

MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR EM REGIME DE "DRAW BACK"

JOSÉ MARIA ROSA TESHEINER

Livre docente de Direito Processual Civil da Faculdade de Direito de Porto Alegre, da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Consultor Jurídico do Estado do Rio Grande do Sul.

1. **Impostos incidentes sobre a importação.** As mercadorias importadas do exterior estão sujeitas a três impostos: o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados (I.P.I.) e o imposto sobre circulação de mercadorias (I.C.M.).

"O imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional". (Decreto-Lei n.º 37, de 18.11.66, art. 1.º).

Constitui fato gerador do imposto sobre produtos industrializados quanto aos produtos de procedência estrangeira, o respectivo desembaraço aduaneiro. (Lei 4.502, de 30.11.64, art. 2.º, I).

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias tem como fato gerador, entre outros, a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º)

Os impostos de importação e exportação, o I.P.I. e o I.C.M. essencialmente incidem todos sobre operações de circulação de mercadorias: o imposto de importação sobre aquela espécie de operação de circulação de mercadorias a que se dá o nome de "importação"; o imposto de exportação sobre aquela espécie de operação de circulação de mercadorias a que se dá o nome de "exportação"; o imposto sobre produtos industrializados sobre as operações de circulação de mercadorias (in

clusive importações e exportações) consideradas “produtos industrializados”; o imposto sobre circulação de mercadorias (o mais amplo de todos) sobre as operações de circulação de mercadorias em geral.

Os impostos de importação e de exportação têm, hoje, maior importância como instrumentos de política econômica do que como fontes de receita.

Os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias apenas se distinguem porque se entendeu necessário distingui-los, para o efeito de distribuição da receita entre a União e os Estados.

Não nos deixemos enganar pelas palavras: no caso de importação, o imposto de igual nome incide sobre a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional; o I.P.I. sobre o respectivo desembaraço aduaneiro e o I.C.M. sobre sua entrada no estabelecimento importador; mas, essencialmente, a operação tributada é uma só: a importação.

2. **Importações em regime de “draw back”.** As mercadorias importadas em regime de “draw back” estão sujeitas a normas tributárias especiais. Tem-se, no caso, importação vinculada a exportação. A forma dessa vinculação é variável (Decreto-Lei n.º 37, de 18.11.66, art. 78).

Importa-se mercadoria para ser submetida a processo de beneficiamento, no território nacional, e exportada depois;

Importa-se mercadoria para ser utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada;

Importa-se mercadoria em quantidade e qualidade equivalente à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

No primeiro caso, a mercadoria exportada é a mesma que foi importada. No segundo, a mercadoria importada passa a integrar (de

alguma forma) outra mercadoria, que é exportada. No terceiro, a mercadoria importada permanece no território nacional, mas há a exportação de quantidade e qualidade equivalente.

2.1. Quando a exportação precede a importação, o que só é possível nessa última hipótese, o benefício fiscal é incondicionado, porque a exportação é fato passado e certo e a condição necessariamente se refere a evento futuro e incerto. No caso, há isenção (Decreto-Lei n.º 37, de 18.11.66, art. 78, III). Quando a importação precede a exportação, a importação é certa e incerta a exportação. Daí duas alternativas:

2.2. Exigir-se o tributo por ocasião da importação, restituindo-se-o, no todo ou em parte, por ocasião da exportação (Decreto-Lei cit., art. 78, I), caso em que a exportação funciona como “condicio juris” resolutive; ou

2.3. Exigir-se os tributos incidentes sobre a importação somente na hipótese de não sobrevir a exportação, caso em que a exportação funciona como “condicio juris” suspensiva (Decreto-Lei cit., art. 78, II).

Importada mercadoria em regime de “draw back”, se não ocorrer, dentro do prazo fixado, a condição da exportação, os impostos incidentes sobre a importação não se restituem, ou se tornam exigíveis, conforme o caso. É o que ocorre, sem dúvida alguma, no caso de a mercadoria importada vir a ser colocada no mercado interno.

3. **Não-cumulatividade.** Os impostos de importação e de exportação não são cumulativos, por sua própria natureza, já que incidem sobre uma única das possíveis operações de circulação de mercadorias: o de importação sobre a operação de importação e o de exportação sobre a operação de exportação. Pelo contrário, os impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias incidem sobre a série de operações que, no seu todo, constituem o fenômeno da circulação. A incidência múltipla do mesmo imposto sobre a mesma mercadoria gera o problema da chamada “tributação em cascata”; resolvido pelo Constituinte com a regra de que se deve abater “em cada operação o montante cobrado nas anteriores” (Emenda Constitucional n.º 1, arts. 21, § 3.º, e 23, II).

Assim, nesses impostos, o montante devido em cada operação é igual ao resto de uma subtração, em que o minuendo é igual ao produto da alíquota pela base de cálculo e o subtraendo, igual ao montante cobrado nas operações anteriores.

Ao passo, porém, que o imposto sobre produtos industrializados é seletivo, em função da essencialidade dos produtos, o imposto sobre circulação de mercadorias tem alíquota uniforme para todas as mercadorias (Emenda Constitucional n.º 1, arts. 21, § 3.º, e 23, § 5.º).

O produto da alíquota pela base de cálculo (minuendo) recebe o nome de **débito fiscal**. O montante cobrado nas operações anteriores (subtraendo), o de **crédito fiscal**. O resto aponta o imposto devido. Em outras palavras:

imposto devido = alíquota x base de cálculo — crédito fiscal.

Há vários sistemas para se efetuar a subtração exigida pela Constituição: o do abatimento de percentagem fixa, em que o "montante cobrado nas operações anteriores" é meramente presumido; o específico, isto é, mercadoria por mercadoria; e o global, em que se procura a diferença, em determinado período, entre o imposto referente às mercadorias que saíram do estabelecimento e o referente às que nele entram.

Se o contribuinte tem o direito de lançar a seu crédito, incondicionadamente, o imposto referente a quaisquer mercadorias que entram em seu estabelecimento e, a seu débito, somente o produto da alíquota pela base de cálculo das operações tributadas, tem-se o **sistema global absoluto**, ou incondicionado.

Se o direito ao crédito fiscal é condicionado à superveniência de operação tributada, tem-se o **sistema global relativo**, ou condicionado: é exigido o estorno do crédito fiscal, se a mercadoria não sai do estabelecimento, nem mesmo como insumo (como na hipótese de perecimento em decorrência de sinistro) ou sai do estabelecimento sem ser tributada (como na hipótese de ser isenta a operação de saída subsequente). É o sistema de nosso Direito positivo: será anulado, pelo sistema de es-

torno na escrita fiscal (diz o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto n.º 70.162, de 18.2.72, art. 37, I, a) o crédito de imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos por estabelecimento industrial e que tenham sido empregados na industrialização ou acondicionamento de produtos isentos ou não tributados.

Importada mercadoria em regime de "draw back", com o pagamento dos impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, sua entrada no estabelecimento importador gera crédito fiscal. Para que se opere a restituição desses impostos, basta que se dispense o estorno do crédito fiscal, por ocasião da saída imune, isenta ou não tributada, para o exterior.

Importada mercadoria em regime de "draw back", com suspensão dos impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, sua entrada no estabelecimento importador não gera crédito fiscal e sua saída, imune, isenta ou não tributada para o exterior, não gera débito fiscal. Se não ocorre a exportação, torna-se exigível o imposto suspenso. Todavia, uma vez exigido e pago o imposto que incidirá sobre o desembaraço aduaneiro ou sobre a entrada da mercadoria no estabelecimento importador, deve-se-lhe reconhecer o direito ao crédito fiscal. De outra forma, o imposto se tornaria cumulativo: o importador pagaria, por ocasião da colocação no mercado interno, imposto igual ao produto da alíquota pela base de cálculo da operação de saída, sem a observância do princípio constitucional da não-cumulatividade: "abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores".

4. "Draw back" e I. C. M. No que tange ao ICM, FERNANDO BROCKSTEDT considera inócuos, senão absurdos, os incentivos da isenção, da restituição, ou da suspensão do imposto incidente sobre a importação de mercadorias em regime de "draw back":

A isenção do imposto federal de importação acarreta a isenção do imposto estadual (I. C. M.) incidente sobre a mesma operação (Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, § 4.º, VI), sendo, pois, inócua a norma que declara isenta a entrada, no estabelecimento do importador, de mercadorias importadas do exterior em regime de "draw back" (art. cit., § cit., VI).

De outro lado, não pode a União conceder os incentivos da restituição e da suspensão de impostos estaduais. O que ela pode é, tão somente, isentar (Emenda Constitucional n.º 1, art. 19, § 2.º). É um absurdo pretender-se que os incentivos da restituição ou da suspensão de impostos federais incidentes sobre a importação acarretem a isenção do imposto estadual incidente sobre a mesma operação: "como a figura da isenção depende de pressupostos e requisitos conhecidos a priori e as da suspensão e da restituição subordinam-se a condições conhecidas a posteriori, é óbvio que aquela não pode ficar na dependência destas." (BROCKSTEDT, Fernando. O ICM. Porto Alegre, Rotermund, 1972, p. 178).

Todavia, existem isenções condicionadas (por exemplo, as saídas de continentes, desde que devam retornar ao estabelecimento remetente, Decreto-Lei n.º 406, de 31.12.68, art. 1.º, § 4.º, I) e isso basta, a meu ver, para deitar por terra todo esse raciocínio...

5. **Reexportação e perecimento da mercadoria importada em regime de "draw back"**. A Lei não prevê expressamente a hipótese de a mercadoria importada em regime de "draw back" ser reexportada, após o desembaraço aduaneiro, por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição. Tampouco prevê a hipótese de a mercadoria importada ser inutilizada por sinistro posterior ao desembaraço aduaneiro.

Em princípio, tanto no imposto de importação, como nos impostos sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias, os riscos correm por conta do contribuinte: se a mercadoria precisa ser reexportada, ou perece no estabelecimento do importador, não se restituem os tributos por ele pagos quando da importação. Por isso mesmo, dispõe o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados que será anulado, pelo sistema de estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos por estabelecimento industrial e que tenham sido objeto de furto ou roubo ou inutilizados em sinistro, ou, ainda, quando empregados em produtos que tenham tido o mesmo destino (Decreto n.º 70.162, de 18.2.72, art. 37, I, e).

Ocorrerá o mesmo na importação de mercadorias em regime de "draw back"? A Lei não diz o contrário e isso basta para se afirmar a incidência da regra geral de que os riscos correm por conta do contribuinte, tanto mais que o Código Tributário Nacional expressamente declara que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão de crédito tributário (Lei 5.172, de 25.10.66, art. 111, I).

Diversa, porém, deveria ser a solução legislativa. No "draw back", a importação tem por finalidade a exportação, e é por isso que se concede o incentivo fiscal da dispensa dos impostos incidentes sobre a importação. Se a mercadoria importada vem a ser colocada no mercado interno, é o incentivo fiscal que perde sua razão de ser. Mas, se a mercadoria importada é devolvida, por defeito técnico, para reparo ou substituição; ou se perece, em decorrência de sinistro, não é o incentivo fiscal que perde sua razão de ser, mas sim a própria importação. Não seria demais, portanto, que se mantivessem os incentivos fiscais, nessas hipóteses.

6. **Natureza jurídica do prazo para a exportação**. Também por causa da finalidade dos incentivos à importação de mercadorias em regime de "draw back" é que entendo que não se deveria considerar preclusivo o prazo para a exportação. Diverso porém, é o entendimento que decorre dos textos legais: o incentivo da restituição ou da dispensa do imposto de importação somente pode ser concedido nos termos e condições do Regulamento (Decreto-Lei n.º 37, de 18.11.66, art. 78) e este estabelece que, esgotados os prazos estabelecidos, decairá o direito do beneficiário (Decreto n.º 68.904, de 12.7.71, art. 12, § único).

Facilitou-se, assim, o controle da efetiva destinação ao exterior da mercadoria importada em regime de "draw back".

Porto Alegre, janeiro de 1975.