, a modalidade de restituição e a de isenção acabam por desonerar uma nova importação. A diferença, economicamente falando, está no fato de que no *drawback* isenção, o benefício é requerido quando já se está importando os insumos para recomposição do estoque, enquanto que no *drawback* restituição, o benefício permite a utilização dos créditos em qualquer importação futura.

O prazo para requerer o benefício de *drawback* na modalidade restituição é de noventa (90) dias, prorrogáveis por igual período, mediante

pedido justificado do interessado. É o que consta na Instrução Normativa SRF n. 30 de 18 de agosto de 1972¹⁶.

4. Constituição do crédito tributário nas importações

Feita a apresentação das modalidades de regime especial de *drawback* aplicáveis às importações de mercadorias – lembrando que atualmente há o chamado *drawback integrado* que oferece benefícios semelhantes para aquisição de mercadorias no mercado interno – passa-se, agora, da forma correta para constituição do crédito tributário decorrente das operações de importação, o que será de suma importância para aplicação das regras de prescrição e decadência no regime de *drawback*.

A cada dia que passa, o Fisco tem procurado simplificar os procedimentos de arrecadação e fiscalização. O lançamento por homologação é cada vez mais utilizado para constituição do crédito tributário. Aliás, é até difícil dar exemplo de tributos sujeitos ao lançamento “por declaração” (e.g. ITR).

Surgiu a dúvida: será que os tributos devidos em razão da importação de produtos do exterior estão sujeitos ao lançamento por declaração ou, assim como a grande maioria também estariam sujeitos ao lançamento por homologação? Essa dúvida revela, desde logo, cautela. O intérprete não deve estudar a incidência tributária por intuição, aplicando as regras relativas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, sem, antes investigar o procedimento que deve ser atendido pelo contribuinte para registro do fato gerador – como ocorre com os tributos incidentes na importação.

A legislação aduaneira é complexa, cheia de nuances e a doutrina sobre o assunto é escassa. Alguns detalhes, se ignorados ou mal interpretados podem levar o intérprete a uma conclusão equivocada sobre a aplicação, por exemplo, das regras de prescrição e decadência.

16. Vide: Acórdão n. 07-17095 de 07 de agosto de 2009 (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – 2ª Turma)

Por isso, antes de aplicar indistintamente as regras de prescrição e decadência às importações beneficiadas pelo *drawback*, propõe-se uma análise dos procedimentos aduaneiros relativos à entrada (do exterior) e saída da mercadoria na/da repartição aduaneira.

4.1. Procedimentos para importação amparadas pelo *drawback*

Seja para importar ou exportar, o interessado deve providenciar o chamado *despacho aduaneiro* das mercadorias. O despacho aduaneiro de importação – despacho de importação – é o procedimento que verifica a exatidão dos dados declarados pelo importador em relação à mercadoria importada, aos documentos apresentados e à legislação específica.

Todas as mercadorias importadas, independentemente do regime de contratação para aquisição, do tempo de permanência (aquisição para uso permanente ou temporário) e do regime jurídico tributário (isenção, alíquota zero, regimes especiais de importação – *drawback*), devem ser submetidas ao despacho de importação, que tem início com o registro da declaração de importação – DI.

A DI é uma declaração que tem a função de comunicar às autoridades fiscais aduaneiras todas as informações relativas à operação de importação. De acordo com a Instrução Normativa SRF n. 611, de 18 de janeiro de 2006, entre as informações exigidas, a DI deve falar sobre: (i) natureza da operação; (ii) tipo e identificação do de importador; (iii) declarante e/ou representante legal; (iv) país de procedência; (v) peso bruto e líquido; (vi) data do embarque; (viii) tipo de embalagem; (ix) volumes; (x) via de transporte; (xi) conhecimento de carga; (xii) frete e seguro total; **(xiii) regime de tributação, classificação fiscal e fundamento legal da incidência tributária**; (xiv) moeda; (xv) valor unitário; (xvi) código da receita; **(xvii) código do banco, da agência e número da conta corrente para débito relativo ao pagamento dos tributos aduaneiros**.

Ao registrar a DI no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior), inicia-se a verificação tanto o cumprimento das regras aduaneiras quanto o cumprimento das normas que dizem respeito à incidência tributária. Nesse momento – registro da DI – se dá o pagamento de todos os tributos federais devidos na importação. Nesse caso, o próprio sistema, com base nas informações prestadas na DI já identifica a classificação fiscal das mercadorias importadas e demais situações pertinentes à constituição do crédito tributário e já calcula o montante de tributo devido.

O efetivo pagamento, quando há, é quase automático. Veja que o contribuinte deve informar também o código do banco, agência e o número da conta corrente para débito dos tributos. Assim, ao registrar a DI, o sistema executa os cálculos necessários e debita os valores devidos diretamente na conta corrente informada.

Ao final do despacho de importação, a DI submete-se à análise fiscal para verificação da regularidade da operação, inclusive, do tratamento tributário, regularidade fiscal do importador e do valor dos tributos recolhidos.

Estando tudo correto ou no caso de haver problemas, tendo sido sanadas todas as lacunas, a mercadoria é liberada pelas autoridades fiscais e aduaneiras.

Na importação realizada com amparo do *drawback*, também é necessário realizar todo esse procedimento. É assim que prevê o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009¹⁷ e a o art. 66 da Portaria SECEX n. 10, de 24 de maio de 2010:

Art. 66. As operações vinculadas ao regime de drawback estão sujeitas, no que couber, às normas gerais de importação e exportação.

17. “Art. 543. Toda mercadoria procedente do exterior, importada a título definitivo ou não, sujeita ou não ao pagamento do imposto de importação, deverá ser submetida a despacho de importação, que será realizado com base em declaração apresentada à unidade aduaneira sob cujo controle estiver a mercadoria”.

A habilitação do contribuinte no *drawback* deve ser solicitada por meio de requerimento específico perante o sistema SISCOMEX. O ato de concessão pode ou não ser deferido a critério da Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, podendo, inclusive, ser condicionada à prestação de garantia, limitada ao valor dos tributos suspensos de pagamento, a qual será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações¹⁸.

4.2. Lançamento por declaração ou homologação?

O lançamento tributário¹⁹ é ato privativo da Administração Tributária (art. 142, do CTN) que tem por objetivo a constituição do crédito tributário²⁰. São três as modalidades de lançamento: (i) de ofício, quando o fisco, por si só, identifica a ocorrência do fato gerador e constitui o crédito tributário; (ii) por declaração, quando o fisco constitui o crédito tributário, mediante declaração do contribuinte da ocorrência do fato gerador; e (iii) por homologação, quando o próprio contribuinte declara a ocorrência do fato gerador e constitui o crédito tributário. As duas primeiras modalidades exigem a participação do fisco, a terceira, não²¹.

18. Art. 75 da Portaria SECEX n. 10, de 24 de maio de 2010

19. “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, e determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 432.)

20. “Constituir o crédito tributário, assim, significa produzir norma individual e concreta que estabeleça em seu prescritor a obrigação de dado sujeito pagar determinada quantia ao Fisco, ou a quem lhe faça às vezes como sujeito ativo da relação tributária, em decorrência do fato jurídico tributário”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 134.)

21. “Os lançamentos por declaração e de ofício exigem a participação do agente público competente, para prática daqueles atos-fatos necessários para preencher os respectivos suportes fáticos, em conformidade com o art. 142. Algo distinto, entretanto,

No presente trabalho, interessa a análise e diferenciação do lançamento por declaração e do lançamento por homologação.

O lançamento por declaração está previsto pelo art. 147 do Código Tributário Nacional – CTN. Nele, o contribuinte presta informações suficientes ao fisco sobre a ocorrência do fato gerador dos tributos. Com base nessas informações, o Fisco efetua o lançamento tributário.

O chamado lançamento por homologação (art. 150, do CTN) é a hipótese de constituição do crédito pelo contribuinte. A identificação dessa forma de constituição do crédito por “lançamento” é equivocada. Nesse caso, quem constitui o crédito tributário é o contribuinte. Não há procedimento da Administração Pública para constituir o crédito tributário. Por isso, considerando que “lançamento” é ato privativo do fisco, é equivocado chamar a constituição do crédito tributário pelo contribuinte de “lançamento” por homologação.

Assim, nos tributos que estão sujeitos a esse tipo de “lançamento”, o contribuinte deve declarar a ocorrência do fato gerador, quantificá-lo segundo a legislação, aplicar a alíquota prevista, identificar o montante devido e antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Ao tomar conhecimento da constituição do crédito tributário pelo contribuinte, o fisco expressamente a homologa. Não o fazendo no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, dá-se a homologação tácita da constituição do crédito tributário pelo contribuinte (art. 150, §4º, do CTN).

Além disso, para este estudo, é relevante apontar dois elementos que diferenciam o lançamento por declaração do chamado “lançamento” por homologação, são eles: (i) antecipação do pagamento do tributo; e (ii)

nos chamados ‘lançamentos por homologação’. Nestes, o crédito apresenta-se formalizado independente de qualquer ato-fato administrativo”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 215-216.)

desnecessidade de exame prévio – antes do pagamento – por parte da autoridade fiscal.

Considerando o procedimento de importação descrito no tópico anterior e, diante dessas explicações, é possível concluir que os tributos incidentes sobre as operações de importação de mercadorias, estão sujeitos ao lançamento por declaração. Explica-se.

No lançamento por declaração, o contribuinte deve prestar todas as informações necessárias para que o fisco realize o lançamento tributário. É o que ocorre com os tributos incidentes sobre as operações de importação. Veja que o contribuinte deve apresentar a DI que contém todas as informações sobre a respectiva operação.

Ainda na modalidade de lançamento por declaração, ao contrário do que acontece com os tributos sujeitos ao “lançamento” por homologação, o contribuinte só pode efetuar o pagamento dos tributos, após análise do fisco. Essa análise se resume à identificação do valor dos tributos devidos, com base nas informações prestadas (*e.g.* o valor aduaneiro (base de cálculo), o regime de tributação, a classificação fiscal das mercadorias e o fundamento legal da incidência tributária). Isso também acontece nas operações de importação. Veja que é o sistema do fisco (SISCOMEX) que calcula o quantum devido pelo contribuinte e, automaticamente, já manda ordem de pagamento para débito na conta do contribuinte – tudo, frise-se, com base nas informações declaradas pelo próprio contribuinte.

Ainda que haja a declaração do contribuinte, a prévia análise das informações, o cálculo dos tributos devidos e o pagamento do tributo aconteçam em curto período de tempo, não há como negar que existe, cronológica e sucessivamente: (i) prévia declaração do contribuinte; (ii) prévia análise das informações e cálculo dos tributos pelo fisco; e (iii) pagamento do tributo com base nas informações constantes na DI.

Identificada a modalidade de lançamento tributário ao qual estão submetidos os tributos incidentes sobre a importação de mercadorias, passa-se a análise das regras de prescrição e decadência inerentes a essa

modalidade, tratando, especialmente, das hipóteses de descumprimento pelo contribuinte dos requisitos para aproveitamento dos benefícios oferecidos pelo *drawback*.

5. Decadência e prescrição

A decadência refere-se à perda do direito do fisco constituir o crédito tributário, enquanto que a prescrição significa a perda do direito fisco exigir o pagamento de tributo já constituído.

Em matéria tributária, o fisco perde o direito à constituição do crédito tributário, quando inerte por mais de 5 (cinco) anos. Esse prazo, todavia, dependendo da situação, pode ser contado de quatro formas diferentes: (i) contados a partir da ocorrência do fato gerador do tributo; (ii) contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (iii) contado a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado; e (iv) a partir da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

No lançamento por declaração dos tributos incidentes sobre as operações de importação, o direito do fisco efetuar o lançamento extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do registro da DI [art. 173, I do CTN – item (ii) acima]. Na prática, numa operação normal de importação, não se espera tanto para o lançamento tributário, considerado que a análise das informações prestadas pelo contribuinte, o cálculo do tributo pelo fisco e o respectivo pagamento acontecem quase que instantaneamente.

A prescrição – perda do direito de cobrança o tributo devido – se dá depois de decorridos iguais cinco (05) anos contados da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, do CTN).

5.1. Regime de *drawback* – aplicação das regras de decadência e prescrição

5.1.1. *Drawback* isenção

Nas operações de importação realizadas sob o amparo do regime de *drawback* isenção, o contribuinte – assim como deve fazê-lo em todas as operações de importação – deverá registrar a DI perante o sistema SISCOMEX, devendo indicar e apresentar o ato de concessão do referido regime especial.

Nessa modalidade, o contribuinte não fica obrigado a comprovação de requisitos com base em fatos futuros – por exemplo, como ocorre no *drawback* suspensão, onde o contribuinte deve demonstrar a exportação de mercadorias dentro de um determinado prazo. A avaliação para saber se o contribuinte faz jus ao *drawback* isenção é feita antes do registro da DI, até porque, a importação (tributada), a industrialização e a exportação do produto fabricado com os insumos importados pelo regime normal de tributação já aconteceram.

Assim, uma vez apresentada a DI para registro, fica o fisco comunicado da ocorrência dos fatos geradores e da situação de isenção em razão do *drawback* isenção. Daí, o direito do fisco constituir o crédito tributário, caso verifique irregularidades, é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), ou seja, contados a partir do registro da DI perante o SISCOMEX.

O prazo prescricional, nesse caso só começa a correr depois que o eventual tributo devido for lançado, de ofício, pela autoridade fiscal.

5.1.2. *Drawback* suspensão

A importação beneficiada pelo *drawback* suspensão também deve ser declarada em DI, como manda o art. 543, do Decreto n. 6.759/2009.

Ao registrar a DI perante o sistema SISCOMEX, o contribuinte também deve indicar e apresentar o ato de concessão do referido regime especial.

Ao contrário do que ocorre no *drawback* isenção, o contribuinte beneficiário do *drawback* suspensão deverá comprovar, dentro do prazo estabelecido pelo ato de concessão – normalmente, 1 (um) ano – a exportação de mercadorias que foram industrializadas com a utilização dos insumos importados com a suspensão dos tributos incidentes nessa operação.

Ao receber o registro de uma DI que informa a ocorrência de uma operação de importação beneficiada pelo *drawback* suspensão, o fisco realiza o cálculo dos tributos, mas, ao contrário do que ocorre com as operações normais de importação, não efetua o débito na conta dos contribuintes.

O crédito tributário é constituído, nos termos das informações apresentadas pelo contribuinte, mas não há o início da cobrança, considerando que as normas que tratam o *drawback* suspensão prescrevem a *suspensão do pagamento dos tributos*, devendo o contribuinte comprovar a exportação da mercadoria industrializada com a utilização dos insumos importados no prazo determinado.

Não parece haver dúvidas de que o contribuinte presta ao fisco todas as informações necessárias ao lançamento tributário, seja pelo registro da DI ou pelo requerimento do ato de concessão do benefício. Também não parecem restar dúvidas de que o benefício se refere à *suspensão do pagamento dos tributos* e, nesse passo, se há suspensão do pagamento pressupõe-se a constituição do crédito tributária. Portanto, o que se suspende é a exigibilidade do crédito tributário.

Sobre o assunto, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou pela desnecessidade do que chamou de “novo lançamento” nessas hipóteses. Veja:

TRIBUTÁRIO - REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO - DESCUMPRIMENTO - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E DO IPI - DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO - INEXISTÊNCIA DE VIOLA-

ÇÃO AO ART. 142 DO CTN - DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADO. 1. Inexistindo similitude fática entre acórdãos confrontados, não se conhece do especial pela alínea “c” do permissivo constitucional. 2. O regime de drawback, instituído pelo Decreto-lei 37/66, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto a ser exportado, servindo de incentivo às exportações. 3. Para ter direito ao benefício, a empresa apresenta a declaração de importação, identificando, assim, a natureza da operação, o importador, o país de procedência, as especificações do produto e o código da receita dos tributos devidos, além do termo de responsabilidade. Outros documentos detalham a exportação, cujas condições ficam registradas em Ato Concessório. 4. Na operação de drawback há fato gerador e incidência do Imposto de Importação e do IPI, quando do desembaraço aduaneiro, com suspensão da exigibilidade, até a efetiva comprovação da exportação, nos moldes acordados. 5. Descumpridas as condições, tornam-se exigíveis os impostos suspensos, independentemente de constituição formal do crédito tributário (lançamento), o que afasta a alegada infringência ao art. 142 do CTN. (REsp n. 463.481/RS. Rel. min. Eliana Calmon. DJ 20/09/2004)

RECURSO ESPECIAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. DENEGAÇÃO DO PEDIDO DE DESENTRANHAMENTO, DEPOIS DE TRANSITADA EM JULGADO A DECISÃO FINAL NO MANDADO DE SEGURANÇA, DA CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA OFERECIDA PARA OBTENÇÃO DA LIMINAR E SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INADIMPLENTO DO REGIME DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO DO RECURSO. 1. Ao serem importadas matérias-primas do exterior sob o regime de drawback, modalidade suspensão, e ocorrendo, posteriormente, o descumprimento do prazo concedido para a exportação dos produtos com elas fabricados, desde então passam a ser exigíveis os tributos incidentes sobre tais importações, cujas obrigações fiscais, de acordo com o art. 72 do Decreto-Lei 37/66, constituem-se mediante termo de responsabilidade assinado pelo beneficiário desse regime aduaneiro especial. 2. Nesse contexto, já constituído o crédito tributário, não

se verifica a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituí-lo no prazo a que se refere o art. 173, I, do Código Tributário Nacional. (REsp n. 658.404/RJ. Rel. Min. Denise Arruda. DJ 06/12/2005)

Nesse mesmo sentido, o Conselho dos Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) já se manifestou:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRESCRIÇÃO. A modalidade de lançamento no regime aduaneiro de drawback suspensão é por declaração. A partir da assinatura do termo de responsabilidade passaria a correr o prazo prescricional. Porém, a prescrição fica suspensa até o termo final do prazo para exportação da mercadoria beneficiada, momento a partir do qual se passará a contar o prazo de 5 anos que a Fazenda Nacional terá para exigir o imposto de importação. (Acórdão 303-31745. Terceira Câmara. 01/12/2004)

Não há que se falar, portanto, em prazo decadência para que o fisco cobre os tributos incidentes na importação realizada sob o amparo do *drawback* suspensão, nos casos em que o contribuinte não atende ao prazo para comprovação das respectivas exportações incentivadas.

Após o decurso do prazo de concessão do regime, o contribuinte tem até 30 (trinta) dias para exportação dos produtos ou para: (i) devolução ao exterior ou reexportação dos insumos importados com benefício; (ii) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do contribuinte; (iii) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (iv) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las (art. 390, I, do Decreto n. 6.759/2009).

Nesse caso, como dito, o crédito já está constituído, pelo que resta ao fisco iniciar a sua cobrança. Trata-se, portanto de prazo prescricional que tem início no trigésimo primeiro dia após o decurso do prazo de concessão do regime, considerando que somente nesse momento o fisco encontra-se desimpedido de preceder a cobrança do débito.

Só se pode falar em prazo decadencial, quando tiver havido irregularidades na declaração do contribuinte (*e.g.* quando tiver havido fato gerador não declarado). Aqui, o fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), ou seja, contados a partir do registro da DI perante o SISCOMEX.

5.1.3. Drawback restituição

Nessa modalidade, não há que se falar em decadência do direito de lançar do fisco e prescrição do direito do fisco de cobrar, considerando que é o contribuinte quem tem direito a receber os tributos que já recolheu em determinada operação de importação.

Por outro lado, a operação de importação que for realizada com os créditos fiscais originados do *drawback* restituição se sujeitará as regras comuns de decadência e prescrição aplicáveis aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração.

6. Conclusão

O *drawback* é considerado por muitos como um importante benefício fiscal que tem a função de estimular as exportações. Mas não é só isso. O *drawback*, enquanto incentivo às exportações, atinge diretamente as importações, desonerando-as. Tal benefício fomenta também o desenvolvimento da indústria nacional. As importações desoneradas são aquelas que objetivem a aquisição de insumos para serem utilizados na industrialização de produto a ser exportado.

Existem três modalidades: (i) *drawback* isenção que oferece isenção dos tributos incidentes na importação de insumos para recomposição de estoque que foi utilizado na industrialização de produto já exportado; (ii) *drawback* suspensão, que permite a importação de insumos, com suspensão dos tributos, para utilização na industrialização de produto a ser

exportado; e (iii) *drawback* restituição, que permite a restituição – crédito fiscal – para os contribuintes que importaram insumos pelo regime norma e utilizaram-nos na fabricação de produto que foi exportado.

A importação mediante *drawback*, assim como toda importação, deve ser registrada perante o SISCOMEX por meio da declaração de importação, na qual o contribuinte apresenta todas as informações relativas à operação de importação, para que o fisco possa proceder a eventual lançamento por declaração.

A verificação dos requisitos para concessão do *drawback* isenção é prévia ao registro da DI, pelo que não há que se falar em cumprimento de requisitos futuros. A importação com a utilização desse benefício se sujeita aos prazos prescricionais comuns aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração.

No caso do *drawback* restituição, igualmente, os requisitos são averiguados antes da concessão. Não há condição futura e não há que se falar em decadência do direito do fisco lançar ou do fisco cobrar, posto que é o contribuinte quem tem direito a receber a restituição do tributo.

Por último, no caso do *drawback* suspensão, caso o contribuinte não comprove a exportação do produto que deveria ter sido fabricado com os insumos importados ao amparo do benefício, observados os prazos legais, o fisco poderá promover a cobrança direta da dívida, na proporção do descumprimento do contribuinte, sem que haja necessidade de novo lançamento.

No descumprimento dos requisitos para gozo do *drawback* suspensão, não há que se falar em decadência, pois o fisco já lançou o crédito tributário no momento do registro da importação. Fala-se, portanto, em prescrição que começa a correr no trigésimo primeiro dia após o decurso do prazo de concessão do regime, considerando que somente nesse momento o fisco encontra-se desimpedido de prececer à cobrança do débito.