



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

Processo nº 10516.720002/2013-95
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.427 – 3ª Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2016
Matéria II- PIS IMPORTAÇÃO - COFINS IMPORTAÇÃO- DRAWBACK
SUSPENSÃO -AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado INNOVA S/A

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

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

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redador Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional com fundamento nos artigos 64, inciso II e 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, contra ao acórdão nº **3403-003.162**, proferido pela 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento, que decidiu dar provimento ao Recurso da Contribuinte, por considerar que inexistente obrigação de comprovar a vinculação do insumo importado e o produto exportado para aferição do regime aduaneiro de drawback suspensão.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

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

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

Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, sustentando que o princípio básico para o adimplemento do regime de "drawback suspensão" é o da vinculação física, que compreende a obrigatoriedade dos insumos anteriormente importados terem sido efetivamente utilizados na confecção dos produtos exportados. Para tanto, a legislação do regime de drawback exige que conste do ato concessório correspondente a indicação das Declarações de Importação e dos respectivos Registros de Exportação, destinada a comprovar que naqueles produtos exportados foram utilizados os insumos importados ao abrigo do regime concedido.

A Recorrente ainda defende que: "*O cerne da questão em comento, como se vislumbra da leitura do relatório supra, está centrado na verificação se houve, de fato, o descumprimento dos requisitos necessários ao gozo do drawback suspensão pleiteado, motivo pelo qual tal modalidade de incentivo à exportação*".

Para comprovar a divergência jurisprudencial, a Fazenda Nacional, traz em seu Recurso, os acórdãos paradigmas nºs **3102-002.220** e **3101-001.679**, assim ementado:

Acórdão nº 3102-002.220

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

1. 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.

2. A não comprovação que os insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado, com vista ao cumprimento do compromisso de exportação

assumido, caracteriza o inadimplemento do referido regime e imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. INSUMO ANTERIORMENTE IMPORTADO COM PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. INEXISTÊNCIA DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

O princípio da fungibilidade não é passível de aplicação se o beneficiário do regime drawback suspensão sequer apresenta as provas que os insumos anteriormente importados, com pagamento dos tributos, e utilizados nos produtos exportados, em cumprimento ao referido regime especial, eram da mesma espécie, qualidade e quantidade dos insumos importados com suspensão dos tributos, para fim de utilização na produção dos citados produtos exportados.

Acórdão nº 3101-001.679

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 26/02/1999, 10/05/1999

DRAWBACK SUSPENSÃO. EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE OS INSUMOS IMPORTADOS E OS PRODUTOS EXPORTADOS. INADIMPLEMENTO.

A fruição ao benefício do regime aduaneiro especial de drawback suspensão condiciona-se ao cumprimento dos termos e condições estabelecidos na legislação de regência (art. 78 do Decreto-lei nº 37/66), que determina como requisito essencial a submissão à vinculação entre o insumo importado e o produto objeto de exportação."

O recurso teve seguimento nos termos do Despacho de Admissibilidade, fls. 1222/1225, especialmente quanto ao cumprimento do princípio da vinculação física para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime "drawback suspensão".

De uma análise detida dos autos, entendo que a discussão posta a esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, diz respeito especialmente quanto ao descumprimento do regime especial de "drawback suspensão", pelo fato da Contribuinte não ter vinculado de modo físico os insumos importados nos produtos exportados.

A Contribuinte articulou suas contrarrazões às fls. 1233/1254, pugna pelo improvimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para manter o acórdão recorrido por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento.

A matéria aceita como divergente no Recurso Especial, cinge-se quanto ao cumprimento do princípio da vinculação física para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.

Passo ao julgamento do Recurso.

O contencioso crava-se pela exigência fiscal do crédito tributário referente ao Imposto de Importação (II), Contribuições Sociais de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, decorrente de ausência de vinculação física ente os produtos finais exportados pela Contribuinte, e os insumos por ela importados sob o amparo de Regime Aduaneiro Especial de "*drawback suspensão*" (Atos concessórios nºs 20060063807, 20060177586, 20070023522, 20070065268, 20070081999, 20070168679, 20070106975, 20070120080).

As operações de "*drawback*" da Contribuinte, foram efetuadas com base nos Atos Concessórios acima destacados, constituídas por importações dos anos de 2006 a 2008, referente aos produtos etilbenzeno e monômero de estireno, com suspensão dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, para que fossem utilizados, respectivamente, na produção de monômero de estireno e de poliestireno destinados à exportação, conforme condições contidas nos atos concessórios.

Com efeito, sem muitas divagações, o Regime Aduaneiro de DrawBack é considerado um incentivo concedido para empresas que geram divisas por meio de exportações, tendo três modalidades distintas, conforme disposto no artigo 384 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009.

No caso em espécie, o que se discute é o eventual descumprimento do Regime de "*drawback*" modalidade suspensão, o qual é de competência da Secretária de Comércio Exterior (Secex), devendo ser efetuado por meio do Siscomex, considerando que a concessão do regime será realizada com base nos registros e nas informações prestadas pela Contribuinte.

O artigo 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002, alterado pelo artigo 389 do RA de 2009, dispõe que: "*os insumos/mercadorias admitidas no regime do "drawback" suspensão deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas*", o que, em um julgado da 3ª Turma da Câmara Superior -CSRF, Acórdão 9303-01.248, voto da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, o colegiado entendeu pela necessidade de se demonstrar a vinculação física dos produtos importados nos produtos exportados.

Enunciado semelhante foi utilizado pelo artigo 341 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, o qual dispõe: *as mercadorias admitidas no regime especial de drawback suspensão, deverão ser*

integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação de mercadorias a serem exportadas.

O comando legal pode ser extraído do inciso I, do artigo 314, do Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, e na relação de exigências contidas no artigo 317¹ do mesmo diploma legal.

Deste modo, verifica-se, que o regime especial de "drawback" suspensão tem como objetivo o incentivo à exportação, tendo como elemento intrínseco a importação, o que em via reflexa suspende o pagamento dos tributos de mercadorias destinadas ao processo de industrialização.

Quanto ao tema regimes especiais aduaneiros, essencialmente o de "drawback" suspensão, em algumas oportunidades fixei entendimento da necessidade da vinculação física das mercadorias exportadas nas importadas, considerando os casos em que analisei, a situação fática era deplorável, comprovadamente o beneficiário do regime estava burlando as normas em detrimento do Estado.

Apesar de não se aplicar no presente caso, para dirimir esta controvérsia da necessidade de vinculação física ou não das mercadorias exportadas nas importadas, a novel legislação não condiciona a vinculação física em decorrência do princípio da fungibilidade, é o que dispõe o artigo 17 da lei nº 11.774/2008, alterada pela lei nº 12.350/2010 e art. 5º- A, da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014, aplicável no Regime de **drawback integrado**. . Vejamos:

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (["Caput" do artigo com redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 27/7/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010](#)).

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

¹ Art. 317. Na modalidade de suspensão do pagamento de tributos o benefício será concedido após o exame do plano de exportação do beneficiário, mediante expedição, em cada caso, de ato concessório do qual constarão: a) qualificação do beneficiário; b) especificação e código tarifário das mercadorias a serem importadas, com as quantidades e os valores respectivos, estabelecidos com base na mercadoria a ser exportada; c) quantidade e valor da mercadoria a exportar; d) prazo para exportação; e) outras condições, a critério da Comissão de Política Aduaneira.

§ 1º. Para o desembaraço aduaneiro da mercadoria objeto do benefício de que trata esta Seção será exigido termo de responsabilidade.

§ 2º. Quando constar do ato concessório do benefício a exigência de prestação de fiança, esta só alcançará o valor dos tributos suspensos e será reduzida à medida que forem comprovadas as exportações.

§ 3º. A Secretaria da Receita Federal dará ciência das importações efetuadas nos termos desta Seção ao órgão que centralizar o controle das operações, bem como tomará as providências para, se realizadas as exportações conforme plano aprovado, dar baixa nos termos de responsabilidade correspondentes.

Executivo. (Parágrafo único transformado em § 1º, com redação dada pela Medida Provisória nº 497, de 27/7/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010)

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo. (Parágrafo acrescido pela Medida Provisória nº 497, de 27/7/2010, convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010)

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

“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

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

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

Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014

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

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

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao

emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§ 2º O disposto no caput:

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

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

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

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

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Secretário da Receita Federal do Brasil

DANIEL MARTELETO GODINHO

Secretário de Comércio Exterior

Portanto, o legislador e a própria Receita Federal do Brasil (RFB) desobrigam os beneficiários do regime de "drawback" suspensão segregarem seus estoques de mercadorias fungíveis, claro, sem prejuízo aos controles contábeis previstos na legislação.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, firmou entendimento por meio do REsp nº 341.285-RS, que se tratando de produtos da mesma espécie, qualidade e quantidade, não se faz necessário a vinculação física de mercadorias. Vejamos o precedente:

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

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

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

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

4. Seria 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.

Neste sentido, o acórdão recorrido em linha com o entendimento do STJ, acertou em considerar que inexistia obrigação de comprovar a vinculação do insumo importado e o produto exportado para aferição do regime aduaneiro de drawback suspensão.

Para fixar ainda mais minha convicção, verifico no acórdão nº 07-33.087, DRJ/FNS, fl.1083, em que a própria fiscalização reconheceu do ponto de vista da fungibilidade, as quantidades de insumos importados, para os códigos relacionados são compatíveis com as quantidades dos produtos exportados pela Contribuinte com amparo em Registros de Exportação. Vejamos:

"A fiscalização analisou todos os documentos apresentados, inclusive laudo, e verificou que, do ponto de vista apenas da fungibilidade, as quantidades de insumos importados, para os códigos relacionados são compatíveis com as quantidades dos produtos exportados pelo beneficiário com amparo em Registros de Exportação vinculados aos AC em análise (fl.1083)".

Portanto não assiste razão a Fazenda Nacional.

Explico.

A própria Fiscalização reconheceu que as importações de insumos (etilbenzeno e monômero de estireno), destinavam-se exclusivamente à produção de monômero de estireno e poliestireno, que posteriormente foram vertidas para o mercado externo. Para reforçar a correta utilização do regime especial, a fiscalização verificou que os insumos importados, para os códigos relacionados são compatíveis com as quantidades dos produtos exportados pelo beneficiário com amparo em Registros de Exportação vinculados aos Atos Concessórios.

Portanto, não detecto nenhuma irregularidade quanto a utilização do regime especial, todas as formalidades legais foram cumpridas, sendo imperioso, neste caso, aplicar-se

o princípio da fungibilidade. Até porque, não é possível a Contribuinte vincular fisicamente os insumos importados nos produtos exportados, conforme narra os Atos Concessórios.

Verifico junto aos autos, que inexistente estrutura nas plantas industriais da Contribuinte reservatórios específicos para o depósito dos insumos importados. No que tange a vinculação física entre bens importados com aqueles exportados, restou confirmado o efetivo consumo em idênticas quantidades e qualidade dos produtos importados na produção do produto final exportado.

Neste passo, a fungibilidade entre os insumos, quando presentes no processo de produção, penso que seriam o bastante para demonstrar o cumprimento do regime, até porque, a fiscalização comprovou a utilização da quantidade dos insumos importados nos produtos exportados, diametralmente oposto de casos em que o Agente Fiscal comprova que os insumos importados não foram utilizados nos produtos exportados. Portanto, desarrazoado o entendimento de vincular fisicamente os estoques da contribuinte.

Por outro lado, a Fazenda Nacional aduz em seu recurso que: *"dentre as diferentes normas expedidas pelo DECEX ou pela SECEX, a Consolidação das Normas do Regime de Drawback, anexa ao Comunicado DECEX nº 21, de 11/07/1997, veio cumprir um importante papel na organização normativa inerente ao instituto em apreço, antes pulverizada em vários atos destinados a prescrever regras para a fruição das diferentes modalidades do incentivo à exportação em evidência.*

O princípio da vinculação física, saliente-se, advém da própria legislação, não podendo a autoridade fiscal ignorá-lo. Pelo contrário, cabe à autoridade administrativa ficar adstrita ao cumprimento do que dispõe a lei, sob pena de responsabilidade funcional.

Do ponto de vista normativo, discordo da Fazenda Nacional. Para tanto, adoto como complemento de minhas razões de decidir, a fundamentação do voto vencedor do acórdão recorrido, confeccionado pelo Ilustre Ex. Conselheiro Rogério Sawaya, o qual, muito bem fundamentou sua decisão, que abaixo se transcreve:

" 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.

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 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.

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".

Sem embargo, ainda que a vinculação física decorra da própria natureza do regime de drawback, não sendo vinculada direta e expressamente por norma dirigida a Contribuinte, ela se faz necessária para comprovação de que os insumos importados com suspensão de tributos foram utilizados na industrialização do produto com fins de exportação.

Penso que, na época dos fatos, em razão da ausência de dispositivo com força de lei, que determine a Contribuinte a obrigatoriedade de separação física entre seus estoques importados e nacionais, seja por conta da impossibilidade da comprovação por parte dos Agentes Fiscais, de que a Contribuinte efetivamente não utilizou o produto importado na industrialização do produto exportado, quando o insumo importado fungível, sendo, pois equivalente, ao insumo nacional, portanto, há que se reconhecer o cumprimento do regime de drawback.

Por derradeiro, cumpre ressaltar que fiscalização comprovou a utilização da quantidade dos insumos importados nos produtos exportados pela Contribuinte.

Neste sentido, voto pelo improvimento do Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto é como penso.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Conforme se observa, o relator acatou, como já fora feito pela decisão recorrida, os dois argumentos essenciais da postulação do sujeito passivo, que vêm sendo expostas desde sua impugnação. O primeiro, de que o chamado princípio da vinculação física não consta da legislação do regime especial de drawback suspensão, não existindo norma expressa, nem mesmo no Regulamento Aduaneiro, que autorize sua adoção. E o segundo, subsidiário, no sentido de que mesmo que se entendesse que existisse tal previsão, ela teria sido revogada pela legislação citada pelo dr. Demes.

Ocorre que ambas as fundamentações foram exemplar e peremptoriamente enfrentadas tanto na decisão da DRJ Florianópolis, quanto no voto vencido da decisão recorrida, da lavra do Conselheiro Alexandre Kern, e ainda mais, em declaração de voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan, igualmente membro do colegiado e um dos nossos maiores especialistas em legislação aduaneira.

Devo reconhecer ter sido nestas que encontrei as razões fundamentais para firmar o meu entendimento quanto à exigibilidade da assim chamada vinculação física, tema sobre o qual, até então, ainda hesitava.

Peço vênica, pois, para transcrevê-las aqui como as razões que levaram a maioria (qualificada) do colegiado a rejeitar a proposta do relator e dar provimento ao recurso fazendário. Disse o dr. Rosaldo:

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

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

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 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*”.

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

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

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 foram 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.

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’.

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 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

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.

*“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 possuem supedâneo legal.¹⁵ Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis,

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.

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

como as de nº 8.402/1992 (art. 3º, § 2º), nº 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e nº 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do Drawback” - arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “drawback”.

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais¹⁶ e faz com que se exija cautela em estudos comparados sobre a matéria.

Dai 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.

2 A vinculação física no “DRAWBACK BRASILEIRO” e sua gradativa flexibilização (Ou: o “drawback brasileiro”, da vinculação física à fungibilidade)

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:

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”.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, em seus arts. 314 a 334, tratou do “drawback brasileiro”, em suas três “modalidades”, mantendo a flexibilização prevista no art. 2º, §1º do Decreto nº 68.904/1971 em seu art. 315, §1º. Com a alteração efetuada no §2º do art. 315, pelo Decreto nº 4.257/2002, surge outra flexibilização, permitindo-se a aplicação do regime a “matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior” (CAMEX).

Veja-se que a ampliação permitiu, por exemplo, a importação de farelo de milho para alimentar pintos que, depois de adultos, seriam exportados. Impossível estabelecer-se vinculação física

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

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

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

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

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

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 équivalentes: 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).

§ 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)

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

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).

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 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

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).

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 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)

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 oposta, 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 ...

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)

²² Pesquisa feita no sítio web do MDIC, no campo “busca”, com a palavra “fungibilidade”. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=13134>>. Acesso em 09.jul.2014.

Nesse contexto, o Brasil migra, em algumas décadas, de um cenário de estrita vinculação física a um ambiente no qual 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

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

doutrina²⁴, de que já seria aplicável a fungibilidade 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.

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 1 resultado em 2014 (Acórdão nº 3102.002.127, com decisão majoritária 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.

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 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.

Rosaldo Trevisan

Esse o acórdão que fui incumbido de redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos