



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10508.720211/2013-38
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.139 – 3ª Turma
Sessão de 8 de junho de 2016
Matéria II - PIS-IMPORTAÇÃO - COFINS IMPORTAÇÃO DRAWBACK
SUSPENSÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOANES INDUSTRIAL SA PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE *DRAWBACK*. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.

Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de *drawback* suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de *drawback*, ou de eventual vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Maria Teresa Martínez Lopes, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Demes Brito, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Érika Costa Camargos Autran, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Ceconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº **3403-003.159**, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento parcial ao recurso da seguinte forma:

- Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à decadência e à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais incidentes na importação, e
- Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso quanto à desnecessidade de vinculação física no drawback suspensão.

Em vista da decisão, foi consignado, então, no acórdão recorrido a seguinte ementa (Grifos meus):

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO DE INÍCIO DA DECADÊNCIA.

Nos casos de importação realizada ao abrigo do regime aduaneiro especial de drawback, não há lançamento, pagamentos ou atos preparatórios praticados pelo sujeito passivo, o que, de per si, afasta qualquer tipo de homologação.

Consequentemente, o termo inicial da decadência é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia haver sido efetuado.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

O regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. Contudo, havendo equivalência entre o insumo importado e o nacional, fungíveis, há que se admitir a comprovação do regime de drawback havendo comprovação de utilização do insumo no produto exportado de forma quantitativa e qualitativa. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ANÁLISE ADMINISTRATIVA.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 2/CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ainda que haja repercussão geral reconhecida e julgamento não definitivo pelo pleno do STF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 23/01/2007 a 12/12/2007

JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. QUESTÃO DEFINITIVAMENTE DECIDIDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal com repercussão geral tem efeito vinculante no julgamento de igual matéria nos recursos interpostos perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ANÁLISE ADMINISTRATIVA.

IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 2/CARF.

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ainda que haja repercussão geral reconhecida e julgamento não definitivo pelo pleno do STF.
Recurso Voluntário Provido em Parte”*

Para melhor compreensão dos pontos apreciados naquele julgamento, importante trazer breve histórico do ocorrido:

- JOANES INDUSTRIAL SA PRODUTOS QUÍMICOS E VEGETAIS teve lavrados contra si os autos de infração para determinação e exigência de crédito tributário referente a, respectivamente, Imposto de Importação (II), Cofins-Importação e PIS/Pasep-Importação, no valor total de R\$ 24.287.352,17, como resultado de procedimento de fiscalização do Regime Aduaneiro Especial DRAWBACK SUSPENSÃO; De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 44 a 103, os insumos importados ao amparo do benefício fiscal suspensivo são: a) pó de cacau, amparado especificamente pelo AC nº 20070095930, e b) amêndoas de cacau, amparado pelos AC nº 20070095930, 20070132518, 20070132577, 20070087040, 20070150249, 20070153302, 20070000220, 20070150249, 20070087067;
- O sujeito passivo apresentou impugnação, combatendo o lançamento com o argumento de que, mesmo tendo sido estimada pela Fiscalização a não utilização de parte dos insumos importados nos produtos exportados, o beneficiário efetuou a exportação dos produtos constantes do compromisso assumido no AC em idêntica quantidade e qualidade, rejeitando a existência na legislação do princípio da vinculação física, alegando critérios de equivalência e fungibilidade e que o aval eletrônico do DECEX no sistema informatizado de controle seria necessário e suficiente para comprovar o cumprimento do regime. Aduziu ainda que o princípio da vinculação física seria incompatível com as regras de Organização Mundial do Comércio (OMC);
- A 2ª Turma da DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente, trazendo, entre outros, que o regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que haja

vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados, esclarecendo que o cumprimento do regime ocorre pela exportação de produto final industrializado ao qual comprovadamente foram incorporados os insumos importados com suspensão;

- O sujeito passivo, por conseguinte, apresentou Recurso Voluntário, insurgindo com a improcedência das exigências, uma vez que a legislação não exige a vinculação física entre insumos importados e produtos exportados por meio das operações realizadas sob o regime de drawback.

Após apreciação da matéria pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, irresignada da decisão daquele Colegiado, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, requerendo a reforma do acórdão recorrido, para se considerar procedente o lançamento efetuado pela fiscalização.

O apelo da Fazenda Nacional foi admitido integralmente, nos termos do Despacho 2440/2443 apreciado pelo Presidente da Primeira Turma da Quarta Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Conselho.

O despacho traz, entre outros, que foi comprovada a divergência jurisprudencial, propondo, então, o seguimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama.

O Recurso Especial é tempestivo e, depreendendo-se da análise de seu cabimento, entendo pela admissibilidade integral do recurso. O que concordo com a análise feita através do despacho de fls. 2440/2443 apreciado pelo Presidente da Primeira Turma da Quarta Câmara da 3ª Seção.

Eis que o acórdão 3403-003.159 foi consignado com o entendimento de ser dispensável a vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados para a comprovação do cumprimento das condições do regime aduaneiro de drawback-suspensão. Enquanto, os acórdãos apontados como paradigmas contemplam, em síntese, que a não vinculação do ato concessório ao respectivo registro de exportação, bem como à declaração de exportação e a ausência da informação do número do ato concessório no respectivo registro de exportação impede que as mercadorias importadas ao abrigo do regime aduaneiro especial denominado drawback-suspensão sejam consideradas como exportadas, restando descaracterizado o referido regime e inadimplido o compromisso de exportar.

Passadas tais considerações, é de se analisar, portanto, sobre a necessidade ou não da demonstração de vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado, quando se tratar de insumo fungível, para fins de aferição do cumprimento do referido regime aduaneiro. Importante elucidar que o presente caso se refere a existência de fungibilidade entre o insumo importado e o nacional.

Primeiramente, para fins de melhor clarificar, trago breves considerações a respeito do Drawback.

O Drawback se resume como sendo um verdadeiro mecanismo de incentivo à exportação, possibilitando ao exportador adquirir, com desoneração de impostos, quais sejam, de II, IPI e de ICMS, incidentes sobre os insumos quando esses forem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.

Esse mecanismo de incentivo poderá ser concedido sob três modalidades distintas, quais sejam, drawback suspensão, drawback isenção e drawback restituição, conforme reza o art. 78 do Decreto-Lei 37/66, *in verbis* (Grifos meus):

“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.

[...]”

Sendo assim, em vista dos dispositivos descritos acima, vê-se que, especificamente ao drawback suspensão, de que trata o caso vertente, é conferida a fruição do benefício da suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada quando ocorrer o seu beneficiamento, ou essa mercadoria for destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado.

Proveitoso também trazer que, quanto ao Drawback suspensão, matéria ora trazida na lide, o Decreto 6.759/09, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das operações de comércio exterior, traz em seu art. 389 (Grifos meus):

*“Art. 389. As **mercadorias** admitidas no regime, na modalidade de suspensão, **deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.**”*

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.”

Com efeito, vê-se que a obrigatoriedade da vinculação física para a concessão da suspensão dos impostos incidentes sobre a importação da mercadoria transpareceu de certa forma, com o art. 389 do Decreto 6.759/09.

Não obstante, considerando as particularidades das mercadorias importadas e, com o intuito de trazer maior segurança jurídica aos sujeitos passivos, vê-se que houve mudança legislativa, concedendo procedimento menos impositivo e restritivo quando se tratar de importação de mercadorias fungíveis.

É o que conferiu o art. 17 da Lei 11.774/08 - conversão da MP 428/08 (Grifos meus):

*“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, **os produtos nacionais adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes por aplicação do § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.***

*Parágrafo único. O disposto no **caput** deste artigo aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.”*

Posteriormente, ocorreu amplitude da fruição do benefício com aplicação dessa modalidade ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero – com o advento da MP 497/2010 e manutenção da redação do novo art. 17 na Lei 12.350/2010 – conversão dessa MP:

*“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, **os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos,***

nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

Dessa forma, em síntese, com o advento da Lei 11.827/08, passou-se a permitir que, para o efeito de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos – drawback suspensão, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

E, com a alteração trazida pela MP 497/2010 – mantida pela Lei de conversão 12.350/2010, admitiu-se a permissão à sua aplicação ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero.

Quanto à possibilidade de substituição dos produtos importados sujeitos ao benefício poderem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, mister se trazer que o termo “da mesma espécie, qualidade e quantidade” aplica-se aos produtos fungíveis, conforme art. 85 do CC/2002 – *in verbis*:

“Dos Bens Fungíveis e Consumíveis

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.”

Confere tal dispositivo que aqueles bens que se apresentarem com as mesmas características - espécie, qualidade e quantidade, podem ser substituídos por outros.

Sendo assim, com a inovação legislativa, a observância do princípio da vinculação física para a fruição da modalidade do *drawback*-suspensão, passou a considerar, para tanto, a particularidade do produto importado – conferindo maior segurança jurídica e justiça aos sujeitos passivos.

Eis que a observância ao princípio foi afastada quando o beneficiário do regime suspensivo permitiu-se importar insumos do exterior, vendê-los no mercado interno e, posteriormente, adquirir outros, também no mercado interno, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade para empregá-los no processo de industrialização daqueles produtos a exportar.

Quanto ao efeito desse dispositivo no tempo, é de se considerar a possibilidade de alcançar situações pretéritas, promovendo alterações em situações já consolidadas no tempo, desde que legitimamente discutíveis. O que, por conseguinte, caso a matéria sob lide estiver pendente de julgamento na esfera administrativa, deve ser considerado tal inovação pelas instâncias julgadoras, em respeito ao art. 106 do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

Ora, o art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN estabelece que a Lei 11.827/08 deve aplicar-se a ato ou fato pretérito quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

O que, por conseguinte, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização seria conduta comissiva contemplada no artigo 78, inciso II, do Decreto-lei 37/66. Tal imposição foi afastada por norma de mesma hierarquia positivada posteriormente, conferindo a reclamação de aplicação retroativa, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN, in verbis:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.”

É de se atentar que, nesse caso, não estou invocando o dispositivo que trata de penalidade, mas o que dispõe sobre a exigência de ação ou omissão. O que é o caso em questão.

Impertinente, por evidente, a exigência de o sujeito passivo segregar os estoques dos insumos fungíveis adquiridos no mercado interno dos importados com suspensão dos tributos aduaneiros.

Ademais, nessa esteira, vê-se que a própria Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior – SECEX - publicaram a Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618/2014, que, por sua vez, disciplinou a fungibilidade das mercadorias utilizadas no regime aduaneiro especial de Drawback, alterando a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 que trata do regime aduaneiro especial de Drawback Integrado Suspensão – *in verbis* (Grifos meus):

“Art. 5º A comprovação das aquisições de mercadoria nacional sob o amparo do regime terá por base a nota fiscal eletrônica emitida pelo fornecedor, que deverá ser registrada no Siscomex pelo titular do ato concessório.

Parágrafo único. As notas fiscais eletrônicas registradas deverão representar somente operações de venda de mercadorias empregadas ou consumidas na industrialização de produtos a serem exportados, devendo constar do documento:

I - a descrição e os respectivos códigos da NCM;

II - o número do ato concessório; e

III - a indicação da saída e venda da mercadoria com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§ 2º O disposto no caput:

I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;

II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;

III - poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria.

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação.

§ 4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas.

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A.

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.”

O que torna mais transparente que com a publicação da Lei 11.827/08, não mais seria observável a imposição da separação dos insumos destinados para a exportação daqueles que seriam usados internamente – ou seja, a vinculação física dos insumos – quando se tratar de produtos fungíveis.

Não obstante, importante elucidar que, nos termos da Portaria, para o reconhecimento da equivalência das mercadorias, estas devem ser classificáveis na mesma NCM, realizar as mesmas funções, serem obtidas a partir dos mesmos materiais, serem comercializadas a preços equivalentes e possuir as mesmas especificações e elementos característicos.

Considerando o exposto, as alterações promovidas pela Portaria foram justas e condizentes com a evolução legislativa, que conferiu que a fungibilidade dos insumos importados autorizaria a sua substituição por outros adquiridos no mercado interno, desde que, por óbvio, os produtos a exportar fossem destinados à exportação, na qualidade, quantidade e tempo referidos no Ato Concessório.

Dessa forma, considerando o caso vertente – onde, em suma:

- O sujeito passivo efetuou a exportação dos produtos constantes do compromisso assumido no Ato Concessório em idêntica quantidade e qualidade pelos critérios de equivalência e fungibilidade;
- Houve aval eletrônico do DECEX no sistema informatizado de controle;
- Houve uso de produtos nacionais similares e com atendimento da equivalência insurgida na Portaria, na industrialização dos produtos a serem exportados, em substituição aos importados com suspensão.

Processo nº 10508.720211/2013-38
Acórdão n.º **9303-004.139**

CSRF-T3
Fl. 2.463

E, aplicando-se o Princípio da Retroatividade Benigna, entendo que o sujeito passivo faz jus ao benefício da modalidade do drawback suspensão.

O que, por conseguinte, admito o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento ao seu recurso.

É como voto.

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Voto Vencedor

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado

Discordo da ilustre relatora e passo a redigir o voto vencedor.

O *drawback* é um incentivo à exportação que visa propiciar ao exportador a possibilidade deste adquirir, com desoneração tributária, os insumos a serem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação. Alcança, também, o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM, além da dispensa do recolhimento de outras taxas que não correspondam à efetiva contraprestação de serviços, nos termos da legislação em vigor. O regime de *drawback* poderá ser concedido, essencialmente, mediante três modalidades distintas: *drawback* suspensão, *drawback* isenção e *drawback* restituição.

A modalidade de *drawback* objeto da lide – *drawback* suspensão – como a própria denominação permite antever, contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado. Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário **deverão ser efetivamente àqueles utilizados nas mercadorias exportadas**, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, exigido, em regra, em todas as modalidades de *drawback*. Com efeito, referido princípio está embasado, historicamente, nos artigos 314, 315 e 317 do Regulamento Aduaneiro de 1985 – RA/85 (aprovado pelo Decreto nº 91.030/85) – vigente à época dos fatos –, nos artigos 335, 336, 341, 342, 345, 346 e 349 do já revogado Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002), assim como nos artigos 171, 383, 384, 389, 390, 393, 394 e 397 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009).

Não custa repetir que a lide se restringe apenas ao *drawback* suspensão comum, e que, à época, vigia o Regulamento Aduaneiro de 1985. No entanto, por questões meramente pedagógicas, elencamos aqui os dispositivos sobre o assunto contidos nos Regulamentos Aduaneiros que vigoraram desde a concessão do regime em favor da impugnante até o momento atual, tornando clara, assim, a característica histórica de necessidade de observação do princípio da vinculação física nos três sub-gêneros de *drawback* – suspensão, isenção e restituição –, salvo algumas exceções admitidas pela lei, mas cujo estudo não se faz necessário no exame da presente contenda.

A necessária observação do princípio da vinculação física traz como consequência a obrigatoriedade de serem adotadas medidas de controle de estoque compatíveis com a efetiva demonstração de que os insumos adquiridos no mercado externo foram realmente empregados nos produtos exportados sob a guarida do regime em apreço.

Com efeito, o inciso II do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, raiz legal do art. 314, inciso I, do RA/85, bem como do artigo 335, inciso I, do RA/2002, e do artigo 383, inciso I, do RA/2009, ao estabelecer que referida modalidade envolve a “**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**” (grifos nossos), exige que **as mercadorias exportadas estejam acondicionadas, contenham ou tenham sido elaboradas com os insumos efetivamente importados para tal fim**. E não poderia ser de outra forma, posto que a não utilização dos insumos importados nos produtos compromissados a exportar representaria desvio de finalidade do incentivo, com prejuízos para

a Fazenda Pública e à livre concorrência nacional, retratada na aquisição de mercadorias do exterior, pelo beneficiário do incentivo, em condições bem mais favoráveis que a concorrência, pois sobre tais mercadorias não haveria a incidência normal de tributos sobre os bens importados. Exatamente por tais razões é que, no regime aduaneiro especial de *drawback*, deve ser observado o princípio da vinculação física.

Sobre essa questão, o Parecer Normativo CST nº 126/72, ao se reportar ao art. 78, inciso II, do Decreto-lei nº 37/66, afirma, em seu item 10, que “[...] somente a mercadoria importada na modalidade constante do inciso II, do texto legal em referência [drawback suspensão], é que tem destinação específica, devendo ser exportada numa das formas previstas, sob pena de tornarem-se exigíveis as obrigações tributárias anteriormente suspensas”. Ressalte-se que o item 9 do parecer em tela, ao abordar a sistemática do *drawback* isenção, assevera que, na referida modalidade, “[...] a mercadoria é importada com isenção tributária em substituição a uma outra igualmente importada que, em quantidade e qualidade equivalente, foi utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado”.

Posteriormente, o Parecer Normativo CST nº 12, de 12/03/1979 (DOU de 19/03/1979) – citado no voto recorrido como justificativa à flexibilização da vinculação física no *drawback* suspensão (fls. 327) –, **embora tendo se reportado a outra matéria** (hipóteses de isenção do II e do IPI para empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiveram Programa Especial de Exportação nos termos do art. 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15/05/1972), **abordou, justamente, a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto no drawback suspensão como no drawback isenção**, conforme excertos do citado parecer, abaixo reproduzidos:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

4.12.19.00 – Isenções – Produtos Importados.

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

5.13.16.99 – Bens Condicionados à Aprovação de Projeto por Órgão Governamental Setorial ou Regional - Outros.

Desde que cumprido o programa especial de exportação, é irrelevante, para manter-se a isenção prevista no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219/72, que as matérias-primas e produtos intermediários incentivados sejam utilizados na industrialização de bens destinados à venda no mercado interno.

Em estudo, implicações referentes à destinação dada a matérias-primas e produtos intermediários importados, "ex vi" do disposto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15 de maio de 1972, com isenção do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados.

2. Criou o referido diploma legal, entre outros, conforme se infere de seus artigos 1º e 4º, um incentivo à exportação semelhante ao previsto no artigo 78 do Decreto-lei nº 7, de 18 de novembro de 1966, que se insere entre as “importações vinculadas à exportação” de que trata o capítulo III do título III desse repositório.

*2.1 – Todavia, enquanto **a vinculação a que se refere o citado capítulo do Decreto-lei nº 37/66, tanto no caso da "admissão temporária" como no de "draw-back", é sempre de natureza física**, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários (ou similares em quantidade e qualidade) importados devem ter sido ou ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar, o vínculo referente ao incentivo em análise é meramente financeiro, consistindo na obrigação assumida pelo beneficiário de efetivar, em um determinado lapso de tempo, um programa especial de exportação de produtos manufaturados.*

(...)

(os grifos, ao contrário dos destaques em negrito, não constam do original)

Ainda sobre a obrigatoriedade de observação do princípio da vinculação física no regime de *drawback*, dispunha o artigo 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002, que *“as mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas”* (grifo nosso). Essa mesma redação foi mantida no artigo 389 do RA/2009. O parágrafo único de ambos os dispositivos citados acima estabelece ainda que o excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno **somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.**

Chame-se atenção, mais uma vez, para o fato de que, à época dos acontecimentos, o Regulamento Aduaneiro vigente era o de 1985 (Decreto nº 91.030, de 05/03/1985). No entanto, e concernente ao princípio da vinculação física, foram trazidos os dispositivos dos Regulamentos Aduaneiros de 2002 e de 2009 no intuito exclusivo de demonstrar que a observância a aludido princípio foi sempre exigida **desde os primórdios do regime de drawback**, tendo se perpetrado historicamente nas normas que regulam esse regime aduaneiro especial, conforme normas legais e infralegais já destacadas no arrazoado acima expandido.

Ainda com respeito à legislação vigente à época dos fatos, a Portaria nº 594, de 25/08/1992, do então Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento, estabelecia, em seu art. 4º, § 3º, que a concessão do *drawback* suspensão estava condicionada *“[...] ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado, produtos na quantidade e valor determinados, industrializados com a utilização das mercadorias a serem importadas”* (grifei). O § 2º do mesmo artigo exigia, como condição para a concessão do *drawback* isenção, a *“[...] comprovação das exportações já realizadas do produto, em cuja fabricação foram utilizadas mercadorias importadas, em quantidade e valor determinados”* (grifo nosso). O art. 3º, alíneas “a” e “b”, da Portaria SECEX nº 04, de 11/06/1997, publicada no DOU de 12/06/1997, mantinha a mesma regra ao determinar que o regime de *drawback* poderia ser concedido para *“reposição, em quantidade e qualidade equivalente, de mercadoria importada utilizada na industrialização de produto exportado”* (*drawback* isenção), bem como para *“mercadoria destinada a processo de industrialização e posterior exportação”* (*drawback* suspensão) (grifos nossos).

Posteriormente, a Consolidação das Normas do Regime de *Drawback* - CND (anexa ao Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/1997, DOU de 23/07/1997), também não

abandonou a necessidade de observação do *princípio da vinculação física* como requisito do regime de *drawback*, conforme se observa abaixo:

Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/97

(Consolidação das Normas do Regime de Drawback)

2.1 - O Regime de Drawback compreende as seguintes modalidades:

I - SUSPENSÃO dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização de produto a ser exportado:

II - ISENÇÃO de tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de mercadoria anteriormente importada utilizada na industrialização de produto exportado...

[...]

Anexo II

MERCADORIAS AMPARADAS PELO REGIME DE DRAWBACK

O Regime de Drawback, desde que atendido o disposto no item 3.1 desta CND, poderá amparar importações de:

a) mercadoria (matéria-prima, produto semi-elaborado ou acabado) utilizada no processo de industrialização de produto a exportar ou exportado;

Anexo XI

UTILIZAÇÃO DE NOTA FISCAL DE VENDA NO MERCADO INTERNO

Empresa de Fins Comerciais

1. Na comprovação de exportação vinculada ao Regime de Drawback, nas modalidades de suspensão e de isenção, será aceita Nota Fiscal de venda no mercado interno, com o fim específico de exportação, realizada por empresa industrial à empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, devidamente acompanhada da Declaração prevista no subitem 3.8 deste Anexo.

[...]

3. MODALIDADE SUSPENSÃO

[...]

3.2 Sem prejuízo das normas específicas em vigor, a Nota Fiscal de venda deverá conter, obrigatoriamente:

a) declaração expressa de que o produto destinado à exportação contém mercadoria importada ao amparo do Regime de Drawback, modalidade suspensão;

b) número e data de emissão do Ato Concessório de Drawback vinculado;

c) quantidade da mercadoria importada sob o Regime empregada no produto destinado à exportação;

[...]

[...]

4. MODALIDADE ISENÇÃO

4.1 Para a modalidade isenção, sem prejuízo das normas específicas em vigor, a Nota Fiscal de venda emitida pela empresa industrial que pretenda se habilitar ao Regime deverá conter, obrigatoriamente, as seguintes informações:

a) declaração expressa de que o produto destinado à exportação contém mercadoria importada e que a empresa pretende habilitar-se ao Regime de Drawback, modalidade de isenção;

b) número e data de registro da Declaração de Importação que amparou a importação da mercadoria utilizada no produto destinado à exportação;

c) quantidade da mercadoria importada empregada no produto destinado à exportação;

[...]

(os grifos não constam dos originais)

Depreende-se do acima exposto que o *princípio da vinculação física* advém da própria legislação, estando presente, historicamente, deste a instituição do incentivo à exportação em evidência, não podendo, assim, ser ignorado pela autoridade administrativa.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Rodrigo da Costa Pôssas