

Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.486.953 - SC (2014/0260853-4)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : RAFITEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SACARIAS LTDA
ADVOGADO : RICARDO CARLOS RIPKE - SC018339

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REGIME FISCAL. *DRAWBACK*. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (REGISTRO DE EXPORTAÇÃO). COMPROVAÇÃO, EM JUÍZO, DAS CONDIÇÕES NECESSÁRIAS AO RECONHECIMENTO DO DIREITO. POSSIBILIDADE.

1. O descumprimento de obrigação acessória (Registro de Exportação), que serve à comprovação das importações e exportações vinculadas ao incentivo fiscal com o fim de oportunizar a fiscalização de tributos, não impede que a parte interessada possa ingressar em juízo para comprovar o cumprimento, à época própria, das condições para a fruição do regime de *drawback*.
2. O direito ao regime de *drawback* se dá com a comprovação das exportações vinculadas ao incentivo fiscal no período correlato, e não só com o cumprimento da obrigação acessória.
3. Hipótese em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com apoio em exame probatório, decidiu pela comprovação do direito ao regime de *drawback*-suspensão, embora não apresentada pela sociedade empresária o Registro de Exportação no tempo próprio.
4. Recurso especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 25 de junho de 2019

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.486.953 - SC (2014/0260853-4)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Trata-se de recurso especial interposto por FAZENDA NACIONAL contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. REGIME DO DRAWBACK. FUNGIBILIDADE.

- A legislação atinente ao regime do drawback deve ser interpretada em consonância com a sua finalidade, qual seja, incentivar a exportação.

- Assim, em que pese a modalidade suspensão adote o princípio da identidade, entendido como a obrigatoriedade da mercadoria a exportar conter insumo importado, este princípio se aplica quando possível a identificação física do insumo importado, adotando-se, no mais, a equivalência. Com efeito, não há desvirtuamento do regime isencional se a empresa comprovar que exportou a mercadoria, utilizando insumos idênticos, quanto à espécie, quantidade e qualidade, aos insumos importados, não resultando dessa fungibilidade qualquer espécie de dano ou prejuízo ao Fisco.

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados.

A parte recorrente alega violação do art. 535 do CPC/1973, dos arts. 314 a 334, 343, 344, 352 e 353 do Decreto n. 4.543/2002 - Regulamento Aduaneiro e dos arts. 111, I e III, 113, § 3º, 117, 175, I, e 179 do CTN, sustentando, em síntese (e-STJ fls. 2.138/2.143):

O Ato Concessório consiste em ato jurídico celebrado sob condição resolutiva, prevista no artigo 117, II, do CTN. O evento condicional, por sua vez, reside na ocorrência ou não da efetiva exportação, dentro dos limites, prazo e condições previstas no Ato Concessório.

[...]

Assim, não observados os procedimentos estipulados no Ato Concessório, desfaz-se a suspensão de exigibilidade, o que dá ensejo ao lançamento dos tributos.

Note-se que o artigo 353 do Decreto n. 4.543/02 impõe ao contribuinte a obrigação de atrelar os Registros de Exportação aos Atos Concessórios. Com efeito, essa vinculação é de suma importância, pois viabiliza o controle dos compromissos assumidos pela empresa, garantindo a manutenção do equilíbrio da concorrência no mercado interno. De outra parte, a vinculação dos Registros de Exportação aos Atos Concessórios impede que o mesmo Registro de Exportação seja utilizado na liquidação de mais de um Ato Concessório.

[...]

O que ocorreu no caso ora em exame, conforme exposto nas manifestações da União e corroborado pela análise dos documentos constantes dos autos, é que não houve o cumprimento de obrigação acessória estabelecida no Ato Concessório, tal como previsto o artigo 32, inciso II da Portaria SECEX 04/97:

[...]

Resta incontestado, portanto, a necessidade de atrelamento entre o documento que concedeu o incentivo fiscal (Ato Concessório) e o documento comprobatório da exportação (Registro de Exportação). Considerar a ausência dessa vinculação como "mero erro formal", incapaz de descaracterizar o regime, conduz a graves consequências, pois, como ressaltado acima, a vinculação do RE ao AC é o único meio de controle que possui a Administração Tributária para

Superior Tribunal de Justiça

fiscalizar a correta utilização do benefício fiscal referente ao regime de drawback-suspensão.

Contrarrazões apresentadas por RAFITEC S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SACARIAS, nas quais pede, preliminarmente, o não conhecimento do recurso e, no mérito, seu desprovemento (e-STJ fls. 2.149/2.159).

Recurso especial admitido na origem.

É o relatório.



Superior Tribunal de Justiça

RECURSO ESPECIAL Nº 1.486.953 - SC (2014/0260853-4)

RELATOR : **MINISTRO GURGEL DE FARIA**
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : RAFITEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SACARIAS LTDA
ADVOGADO : RICARDO CARLOS RIPKE - SC018339

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REGIME FISCAL. *DRAWBACK*. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (REGISTRO DE EXPORTAÇÃO). COMPROVAÇÃO, EM JUÍZO, DAS CONDIÇÕES NECESSÁRIAS AO RECONHECIMENTO DO DIREITO. POSSIBILIDADE.

1. O descumprimento de obrigação acessória (Registro de Exportação), que serve à comprovação das importações e exportações vinculadas ao incentivo fiscal com o fim de oportunizar a fiscalização de tributos, não impede que a parte interessada possa ingressar em juízo para comprovar o cumprimento, à época própria, das condições para a fruição do regime de *drawback*.
2. O direito ao regime de *drawback* se dá com a comprovação das exportações vinculadas ao incentivo fiscal no período correlato, e não só com o cumprimento da obrigação acessória.
3. Hipótese em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com apoio em exame probatório, decidiu pela comprovação do direito ao regime de *drawback*-suspensão, embora não apresentada pela sociedade empresária o Registro de Exportação no tempo próprio.
4. Recurso especial não provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA (Relator):

Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (Enunciado Administrativo n. 2 do Plenário do STJ).

Considerado isso, importa mencionar que o recurso especial se origina de ação anulatória ajuizada, em 2011, por RAFITEC S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SACARIAS contra a União Federal, objetivando "reconhecer a inexistência de relação jurídica válida que obrigue a autora a realizar o pagamento do valor da CIDE - AFRMM (Processo Administrativo n. 50788.008645/2011-10), considerando que, de acordo com as provas constantes dos autos, está demonstrada a compatibilidade entre a quantidade de matéria-prima importada e favorecida pelos Atos Concessórios n. 20060069945, 20060082488 e 20060166185, de Regimes Especiais de Drawback, com as quantidades e a natureza dos produtos industrializados e exportador; anular o débito de CIDE - AFRMM (Processo Administrativo n. 50788.008645/2011-10), considerando que, de acordo com as provas constantes dos autos, está demonstrada a compatibilidade entre a quantidade de matéria-prima importada e favorecida pelos Atos Concessórios n. 20060069945, 20060082488 e 20060166185, de Regimes Especiais de Drawback, com as quantidades e a natureza dos produtos industrializados e exportador" (e-STJ fl. 31).

Na causa de pedir, a autora, no que interessa, expôs (e-STJ fls. 3/4):

O fato é que a Receita Federal, através do Ofício n. 427/2008 (11. 03 do doe. 04), informa ao Departamento do Fundo da Marinha Mercante, que a autora não comprovou a regularidade dos aspectos fiscais relacionados aos Atos Concessórios dos Regimes Aduaneiros Especiais de Drawback de ns. 20060069945, 20060082488 e 20060166185, razão pela qual, segunda aquele órgão público, devem ser exigidos os valores suspensos do AFRMM.

Os Atos Concessórios aludidos dizem respeito à importação de 786.000 kg de Polipropileno Homopolímero (NCM 3902.10.20), através dos quais foi concedido o prazo de 1(um) a 2(dois) anos para a utilização dos bens no processo produtivo do beneficiário, sendo que ao seu término deveria ocorrer a exportação.

Para a Receita Federal, findo o prazo estabelecido no regime, não ocorreu nenhum registro de exportação (RE) contendo a vinculação com o Ato Concessório n. 20060069945. E com relação aos Atos Concessórios n. 20060082488 e n. 20060166185, houve o registro de algumas exportações que somadas resultam num adimplemento parcial dos referidos atos.

Todavia, muito embora a autora realmente ter cometido algumas falhas com relação aos aspectos formais, como a falta da correta vinculação entre as quantidades de matérias primas importadas sob o regime de Drawback acima indicado e as quantidades exportadas, não houve nenhum prejuízo à Fazenda Nacional, já que a autora se compromete a comprovar que as quantidades importadas e exportadas são compatíveis.

[...]

Superior Tribunal de Justiça

Destarte, Excelência, a autora entende que nenhum valor por ela é devido a título de AFRMM (Processo Administrativo n. 50788.008645/2011-10), pois tal como ocorre com relação ao crédito tributário exigido pela ré através do Processo Administrativo n. 10925.000082/2010-02 e combatido através da Ação Anulatória de Lançamento Fiscal n. 5001008-51.2010.404.7202, a autora se compromete a comprovar que as quantidades de mercadorias (matéria-prima) importadas e acobertadas pelos Regimes de Drawback concedidos através dos Atos Concessórios ns. 20060069945, 20060082488 e 20060166185, apesar de algumas lamentáveis falhas formais, foram todas aplicadas na industrialização de produtos posteriormente exportados pela autora, o que não trouxe nenhum prejuízo à ré.

No primeiro grau de jurisdição, os pedidos foram julgados, em parte, procedentes para (e-STJ fls. 629/630):

- a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária válida que obrigue o contribuinte ora autor ao pagamento de tributos federais incidentes na importação de matéria-prima vinculada aos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM) relativamente às quantidades cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, foi comprovada nesta ação, na forma da fundamentação.
- b) Desconstituir em parte os lançamentos fiscais constantes dos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM), para o efeito de impedir a cobrança de tributos incidentes sobre as quantidades de matéria-prima cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, foi devidamente comprovada nesta ação, na forma da fundamentação;
- c) Declarar a existência de relação jurídico-tributária válida que obriga o contribuinte ora autor ao pagamento de tributos federais incidentes na importação de matéria-prima vinculada aos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM), relativamente às quantidades cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, não foi devidamente comprovada nesta ação, sendo elas as seguintes:
Ato Concessório n. 20060069945 - 2.318,38 kg;
Ato Concessório nº 20060082488 - 0,00 kg
Ato Concessório n" 20060166185 - 26.130,00 kg
- d) Determinar a manutenção da suspensão de exigibilidade dos tributos objetos dos lançamentos fiscais formalizados:
 - d.1) no PAF n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINSV até a publicação do acórdão do TRF-4 em sede de apelação ou reexame necessário, considerando que a eventual interposição dos recursos então cabíveis (EDcl, REsp e RE) não produziria efeito suspensivo 'ex lege', sem prejuízo, a partir de então, da eficácia imediata do acórdão quanto aos valores nele declarados devidos ou indevidos;
 - e
 - d.2) no PAF n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM), por prazo indeterminado, ante o depósito integral e em dinheiro do montante controvertido (CTN, art. 151, inciso II), comprovado nos autos n. 5001008-51.2010.404.7202 (evento 2, COMP2).

A autora e a União Federal interpuseram recursos de apelação, não providos pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim como a remessa oficial. Vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fls. 710/720):

A sentença, da lavra do eminente Juiz Federal Substituto Guilherme Gehlen

Walcher, bem examinou a questão posta nos autos, de modo que, para evitar repetição desnecessária, adoto seus fundamentos como razão de decidir:

[...]

a) Considerações Sobre o Regime Aduaneiro Especial de Drawback-Suspensão (Decreto-Lei n. 37/1966, art. 78, inciso II)

O ponto central da controvérsia reside em definir se as irregularidades cometidas pela empresa-autora - consistentes na ausência de vinculação entre os Registros de Exportação (RE) e os Atos Concessórios (AC) - são ou não suficientes para descaracterizar o regime de drawback na modalidade suspensão e, em caso positivo, legitimar o lançamento do tributo cuja exigibilidade restara suspensa quando do ingresso da matéria-prima em território nacional.

Segundo o STJ, 'drawback é a operação pela qual a matéria-prima ingressa em território nacional com isenção ou suspensão de impostos, para ser reexportada após sofrer beneficiamento'. (REsp 1041237/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 19/11/2009).

[...]

A União alega que há uma forma específica de comprovação das condições previstas nos Atos Concessórios destinada à demonstração da vinculação física entre a matéria-prima importada e os produtos exportados. Sustenta que, no caso em análise, a empresa autora enquadrava diversas operações de exportação no 'regime normal' (código n. 80000), em vez de enquadrá-las no 'regime drawback' (código n. 81101), situação que interfere no processo de desembaraço. Sustenta que numa exportação normal não são adotadas as cautelas próprias das operações de drawback, como por exemplo a solicitação da apresentação dos documentos do Ato Concessório e o confronto entre as mercadorias exportadas e aquelas autorizadas pelo Ato Concessório. Deste contexto a Fazenda Nacional extrai que não é possível ao contribuinte, após o encerramento da exportação erroneamente formalizada, vincular a operação ao regime de drawback.

Embora seja razoável o entendimento no sentido de se adotarem cautelas próprias nas exportações relacionadas às operações de drawback, o fato de o contribuinte não ter relacionado os registros de exportação a determinado ato concessório no momento oportuno não é, por si só, suficiente para descaracterizar o regime quando há a ulterior comprovação, pelo contribuinte, da compatibilidade entre a quantidade de matéria-prima importada e a de produtos exportados, mediante o apontamento de operações realizadas dentro do período de validade do(s) ato(s) concessório(s), desde que não haja a demonstração de má-fé ou intuito lucrativo do contribuinte em dolosamente se utilizar de artifícios destinados a iludir a fiscalização ou a tredestinar a matéria-prima importada para finalidades vedadas pelo regime aduaneiro especial (mercado interno, v.g.).

É que a obrigação de vinculação entre os registros de exportação (REs) e os atos concessórios (ACs) - validamente instituída pelo art. 352 do Decreto n. 4.543/02 - tem a natureza jurídica de obrigação tributária acessória, que veicula um requisito de comprovação (formal, externo, acessório) do cumprimento do regime aduaneiro especial (drawback), e não a natureza jurídica de elemento constitutivo do direito à suspensão dos tributos incidentes na importação (substancial, interno, sine qua non). Assim, a omissão do contribuinte em promover, nos registros de exportação, a vinculação em referência caracteriza o descumprimento de uma obrigação tributária acessória, passível de imposição de multa pecuniária (CTN, art. 113, § 3.º), e não o fato gerador de tributos incidentes na importação, tampouco uma condição resolutiva do direito à aplicação do regime aduaneiro especial (drawback-suspensão). A vinculação destina-se a viabilizar o controle da Receita Federal sobre a regularidade do regime especial (drawback), tratando-se,

portanto, de obrigação que 'decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos' (CTN, art. 113, § 2.º).

Neste contexto, o Superior Tribunal de Justiça, analisando processo em que se discutia o tema em debate, decidiu ser suficiente a equivalência entre a matéria-prima importada e o produto exportado para que se caracterize o cumprimento do compromisso assumido pelo contribuinte:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA IMPORTADA. CELULOSE EXPORTADA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÍSICA. DESNECESSIDADE. EQUIVALÊNCIA.

1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.
 2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.
 3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.
 4. Seria dezarrazoado 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 à exigência de identidade física exigida pelo fisco.
 5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.
 6. Precedente da Primeira Turma.
 7. Recurso Especial não provido.
- (STJ, REsp 341.285/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - ICMS - BENEFÍCIO FISCAL - 'DRAWBACK' - IDENTIDADE FÍSICA DA MERCADORIA IMPORTADA/EXPORTADA - VERIFICAÇÃO - MATÉRIA FÁTICA - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. Aferir se a importação/exportação da mercadoria preencheu os requisitos para a concessão do benefício fiscal do regime de drawback demandaria o reexame do contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal em vista do óbice da Súmula 7/STJ.
2. 'In casu', o Tribunal de origem admitiu a importação de óleo de soja bruto, e a exportação de igual produto, após processo de industrialização, com a aplicação do benefício fiscal conhecido como 'drawback'.
3. 'Obter dictum' para a concessão do benefício sob o regime de drawback não é necessário que exista uma identidade absoluta do produto que foi importado e o exportado, pois em se tratando de bem fungível pode ser utilizado outro de igual espécie, qualidade e quantidade para que faça valer o benefício fiscal.
4. Precedentes: AgRg no REsp 371.488/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 15.12.2005, DJ 2.5.2006; REsp 413.564/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Rel. p/ Acórdão Min. José Delgado, Primeira

Superior Tribunal de Justiça

Turma, julgado em 3.8.2006, DJ 5.10.2006.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 591.624/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 08/05/2009)

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.

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial não-provido.

(STJ, REsp 413.564/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)

A desnecessidade da vinculação física da mercadoria importada com a exportada, no entanto, não afasta a necessidade de que as exportações ocorram dentro do período de vigência dos atos concessórios, porque o fechamento da operação, dentro do referido período, caracteriza elemento constitutivo do direito à suspensão dos tributos incidentes na importação (condição substancial, interna, sine qua non), e não mero requisito de comprovação (formal, externo, acessório) do cumprimento do regime aduaneiro especial (drawback).

Ou seja, se o contribuinte se compromete perante a Receita Federal a exportar a matéria-prima importada dentro do prazo de 2 (dois) anos e somente o faz no terceiro ou no quarto ano, o que se tem é um caso de descumprimento do regime de drawback, apto a gerar a descaracterização da suspensão de tributos. **Diferentemente, se o contribuinte, dentro do prazo de 2 (dois) anos, efetiva as operações, mas não as informa - ou o faz incorretamente - à Receita Federal, o que se tem é um caso de cumprimento do regime de drawback, mas com descumprimento de obrigação tributária acessória, que poderá gerar a aplicação de multas pecuniárias, mas não a cobrança dos tributos decorrentes da importação.**

Assim, em sendo comprovada pelo contribuinte a exportação da matéria-prima, em quantidade adequada e dentro do período de vigência dos atos concessórios, e não havendo elementos indiciários de má-fé, é possível afastar-se em Juízo a descaracterização do regime aduaneiro especial promovida pela autoridade fiscal, mesmo que tenha havido - e no caso concreto é fato incontroverso que de fato houve - o descumprimento, pelo contribuinte, da obrigação de informar à Receita Federal do Brasil, individualmente, em cada registro de exportação, a vinculação dos bens exportados aos atos concessórios originários do regime de drawback.

Nestes termos, passo a analisar o caso concreto.

c) Análise do Caso Concreto

Buscando comprovar a compatibilidade entre a quantidade de matéria-prima importada e a de produtos exportados, a parte autora requereu - e este Juízo deferiu - a realização de perícias contábil e química, cujos laudos estão anexados

nos eventos 154 e 158, respectivamente.

Ambos os peritos concluíram pela compatibilidade entre a quantidade de matéria-prima importada e os produtos fabricados e exportados pela parte autora. A perícia contábil respondeu aos quesitos de forma global, utilizando como parâmetro a quantidade de matéria-prima importada por meio dos três atos concessórios objeto da presente demanda em contraste com a quantidade de produtos exportados. Em anexo ao laudo, constam a 'tabela de notas fiscais de saída exportação', por sua vez emitidas entre 20/04/2006 e 21/02/2008, e a 'tabela de registros de exportação', com operações datadas entre 11/05/2006 e 22/02/2008 (evento 154). O perito químico, por sua vez, realizou uma análise individualizada de cada ato concessório, de acordo com a vinculação de registros de exportação realizada pela autora (evento 158).

A autora manifestou sua concordância com os laudos periciais, argumentando que comprovam cabalmente os argumentos lançados na petição inicial (evento 162). A União, por sua vez, reiterou sua defesa no sentido de que diversas exportações foram realizadas antes e após os prazos dos atos concessórios (evento 164).

Em análise à petição inicial, percebe-se que a autora individualizou cada ato concessório, discriminando os registros de exportações a eles referentes. Assim, para averiguação da compatibilidade entre as importações e as exportações, será considerado cada ato concessório individualmente. Observa-se que, não obstante a conclusão dos peritos no sentido de que há compatibilidade entre a quantidade total de matéria-prima importada e de produtos exportados, há algumas notas fiscais que foram expedidas fora do período de validade dos atos concessórios.

No que concerne à alegação da União de que determinadas notas fiscais teriam sido emitidas em momento anterior ao do início da concessão ou posterior ao do transcurso do prazo dos atos concessórios, a argumentação da parte-autora, em réplica (evento 42), foi a seguinte:

[...] é possível que no levantamento dos dados por parte dos peritos tenha havido, equivocadamente, a inclusão de uma nota fiscal em substituição de outra nota fiscal, que aparentemente é a nota fiscal correta. Essa situação será comprovada na fase de instrução processual, através de perícia judicial.

Uma vez realizada a perícia judicial, a parte-autora nada mais disse sobre a extemporaneidade de algumas das notas fiscais, a não ser que, quanto a um dos atos concessórios, por esquecimento, o empregado responsável teria tido o descuido de não requerer a prorrogação do período de vigência, que teria durado, então, apenas um, e não dois anos. A União, por sua vez, insistiu na tese de impossibilidade de contabilidade de notas fiscais extemporâneas.

Nesse ponto, entendo que assiste razão à União quando defende não ser possível o cômputo de notas fiscais extemporâneas aos períodos de vigência dos atos concessórios. Não é razoável que a matéria-prima exportada em uma determinada data seja vinculada a um ato concessório cujo termo inicial de vigência lhe seja posterior. Da mesma forma, o cômputo de notas fiscais posteriores ao término da vigência do ato concessório afrontaria o prazo pactuado entre as partes. Permitir tais situações significaria ampliar, judicialmente, o prazo de validade do ato concessório, em afronta às disposições livremente pactuadas entre as partes. Nada impede que o ato concessório, ao ser deferido, abranja um período retroativo, máxime nos casos em que, por demora imputável à autoridade fiscal na apreciação do pedido (greve), tenha surgido no contribuinte uma justa expectativa de estar atuando respaldado por um regime aduaneiro cotidianamente praticado entre as partes. Isto, porém, depende de expressa consignação na documentação formalizadora do regime aduaneiro.

Fixadas as premissas, passo então à análise individual de cada um dos atos concessórios, verificando, em cada caso, a contemporaneidade ou

Superior Tribunal de Justiça

extemporaneidade das notas fiscais e dos registros de exportação.

Registro que, em face de pequenas diferenças entre a quantidade de mercadoria exportada constatada entre as perícias, utilizarei como parâmetro os Registros de Exportação constantes do ANEXO III do Laudo Contábil (evento 154), que são compatíveis com as informações constantes do Relatório de Encerramento da Atividade Fiscal, o qual, por sua vez, baseou-se em dados obtidos mediante consulta ao Siscomex Exportação (evento 38, PROCADM 14 e 15).

Quanto às datas validade dos atos concessórios (registro e vencimento), foram consideradas as constantes do evento 38, PROCADM3, fls. 10-15.

c.1) Ato Concessório nº 20060069945

EMISSÃO	VENCIMENTO	QUANTIDADE IMPORTADA	QUANTIDADE A EXPORTAR
---------	------------	----------------------	-----------------------

25/04/2006	24/04/2008	208.000,00	220.000,00
------------	------------	------------	------------

No que se refere a este ato concessório, é importante referir que, nos termos Auto de Infração (evento 38, PROCADM2, p. 19), 'não ocorreu nenhum registro de exportação (RE) contendo a vinculação com o ato concessório 20060069945'.

A parte-autora relacionou na petição inicial os registros de exportação que estariam vinculados a este ato concessório, sendo eles os seguintes:

RE	DATA REGISTRO	QUANTIDADE EXPORTADA	NOTAS FISCAIS
06/0700966-001	11/05/2006	52.919,70	20119 20121 20219 20310
06/1129203-001	25/07/2006	60.040,00	21236 21271 21283 21295
06/1391732-001	06/09/2006	6.578,43	13.420,00 6.841,57 22031 22032
06/1399759-001	08/09/2006	53.980,00	21946 21952 22156 22157
06/1641946-001	20/10/2006	26.518,89	2.711,11 22736 22846 22850 22863
TOTAL		223.009,70	

Observa-se que as quantidades informadas pela parte autora são as mesmas das constantes do anexo III do laudo contábil (evento 154) e também do auto de infração, que foram desconsideradas pela autoridade fiscal em razão da ausência de vinculação dos Registros de Exportação ao Ato Concessório.

Com relação a estes Registros de Exportação, constata-se que duas notas fiscais foram emitidas anteriormente à vigência do Ato Concessório n. 20060069945, sendo elas as seguintes (evento 154, anexo II):

- 20119 - data 20/04/2006 - quantidade 12.556,78 kg (RE 06/0700966-001)

- 20121 - data 22/04/2006 - quantidade 17.047,30 kg (RE 06/0700966-001)

Embora a parte-autora afirme que o registro da exportação ocorreu em 11/05/2006, entendo que não há como se contabilizar as referidas notas neste ato concessório, pois, como exposto no tópico anterior, elas foram expedidas anteriormente ao seu termo inicial de vigência.

Os sistemas da Receita Federal indicam que nenhuma exportação foi formalmente vinculada ao ato de concessão n. 20060069945. As notas fiscais 20119 e 20121, emitidas em 20/04/2006 e 22/04/2006, não podem ser consideradas vinculadas a este ato de concessão, devendo ser excluídas as respectivas quantidades (kg), que totalizam 29.604,08kg, os quais devem ser descontados da somatória dos Registros de Exportação (223.009,70 kg).

Resta, assim, comprovado pelos laudos periciais que a empresa exportou, dentro da validade do ato concessório, a quantidade de 193.405,62kg. Como a quantidade a ser exportada era de 220.000,00, restou um saldo em aberto de 26.594,38kg.

c.2) Ato Concessório nº 20060082488

EMISSÃO	VENCIMENTO	QUANTIDADE IMPORTADA	QUANTIDADE
---------	------------	----------------------	------------

Superior Tribunal de Justiça

A EXPORTAR

23/05/2006 22/05/2008 64.000,0067.200,00

A parte-autora relacionou na petição inicial os registros de exportação que estariam vinculados a este ato concessório, que seriam os seguintes:

RE	DATA REGISTRO	QUANTIDADE EXPORTADA	NOTAS FISCAIS
07/1773932-001	26/10/2007	10.190,00	28387
08/0293552-001	22/02/2008	7.386,00	30060
08/0286078-002	21/02/2008	5.875,00	29991
08/0286078-003	21/02/2008	4.711,00	29021
08/0295716-001	22/02/2008	42.709,00	29988 29680 29679 28386

No que tange a este ato concessório, a fiscalização concluiu que houve descumprimento parcial, existindo apenas algumas exportações com adequada vinculação. Analisando o processo administrativo, especificamente o relatório de encerramento da atividade fiscal (evento 38, PROACDM14 e 15), observa-se, quanto a este ato concessório, que a autoridade fiscal, com exceção do RE 07/177393-001, considerou válidos os demais. Em outras palavras, considerou como cumprida a quantidade de 60.681kg, resultando num saldo não cumprido de 6.519kg, uma vez que a quantidade compromissada era de 67.200kg.

Observa-se que houve apenas um registro de exportação desconsiderado pela União por não ter sido vinculado ao ato concessório: o RE 07/1773932-001. Destarte, considerando o reconhecimento administrativo de vinculação dos demais registros de exportação a este ato concessório, resta a análise sobre a possibilidade de vinculação do RE 07/1773932-001 ao ato concessório nº 20060082488.

Como a nota fiscal n. 28387, relacionada a este RE, foi emitida em 23/10/2007, ela está dentro dos termos inicial e final de vigência do ato concessório, razão pela qual é possível a sua vinculação ao AC em análise. De acordo com a informação constante do Auto de Infração, a quantidade vinculada a este RE é de 10.190 kg, informação confirmada pelo perito contador (evento 154, anexo III do laudo). Dessa forma, conclui-se que os elementos probatórios comprovam que foi integralmente cumprida pelo contribuinte a obrigação assumida relativamente a este ato concessório.

Observa-se, quanto a este ato, que o saldo não cumprido era de 6.519 kg, restando comprovada a exportação de mais 10.190 kg. Há, portanto, relativamente a este ato concessório, um 'saldo credor' de 3.671 kg.

c.3) Ato Concessório nº 20060166185

EMISSÃO VENCIMENTO QUANTIDADE IMPORTADA QUANTIDADE A EXPORTAR

24/11/2006 24/11/2007 306.000,00 322.000,00

A parte-autora relacionou na petição inicial os registros de exportação que estariam vinculados a este ato concessório, sendo eles os seguintes:

RE	DATA REGISTRO	QUANTIDADE EXPORTADA	NOTAS FISCAIS
07/0125653-001	25/01/2007	55.705	22847 23850 23853 23868 23340
07/0287436-001	23/02/2007	13.604,00	5.441,00 24524 24766
07/0529412-001	04/04/2007	25.260,00	20.182,00 24862 25195 25238 25354
07/063560-001	24/04/2007	19.892,00	10.539,00 6.719,00 25401 25631 25055
07/1028506-001	28/06/2007	51.025,00	26602 25867 25355 24341 22849
07/1575602-001	26/09/2007	12.045,00	27879 (1º item)
07/1575694-001	26/09/2007	8.150,00	27941 27879 (2º item)

Superior Tribunal de Justiça

07/1773829-001 26/10/2007 31.300,0027485 26603
07/2018985-001 06/12/2007 30.675,00 7.202,00 28969 28966 28632 27942
07/2020494-001 21/02/2008 590,00 29020
08/0285233-001 21/02/2008 1.439,00 28967
08/0286078-001 21/02/2008 13.943,0029894

No que tange a este ato concessório, a fiscalização concluiu que houve descumprimento parcial, existindo apenas algumas exportações com vinculação correta. Analisando o processo administrativo (Relatório de Encerramento da Atividade Fiscal - evento 38, PROACDM14 e 15), observa-se que a autoridade fiscal considerou como corretamente vinculados a este AC os seguintes REs (quatro últimos da lista acima):

RE 07/2018985-001 - quantidade 37.877

RE 07/2020494-001 - quantidade 590

RE 08/0285233-001 - quantidade 1.439

RE 08/0286078-001 - quantidade 15.382

Estes REs totalizam a quantidade de 55.288kg, os quais foram considerados como cumpridos pelo fisco. Como a quantidade compromissada era de 322.000kg, restou um saldo não cumprido de 266.712kg. Vale salientar que, como já houve o reconhecimento administrativo do cumprimento dos REs acima listados, estes não serão objeto de análise nesta sentença.

Quanto aos demais Registros de Exportação, observa-se que as notas fiscais de n. 22847 (1.625 kg), vinculada ao RE 07/0125653-001, e n. 22849 (18.980 kg), vinculada ao RE 07/1028506-001 (evento 154, anexo II), foram emitidas em 18/10/2006, ou seja, em data anterior à do início de vigência do ato concessório (24/11/2006). Ainda que o registro de exportação tenha ocorrido posteriormente, estas notas não podem ser consideradas para este ato concessório, pelos motivos transcritos no tópico 'c'.

As quantidades constantes dos REs, apurados pelo laudo contábil, são as mesmas constantes do auto de infração:

07/0125653-001 25/01/2007 55.705
07/0287436-001 23/02/2007 19.045
07/0529412-001 04/04/2007 45.442
07/063560-001 24/04/2007 37.150
07/1028506-001 28/06/2007 51.025
07/1575602-001 26/09/2007 13.370
07/1575694-001 26/09/2007 8.150
07/1773829-001 26/10/2007 31.300
TOTAL 261.187

Observa-se que a quantidade vinculada aos REs não considerados pela União é de 261.187 kg. Descontando-se o montante de 20.605 kg, referente às notas fiscais n.ºs 22847 e 22849, conclui-se que foram exportados 240.582 kg. Isto, somado à quantidade reconhecida administrativamente de 55.288 kg, totaliza 295.870kg. Como o ato concessório previa a exportação de 322.000,00kg, conclui-se que restou em aberto um saldo a cumprir de 26.130 kg.

Quanto ao prazo desse ato concessório, observa-se que ele é o único dos atos em análise com prazo de apenas 1 (um) ano. Alega a autora que a prorrogação do prazo não exige um protocolo ou uma comunicação formal, bastando o envio de um e-mail requerendo a prorrogação. Defende, ainda, que 'mesmo não tendo havido prorrogação de 1 para 2 anos, o importante é que toda a mercadoria vinculada ao Ato Concessório de Drawback n. 2006016185 foi efetivamente exportada dentro do prazo de até 2 (dois) anos, sendo que era esse o prazo máximo do regime' (evento 162).

Superior Tribunal de Justiça

Não obstante a parte-autora não tenha comprovado que requereu a prorrogação do prazo (evento 158, LAUDPER4), observa-se que os registros de exportação considerados como cumpridos administrativamente são justamente aqueles posteriores ao primeiro ano da validade do ato concessório, de modo que resta prejudicada a análise dessa alegação, uma vez que a própria autoridade fiscal não controverteu a viabilidade de cômputo de notas no interregno temporal ora em análise.

c.4) Vinculação de Saldos Positivos e Notas Fiscais a outros Atos Concessórios
Verifica-se a seguinte situação nos autos:

Ato concessório nº 20060069945: saldo devedor de 26.594,38 kg.

Ato concessório nº 20060082488: saldo credor de 3.671 kg.

Ato concessório nº 20060166185: saldo devedor de 26.130 kg.

Considerando a existência de saldo credor de 3.671 kg referente ao ato concessório nº 20060082488, é possível a vinculação do saldo a outro ato concessório, que tenha apresentado saldo devedor, desde que a exportação tenha ocorrido dentro do respectivo prazo de vigência.

Além disso, no que tange às notas fiscais de n. 22847 (1.625 kg), vinculada ao RE 07/0125653-001, e de n. 22849 (18.980 kg), vinculada ao RE 07/1028506-001 (evento 154, anexo II), embora não tenham sido consideradas para o ato concessório nº 20060166185, pois emitidas em data anterior à do início de sua vigência (em 18/10/2006), podem ser consideradas para o ato concessório nº 20060069945, com vigência de 25/04/2006 a 24/04/2008, pois são contemporâneas a esse ato.

Assim, somando-se o saldo credor de 3.671 kg, e o montante de 1.625 kg e 18.980 kg, referente às notas fiscais nºs 22847 e 22849, há um saldo de 24.276 kg, que pode ser vinculado ao ato nº 20060069945. Resta assim, que este ato possui um saldo devedor de apenas 2.318,38 kg ($26.594,38 - 24.276 = 2.318,38$ kg).

Saliente-se que as notas fiscais nºs 20119 e 20121, emitidas em 20/04/2006 e 22/04/2006, não podem ser vinculadas a qualquer ato, pois são anteriores à emissão de todos os atos concessórios.

Restou comprovado, portanto, o seguinte:

Ato concessório nº 20060069945: saldo devedor de 2.318,38 kg.

Ato concessório nº 20060082488: totalmente cumprido.

Ato concessório nº 20060166185: saldo devedor de 26.130 kg.

d) Forma de Apuração dos Tributos Devidos

Quanto ao montante sobre o qual devem incidir os tributos, dispõe o Decreto-Lei nº 37/66, em seu art. 78:

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

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

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

III - isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado. (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

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

§ 2º (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

Observa-se, portanto, que a isenção de tributos incide proporcionalmente à quantidade de matéria-prima utilizada no beneficiamento. Nesse sentido, vale

citar o seguinte julgado do TRF da 4ª Região:

[...]

Em suma, portanto, devem os tributos e respectivas multas incidir, proporcionalmente, sobre a quantidade de matéria-prima importada cuja exportação, após o processo industrial, não foi devidamente comprovada na forma, prazo e limites do regime de suspensão de tributos.

e) Distribuição dos Ônus Sucumbenciais

A condenação em honorários advocatícios pauta-se pelos princípios da causalidade e da sucumbência, impondo-se àquele que deu ensejo ao ajuizamento da demanda o dever de pagar a verba honorária à parte contrária. No presente caso, embora o pedido seja parcialmente procedente, foi a parte-autora que deu causa ao ajuizamento da presente demanda, na medida em que deixou de vincular os Registros de Exportação aos Atos Concessórios, além de não ter comprovado a integralidade do cumprimento das exigências estabelecidas.

Com o incontroverso descumprimento de obrigações tributárias acessórias previstas na legislação tributária, o contribuinte deu ensejo à descaracterização do regime aduaneiro especial pela autoridade fiscal, razão pela qual deve responder pelas despesas decorrentes, especialmente por aquelas referentes aos honorários periciais (químico e contábil), mas também por aquelas referentes aos honorários advocatícios (contratuais) necessários à demonstração, em Juízo, da legitimidade substancial do regime de drawback.

Entretanto, entendo que a aplicação do princípio da causalidade no caso concreto não tem o condão de desonerar integralmente a União das despesas processuais, devendo, apenas, atenuar a sua responsabilidade. É que, muito embora os erros do setor contábil do contribuinte, verifica-se que ainda no contencioso administrativo buscou-se comprovar a compatibilidade de matéria-prima, o que foi refutado pela Receita Federal com base em tese que, em Juízo, veio a ser rejeitada. Dessa forma, percebe-se que também a União, com sua negativa, deu causa à necessidade de ajuizamento desta ação.

Assim, entendo que metade dos honorários periciais deve ser reembolsada pela União em favor do contribuinte. As custas processuais iniciais (adiantadas) serão suportadas pelo contribuinte. Eventuais custas processuais finais serão de responsabilidade da União, observada a isenção legalmente prevista (Lei n. 9.289/96, art. 4.º). Quanto aos honorários advocatícios, o caso é de fixação equitativa (CPC, art. 20, § 4.º), observados, também, o princípio da causalidade (mútua), a complexidade fática (documental e pericial) e jurídica da demanda, bem como o relevante proveito econômico obtido pelo advogado em favor de seu cliente, que seguirá onerado em cerca de 5%, apenas, do valor originário dos lançamentos fiscais impugnados. Neste contexto, fixo os honorários advocatícios sucumbenciais em R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais), a serem corrigidos na forma do art. 1.º-F da Lei n. 9.494/97, na redação da Lei n. 11.960/09, abrangendo ambas as ações ora sentenciadas: Ação Anulatória n. 5001008-51.2010.404.7202 e Ação Anulatória n. 5006040-03.2011.404.7202.

III - DISPOSITIVO

Ante o exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE o pedido, extinguindo o feito com resolução do mérito (CPC, art. 269, I), para o efeito de:

a) Declarar a inexistência de relação jurídico-tributária válida que obrigue o contribuinte ora autor ao pagamento de tributos federais incidentes na importação de matéria-prima vinculada aos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM) relativamente às quantidades cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, foi comprovada nesta ação, na forma da fundamentação.

b) Desconstituir em parte os lançamentos fiscais constantes dos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10

(AFRMM), para o efeito de impedir a cobrança de tributos incidentes sobre as quantidades de matéria-prima cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, foi devidamente comprovada nesta ação, na forma da fundamentação;

c) Declarar a existência de relação jurídico-tributária válida que obriga o contribuinte ora autor ao pagamento de tributos federais incidentes na importação de matéria-prima vinculada aos PAFs n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS) e n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM), relativamente às quantidades cuja exportação, dentro do período de vigência dos atos concessórios, não foi devidamente comprovada nesta ação, sendo elas as seguintes:

Ato Concessório n. 20060069945 - 2.318,38 kg;

Ato Concessório nº 20060082488 - 0,00 kg

Ato Concessório nº 20060166185 - 26.130,00 kg

d) Determinar a manutenção da suspensão de exigibilidade dos tributos objetos dos lançamentos fiscais formalizados:

d.1) no PAF n. 10925.000082/2010-02 (IPI, II, PIS e COFINS), até a publicação do acórdão do TRF-4 em sede de apelação ou reexame necessário, considerando que a eventual interposição dos recursos então cabíveis (EDcl, REsp e RE) não produziria efeito suspensivo 'ex lege', sem prejuízo, a partir de então, da eficácia imediata do acórdão quanto aos valores nele declarados devidos ou indevidos;

e

d.2) no PAF n. 50788.008645/2011-10 (AFRMM), por prazo indeterminado, ante o depósito integral e em dinheiro do montante controvertido (CTN, art. 151, inciso II), comprovado nos autos n. 5001008-51.2010.404.7202 (evento 2, COMP2).

Quanto às despesas processuais, valerá o que contido no item 'e' desta sentença.

IV - DISPOSIÇÕES FINAIS

Submeto esta sentença a reexame necessário, considerando para tanto o valor da causa (CPC, art. 475, inciso I) e a relativa iliquidez da sentença (REsp 1.101.727/PR).

Sentença publicada e registrada eletronicamente. Intimem-se.

[...]

Ante o exposto, voto por negar provimento às apelações e à remessa oficial. (Grifos acrescidos).

Pois bem.

Da tese de violação do art. 535 do CPC/1973.

Esta Corte Superior tem reiteradamente decidido que a alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 deve estar acompanhada de causa de pedir suficiente à compreensão da controvérsia, com indicação precisa dos vícios de que padeceria o acórdão impugnado, sob pena de não conhecimento, à luz da Súmula 284 do STF. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1.129.996/RJ, Rel. Ministro Luís Felipe Salomão, Quarta Turma, DJe 01/12/2017; AgInt no REsp 1.681.138/MS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 28/11/2017; REsp 1.371.750/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Primeira Seção, DJe 10/04/2015; AgRg no REsp 1.182.912/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 29/04/2016.

No caso, não há especificação dos eventuais vícios de integração de que padeceria o acórdão recorrido, tendo em vista ser genérica a tese recursal.

Da tese de violação dos arts. 314 a 334, 343, 344, 352 e 353 do Decreto n. 4.543/2002 - Regulamento Aduaneiro e dos arts. 111, I e III, 113, § 3º, 117, 175, I, e 179 do CTN.

A matéria está prequestionada e não há necessidade de reexame fático-probatório para análise da pretensão recursal, tendo em vista tratar de controvérsia jurídica, qual seja: se a não vinculação dos Registros de Exportação, no momento próprio, aos Atos Concessórios tem o efeito de impedir a fruição do incentivo fiscal do regime de *drawback*, embora, em juízo, tenha-se comprovado a exportação das mercadorias (sacos plásticos) em que utilizados o produto importado (polipropileno homopolímero, sem carga, em forma primária – grânulo).

De outro lado, como se observa do relatório e da transcrição supra, o órgão judicial *a quo* decidiu ser possível a comprovação, posterior, em juízo, dos requisitos necessários para a fruição do benefício de *drawback*, embora inexistente ou errônea a informação que deveria ser prestada à Receita Federal, por registro individuado da exportação, da vinculação dos bens exportados aos atos concessórios do regime de *drawback*. Para tanto, ponderou sobre a contemporaneidade das exportações com o período de vigência do benefício: "a desnecessidade da vinculação física da mercadoria importada com a exportada, no entanto, não afasta a necessidade de que as exportações ocorram dentro do período de vigência dos atos concessórios, porque o fechamento da operação, dentro do referido período, caracteriza elemento constitutivo do direito à suspensão dos tributos incidentes na importação (condição substancial, interna, *sine qua non*), e não mero requisito de comprovação (formal, externo, acessório) do cumprimento do regime aduaneiro especial (*drawback*)".

Então, vejamos.

O descumprimento de obrigação acessória (Registro de Exportação), que serve à comprovação das importações e exportações vinculadas ao incentivo fiscal com o fim de oportunizar a fiscalização de tributos, não impede que a parte interessa possa ingressar em juízo para comprovar o cumprimento das condições para a fruição do regime de *drawback*.

Como decidido pelo Tribunal Regional Federal, o direito ao regime de *drawback* se dá com a comprovação das exportações das mercadorias vinculadas ao incentivo fiscal no período correlato, e não só com o cumprimento da obrigação acessória.

Assim, perdido o prazo regular para a comprovação administrativa das condições do incentivo fiscal, ou fornecidos dados inexatos, a sociedade empresária, conforme autorização do art. 5º, XXXV, da Constituição Federal pode ingressar em juízo para, com a comprovação do fato constitutivo de seu direito, ver assegurado os efeitos do incentivo que lhe beneficia.

Em caso assemelhado, a propósito, já decidiu a Segunda Turma:

PROCESSUAL CIVIL - ICMS - DRAWBACK - LAUDO PERICIAL - SÚMULA 7/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça não é competente para rever as provas colhidas e valoradas no juízo a quo, nos termos da Súmula 7/STJ.
2. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, apoiado no laudo pericial, chegou à

conclusão de que os requisitos do regime de drawback foram preenchidos, quais sejam, importação e exportação em tempo hábil, conforme trecho que transcrevo (fl. 332e): "A apelante cumpriu a obrigação principal, consistente no atendimento dos pressupostos do drawback e retardou o cumprimento da obrigação acessória, qual seja, a comprovação da exportação no prazo fixado no Convênio, falta que não pode conduzir à perda da isenção, não só porque o Convênio não contém essa previsão, mas também porque, neste caso, haveria ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade".

3. Ainda que superado o óbice previsto na Súmula 7/STJ, a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro é a mais adequada, pois restou comprovado pelo laudo pericial que ocorreu a importação e a exportação das mercadorias no prazo e quantidade previstos para a concessão da isenção sob o regime de drawback.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1177603/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/05/2010, DJe 21/05/2010)

Mutatis mutandis, pela existência do direito ainda que descumprida obrigação acessória:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 165, 458 E 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. TESE SUSCITADA APENAS EM RECURSO ESPECIAL. INOVAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. VIOLAÇÃO DE ARTIGO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. INVIABILIDADE DE ANÁLISE. IMPORTAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APOSIÇÃO DE SELO EM CAIXAS DE FÓSFORO. DESPROPORCIONALIDADE. TRATAMENTO ANTE-ISONÔMICO COM SIMILAR NACIONAL.

1. Não prospera a alegada violação dos arts. 165, 458 e 535 do Código de Processo Civil, uma vez que deficiente sua fundamentação.

A recorrente limitou-se a alegar, genericamente, ofensa ao referido dispositivo legal, sem explicitar a relevância do enfrentamento da legislação e teses recursais não analisadas pelo acórdão recorrido, bem como não demonstrou a alegada ausência de motivação no pronunciamento colegiado. Súmula 284/STF.

2. Quanto ao art. 286 do CPC, observa-se que a Corte de origem não analisou, nem sequer implicitamente, tal fundamento recursal, até porque a questão somente foi suscitada na interposição do presente recurso especial, configurando patente inovação recursal, que, obviamente, não teria como ter sido apreciada pela instância a quo.

3. Descabe a análise de ofensa a artigo de instrução normativa em recurso especial, pois não se enquadram no conceito de lei federal previsto no art. 105, III, "a", da Constituição Federal.

4. As obrigações acessórias são previstas "no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos", de modo que a imposição de selo em produtos industrializados de procedência estrangeira, previsto no art. 46 da Lei n. 4.502/64, reveste de legalidade quando essa exigência observa, por conseguinte, os limites da finalidade dessas obrigações e sua respectiva razoabilidade.

5. In casu, incontroverso que a exigência de aposição do selo inibe a importação "sub judice", consoante se infere dos excertos transcritos do acórdão recorrido, configurando medida desarrazoada, mormente diante de produto que sofre benefício tributário de taxação à alíquota zero, conduzindo a disparidade com o produto interno, desobrigado de igual tarefa. Afronta ao art. III, parte II, do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, incorporado à nossa ordem jurídica pelo Decreto n. 1.355/94. REsp 1320737/PR, Rel.

Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2013, DJe 29/10/2013.

Superior Tribunal de Justiça

Recurso especial conhecido em parte e improvido.

(REsp 1374636/RN, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2015, DJe 18/12/2015)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO PREVISTO NO ART. 3º, II, DA LC 87/96. REGIME ESPECIAL ESTABELECIDO NO DECRETO 11.803/2005 DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. REQUISITOS. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE.

1. Nos termos do art. 3º, II, da LC 87/96, o ICMS não incide sobre "operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, ou serviços". Por outro lado, por meio do Decreto Estadual 11.803/2005, o Estado de Mato Grosso do Sul instituiu o "Regime Especial de Controle e Fiscalização, consistente na permissão para a realização, bem como no controle fiscal e específico das operações a que se refere o art. 1º, com o objetivo de acompanhar a movimentação das respectivas mercadorias até a sua efetiva exportação e de verificar o cumprimento das correspondentes obrigações fiscais" (art. 3º).

2. Examinando-se o Decreto Estadual 11.803/2005, infere-se que foram estabelecidos diversos requisitos para a obtenção do regime especial. Tais requisitos constituem obrigações acessórias, cuja inobservância impõe o recolhimento do ICMS no momento da saída das mercadorias (art. 7º). Contudo, comprovada posteriormente a exportação, é garantida a restituição do imposto (art. 7º, § 1º, III). Nesse contexto, verifica-se que a imposição do regime especial, por si só, não afasta o benefício previsto no art. 3º da LC 87/96.

3. Nos termos do art. 175, parágrafo único, do CTN, "a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente". Como bem esclarece Leandro Paulsen, "o gozo de imunidade ou de benefício fiscal como a isenção não dispensa o seu titular de cumprir as obrigações tributárias acessórias a que estão obrigados quaisquer contribuintes". Assim, a existência de benefício ? imunidade ou isenção ? não impede que a legislação tributária (em sentido amplo) trate sobre operações acessórias, no sentido de fiscalizar e controlar a fruição do benefício, para evitar eventual burla à norma que o concede.

4. A Primeira Turma/STJ, ao apreciar o RMS 21.789/MS (Rel. Min. José Delgado, DJ de 26.10.2006), reconheceu a legalidade do Decreto Estadual 11.803/2005, ficando consignado que: "O Decreto 11.803/2005, emitido pelo Estado do Mato Grosso do Sul, instituiu um série de obrigações tributárias acessórias, com o objetivo de tornar eficaz o procedimento de fiscalização da efetiva exportação ou não exportação das mercadorias destinadas ao exterior, com o objetivo de assegurar que a imunidade tributária constitucional seja aplicada com absoluta segurança e legalidade.

Não se identifica a apontada ilegalidade nesse ato legislativo. Ao contrário, é a própria Constituição Federal que estabelece a competência do Estado para instituir o ICMS (art. 155, II), sendo conseqüência legal de direito que esse mesmo Estado seja responsável pela emissão de regras legais que se aplicam ao tributo, nos termos do prescrito no art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional. Não se caracteriza a apontada violação do art. 3º da LC 87/96, que isenta do ICMS as operações e procedimentos de transporte afetos a mercadorias destinadas à exportação, isso porque o Decreto instituído pelo Estado do Mato Grosso do Sul não afasta ou impede a aplicação de tal isenção/imunidade, mas cria mecanismos administrativos (obrigações tributárias acessórias) que objetivam atestar a efetiva concretização da operação de exportação, de forma a evitar que, eventualmente, seja aplicado o favor fiscal em referência a operações

Superior Tribunal de Justiça

de compra/venda realizadas apenas no âmbito interno."

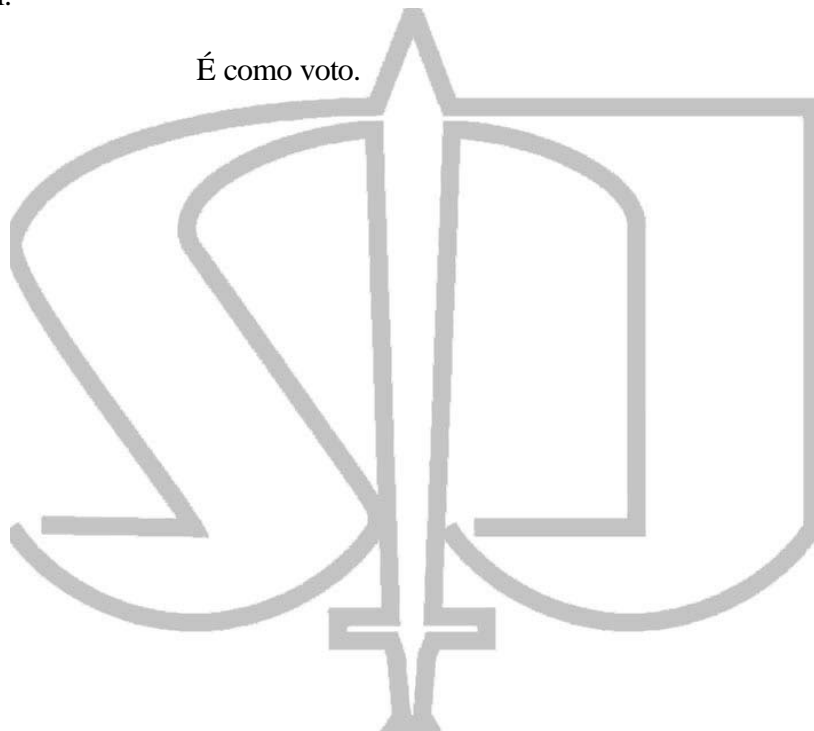
5. Recurso ordinário desprovido.

(RMS 27.107/MS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/09/2008, DJe 24/09/2008)

Vale anotar, por fim, que o sucesso da pretensão da parte autora não inibe a imposição de penalidades pelo descumprimento, ou o cumprimento a destempo, da obrigação acessória (v.g.: REsp 1.116.792/PB, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 14/12/2010) nem impede que a inércia no fornecimento das informações ou erro sejam ponderados pelo órgão judicial por ocasião da distribuição dos ônus de sucumbência.

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É como voto.



**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2014/0260853-4 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.486.953 / SC**

Números Origem: 1486953 201402608534 50006040032011404720 50010085120104047202
50060400320114047202

PAUTA: 25/06/2019

JULGADO: 25/06/2019

Relator

Exmo. Sr. Ministro **GURGEL DE FARIA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : RAFITEC INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE SACARIAS LTDA
ADVOGADO : RICARDO CARLOS RIPKE - SC018339

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Anulação de Débito Fiscal

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.