



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10516.720002/2013-95
Recurso nº 10.516.720002201395 Voluntário
Acórdão nº **3403-003.162 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de agosto de 2014
Matéria II - PIS IMPORTAÇÃO - COFINS IMPORTAÇÃO - DRAWBACK
SUSPENSÃO - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente INNOVA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 29/03/2006 a 19/12/2007

PRODUÇÃO PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada até o momento processual da impugnação, precluindo-se o direito de produzi-la posteriormente, a menos que comprovadamente presente alguma das hipóteses excepcionais previstas na legislação processual administrativa.

A dificuldade técnica da matéria controvertida não configura força maior, a justificar a apresentação tardia de documentos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 29/03/2006 a 19/12/2007

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.

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

TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE APLICÁVEL.

No lançamento de ofício de imposto e contribuições incidentes na importação, que deixaram de ser recolhidos por ocasião do desembaraço aduaneiro, multa de 75% de seu respectivo valor.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalment

e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE K

ERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 29/03/2006 a 19/12/2007

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.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, para afastar a exigência da vinculação física dos insumos importados. Vencidos nessa parte parte os Conselheiros Alexandre Kern. (Relator) e Rosaldo Trevisan, que fez declaração de voto. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista. Esteve presente ao julgamento o Dr. Tiago Conde Teixeira, OAB/DF 24.259.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan Domingos de Sá Filho, Luiz Rogério Sawaia Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

INNOVA S/A teve contra si lavrados os autos de infração de fls. 566 a 577, 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\$ 45.370.582,75, como resultado de procedimento de fiscalização do Regime Aduaneiro Especial DRAWBACK SUSPENSÃO, relativamente aos Atos Concessórios (AC) aos abaixo identificados:

AC Nº	REGISTRO	VALIDADE	(FLS.)
20060063807	07/04/2006	06/04/2008	(34/38)
20060177586	28/11/2006	27/11/2008	(39/49)
20070023522	13/04/2007	12/04/2011	(50/60)
20070065268	01/06/2007	31/05/2009	(61/67)
20070081999	03/08/2007	02/08/2008	(68/81)
20070168679	02/01/2008	02/01/2012	(82/91)

20070106975	28/09/2007	27/09/2011	(92/96)
20070120080	28/09/2007	27/09/2009	(102/108)

Os insumos identificados nos autos com tendo sido importados com o benefício fiscal suspensivo são:

- a) ETILBENZENO, amparado especificamente pelo AC nº 20060063807, para industrialização de monômero de estireno, a ser empregado na industrialização de poliestireno cristal, produto que deveria ser exportado a fim de cumprimento do compromisso assumido.
- b) MONÔMERO DE ESTIRENO, amparado pelos AC nº 20060177586, 20070081999, 20070106975, 20070120080, 20070168679, 20070065268, 20070023522 e 20080139108, a ser empregado na industrialização de poliestireno cristal ou de alto impacto, produto que deveria ser exportado a fim de cumprimento do compromisso assumido.

Conforme declarado pelo contribuinte e aceito pela fiscalização, apesar de constar de mesmo termo de fiscalização o AC nº 20080139108, pelo histórico do processo, não foi utilizado pelo contribuinte para gozo de benefícios fiscais e sequer foi objeto da lavratura em epígrafe.

As declarações de importação vinculadas são as que seguem:

DI	REGISTRO	DESEMBARAÇO	FLS	AC UTILIZADO	PORTO DE DESEMBARAÇO
06/03610883	29/03/2006	07/04/2006	(145/149)	20060063807	Porto Alegre
06/10659825	06/09/2006	19/09/2006	(150/154)	20060063807	Porto Alegre
06/13856125	16/11/2006	28/11/2006	(155/159)	20060177586	Porto Alegre
06/13872040	16/11/2006	05/12/2006	(160/164)	20060177586	Rio Grande
07/04095330	30/03/2007	13/04/2007	(165/169)	20070023522	Rio Grande
07/04369235	04/04/2007	19/04/2007	(170/176)	20070023522	Rio Grande
07/06790043	25/05/2007	01/06/2007	(177/183)	20070023522	Rio Grande
07/06790043	25/05/2007	01/06/2007	(177/183)	20070065268	Rio Grande
07/09559610	20/07/2007	03/08/2007	(184/193)	20070081999	Rio Grande
07/10658367	10/08/2007	28/08/2007	(194/198)	20070081999	Rio Grande
07/17718500	19/12/2007	02/01/2008	(199/204)	20070168679	Rio Grande
07/12634678	18/09/2007	28/09/2007	(205/210)	20070106975	Rio Grande

A conclusão do trabalho fiscal foi a de que todas as mercadorias importadas por meio das declarações de importação objeto dos atos concessórios drawback suspensão nºs 20070081999, 20070106975, 20070120080, 20070168679, 20070065268, e 20070023522, assim como as mercadorias importadas através da declaração de importação nº 06/1387204-0/001, objeto do ato concessório drawback suspensão nº 20060177586, foram revendidas pela Innova diretamente aos seus clientes. Na medida que estes produtos não foram incorporadas ao processo produtivo da Innova, concluiu-se que não se cumpriram as condições estipuladas nos referidos atos concessórios.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalment e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em relação às mercadorias importadas através das declarações de importação objeto do ato concessório drawback suspensão nº 20060063807, e as mercadorias importadas por meio da declaração de importação nº 06/1385612-5/001 objeto do ato concessório drawback suspensão nº 20060177586, concluiu-se não ser possível comprovar a vinculação física dos insumos importados com os produtos objeto das exportações relacionadas nos atos concessórios fiscalizados, nem constatar o adimplemento dos referidos atos concessórios, na medida em que a Innova informou que não efetuou segregação física dos insumos a granel importados; que não possui contas contábeis individualizadas por Ato Concessório; e que não possui condições de aferir se os insumos importados via drawback foram efetivamente empregados na produção do estireno e ou do poliestireno exportados, em que pese possuir controles alternativos de produção, conforme respostas ao item 1 do Termo de Intimação nº 72/2012 (fls. 458) e ao Termo de Intimação nº 55/2012 (fls. 425).

Sobreveio impugnação (fls. 634 a 655), por meio da qual o autuado alega que, apesar de não ter sido comprovada a utilização dos insumos importados nos produtos exportados, efetuou a exportação dos produtos constantes do compromisso assumido no AC em idêntica quantidade e qualidade, rejeitando a aplicação do princípio da vinculação física, alegando critérios de equivalência e fungibilidade. Requer seja declarada decadência total dos tributos lançados sob a tese de que o prazo do fisco seria contado a partir da data do registro das DI ou desembaraço aduaneiro, com base no § 4º do art 150 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional –CTN) ou, em último caso, decadência parcial destes, com base no inciso I do art. 173 do mesmo CTN, considerando que a empresa somente foi autuada em 27/05/2013.

Requer seja possível demonstrar o adimplemento do compromisso assumido nos AC, mediante uso de produtos nacionais, na industrialização dos produtos a serem exportados, em substituição aos importados com suspensão, fundamentando sua tese nas alterações legais ocorridas no regime no ano de 2010.

Reforça sua tese quanto a aplicação em seu benefício das inovações na legislação sobre o regime, que permitiriam a utilização de insumos nacionais, na industrialização dos produtos a serem exportados, em substituição aos importados, que passariam inclusive a excluir a exigência da multa de ofício de 75%, pela aplicação do princípio da retroatividade benéfica prevista na alínea b do inciso II do art. 106 do CTN.

A 2ª Turma da DRJ/FNS julgou a impugnação improcedente. O Acórdão nº 07-33.087, de 18 de outubro de 2013, fls. 1.076 a 1.088, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 29/03/2006 a 19/12/2007

DRAWBACK. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Na constituição de crédito tributário, com ausência total de recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, observase o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em se tratando de Drawback Suspensão, o lançamento somente pode ser efetuado depois de vencido o prazo estipulado para sua extinção regular, o qual ocorre após trinta dias do termo final para o compromisso assumido no ato concessório.

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**Período de apuração: 18/12/2006 a 17/09/2007**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. O cumprimento do regime ocorre pela exportação de produto final industrializado ao qual comprovadamente foram incorporados os insumos importados com suspensão.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 2ª Turma da DRJ/FNS. O arrazoadado de fls. 1.105 a 1.131, após protesto de tempestividade e síntese dos fatos relacionados com a lide, argui, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de defesa e violação das garantias legais do contraditório e da ampla defesa, na medida em que não se deferiu a juntada posterior de laudo técnico, que entende perfeitamente enquadrado na hipótese da alínea “a” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Na continuação, repisa a preliminar de decadência já oferecida na impugnação e, no mérito, retoma a tese da inexigibilidade da vinculação física do insumo importado no produto exportado, em se tratando de mercadorias fungíveis, que não interfere no atingimento dos resultados almejados (metas de exportação). Invoca os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Pugna pela admissão de plena eficácia e retroatividade ao art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, e do art. 402-A do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – RA/2009, a teor do disposto no art. 106, inc. II, "b", do CTN, em que pese a possibilidade de sua regulamentação posterior para fins de estabelecimento de condições complementares de sua aplicação.

Insiste na impossibilidade material de aplicação do princípio da vinculação física ao presente caso em razão da natureza dos insumos importados, haja vista inexistirem, nas plantas industriais da Innova, reservatórios específicos para depósito dos insumos oriundos de importação. Conclui-se ser impossível à Recorrente atender ao princípio da vinculação física, visto que a natureza dos insumos adquiridos, bem como seu estado de liquidez aliado à existência de uma única planta produtiva, impedem que exista clara vinculação entre o produto importado e aquele posteriormente exportado, impondo-se assim a aplicação do princípio da fungibilidade ao presente caso, com a extinção do crédito tributário

Em caráter subsidiário, requer o afastamento da multa de ofício de 75% em razão da retroatividade da excludente de ilicitude a beneficiar o contribuinte.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração digitalmente estabelecida.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalment

e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE K

ERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.105 a 1.131 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/FNS-2ª Turma nº 07-33.087, de 18 de outubro de 2013.

Preliminares

Nulidade da decisão recorrida

A arguição refere-se à recusa do colegiado *a quo* em admitir a apresentação de documentos e provas após a fase de impugnação fora das hipóteses referidas nas alíneas “a” a “c” do § 4º do art. 16 do PAF.

O recorrente, a seu turno, entende que a apresentação da prova em momento posterior amoldar-se-ia à hipótese de força maior, elencada na alínea “a” do § 4º do art. 16 do PAF, uma vez que envolvia análise minuciosa do complexo processo produtivo do petróleo, o que não seria possível no prazo de 30 (trinta) dias fixado como regra geral naquela Norma Adjetiva.

Ora, força maior “*Assim se diz em relação ao poder ou à razão mais forte, decorrente da irresistibilidade do fato, que, por sua influência, veio a impedir a realização de outro, ou modificar o cumprimento da obrigação, a que se estava sujeito...*”¹. A alegada, mas não provada, dificuldade não se subsume no conceito de força maior, a justificar a apresentação tardia de documentos.

Rejeito a preliminar.

Decadência

Como é de sabença entre os beneficiários do RAE drawback, na modalidade suspensão, o lançamento de ofício não pode ser efetuado na data da importação vinculada ao ato concessório, em virtude da vigência do benefício da suspensão. Tal emerge somente a partir do momento em que se encerra o regime, acrescidos 30 dias, posto que, até essa data, o sujeito passivo pode adimplir as condições, e, com isso, resolver a pertinente obrigação tributária. É o que se extrai do inc. I do art. 342 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – RA/2002, reproduzido no inciso I do art. 390 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – RA/2009, atualmente em vigor. Não se cogita portanto de pagamento antecipado, sujeito à homologação, de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Aplica-se aos casos da espécie a regra geral o art. 173, inc. I do CTN.

Esse entendimento está pacificado na instância administrativa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Período de apuração: 29/04/1997 a 02/05/1997

*DRAWBACK ISENÇÃO. TERMO DE INÍCIO DA
DECADÊNCIA.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONILVA, De Plácido e Vocabulário Jurídico, Rio de Janeiro: Forense, 27ª ed. 2008, p. 632.

e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE K

ERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

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

*DRAWBACK ISENÇÃO. NADIMPLEMENTO DAS
CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO INCENTIVO.
INAPLICABILIDADE DO REGIME.*

Demonstrado, matematicamente, que parte das matérias-primas importadas na primeira fase do ciclo do drawback não foi utilizada na industrialização dos produtos exportados, provado está o inadimplemento das condições do regime, dentre as quais a da vinculação física. Nesse caso, inaplicável esse regime aduaneiro especial, por conseguinte, e indevida a fruição do incentivo fiscal.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[Acórdão nº 9303-00.14, de 11 de agosto de 2009, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres]

No caso concreto, o prazo de encerramento mais remoto, referente ao AC nº 20060063807, ocorreu em 06/04/2008. Assim sendo, o direito de constituição de crédito tributário somente se extinguiria em 01/01/2014. Tal direito, na data em que foi feito o lançamento (27/05/2013), estava hígido.

Rejeito a preliminar.

Mérito

Vinculação física dos insumos importados nos produtos exportados sob o regime aduaneiro especial de drawback

A legislação brasileira historicamente adotou o princípio da vinculação física para o drawback suspensão: tanto o artigo 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, já se referia expressamente a tal exigência, como todos os Regulamentos Aduaneiros mantiveram tal prescrição, assim como o CAM – Código Aduaneiro do MERCOSUL também estipula tal exigência, de modo que a mercadoria importada ao amparo do regime deve, necessariamente, ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação de outra a ser exportada, impondo, portanto, que seja integralmente empregada no processo produtivo da mercadoria exportada. Logo, o beneficiário do regime deve comprovar que aplicou os insumos importados no processo produtivo de mercadoria efetivamente exportada. É condição para utilização do regime.

A propósito, esse é o entendimento atualmente vigente na Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciado no Acórdão nº 9303-01.248, de 6 de dezembro de 2010, relatado pelo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que abaixo se transcreve:

Do drawback suspensão e do princípio da vinculação física

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, em destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado. Nesse diapasão, os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigação 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 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 comprometidos 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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALEO FREYRE, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

ERN

mercadoria importada na modalidade constante do inciso II, do texto legal em referência [drawback suspensão], é que tem destinação específica, devendo ser exportada 1711177a 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 (tIs. 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, 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 a venda no mercado interno.

Em estudo, implicações referentes a 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 Were 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 "drawback", 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 andlise 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 91.036, 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 expendido.

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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 .fint específico de exportação, realizada por empresa industrial a empresa de fins comerciais habilitada a operar em comércio exterior, devidamente acompanhada da Declaração prevista no subitem 38 deste Anexo.

[...]

3. MODALIDADE SUSPENSÃO

[...]

3.2 Semi 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 c/c emissão do Ato Concessário de Drawback vinculado;

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

[...]

4. MODALIDADE ISENÇÃO

Para a modalidade isenção, sem prejuízo" das normas específicas em vigor, a Nota Fiscal de venda emitida pela empresa industrial que pretenda se habilitar Re giine de've conter, obrigatoriamente, as seguintes informações:

- a) declaração expressa de que o produto destinado a 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.

O entendimento da 3ª Turma da CSRF, acima transcrito, segue a esteira da jurisprudência da CSRF desde os tempos do Conselho de Contribuintes. Confira-se:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE.

Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada.

Recurso especial provido.

[Acórdão CSRF/03-04.614, de 07 de novembro de 2005]

DRAWBACK SUSPENSÃO. PAF. CONHECIMENTO. Não se toma conhecimento das matérias cujos paradigmas apontam situações fáticas diversas. COMPETÊNCIA. A Secretaria da Receita Federal é competente para verificar o adimplemento do compromisso de exportar no regime aduaneiro especial de drawback suspensão. PRINCÍPIO DA IDENTIDADE. Necessária a vinculação física entre as mercadorias importadas com o benefício da suspensão de tributos e a mercadoria exportada. Mesmo que assim não fosse, o princípio da fungibilidade não poderia ser aplicado ao caso, em que a empresa destinou os solados a outros fabricantes de calçados no mercado nacional e não restou comprovado que os calçados foram exportados.

Preliminar rejeitada

Recurso especial não conhecido e no mérito negado.

[Acórdão CSRF/03-05.557 de 13 de novembro de 2007]

Observe-se, incidentalmente, que os RAE Drawback de que se trata não foram concedidos com base unicamente na análise dos fluxos financeiros das importações e exportações, ou mesmo na compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar, conforme prevê o art. 339 do RA/2002, art. 387 do RA/2009. Aliás, a possibilidade de se relevar o princípio da vinculação física, ínsita nesse dispositivo regulamentar, só comprova a sua exigibilidade quando o RAE não for concedido com base no art. 90 da Portaria Secex nº 10, de 24 de maio de 2010.

O recorrente esclarece que não cogita da aplicação das normas atinentes ao drawback integrado, restringindo-se, tão somente, a pugnar por que não se exija a vinculação física entre os insumos importados e aqueles adquiridos de outras fontes quando a fungibilidade não interfere no atingimento dos resultados almejados (metas de exportação).

Pois bem: mesmo que se cogitasse da aplicação do regime do art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, ainda assim exigir-se-ia a vinculação física entre os insumos importados e o produto exportado.

Assim, demonstrado que parte das matérias-primas importadas sob o RAE de drawback não foi utilizada na industrialização dos produtos exportados, demonstração implicitamente anuída pelo recorrente, provado está o inadimplemento das condições do regime, dentre as quais a da vinculação física. Nesse caso, inaplicável esse regime aduaneiro especial, por conseguinte, é indevida a fruição do incentivo fiscal.

Relevação da penalidade

A propósito do pedido de redução da penalidade aplicada, adoto como razão de decidir as considerações feitas na decisão recorrida.

Comprovada a falta do cumprimento da obrigação principal, aplica-se a multa de lançamento de ofício de 75%. Acrescente-se que o próprio contribuinte, ciente de que revendeu parte dos insumos no mercado interno, sequer providenciou, antes do início da fiscalização em 2011, o recolhimento imediato dos tributos devidos, aproveitando-se, à época, do instituto da denúncia espontânea, fato que poderia ter evitado a cobrança da multa devida de 75%.

Conclusão

Com essas considerações e com os próprios fundamentos da decisão recorrida, que, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adoto como razão de decidir e passam a fazer parte integrante deste voto, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala de sessões, em 20 de agosto de 2014



Alexandre Kern

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, redator designado

De fato, entendo que não há uma exigência expressa para que o contribuinte e, no presente caso, a Recorrente seja obrigada a realizar um controle separado do produto importador e a comprovar fisicamente que todos os insumos importados foram fisicamente exportados, no produto final.

Ou seja, a Fiscalização e, posteriormente, a Decisão combatida pelo Recurso Voluntário concluem pelo descumprimento do regime de drawback por se apegarem ao critério físico de cumprimento do regime de drawback suspensão, razão pela qual tal forma de controle seria, nessa linha de raciocínio, imprescindível para demonstrar que os produtos importados foram efetivamente vertidos ao produto exportado.

Aliás, analisando os artigos 338 a 344 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009, não divisei nenhum dispositivo que expressamente disponha sobre a necessidade de vinculação física ou que remeta ao suposto “princípio”.

O “caput” do artigo 341 dispõe que as mercadorias admitidas no regime de drawback “deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas”, regra essa totalmente esperada, uma vez que o regime de drawback faz com que as mercadorias importadas com suspensão sejam utilizadas como insumos em produto final a ser exportado, de maneira a incentivar a exportação:

Art. 341. 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 impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

O próprio artigo 310 do Decreto nº 91.030/1985, Regulamento Aduaneiro/1985, em nada dispõe sobre o denominado princípio da vinculação física, oposto em face da Recorrente.

Da análise dos dispositivos citados verifica-se, portanto, que o drawback suspensão, regime aduaneiro especial de incentivo à exportação, caracteriza-se pela importação, com suspensão de tributos, de mercadorias a serem destinadas a processo de

industrialização, no sentido amplo, as quais serão, no prazo assinado pelo Ato Concessório, exportadas.

A legislação, nesse sentido, não cogita, naturalmente, de mercadoria nacional, uma vez que o incentivo à exportação (e ao exportador industrial) constitui um benefício à utilização do bem importado no bem de produção nacional a ser exportado, de modo a torná-lo mais competitivo no mercado externo.

Na realidade, todas as regras regulamentares decorrem do disposto no artigo 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que prevê no capítulo das importações vinculadas às exportações as três modalidades — restituição, suspensão e isenção — sem expressamente designá-las drawback, sendo que no que se refere à suspensão estabelece que ela se aplica sobre o pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada, conforme segue:

“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.”

Conclui-se, pois, que de forma consistente, ao longo dos anos, a legislação determina que o drawback suspensão, na qualidade de incentivo à exportação, constitui benefício de suspensão dos tributos incidente na importação de mercadorias estrangeiras, que, sob o regime, ingressam no país sob a condição resolutiva da suspensão, condição está que se cumpre quando o importador demonstra que realizou a exportação de mercadoria em que houve a utilização, sob a forma de industrialização, do bem originalmente ingressado no país.

Haveria, portanto, um princípio da vinculação física.

Os estudiosos do Direito Constitucional, dentre os quais podemos citar Paulo Bonavides (2000, p. 259), Eros Roberto Grau (2006, p. 164) e José Afonso da Silva (1997, p. 94-95), animados pelas contribuições de Robert Alexy (2008, p. 85-86) e Ronald Dworkin (2002, p. 39), classificam as normas jurídicas entre princípios e regras.

Nessa linha, importantes são as palavras de Paulo Bonavides (2000, p. 259):

“Tudo quanto escrevemos fartamente acerca dos princípios, em busca de sua normatividade, a mais alta de todo o sistema, porquanto quem os decepa arranca raízes da árvore jurídica, se resume no seguinte: não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie.

Daqui já se caminha para o passo final da incursão teórica: a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas, sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamento a organização do poder.”

Esta distinção, longe de se enquadrar como mera querela acadêmica, possui um enorme efeito prático na própria aplicação do Direito, sendo um importante instrumento para se mensurar o grau de eficácia de uma norma jurídica e sua abrangência.

Na visão de Roque Antonio Carraza (1998, p. 31), princípio é “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam.”

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 912-913), afirma:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Diante das manifestações acima transcritas, depreende-se claramente a distinção entre princípios e regras, sendo que os princípios são sempre adjetivados como informadores, alicerces do sistema jurídico e que, na Constituição Federal, possuem forte carga valorativa.

Por mais romântico que seja o enquadramento de uma norma como princípio com base na sua suposta característica de coluna de um sistema jurídico, de seu suposto grau de abstração, e de sua carga valorativa, não pensamos que a mera declaração dessas características seja suficiente para se distinguir entre princípios e regras.

Há, portanto, que se recorrer a Robert Alexy (2008, p. 86-90) e Ronald Dworkin (2002, p. 39-46) nessa empreitada, ou às obras nacionais produzidas, majoritariamente, pelos estudiosos de Direito Constitucional.

Ronald Dworkin (2002, p. 39-41) relaciona inúmeras distinções entre princípios e regras, dentre as quais podemos citar, a título de exemplo, a de que o princípio, ao possuir maior grau de abstração, se aplica a inúmeros casos, diferentemente da regra, que possui aplicação mais restrita.

Ademais, segundo Ronald Dworkin (2002, p. 39-40), as regras sujeitam-se a aplicação do tudo ou nada. Ou seja, ou são válidas e se aplicam; ou não se aplicam, por inválidas. Ocorrendo os fatos por elas previstos, a regra será aplicável e vice-versa, ao passo que os princípios não seguem esse comando, sendo aplicáveis ou não em conformidade com o peso em cada caso.

Ana Paula de Barcellos (2008, p. 51-52), que explora muito bem a distinção entre princípios e regras, aduz que, quanto ao conteúdo, “os princípios estão mais próximos da idéia de valor e de direito [...] ao passo que as regras têm um conteúdo diversificado e não necessariamente moral.”

E a mencionada autora continua afirmando que, no que se refere à estrutura linguística:

[...] os princípios são mais abstratos que as regras, em geral não descrevem as condições necessárias para sua aplicação [...] aplicam-se a um número indeterminado de situações. Em relação às regras, diferentemente, é possível identificar, com maior ou menor trabalho, suas hipóteses de aplicação (BARCELLOS, 2008, p. 53-54).

Assim, em decorrência de todos esses ensinamentos, podemos concluir, sem maiores esforços, que não existe um princípio da vinculação física, sendo na realidade um equívoco semântico-jurídico denominar-se “princípio” a qualquer regra semelhante relacionada ao drawback, posto que não há nenhuma carga valorativa e sequer de abstração, mas sim um mandamento aplicado ao próprio regime aduaneiro especial.

Não se verifica um princípio aplicável a inúmeras situações jurídicas, mas sim, quando muito, uma simples regra, a ser analisada em seguida, que não dispõe direta e expressamente sobre a vinculação física, mas que, em nosso pensar, decorre mesmo do próprio regime de drawback, aplicando-se no sentido “tudo” ou “nada”.

E, como observado anteriormente, não se verifica da análise dos dispositivos supra transcritos nenhum mandamento expresso dirigido ao importador (no presente caso, a Recorrente) que determine diretamente a vinculação física no drawback suspensão, uma vez que a denominada vinculação física decorre, na realidade, da própria natureza desse tipo de incentivo à exportação.

Se se tratar de bem fungível, em que não há diferenciação nenhuma entre a matéria-prima nacional e a importada, a par da ausência de obrigação expressa ao contribuinte exportador de manter tais estoques separados, em conformidade com a sua procedência, o que, por si só, seria de discutível constitucionalidade, constitui um sem sentido jurídico exigir-se que sendo um produto X exatamente igual a outro produto X, que a Recorrente demonstre a diferença entre o X importador e o X nacional, para fins de cumprimento do Regime.

Ou seja, ainda que a vinculação física decorra do próprio regime de drawback, não há um dispositivo com força de Lei que obrigue o contribuinte a manter

estoques separados de produto importado e de produto nacional, como meio de comprovação do cumprimento do regime de drawback.

Ainda mais quando o próprio Ato Concessório, que possui todas as condições do regime aduaneiro de drawback suspensão, não traz em seu bojo tal obrigação ou, pelo menos, um aviso de que a não observância de tal detalhe entre os produtos “X” pode resultar na exigência de tributos suspensos.

A fungibilidade entre os insumos, quando presente no processo produtivo, em nosso entendimento, seria bastante para demonstrar o cumprimento do regime, caso haja comprovação de utilização da quantidade dos insumos no produto resultado exportado, e isso porque as autoridades fazendárias, a seu turno, não conseguem demonstrar que o contribuinte não utilizou os insumos importados no produto exportado.

Em outras palavras, não há como se afirmar com segurança que o Recorrente não cumpriu o ato concessório se a sua produção admite produtos fungíveis, nacionais e importados, e ele demonstrou que todo o produto importado foi, quantitativamente, vertido ao produto resultante exportado.

Assim, me parece extremamente frágil a alegação de descumprimento de um regime de drawback fundada no rigor da vinculação física, em que se exige, sem prévia determinação legal, a separação física entre o estoque importado e o nacional, e ainda não se reconhece a demonstração quantitativa de que o insumo fungível importado foi vertido no produto resultante exportado.

E a sensação de fragilidade decorre, na realidade, do procedimento desproporcional e não razoável de tal exigência, que se torna uma verdadeira condição, requerendo-se do contribuinte conduta não prevista legalmente, não se satisfazendo com a comprovação quantitativa de utilização do insumo do mesmo tipo, quantidade e qualidade do importado.

Corroborando o quanto descrito, o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica por meio da ementa dos julgados no Recurso Especial nº 341.285 - RS e Recurso Especial nº 413.564 – RS, abaixo transcritos, firmou o entendimento de que havendo equivalência (fungibilidade) entre o insumo importado e o nacional há que se reconhecer o cumprimento do regime, sendo não razoável a necessidade de manutenção de dois estoques, um com produto importado e outro com produto idêntico, conforme o nosso exemplo, apenas para atender à exigência de vinculação física exigida pelas autoridades fazendárias:

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

1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.

2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.

4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco.

5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.

6. Precedente da Primeira Turma.

7. Recurso Especial não provido.

Recurso Especial nº 341.285 - RS

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.

(Recurso Especial nº 413.564 – RS)

Dessa forma, verificando-se a existência de fungibilidade entre o insumo importado e o nacional, há que se aceitar o cumprimento do regime, conforme será abordado adiante, sem que ela seja obrigada a manter estoques separados entre produto importado e nacional.

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o cumprimento do regime de drawback com base na fungibilidade entre os insumos nacionais e importados.

Sala de sessões, em 20 de agosto de 2014

Luiz Rogério Sawaya Batista

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan

Busco por meio da presente declaração de voto motivar meu entendimento especificamente em relação à necessidade de vinculação física no regime denominado no Brasil de “drawback”, tendo em vista a recorrente discussão do tema e a aura de controvérsia que sob ele paira. Ao final, teço ainda considerações sobre as especificidades do presente processo.

1 O “*DRAWBACK* BRASILEIRO” (Ou: a deturpação do conceito de *Drawback* no Brasil)

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. (...) ²

² Tradução livre do texto de “*An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations*”: (“*Merchants and manufacturers are not contented with the monopoly of the home Market, but desire likewise the most extensive foreign sale for their goods. Their country has no jurisdiction in foreign nations, and therefore can seldom procure them any monopoly there. They are generally obligated, therefore, to content themselves with petitioning for certain encouragements to exportation. Of these encouragements, what are called drawbacks seem to be the most reasonable. (...) The duties which have been imposed since the old subsidy, are, the greater part of them, wholly drawn back upon exportation. This general rule, however, is liable to a great number of exceptions; and the doctrine of drawbacks has become a much less simple matter than it was at their first institution. Upon the exportation of some foreign goods, of which it was expected that the importation would greatly exceed what was*”).

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. (...)³

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*”.⁴

E o regime de *drawback*, por sua vez, 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.*⁵

necessary for home consumption, the whole duties are drawn back, without retaining even half of the old subsidy. (...)”. A obra clássica completa pode ser encontrada na biblioteca virtual da Universidade Penn State/USA, disponível em: <www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/wealth-nations.pdf> Acesso em 09.jul.2014.

³ Idem. Tradução livre de: “*Drawbacks are given upon two different occasions. When the home manufacturers were subject to any duty or excise, either the whole or a part of it was frequently drawn back upon their exportation; and the foreign goods liable to a duty were imported, in order to be exported again, either the whole or a part of this duty was sometimes given back upon such exportation*”.

⁴ Definição extraída do Anexo Específico “F” da Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização de Regimes/Procedimentos Aduaneiros” (Convenção de Kyoto Revisada). A Convenção de Kyoto foi adotada em 1973 (nos idiomas oficiais da OMA, inglês e francês, respectivamente, “*International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*” e “*Convention Internationale pour la Simplification et L’harmonisation des Regimes Douaniers*”), e entrou em vigor em 25/09/1974, tendo passado por um processo de revisão no período de 1995 a 1999, resultando na chamada “Convenção de Kyoto Revisada”, que entrou em vigor em 03/02/2006, e hoje é aplicada em países que representam mais de 80% do comércio mundial (o Brasil, que é o único dos doze maiores países do mundo que ainda não aderiu à Convenção, manifestou expressamente interesse na adesão em novembro de 2011, em conferência da Organização Mundial de Aduanas realizada em São Paulo/2011, e já forma iniciados os trâmites para incorporação do texto da Convenção a nosso ordenamento jurídico). O texto da definição corresponde a tradução livre das versões em francês (“*drawback: le montant des droits et taxes à l’importation remboursé en application du régime du drawback*”), e em inglês (“*drawback: means the amount of import duties and taxes repaid under the drawback procedure*”). O texto da convenção revisada, em ambos os idiomas, está disponível em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

⁵ Idem. Tradução livre da versão em francês (“*régime du drawback: le régime douanier qui permet, lors de l’exportation de marchandises, d’obtenir le remboursement - total ou partiel - des droits et taxes à l’importation qui ont frappé, soit ces marchandises, soit les produits contenus dans les marchandises exportées ou consommées au cours de leur production*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback procedure: means the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment - total or partial - to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”), do Anexo F da Convenção de Kyoto Revisada.

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*”.⁶

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).⁷

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, passa a dispor (sem utilizar a expressão *drawback*)⁸ 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 (corretamente⁹) 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

⁶ A grafia ‘draw-back’ era usual, no Brasil, à época. Hoje, prefere-se *drawback*, termo inglês que não encontra correspondente no francês e no espanhol. Em Portugal, até hoje o termo *drawback* é traduzido como ‘draubaque’. Na Itália, como ‘rimborso’.

⁷ Dispunha o artigo: “A aplicação do regime do ‘drawback’ far-se-á mediante: a) **suspensão** do pagamento do imposto devido, condicionada a plano de importação e exportação previamente aprovado, até a comprovação da exportação; b) **franquia** do imposto sobre importação posterior de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à de origem estrangeira utilizada no produto exportado; e c) **restituição** do imposto pago.

⁸ 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).

⁹ Visto que internacionalmente a expressão *drawback* designava exclusivamente a restituição, e o Decreto-lei, em sua Exposição de Motivos (nº 867, de 18/11/1966), expressamente afirmava espelhar-se em “Códigos Aduaneiros modernos” na disciplina da temática aduaneira.

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 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**.¹⁰ Contudo, preferimos a designação **aperfeiçoamento ativo**, que veio a se consagrar 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**)¹¹ como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro¹²; 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 exportações¹³; e c) o ‘**drawback-suspensão**’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**.¹⁴

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

¹⁰ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92.

¹¹ 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).

¹² 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. Fossem 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).

¹³ 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.

¹⁴ No Capítulo 1 do Anexo Específico ‘F’ da Convenção de Kyoto revisada encontramos a definição de aperfeiçoamento ativo: “regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com suspensão dos tributos incidentes na importação, certas mercadorias destinadas a sofrer uma transformação, processamento ou reparo e a serem posteriormente exportadas”. O texto corresponde à tradução livre da versão em francês (“*perfectionnement actif: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier, en suspension des droits et taxes à l’importation, certaines marchandises destinées à subir une transformation, une ouvraison ou une réparation et à être ultérieurement exportées*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*inward processing: means the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved from payment of import duties and taxes, on the basis that such goods are intended for manufacturing, processing or repair and subsequent exportation*”), e está disponível, em ambos os idiomas, em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais¹⁶ 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.

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*

¹⁵ A situação, em verdade, é ainda pior, dado que normas de hierarquia inferior a decreto acabaram por criar ainda verdadeiras submodalidades de *drawback* (v.g. Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011 que trata de *drawback* intermediário - art. 88, *drawback* embarcação - art. 69, I, e *drawback* para fornecimento no mercado interno - art. 69, II).

16 Veja-se, por exemplo, o 13º protocolo adicional ao ACE nº 18, no âmbito do MERCOSUL, incorporado ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 1.700, de 14/11/1995, que, em seu art. 7º, dispõe que “os países signatários poderão conceder a seus exportadores esquemas de ‘draw back’ ou admissão temporária, segundo a terminologia utilizada para esses efeitos até o presente nos países signatários” (recorde-se que todos os signatários, exceto o Brasil, classificam o que entendemos por “drawback-suspensão” como “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”). Nem o Código Aduaneiro do MERCOSUL, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, conseguiu uniformizar a terminologia, tendo uma Seção denominada “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo” (arts. 56 a 63), que alberga o que entendemos no Brasil por “drawback-suspensão”, permitindo-nos continuar com a denominação divergente do restante do mundo no item 3 do art. 63: “a adoção do disposto nesta Seção não afetará as denominações específicas adotadas pelos Estados Partes para situações em que haja aperfeiçoamento ativo”.

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* - hoje no art. 16, IV do Decreto nº 7.096/2010) e as atribuições fiscalizadoras da RFB.

A matéria hoje já é inclusive sumulada no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/MF:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 15/09/2014 por A

NTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalment

e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE K

ERN

Impresso em 17/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

compensação equivalente¹⁷ passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003:¹⁸

*“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)

17 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.

¹⁸ 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. E tais requisitos e procedimentos foram inicialmente estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 328, de 28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.361, de 21/05/2013.

Passa, assim, 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 no Regulamento 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 corresponde atualmente à Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010.

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”, e, em seu art. 13, prorroga excepcionalmente por um ano Atos Concessórios de Drawback vencidos de 01/10/2008 a 31/12/2009.*¹⁹

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***), criou, 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.

Veja-se que o Brasil, com claro fundamento na noção de “mercadoria equivalente” da Convenção de Kyoto Revisada, já referida neste estudo, 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 salta-se para o explícito fundamento legal que viabiliza a flexibilização da vinculação física (ou a fungibilidade) no “*drawback brasileiro*, nas modalidades de isenção e suspensão”:²⁰

“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

¹⁹ A “prorrogação” de Atos Concessórios de “Drawback” (inclusive os já vencidos, no que se revela inadequada a terminologia “prorrogação”) por lei passou a ser medida recorrente nos últimos tempos. A aqui referida, apesar de inexistente no texto da Medida Provisória nº 451/2008, e nas 64 Emendas apresentadas pelos parlamentares, acabou presente no projeto de Lei de Conversão apresentado pelo relator, na Câmara dos Deputados (e na Lei resultante da conversão, de nº 11.945/2009), sob a justificativa de ser reputada como importante “*para a economia brasileira voltar ao ritmo de crescimento anterior à eclosão da crise financeira mundial*”. Cabe ainda citar a Lei nº 12.249/2010 (que em seu art. 61, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2010, inclusive aqueles já prorrogados excepcionalmente com base na Lei nº 11.945/2009); a Lei nº 12.453/2011 (que, em seu art. 8º, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2011, inclusive aqueles já prorrogados excepcionalmente com base nas Leis nº 11.945/2009 e nº 12.249/2010); a Lei nº 12.782/2013 (que, em seu art. 20, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2013, agora excluindo os já prorrogados excepcionalmente com base nas leis anteriores); e a Lei nº 12.995/2014 (que, em seu art. 16, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2014, exclusivamente para “*produtos de longo ciclo de produção*”, e também excluindo os já prorrogados excepcionalmente com base nas leis anteriores).

²⁰ 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).

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)

Descontadas as imperfeições terminológicas, que normalmente derivam do excesso de denominações que temos para idênticos regimes aduaneiros no Brasil,²¹ o artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da referida flexibilização. Contudo, é nítido que o comando legal carece de disciplina tanto pelo Poder Executivo (responsável por estabelecer termos, limites e condições) quanto pela SECEX e pela RFB, conjuntamente (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):

“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

²¹ A menção a “regimes aduaneiros suspensivos” existente no texto original do art. 17 da Lei nº 11.774/2008 não parecia objetivar especificamente o “drawback”, por estar restrita ao disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (comando que possibilitou a solidariedade no “regime aduaneiro especial” de RECOF - entreposto industrial sob controle informatizado”, disciplinado nos arts. 420 a 430 do Regulamento Aduaneiro de 2009, e totalmente sob a tutela da RFB, tanto no que se refere a concessão quanto fiscalização). Isso fica claro pela leitura do § 2º do mesmo art. 59 da Lei nº 10.833/2003, que destacava ser da RFB a competência para “disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos de que trata o caput, e estabelecer a os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão da mercadoria, nacional ou importada, no regime”. A menção no texto atual, por sua vez, parece desejar, de forma oposita, ser específica ao drawback, seja porque o art. 32 da Lei nº 12.350/2010 está inserido no Capítulo III, denominado “Do Drawback” (que abrange os arts. 31 a 33), ou porque estabelece disciplina conjunta, o que só é compatível com o regime de “drawback brasileiro, nas modalidades de suspensão e isenção”. De qualquer forma, tanto a redação original (que parecia esquecer o drawback), quanto a atual (que parece esquecer o RECOF) resta patente que passou da hora de o Brasil utilizar a terminologia internacional em relação à matéria: (admissão temporária para) aperfeiçoamento ativo, e não drawback-suspensão, RECOF, RECOM...

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, que está sendo tratado conjuntamente entre RFB e SECEX, aguardando-se para breve a publicação do ato normativo conjunto que finalmente colocará em operação, com as restrições que estabelecer, a flexibilização da vinculação física, ou a fungibilidade em regimes aduaneiros suspensivos (mais objetivamente os conhecidos como “drawback integrado suspensão” e “drawback integrado isenção”.

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao qual é vinculada a SECEX, ciente de que ainda não opera, pelas regras atuais, a fungibilidade, noticiou recentemente (29/04/2014) em seu *sítio web* que:²²

“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)

Nesse contexto, o Brasil migra, em algumas décadas, de um cenário de estrita vinculação física a um ambiente no qual parece que a regra será a fungibilidade, nos termos a serem estabelecidos em norma conjunta da RFB e da SECEX.

3 Considerações sobre a “fungibilidade” no “drawback brasileiro” (ou: A discussão econômica e a discussão jurídica do tema)

Conforme exposto no tópico anterior, o “*drawback* brasileiro” ainda é regido, em regra, pela vinculação física, já havendo algumas mitigações, externadas em atos normativos emanados nas últimas décadas.

Não se tem dúvidas sobre as vantagens que há, do ponto de vista econômico, na implementação de uma sistemática em que se possam reduzir custos com segregação de estoques e atividades afins. A otimização de recursos (tanto dos operadores do regime quanto das instituições concedentes e fiscalizadoras) certamente impactará positivamente no comércio exterior brasileiro.

E a tecnologia da informação, ferramenta chave na operacionalidade das atividades aduaneiras, permitindo a coexistência da celeridade com a segurança, representa indubitavelmente a saída para o controle eficaz da elevada quantidade de dados a analisar em relação ao regime.

A celeridade e a simplificação das atividades aduaneiras (sem prejuízo da segurança) é preocupação internacional atualíssima, sendo o principal tema tratado, por exemplo, na última Conferência Ministerial da Organização Mundial do Comércio, em Bali (dezembro/2013), sob o título “facilitação comercial”, gerando um pacote de medidas alinhadas à já citada Convenção de Kyoto Revisada.

Não se tem dúvidas, assim, de que o Brasil está trilhando caminho alinhado com as melhores práticas internacionais.

Mas essa análise econômica não tem o condão de sobrepor a análise jurídica do tema, que realizamos no tópico anterior, concluindo por variadas razões que as disposições sobre fungibilidade do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010, não são autoaplicáveis, e pendem do estabelecimento de uma disciplina conjunta pela SECEX e pela RFB, que já está inclusive em elaboração.

Assim, divergimos frontalmente dos posicionamentos (diga-se, minoritários), externados em julgamentos do CARF²³ e na doutrina²⁴, de que já seria aplicável a fungibilidade

²³ Luiz Henrique Travassos Machado presenteou-me com cópia de sua dissertação de mestrado na Universidade Cândido Mendes, intitulada “**Regime Aduaneiro Especial de Drawback: exoneração fiscal como fomento ao desenvolvimento econômico**”, defendida em 2012. No detalhado trabalho, o autor efetua, entre outros, levantamento estatístico do tratamento no CARF (e no antigo Conselho de Contribuintes) do tema da fungibilidade no “*drawback*”, de 2003 a 2010, encontrando 34 acórdãos reconhecendo a necessidade de vinculação física, e dois a afastando, entre outras variantes mitigadas. Realizando busca no *sítio web* do CARF, nos anos de 2011 a 2014, com a palavra “fungibilidade” ou com a expressão “vinculação física” atreladas a “drawback” (ementa+decisão) encontrei resultado em 2014 (Acórdão nº 3102.002.127, com decisão majoritária e em 08/09/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 08/09/2014 por ALEXANDRE K

no “*drawback* brasileiro”, por carecer tal argumento de fundamentação jurídica, diante do aqui analisado. É preciso analisar a questão de forma isenta e científica, sem partir de premissas equivocadas/preconcebidas ou de análises comparadas de institutos de natureza diversa, ou ainda de análise econômica em detrimento do teor de leis vigentes.

4 O caso concreto

No caso em análise, como narrado no voto do relator, foi demonstrado que parte das matérias-primas importadas sob o regime de “*drawback*-suspensão” não foi utilizada na industrialização dos produtos exportados.

E, diante do exposto, há que se reconhecer não estar comprovado o adimplemento as 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 excepcionou a necessidade de vinculação física).

Acordamos, assim, com as conclusões externadas no voto do relator (vencido), divergindo do posicionamento externado no voto vencedor, que dispensa a verificação da vinculação física, no caso.

Entendemos que a dispensa de vinculação física equivale à dispensa do cumprimento de requisito do regime, sem disposição legal em amparo, e em desacordo com os dispositivos legais que regem a matéria, trazidos no tópico 2 desta declaração de voto.

No caso em análise, centra-se o argumento da recorrente na retroatividade dos comandos dos normativos externados no art. 402-A do Regulamento Aduaneiro de 2009 e no art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010, no princípio da razoabilidade e da proporcionalidade, e na impossibilidade de vinculação física em face da inexistência de reservatórios específicos para cada produto nas plantas industriais da empresa. Em seu apoio, arrola precedentes do CARF, do STJ e o Ato Declaratório COSIT nº 20/1996.

em favor da necessidade de vinculação física), outro em 2013 (Acórdão nº 3202.000.878, no qual a matéria foi decidida por qualidade, em favor da necessidade de vinculação física) 4 em 2012 (Acórdãos nº 3102-001.439, nº 3102-001.494 e nº 3802-000.837, unânimes em favor da necessidade de vinculação física; e nº 3101-000.884, majoritariamente favorável à necessidade de vinculação física) e 1 em 2011 (Acórdão nº 3202-000.403, unânime em favor da necessidade de vinculação física).

²⁴ Outra obra que chegou a minhas mãos recentemente foi “**Drawback e a inexigibilidade de vinculação física**”, de Victor Boverotti Lopes (Almedina, 2012). O objetivo da obra, como se destaca logo de início, é “*demonstrar a inexigibilidade de vinculação física entre os insumos adquiridos e os produtos exportados (sic) através das operações realizadas sob o regime de drawback*”. Assim, o estudo é fundado na preconcepção de que opera a fungibilidade no regime, apontando como críticas à exigência de vinculação física (Capítulo 3) possíveis violações aos princípios da segurança jurídica, da isonomia, da impessoalidade, da finalidade, da proporcionalidade e da legalidade, e realizando estudo comparado com acordo da OMC referente a defesa comercial (subsídios). Também nessa obra há substancial coletânea de jurisprudência do CARF sobre o tema, demonstrando que há alternância de entendimentos, e que nas composições atuais a predominância é de acolhida da necessidade de vinculação física. Em oposição, cite-se outra análise do tema, efetuada por Luiz Eduardo Garrossino Barbieri, na obra “**Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**” (MP, 2013), ao final do artigo intitulado “A natureza jurídica do regime aduaneiro de *drawback*”, com a conclusão pela exigência de vinculação física, por disposição legal expressa, por entendimentos da Administração, pela disposição constante do art. 56 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, pela leal concorrência, pela análise de decisão do STJ e pelo reconhecimento (este também presente na obra de Lopes) de que o *drawback* teria natureza jurídica de isenção condicionada.

Em relação à pretensa retroatividade, há que se destacar que ainda hoje, depois da entrada em vigor dos citados comandos (para os quais se pleiteia a retroatividade), persiste a pendência de regulamentação, impeditiva da aplicação dos comandos, como disposto nos tópicos anteriores. E a razoabilidade e a proporcionalidade não revelam força suficiente para afastar a aplicação administrativa dos comandos legais que regem a matéria (o que se endossa com o teor da Súmula CARF nº 2).

Sobre a inexistência de reservatórios específicos na empresa, é de se destacar que esta deveria, ao solicitar regime que demanda vinculação física, como o aqui denominado de “*drawback-suspensão*”, ter se adaptado às regras do regime. E não se aceita como argumento a alegação de que a empresa não tinha conhecimento de que era necessária a vinculação física no momento do Ato Concessório, pois a própria SECEX, que concede os Atos em relação ao regime, expressamente reconhece (e divulga) que a “fungibilidade” ainda não é um atributo do “*drawback brasileiro*”.

Por fim, o referido ato da COSIT, que trata de matéria que guarda relação apenas indireta com o assunto aqui tratado, e a jurisprudência citada, em regra calcada em análise tributária do tema, não vinculam o julgamento administrativo por este tribunal.

Os precedentes do STJ (REsp nº 341.285 e nº 413.564) que são comumente aventados para reconhecimento da “fungibilidade” (ambos em relação a “*soda cáustica*”), não foram proferidos na sistemática dos chamados “recursos repetitivos”, o que vincularia o julgamento por parte deste tribunal administrativo (em função do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e tratam de casos concretos analisados tomando-se em conta premissas jurídicas diversas (e leitura finalística e tributária dos objetivos do regime aduaneiro). No REsp nº 413.564, a única análise efetuada com visão do regime aduaneiro (e não tributário), tal qual ele é apresentado na legislação nacional e internacional, é a efetuada pela Ministra Denise Arruda, relatora vencida. Ademais, em tais votos destaca-se fortemente a ausência de fraude ou prejuízo. E, no caso concreto que ora se analisa, não se pode afirmar, com segurança, à vista apenas das informações presentes no processo, que não houve prejuízo ao fisco e/ou à livre concorrência.

Fosse desnecessária a vinculação física, ainda que nas restritas circunstâncias narradas nos casos analisados 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 divulga - que não opera a “fungibilidade”) à recorrente, e foi fiscalizado pela Aduana.

Assim, a empresa parecia entender que tinha direito a um regime que não corresponde àquele que a SECEX lhe concedeu (e que a RFB estava a fiscalizar), além de alargar o entendimento historicamente encontrado neste CARF sobre a “fungibilidade”. Mas ainda que o entendimento sobre a “fungibilidade” fosse restrito, incumbe recordar que, como exposto no tópico 3 desta declaração de voto, os posicionamentos mais recentes do CARF são pela necessidade de comprovação da vinculação física para adimplemento do regime (vários deles externados de forma unânime):

“[...] 1. É da incumbência do 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. 2. Não se presta como meio de prova do regime drawback suspensão, o Registro de Exportação (RE) que não contenha o código do regime e a

informação do fabricante do produto exportado. DRAWBACK, MODALIDADE DE SUSPENSÃO. INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. O princípio da vinculação é de observância obrigatória no âmbito do regime de drawback, modalidade suspensão, que exige que os insumos importados devem ser aplicados no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo de produtivo. 2. O descumprimento do princípio da vinculação física implica descumprimento do regime drawback suspensão e, em consequência, exigência dos tributos suspensos, em face da aplicação do regime, com os devidos acréscimos legais.” (Acórdão nº 3102-002.127, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, sessão de 28.jan.2014)

[...] DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de drawback - modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de drawback. O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de drawback enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária. [...]. (Acórdão nº 3202-000.878, Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, qualidade, sessão de 21.ago.2013)

[...] 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)

Não temos dúvida, por exemplo, de que não se pode comprovar a exportação da mercadoria (produto final) antes mesmo da importação da matéria-prima. E só a compreensão alargada de “fungibilidade” da recorrente justificaria tal descumprimento.

Assim, caso desejasse a empresa obter da SECEX regime diverso do “drawback brasileiro” previsto na legislação, deveria tê-lo especificamente solicitado.

Reitere-se que tendo a empresa solicitado à SECEX regime com regramento previsto na legislação vigente, deveria a empresa seguir tal regramento. E, novamente, não se aceita como argumento a alegação de que a empresa não tinha conhecimento de que era necessária a vinculação física no momento do Ato Concessório, pois a própria SECEX, que concede os Atos em relação ao regime, expressamente reconhece (e divulga) que a fungibilidade ainda não é um atributo do “drawback brasileiro”.

Há que se reconhecer, então, que 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 excepcionou a necessidade de vinculação física).

Assim, manifesto discordância em relação ao voto vencedor no que se refere ao tema da exigência de vinculação física para o regime denominado no Brasil de “drawback suspensão”, o que implica a negativa de provimento do recurso voluntário.

Sala de sessões, em 20 de agosto de 2014

Rosaldo Trevisan