



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720607/2013-85
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.628 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2022
Recorrente CARGILL AGRICOLA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/06/2010

DRAWBACK BRASILEIRO - MODALIDADE SUSPENSÃO.
VINCULAÇÃO FÍSICA. OBRIGATORIEDADE. MODULAÇÃO
TEMPORAL.

O regime aduaneiro especial de *drawback*, no Brasil, em sua modalidade suspensão, impõe que haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. As normas que permitiram a flexibilização da vinculação física em hipóteses específicas, e a partir de data expressamente determinada (28/07/2010), aplicam-se tão-somente a tais hipóteses e depois de tal data.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas a relatora Conselheira Vanessa Marini Cecconello e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Erika Costa Camargos Autran, que votaram pelo provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan. O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira acompanhou a divergência pelas conclusões, diante das peculiaridades do caso concreto, e manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa

Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte CARGILL AGRÍCOLA S.A., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n. 3401-005.693**, proferido pela 1.ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, de 28 de novembro de 2018, que negou provimento ao recurso voluntário e recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/06/2010

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

Segundo a legislação vigente por ocasião dos fatos, o princípio da vinculação física, consoante o qual as mercadorias importadas com suspensão dos tributos devem ser obrigatoriamente empregadas na produção de bens destinados à exportação, é vetor do drawback modalidade suspensão, não se lhe aplicando o princípio da fungibilidade.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO REQUISITOS. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A teor do art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 319 do Decreto nº 91.030/85, o descumprimento das condições que ensejaram a suspensão estabelecida para o regime aduaneiro implica a cobrança dos tributos respectivos, acrescidos dos consectários cabíveis (multa e juros de mora).

MULTAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RE 559.607/SC - RG.

Devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação as parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer, e, no mérito, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, André Henrique Lemos, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, e Cássio Schappo, e, por unanimidade de votos, em reconhecer, de ofício, que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS deve obedecer ao decidido pelo STF, com repercussão geral, no RE 559.937.

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* manteve o lançamento por inadimplemento do regime de drawback pois não cumpridos os requisitos para a sua fruição. Entendeu, assim como a Fiscalização, inexistir a comprovação da vinculação da mercadoria importada ao produto exportado. Além disso, aplicou de ofício o julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 559.607/SC, em sede de repercussão geral, para determinar a exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, das parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições.

Não resignado com o acórdão, o Contribuinte CARGILL AGRÍCOLA S.A. interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à **exigência de vinculação física entre a mercadoria importada e o produto exportado para fins de cumprimento do regime de drawback**. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos nº 3201-000.924 e 9303-01.025. Em suas razões recursais, postulou, ainda o Sujeito Passivo pela aplicação da retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II do CTN, da Lei nº 12.350/2010 a fatos geradores anteriores a 28/07/2010, uma vez que deixa de considerar infração o fato da inexistência de vinculação física entre insumos importados e exportações.

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial, nos termos do despacho 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara, de 17 de fevereiro de 2020, proferido pelo Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por entender como comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação à matéria da exigência de vinculação física entre a mercadoria importada e o produto exportado para fins de cumprimento do regime de drawback, **tão somente com fulcro no paradigma acórdão nº 3201-000.924**.

Quanto à matéria relativa à aplicação da retroatividade benigna, não houve o prosseguimento do apelo especial, por ausência dos requisitos de admissibilidade do prequestionamento e da ausência de indicação de acórdão paradigma para a comprovação da divergência jurisprudencial (§5º, do art. 67 e art. 68, § 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

De outro lado, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial, postulando a sua negativa de provimento.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anterior Portaria MF nº 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito - *DRAWBACK SUSPENSÃO E VINCULAÇÃO FÍSICA*

No mérito, reside a controvérsia na possibilidade de se reconhecer como adimplido o compromisso de exportação do regime especial de drawback suspensão independente da demonstração da vinculação física entre os insumos importados com a suspensão do pagamento de tributos e a mercadoria exportada.

Antes de adentrar à análise das questões relativas ao preenchimento dos requisitos formais do drawback suspensão, deve-se registrar que é incontroverso nos autos terem sido efetivadas as exportações dos produtos finais a que a Recorrente comprometeu-se nos Atos Concessórios, tendo sido constatado o descumprimento de condições regulamentares do regime, conforme imputação feita no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, evidenciada por excertos transcritos a título exemplificativo (e-fls. 88 e 236, respectivamente):

AUTO DE INFRAÇÃO DE COFINS-IMPORTAÇÃO (IDÊNTICO PARA PIS-IMPORTAÇÃO)

[...]

O contribuinte, por meio das Declarações de Importação abaixo citadas, registradas no período de fevereiro/2008 a junho/2010, submeteu ao regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, AMÊNDOAS, TORTA e PÓ de CACAU, mercadorias classificáveis nos códigos NCM/TEC 1801.00.00, 1803.20.00 e 1805.00.00, amparando-se, nos Atos Concessórios citados no Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos.

Não obstante o "aparente" cumprimento, pelo beneficiário, dos compromissos quantitativos de exportação estabelecidos nos Atos Concessórios em comento, dentro dos prazos acordados, constatou-se o descumprimento de um dos requisitos estabelecidos para a fruição do benefício, qual seja, aquele que determina a "utilização integral dos produtos importados ao amparo deste regime especial na industrialização de produtos destinados à exportação".

Cumprir registrar que chegou-se a tal conclusão mediante detida análise dos fatos e dos documentos apresentados pelo contribuinte e, sobretudo, a partir da aplicação de um estudo lógico-sistemático sobre a capitulação legal e infralegal que rege a matéria.

Deflui, da legislação consultada, um dos preceitos fundamentais do regime drawback: a imprescindível "vinculação física" entre a mercadoria importada com o incentivo e o produto posteriormente exportado. Assim, o Regulamento Aduaneiro de 2002, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, determina que "é a própria mercadoria importada que deve ser exportada", como se depreende dos termos do artigo 335, Inciso I (atualizado pelo artigo 383, Inciso I, do Decreto nº 6.759/2009): [...]

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

[...]

CONCLUSÃO: Os **produtos exportados**, em cumprimento ao pactuado pelos Atos Concessórios de Drawback (que concedeu a suspensão de tributos tanto para amêndoas de cacau como para pó e torta de cacau), foram compostos por matéria prima importada e nacional misturadas (de forma aleatória, segundo o contribuinte). Por sua vez, aqueles produtos vendidos em operações não vinculadas, da mesma forma, compõem-se por

aquela mesma mistura. A conclusão a que se chega é de que ocorreu substituição, nas operações vinculadas aos AC, da matéria prima importada pela nacional, e, nas vendas não vinculadas, da matéria prima nacional pela importada com benefício fiscal.

Resta, portanto, caracterizada a infração de desvio da finalidade das matérias-primas importadas com o benefício da suspensão dos tributos, uma vez que estas deveriam ter sido total e exclusivamente utilizadas, em suas identidades físicas, na produção dos produtos exportados em cumprimento aos compromissos assumidos perante os Atos Concessórios sob fiscalização.

[...]

O fundamento para negativa de provimento ao recurso voluntário na matéria relativa à vinculação física entre os insumos importados e as mercadorias exportadas, em síntese, é de que as normas regulamentares do incentivo fiscal do drawback suspensão impõe de forma clara a necessidade de vinculação física entre a mercadoria importada como insumo e o produto a ser exportado no regime, permitindo ao Fisco o controle efetivo da utilização dos insumos importados com desoneração tributária e a destinação dos bens produzidos à exportação. Dessa forma, tem-se que no âmago das razões do julgado recorrido está o Princípio da Vinculação Física.

Acrescentou, ainda, o Ilustre Relator do acórdão recorrido que a teor do art. 161 do Código Tributário Nacional, art. 44 da Lei nº 9.430/96 e art. 319 do Decreto nº 91.030/85, o descumprimento das condições que ensejaram a suspensão estabelecida para o regime aduaneiro implica a cobrança dos tributos respectivos, acrescidos dos consectários cabíveis (multa e juros de mora).

Ocorre que a solução emprestada ao caso pelo bem fundamentado acórdão recorrido, com a devida vênia, não merece prosperar, sendo imperioso o provimento do recurso especial da Contribuinte com fulcro nos argumentos que serão aqui expendidos.

Os Regimes Aduaneiros Especiais caracterizam-se pelo não pagamento dos tributos quando da importação, que seriam devidos no Regime de Importação Comum, e pela temporariedade da entrada da mercadoria em território nacional enquanto que na importação comum os bens ingressam em definitivo no país.

Dentre os regimes aduaneiros especiais, está o drawback, previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66, e que pode ser concedido em três modalidades distintas: suspensão, isenção e restituição, *in verbis*:

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 O regulamento estabelecerá limite mínimo para aplicação dos regimes previstos neste capítulo. (Revogado pela de Medida Provisória nº 497, de 2010) (Revogado pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

(grifo nosso)

Consoante disposto no art. 335 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores, e que atualmente encontra-se reproduzido no art. 383 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, o regime aduaneiro especial de drawback é um incentivo fiscal à exportação, podendo ser aplicado nas modalidades de suspensão, isenção e restituição. Por conseguinte, trata da suspensão de tributos incidentes sobre as importações de mercadorias a serem utilizados em produtos exportados ou a exportar, sendo que a mercadoria deverá sofrer algum processo de aperfeiçoamento e/ou beneficiamento.

No regime aduaneiro especial do drawback suspensão os fatos geradores dos tributos incidente na importação ocorrem no desembarço aduaneiro. Por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis (II, IPI, ICMS, PIS, COFINS e AFRMM). Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

No caso dos autos, a discussão a ser enfrentada, portanto, com relação ao drawback suspensão, é sobre a necessidade ou não da vinculação física para se ter como atendidas as exigências legais do regime aduaneiro especial: se os insumos importados no referido regime aduaneiro especial necessariamente deverão ser aplicados na elaboração do produto final a ser exportado ou se é admissível a sua substituição por outros equivalentes nacionais.

Na vigência das disposições legais do Decreto-Lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro de 1985), posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002) o qual, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor), para o regime de drawback suspensão a norma expressava a necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, devendo os insumos importados ser efetivamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Ainda na vigência dos referidos diplomas legais, o Superior Tribunal de Justiça modificou o entendimento, posteriormente consolidado pela jurisprudência daquela Corte, no julgamento do recurso especial nº 413.564/RS, pela desnecessidade de vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada para se ter como adimplido o compromisso do regime especial de drawback suspensão, prevalecendo a aplicação do "princípio da fungibilidade". Os fundamentos do julgado foram sintetizados na seguinte ementa:

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.

(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)

(grifo nosso)

Embora não aplicável ao caso dos presentes autos, pertinente mencionar a posterior alteração na legislação, excluindo do ordenamento jurídico brasileiro a necessidade da vinculação física entre os insumos importados e os produtos finais a serem exportados. A modificação foi introduzida pelos artigos 12 e 14 da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, combinado com o art. 17 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009 (drawback suspensão) e artigos 31 e 32 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 (drawback isenção), *in verbis*:

Lei nº 11.945/2009

Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.

[...]

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

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

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

Lei 12.058/2009

Art. 17. O art. 12 da Lei no 11.945, de 4 de junho de 2009, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12.

§ 1º

III – aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação.

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo.

Lei nº 12.350

Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente:

I – à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e

II – para industrialização de produto intermediário fornecido diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado.

§ 2º O disposto no caput não alcança as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nos incisos III a IX do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

§ 3º O beneficiário poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos.

§ 4º Para os efeitos deste artigo, considera-se mercadoria equivalente a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no

mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

Art. 32. O art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“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.

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

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

(grifou-se)

Com as alterações introduzidas na legislação pelos dispositivos acima citados, não se faz mais necessária para o adimplemento do regime de drawback suspensão a vinculação física entre os insumos importados e a mercadoria destinada à exportação. Passou a ser possível: (a) a utilização dos insumos importados combinados (ou não) com aqueles adquiridos no mercado interno, e (b) a substituição dos insumos importados por outros, idênticos ou equivalentes, nacionais ou importados, de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Para regulamentar a possibilidade de "substituição" dos insumos a serem utilizados na produção da mercadoria a ser exportada, foi editada a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, que em seu art. 5ªA dispõe: *"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"*. Além disso, com as alterações introduzidas pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1618/2014, foram estabelecidos os requisitos para que determinada mercadoria seja reconhecida como equivalente, em espécie e qualidade.

Outro ponto importante é o disposto no §6º, do art. 5ºA da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, o qual estabelece a aplicação das disposições contidas no referido artigo aos fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no §único, do art. 6ºA. Prevê, portanto, efeitos retroativos a 28/07/2010, tornando imprecidentes os lançamentos com fatos geradores posteriores a 28/07/2010, que tenham por base a falta de vinculação física.

Em face do princípio da fungibilidade, deve ser dado provimento ao recurso especial do Contribuinte, restabelecendo-se o benefício do *drawback suspensão* e devendo ser cancelado o auto de infração.

3 Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado.

Externo no presente voto minha divergência em relação ao posicionamento da relatora, no tema referente à necessidade de vinculação física, em regra, para o regime de *drawback*, no Brasil, na modalidade suspensão, na época dos fatos narrados na autuação (fevereiro de 2008 a junho de 2010).

A controvérsia reside na cobrança dos tributos devidos na operação de importação, em decorrência da descaracterização do regime aduaneiro especial de *drawback*, na modalidade suspensão, em razão da não comprovação da aplicação integral dos insumos importados na fabricação dos produtos exportados (“vinculação física”).

Cabe destacar que a premissa adotada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal foi de que os produtos exportados foram compostos por matéria-prima importada e nacional misturadas (de forma aleatória, segundo o autuado). Por sua vez, aqueles produtos vendidos em operações não vinculadas, da mesma forma, compõem-se por aquela mesma mistura. A conclusão a que se chegou foi de que ocorreu substituição, nas operações vinculadas aos Atos Concessórios, da matéria-prima importada pela nacional, e, nas vendas não vinculadas, da matéria prima nacional pela importada, com o benefício fiscal do *drawback*.

No Acórdão recorrido, a Turma julgadora assentou que **o emprego dos insumos importados nos produtos exportados é condição essencial para o cumprimento do Drawback suspensão** e, inobservado esse requisito, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

De outro lado, no recurso especial, a empresa alega que a Lei n. 12.350, de 20/12/2010 (resultante da conversão da Medida Provisória 497, de 27/07/2010) dispensa segregação física e reconhece a fungibilidade dos insumos para fins da comprovação do compromisso de exportação, prevendo expressamente a possibilidade de substituição de insumos importados por produtos nacionais de mesma espécie, qualidade e quantidade, e que a Portaria Conjunta RFB/SECEX, n. 1.618/2014 reconhece a equivalência de mercadorias nacionais e importadas para cumprimento do cumprimento de exportação.

Para analisar em que consiste o regime aduaneiro denominado de *drawback*, no Brasil, e a necessidade de vinculação física entre insumo e produto ao longo do tempo, em nossa legislação, e suas flexibilizações, cabem alguns esclarecimentos.

O “DRAWBACK BRASILEIRO”

É preciso logo de início esclarecer que ao tratar de um “*drawback*” brasileiro, está-se a analisar um regime que tem pouca relação com o que se entende no restante do planeta como “*drawback*”.

O “*drawback*” já era tratado na célebre “Riqueza das Nações” de Adam Smith, em 1776, na qual se dedica um capítulo (Capítulo IV - “Dos *drawbacks*”, do Livro IV - “Dos sistemas de política econômica”):

“Os comerciantes e os fabricantes não se contentam com o monopólio do mercado interno, mas desejam da mesma forma o máximo possível de vendas para o exterior de suas mercadorias. Seu país não possui nenhuma jurisdição sobre nações estrangeiras e, portanto, raramente pode proporcionar monopólio lá. Eles são geralmente obrigados, por isso, a contentar-se em solicitar determinados incentivos à exportação.

Desses incentivos, os denominados drawbacks parecem ser os mais razoáveis. (...)

Os direitos (de importação) que foram impostos desde o antigo subsídio são, em grande parte, totalmente devolvidos após a exportação. Essa regra geral, entretanto, é passível de grande número de exceções; e a teoria dos drawbacks se tornou matéria muito mais simples do que era quando de sua primeira instituição.

Na exportação de algumas mercadorias estrangeiras, das quais se esperava que a importação em muito superasse o necessário para o consumo interno, a totalidade dos direitos (de importação) era devolvida, sem reter nem a metade do antigo subsídio. (...)” (*tradução livre*)

Pouco antes, na mesma obra (Capítulo I do Livro IV), explica-se que:

“*Drawbacks* são concedidos em duas diferentes ocasiões. Quando os fabricantes domésticos estivessem sujeitos a qualquer direito (de importação) ou imposto (sobre o consumo), a totalidade ou uma parte destes era frequentemente devolvida após a exportação; e quando mercadorias estrangeiras sujeitas a um direito (de importação) fossem importadas, a fim de serem exportadas novamente, a totalidade ou uma parte deste direito era às vezes devolvida depois de tal exportação. (...)” (*tradução livre*)

O “*drawback*”, assim, é inequivocamente, como sugere a própria formação da palavra, em inglês (“*draw-back*”), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). Tal definição está em perfeita sintonia com o que se entende hoje internacionalmente como *drawback*: “o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de *drawback*”, conforme Anexo Específico “F” da Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas. E o regime de *drawback*, por sua vez, conforme a mesma convenção, é internacionalmente definido como:

“(...) o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos direitos e taxas que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.” (*tradução livre*)

Foi exatamente com esse sentido que o regime foi inicialmente tratado na legislação brasileira, no Decreto nº 994, de 28/7/1936: como uma restituição, ou, na terminologia usada no decreto, uma devolução dos direitos pagos (integralmente) na importação (a norma usa ainda o termo “remissão”).

A Lei nº 3.244, de 14/8/1957 manteve o *drawback* como “remissão”, em seu art. 37, dispondo que seria concedida “*remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar ('draw-back'), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira*”.

E tal regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘draw-back’ será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos”. Estava “criado” pela norma infralegal o *drawback*-suspensão, distante de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação física, no texto do art. 18: “nenhuma mercadoria objeto de ‘draw-back’ poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos”.

Três anos depois, estava revogado o decreto regulamentar pelo Decreto nº 53.967, de 16/6/1964, que, em seu art. 3º, deu ao *drawback* a configuração tripartida (**suspensão, isenção e restituição**) que persiste nas normas até os dias atuais, mantendo-se a necessidade de que as mercadorias importadas não fossem desviadas das finalidades para as quais foram admitidas no regime (art. 8º).

Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, passou a dispor (sem utilizar a expressão *drawback*)¹ sobre **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 exportadaque; sobre **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; e sobre **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.

Apesar de a base legal (corretamente) não se referir a *drawback*, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do *drawback* previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como *drawback*, deve-se entender que o *drawback* corresponde tão-somente à “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

¹ Não obstante tenha sido alguns meses antes publicada a Lei nº 5.025, de 10/06/1966, tratando em dois artigos de “draw-back” (um deles, o art. 55, especificamente referindo-se a isenção).

exportada” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como **beneficiamento ativo** e **reposição de estoques**.² Contudo, preferimos a designação **aperfeiçoamento ativo**, que veio a se consagrar internacionalmente depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.

Temos, assim, que: a) o ‘**drawback-isenção**’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como **reposição de estoques**)³ como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro⁴; b) o ‘**drawback-restituição**’, ou simplesmente ‘**drawback**’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações⁵; e c) o ‘**drawback-suspensão**’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**. (cf. Anexo Específico “F”, Capítulo 1 da Convenção de Quioto Revisada).

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de *drawback*’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal. Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis, como as de nº 8.402/1992 (art. 3º, § 2º), nº 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e nº 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do *Drawback*” - arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “*drawback*”.

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais e faz com que se exija cautela em estudos comparados sobre a matéria.

Daí nossa preocupação em não comparar grandezas diferentes na labuta empreendida nos tópicos seguintes. Trataremos do “*drawback* brasileiro” (em suas três “modalidades”), comparando-as, quando necessário, aos institutos congêneres existentes internacionalmente, tendo como pano de fundo a questão da “vinculação física”.

A vinculação física no “DRAWBACK BRASILEIRO” e sua gradativa flexibilização

² LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92.

³ A título ilustrativo, cite-se que o Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior da ALADI define como ‘reposição de matérias-primas’ o “regime aduaneiro que permite importar, com isenção dos gravames respectivos, mercadorias equivalentes a outras que, havendo pago anteriormente esses gravames, foram utilizadas na produção de artigos exportados previamente a título definitivo” (Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 09.jul.2014). MEIRA denomina esta ‘modalidade’ de *drawback*-substituição (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 219).

⁴ Aliás, tal isenção está relacionada no art. 136 (inciso II, alínea ‘g’). A disciplina da isenção, contudo, foi deslocada da Seção de Isenções para o Livro referente a Regimes Aduaneiros Especiais, pela adoção da nomenclatura inadequada, que remonta à década de 60. Fosse as isenções regimes aduaneiros especiais, todas deveriam estar disciplinadas no Livro IV do Regulamento Aduaneiro. Fosse o *drawback-isenção* um regime aduaneiro especial, e não uma isenção concedida no regime comum de importação, não haveria necessidade de tê-lo expressamente mantido na Lei nº 8.032, de 12/4/1990 (arts. 2º, II, ‘g’, e 3º, I).

⁵ Assim como defendemos o posicionamento da disciplina do *drawback-isenção* na Seção referente a isenções do Regulamento Aduaneiro, o *drawback-restituição* melhor ficaria posicionado ao lado das restituições em decorrência do regime comum de importação, no art. 110 do mesmo regulamento.

Como destacado no tópico anterior, as primeiras regulamentações do “*drawback* brasileiro” (em suas três modalidades), veiculadas pelos Decretos nº 50.485/1961 e nº 53.967/1964, já estabeleciam expressamente a necessidade de vinculação das mercadorias às finalidades para as quais foram admitidas no regime. E as finalidades eram as mesmas, em ambos os decretos (art. 2º): utilização direta na fabricação de mercadorias destinadas à exportação; complementação de aparelhos, máquinas, veículos ou equipamentos destinados à exportação; embalagem, acondicionamento ou apresentação de produtos a serem exportados; beneficiamento no país e posterior exportação; e reparação, recondicionamento ou reconstrução de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves admitidos no país temporariamente, quando consignados a estaleiros ou oficinas de reparo e manutenção.

E sobre o tema não parece haver dissonância entre as normas regulamentares e o comando do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/1966:

“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.

(...)

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

Repare-se que nas três “modalidades” a mercadoria exportada tem que ser efetivamente a que foi anteriormente importada. Nenhuma flexibilização da vinculação física, assim, naquele momento. E adicione-se que o Decreto-Lei permite a aplicação subsidiária do § 1º do art. 75 (que trata de condições para a admissão temporária, entre as quais a identificação dos bens e sua utilização exclusiva nos fins previstos).

Na disciplina regulamentar posterior, externada pelo Decreto nº 68.904/1971, começam a surgir flexibilizações na identidade física entre os produtos importados e exportados (destacando-se a possibilidade de aplicação do regime (art. 2º, §1º) a “*matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem o benefício, a critério do órgão responsável pela concessão do draw-back*”).

O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, em seus arts. 314 a 334, tratou do “*drawback* brasileiro”, em suas três “modalidades”, mantendo a flexibilização prevista no art. 2º, §1º do Decreto nº 68.904/1971 em seu art. 315, §1º. Com a alteração efetuada no §2º do art. 315, pelo Decreto nº 4.257/2002, surge outra flexibilização, permitindo-se a aplicação do regime a “*matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de*

produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior” (CAMEX).

Veja-se que a ampliação permitiu, por exemplo, a importação de farelo de milho para alimentar pintos que, depois de adultos, seriam exportados. Impossível estabelecer-se vinculação física neste caso. Por óbvio, no momento da exportação, não acompanhará o frango todo o farelo por ele comido durante a criação. Por isso é que nesses casos excepcionais passou-se a prever disciplina específica, no §3º do mesmo art. 315, restringindo a aplicação do regime aos *“limites quantitativos e qualitativos constantes de laudo técnico emitido, nos termos fixados pela Secretaria da Receita Federal, por órgão ou entidade especializada da Administração Pública Federal”*; e *“a empresa que possua controle contábil de produção em conformidade com normas editadas pela Secretaria da Receita Federal”*. É a flexibilização sem prejuízo do controle aduaneiro.

No Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002) o *“drawback”* foi tratado nos arts. 335 a 355, sendo mantidas no art. 336 as flexibilizações anteriores, e adicionadas outras duas, específicas da *“modalidade suspensão”*.

A primeira delas é derivada de lei (nº 8.032/1990, art. 5º, com a redação dada pela Lei nº 10.184/2001), e não se refere exatamente à flexibilização da vinculação física, mas da própria exportação, admitindo que o regime seja aplicável a mercadoria destinada a fornecimento no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo BNDES, com recursos captados no exterior.

A segunda, contudo, existente no art. 339, resultou em equivocadas interpretações. Dispõe o artigo: *“o regime de **drawback**, na modalidade de suspensão, poderá ser concedido e comprovado, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar”*.

Houve quem sustentasse, a partir do texto do art. 339, que estaria totalmente afastada a vinculação física quando a SECEX emitisse Ato Concessório com expressa referência ao comando, indicando que haveria acompanhamento do fluxo financeiro e que havia compatibilidade entre as mercadorias importadas e exportadas. A essa corrente deve-se opor a distinção entre as atribuições da SECEX (adstritas à concessão e deliberação sobre o *drawback*) e as atribuições fiscalizadoras da RFB.

A matéria hoje já é inclusive sumulada no âmbito do CARF:

Súmula CARF nº 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

Não poderia, assim, a manifestação efetuada a critério da SECEX impedir eventual ação fiscal para verificar o cumprimento dos dispositivos normativos relacionados ao regime. Seria a flexibilização em prejuízo do controle aduaneiro. É preciso esclarecer que o texto

do art. 339 não está a dispensar o cumprimento dos demais dispositivos referentes a *drawback*, mas apenas a permitir à SECEX simplificar seu trabalho, poupando-a de análises pormenorizadas para efeito de concessão e de verificação do cumprimento (e não poupando o importador/exportador de controles contábeis e de segregação, ou impedindo a RFB de efetuar controles afetos à fiscalização). E isso veio a ser expressamente aclarado com a redação do parágrafo único do art. 387 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009), na redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010.

Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente⁶ passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003:⁷

“Art. 60. Extinguem os regimes de admissão temporária, de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, de exportação temporária e de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, aplicados a produto, parte, peça ou componente recebido do exterior ou a ele enviado para substituição em decorrência de garantia ou, ainda, para reparo, revisão, manutenção, renovação ou recondicionamento, respectivamente, a exportação ou a importação de **produto equivalente** àquele submetido ao regime.

§ 1º O **disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos seguintes bens**:

I - partes, peças e componentes de aeronave, (...)

II - produtos nacionais exportados definitivamente, ou suas partes e peças, que retornem ao País, mediante admissão temporária, ou admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, para **reparo ou substituição em virtude de defeito técnico que exija sua devolução**; e III - produtos nacionais, ou suas partes e peças, remetidos ao exterior mediante exportação temporária, para substituição de outro anteriormente exportado definitivamente, que deva retornar ao País para **reparo ou substituição, em virtude de defeito técnico que exija sua devolução**.

§ 2º A **Secretaria da Receita Federal disciplinará os procedimentos** para a aplicação do disposto neste artigo e os **requisitos para reconhecimento da equivalência** entre os produtos importados e exportados.” (grifo nosso)

⁶ Presente em diversos códigos aduaneiros do mundo, no tratamento da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (equivalente, em termos, ao nosso “*drawback-suspensão*”), a compensação equivalente é uma clara flexibilização da vinculação física, permitindo que se utilizem na industrialização (no aperfeiçoamento) mercadorias equivalentes, definidas no Anexo “F”, Capítulo 1 da Convenção de Kyoto Revisada (e também no Anexo “F”, Capítulo 3, referente a *Drawback*) como “as mercadorias nacionais ou importadas idênticas em descrição, qualidade e características técnicas àquelas importadas para aperfeiçoamento ativo que elas substituem”. A tradução livre corresponde aos textos originais em francês (“*marchandises équivalente: les marchandises nationales ou importées identiques par leur espèce, leur qualité et leurs caractéristiques techniques à celles qui ont été importées en vue d’une opération de perfectionnement actif et qu’elles remplacent*”) e inglês (“*equivalent goods means domestic or imported goods identical in description, quality and technical characteristics to those imported for inward processing which they replace*”), ambos disponíveis em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

⁷ Em verdade, a ‘compensação equivalente’ já havia sido instituída, no Brasil, no art. 21 da Medida Provisória nº 38, de 14/5/2002 (que perdeu a eficácia desde a edição por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional, cf. Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional de 10/10/2002), no art. 19, II da Medida Provisória nº 75, de 24/10/2002 (rejeitada na Câmara dos Deputados, cf. Ato Declaratório do Presidente da casa legislativa datado de 18/12/2002), e no art. 44 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (finalmente convertida na Lei nº 10.833, de 2003). Há ainda uma espécie de “compensação equivalente”, de disciplina totalmente infralegal, no “regime” denominado de REPEX, instituído no Brasil pelo Decreto nº 3.312, de 24/12/1999 (e hoje disciplinado nos arts. 463 a 470 do Regulamento Aduaneiro de 2009).

Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB.

Passa, então, a haver previsão legal para exportação de produto que não corresponde fisicamente ao importado para industrialização, mas é idêntico a ele, ainda que em casos muito restritos. E uma leitura alargada do texto do art. 60, entendendo que o comando seria ainda aplicado a outros casos, além de afrontar a literalidade do dispositivo, tornaria inócuas as restrições, negando o próprio objetivo do texto legal, pois não faria sentido nenhum estabelecer a compensação equivalente a tais segmentos se eles (assim como todos os demais) já a tivessem.

Assim, o Regulamento Aduaneiro de 2009, em sua redação original, tem poucas alterações em relação ao regulamento anterior, no que se refere a “*drawback*”. Contudo, o tema foi objeto de substanciais alterações efetuadas pelos Decretos nº 7.213/2010 e nº 8.010/2013. Isso porque começou a tomar corpo uma intensificação da flexibilização da vinculação física, chegando-se ao que se denomina usualmente como a aplicação da “fungibilidade” no regime.

Tal intensificação deriva de comandos legais editados no final da década passada e no início desta década, e que estão sendo paulatinamente regulamentados. A Lei nº 11.945/2009, por exemplo, que cria em seu art. 12 uma variante de “*drawback-suspensão brasileiro*”, que veio a ser denominada em norma infralegal (Portaria Secex nº 23/2011) de ***drawback integrado suspensão***, permitindo a combinação de mercadorias nacionais e importadas no processo de industrialização para exportação, disciplina a flexibilização em seu art. 14:

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

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

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

Veja-se que o texto da lei trata de forma mais ponderada a já citada relação entre as competências da SECEX (concessão e deliberação) e da RFB (fiscalização do regime). Não poderia um órgão estabelecer medidas em detrimento do controle do outro. Daí a necessidade de ato conjunto. E tal ato correspondia à Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010, posteriormente substituída pela Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022.

A mesma Lei nº 11.945/2009, em seu art. 12, §1º, com a redação dada pela Lei nº 12.058/2009, alça ao *status* legal disposição que há tempos já habitava normas infralegais, permitindo a aplicação do “regime, na modalidade de suspensão-integrado”, a “*aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação*”.

A Lei nº 12.350/2010, de forma semelhante ao art. 12 da Lei nº 11.945/2009 (que criou a variante de “*drawback*-suspensão brasileiro” posteriormente denominada de ***drawback integrado suspensão***), estabeleceu, em seu art. 31, a variante de “*drawback*-isenção brasileiro”, que a norma infralegal (Portaria Secex nº 23/2011) denominou de ***drawback integrado isenção***. A novidade fica por conta da definição legal de “mercadoria equivalente”, no § 4º do citado art. 31: “*a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo*”. A disciplina do “drawback integrado isenção” também é conjunta (RFB/SECEX), conforme estabelece o art. 33 da lei, já tendo sido editada nesse sentido a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 3, de 17/12/2010, igualmente substituída pela Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022.

Veja-se que o Brasil, com claro fundamento na noção de “mercadoria equivalente” da Convenção de Quioto Revisada, dá mais alguns passos na jornada iniciada com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003.

Mas é no art. 32 da Lei nº 12.350/2010, alterando a disposição do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, que se salta para o explícito fundamento legal que viabiliza a flexibilização da vinculação física (ou a fungibilidade) no “*drawback* brasileiro, nas modalidades de isenção e suspensão”:⁸

“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.”

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

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

O artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da flexibilização. Contudo, é nítido que o comando legal carecia de disciplina tanto pelo Poder Executivo (responsável por estabelecer termos, limites e condições) quanto pela SECEX e pela RFB, conjuntamente (órgãos responsáveis pela disciplina conjunta do tema).

Novamente o legislador, de forma cautelosa, promoveu a flexibilização com preocupação sobre o impacto que a medida teria no controle aduaneiro, deixando aos órgãos técnicos a disciplina da matéria, antes da entrada em operação da nova sistemática. Isso resta claro no texto da exposição de Motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010 (que foi convertida na Lei nº 12.350/2010):

⁸ Aqui também cabe destacar que, em verdade, o fundamento legal já existia, ainda que mais modesto, desde setembro de 2008, com o advento da Lei nº 11.774/2008, mas restrito a produtos nacionais, vinculados à aplicação do disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (admissão por outro beneficiário, com vistas a execução de etapa da cadeia industrial).

“Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que:

(...)

d) altera o art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que **dispõe sobre a fungibilidade** de produtos adquiridos **nos regimes aduaneiros suspensivos**, permitindo que o Poder Executivo regule a matéria;

(...)

16. O art. 8º propõe alteração no art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008, que **dispõe sobre a possibilidade da fungibilidade** de bens adquiridos, tanto por importação como no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais e ao abrigo de regimes aduaneiros especiais, quando destinados à industrialização para exportação. Trata-se de revisão da redação original, que havia alicerçado sua base no art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e agora passa a ser aplicada de forma autônoma, **desde que regulamentada pelo Poder Executivo**. (...)” (grifo nosso)

Em recente alteração do Regulamento Aduaneiro, o Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, trouxe o novo comando legal para o art. 402-A da norma regulamentar, sem qualquer alteração (ou disciplina) do texto da lei, mas esclarecendo, no §2º do artigo, que a aplicação “*fica condicionada à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior*”. Mais uma vez resta patente a tecnicidade do tema, a ser tratado conjuntamente entre RFB e SECEX.

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao qual era vinculada a SECEX à época, ciente de que ainda não operava, pelas regras então vigentes, a fungibilidade, noticiou em 29/04/2014 em seu sítio *web* que:⁹

“**Rio de Janeiro-RJ (29 de abril)** - Durante abertura do Seminário de Operações de Comércio Exterior, realizado hoje, na sede da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), o diretor do Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), Renato Agostinho, anunciou **duas medidas de simplificação para a utilização do regime drawback**, que permite (sic) a desoneração de tributos nas importações ou compras domésticas de insumos usados na fabricação de produtos exportados.

A primeira é o lançamento de um sistema eletrônico para o processamento do drawback isenção, mecanismo aplicado na reposição de insumos que foram anteriormente utilizados na produção de bens já exportados. “Esta é a última operação, relacionada ao Decex, que é feita ainda por papel. Com o lançamento do sistema, no segundo semestre deste ano, poremos fim ao uso do papel e todas as operações serão realizadas de forma digital”, disse o diretor. No ano passado, US\$ 8 bilhões foram exportados ao amparo do regime drawback isenção.

Outra medida prevista para breve é a edição de uma portaria conjunta da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do MDIC com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do Ministério da Fazenda, que tratará da questão da fungibilidade das mercadorias relacionadas à concessão de drawback. “Esta medida é importante para eliminar a necessidade de segregação nos estoques dos insumos pelo exportador, o que representa hoje um custo que pode ser dispensado com regras mais claras para a administração do regime”, explicou Agostinho. (...)” (grifo nosso)

⁹ Pesquisa feita no sítio web do MDIC, no campo “busca”, com a palavra “fungibilidade”. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=13134>>. Acesso em 09.jul.2014.

Nesse contexto, o Brasil migra, em algumas décadas, de um cenário de estrita vinculação física a um ambiente no qual passou a ser admitida a fungibilidade, observadas determinadas condições de conteúdo e temporais.

No caso do *drawback*-suspensão, a RFB e a SECEX disciplinaram conjuntamente os termos, limites e condições estabelecidos para a dispensa de “vinculação física”, nas Portarias RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010, nº 1.618/2014 e nº 76/2022, fixando marco temporal explícito, esclarecendo que se aplica apenas “...**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**” (critério contábil “PEPS”).

Veja-se, em detalhe, a alteração efetuada na norma infralegal (pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014), buscando viabilizar a “fungibilidade” no *drawback* brasileiro, e que não se resume a marco temporal (embora essa seja uma de suas características mais conhecidas):

“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. (...)” (grifo nosso)**

As Portarias Conjuntas RFB/SECEX (e a atual Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022), recorde-se, foram os atos necessários para dar eficácia ao comando legal de 2010, tornando-o aplicável, nos termos, limites e condições estabelecidos pelos órgãos de controle.

Do caso em análise

O caso em análise trata de operações efetuadas entre fevereiro de 2008 e junho de 2010, com inequívoco descumprimento do requisito de comprovação da vinculação física.

Desejar aplicar a “fungibilidade” a tal período, anterior à própria norma de ordem legal que possibilitou aos órgãos de controle relativizarem a vinculação física em determinadas hipóteses (e apenas para fatos geradores posteriores a 28/07/2010), equivale a negar atendimento ao que expressamente dispõe a norma conjunta editada justamente pelos órgãos encarregados de conceder e fiscalizar o regime, permitindo seu controle. Equivale ainda a permitir à empresa um regime distinto daquele que a SECEX lhe concedeu (por Ato Concessório específico, com compromisso assumido) e que a RFB fiscalizou.

O precedente do STJ (REsp nº 413.564) aventado para reconhecimento da “fungibilidade” (em relação a “soda cáustica”), não foi proferido na sistemática dos chamados “recursos repetitivos”, o que vincularia o julgamento por parte deste tribunal administrativo, e trata de caso concreto analisado tomando-se em conta premissas jurídicas diversas (e leitura finalística e tributária nacional dos objetivos do regime aduaneiro). Em tal REsp, a única análise efetuada com visão aduaneira do regime, como ele se apresenta na legislação nacional e internacional, é a efetuada pela Ministra Denise Arruda, relatora vencida.

Fosse desnecessária a vinculação física, ainda que nas restritas circunstâncias narradas no caso analisado pelo STJ, muito tempo estaria sendo perdido nas últimas décadas com alterações de comandos legais que paulatinamente flexibilizaram o regime aduaneiro brasileiro. Em verdade, estaria sendo aplicado no Brasil outro regime, e não aquele que figura nas normas aduaneiras, foi concedido pela SECEX (que sabia - e divulgava em 2014 - que não operava a “fungibilidade”), e foi fiscalizado pela Aduana.

Esse entendimento alargado pela “fungibilidade” contraria, como exposto, comando normativo expresso, emanado pelos órgãos de controle, na competência conferida expressamente pelo texto legal, no que se refere ao marco temporal (28/07/2010), além de contrapor vários posicionamentos históricos e unânimes do CARF, proferidos entre 2010 (ano da disciplina legal) e 2014 (ano da fixação do marco temporal em 28/07/2010, pela Portaria RFB/SECEX 1.618):

[...] O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como “princípio da vinculação física” e está previsto tanto no Regulamento. [...]. (Acórdão nº

3102-001.494, Rel. Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, unânime, sessão de 22.mai.2012)

[...] O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como "princípio da vinculação física" e está previsto tanto no Regulamento. [...]. (Acórdão nº 3102-001.439, Rel. Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, unânime, sessão de 24.abr.2012)

[...] DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA EM PARTE. INADIMPLEMENTO PARCIAL DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS CORRESPONDENTES TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão. Por conseguinte, a não comprovação que parte dos insumos importados não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado caracteriza o inadimplemento parcial do regime e a imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos, correspondentes à parcela do regime inadimplida. [...].(Acórdão nº 3802-000.837, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, unânime, sessão de 13.fev.2012)

[...] DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE OS INSUMOS IMPORTADOS E OS PRODUTOS EXPORTADOS. INADIMPLEMENTO. A concessão do regime condiciona-se ao cumprimento dos termos e condições estabelecidos no seu regulamento (art. 78 do Decreto-lei no 37/66). A modalidade de suspensão no regime de drawback segue o requisito básico de submissão ao princípio de vinculação física entre o insumo importado e o produto objeto de exportação, por ser essa uma regra básica do regime. [...].(Acórdão nº 3802-000.837, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, unânime, sessão de 21.nov.2011)

Reitere-se que tendo a empresa solicitado à SECEX regime com regramento previsto na legislação vigente, deveria a empresa seguir tal regramento. E era clara a necessidade de vinculação física no momento da expedição do Ato Concessório, tanto que a própria SECEX, que concede os Atos em relação ao regime, expressamente reconhecia (e divulgava) que a fungibilidade ainda não era um atributo do “*drawback* brasileiro”.

De lá para cá, muito mudou em relação ao regime, que passou a permitir a fungibilidade em determinados casos a partir de 28/07/2010, como exposto, e, mais recentemente, a permitir a inclusão de serviços, na Lei 14.440, de 02/09/2022, que estabeleceu, para tanto, novo marco temporal (01/01/2023) e relação exaustiva de serviços autorizados.

O raciocínio externado para admitir a fungibilidade antes do marco temporal normativamente estabelecido (28/07/2010), e sem tomar em conta outras condições da portaria conjunta, no caso em análise, seria assemelhado ao de entender que o *drawback* brasileiro poderia ser aplicado a serviços antes de 01/01/2023, e sem observância da lista exaustiva.

Em síntese, resta claro que o regime aduaneiro especial de *drawback*, no Brasil, em sua modalidade suspensão, impõe que haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. E, como aqui exposto, as normas de controle editadas pelos órgãos competentes que permitiram a flexibilização da vinculação física em hipóteses específicas, e a partir de data expressamente determinada (28/07/2010), aplicam-se tão-somente a tais hipóteses e depois de tal data, sob pena de serem inócuas.

Há que se reconhecer, então, que no caso em análise não restou comprovado o adimplemento das condições do regime, que não se resumem a exportar, mas a exportar

utilizando as mercadorias importadas (à exceção daqueles casos em que a legislação expressamente tenha excepcionado a necessidade de vinculação física, desde que atendidas as condições normativamente estabelecidas).

Diante do exposto, voto por **conhecer** e, no mérito, para **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Manifestou interesse em fazer constar no acórdão uma declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a respectiva declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do §7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).