



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

Processo nº 10830.720129/2007-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.484 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2018
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente BASF S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 07/03/2001 a 27/03/2002

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se manifestar sobre inconstitucionalidade de normas, com expressa vedação no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, na redação alterada pela Lei nº 11.941/09, e art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15), sendo entendimento assentado, também, na Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*).

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 07/03/2001 a 27/03/2002

DRAWBACK SUSPENSÃO. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO. 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.”

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

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

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO REQUISITOS. MULTA E JUROS DE MORA. CABIMENTO.

A teor do art. 161 do Código Tributário Nacional, arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 e art. 319 do Decreto nº 91.030/85, o descumprimento das condições que ensejaram a suspensão estabelecida para o regime aduaneiro implica a cobrança dos tributos respectivos, acrescidos dos juros de mora e das penalidades cabíveis.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF. Nº 4.

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. FLUÊNCIA DE JUROS DE MORA. CABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 5.

“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente o Cons. Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Cuida-se de auto de infração para exigência dos tributos devidos pelo descumprimento do regime aduaneiro de drawback-suspensão, relativamente ao Ato Concessório nº 1778-00/000170-4, oportunidade que reproduz parcela do relatório da decisão de primeiro grau acerca da infração imputada:

“As mercadorias foram admitidas no regime de drawback através das declarações de importação no 01/0230228-0, 01/0306946-6 e 01/0307091-0, com base no ato concessório 1778-00/0001704. Foram importados os produtos (1). CLORETO ÁCIDO, NCM 2916.20.12; e (2). METAFENOXIBENZALDEÍDO, NCM 2912.49.10, para

fabricação do produto CIPERMETRINA TÉCNICA que deveria ser exportado.

Conforme consta do Termo de Constatação Fiscal que acompanha o Auto de Infração (fls. 10 a 55), na fiscalização do regime, (...), foi constatado que parte dos insumos importados não havia sido utilizada na produção das mercadorias exportadas pelos REs 020330931001 e 020330841001, que segundo informação da impugnante ao SECEX, serviriam para comprovar a adimplência do regime. (...)

Da tabela apresentada, observou-se que não foram exportados 35.000 kg de Cloreto ácido, e a totalidade do METAFENOXIBENZALDEÍDO(32.175 kg) (...).”

Em impugnação o contribuinte asseverou que o ato concessório respectivo fora baixado pelo órgão competente – Banco do Brasil S/A –, o que comprovaria o adimplemento do compromisso, não cabendo à RFB qualquer tipo de questionamento; que haveria possibilidade de cumprimento do ato concessório, mesmo sem observância da vinculação física “produto importado x produto exportado”; que a multa de ofício aplicada ostentaria caráter confiscatório; que a cobrança de juros de mora à taxa selic seria inconstitucional; e, que seria inaplicável a cobrança de juros, em face da suspensão do crédito tributário pelo contencioso administrativo.

A DRJ São Paulo I/SP negou provimento ao recurso, em decisão assim ementada:

“DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

A competência para verificação do adimplemento do compromisso de exportar decorrente de drawback, na modalidade suspensão, atribuída à SECEX, não exclui a competência da RFB para a fiscalização dos tributos, compreendendo o lançamento do crédito tributário e a verificação do regular cumprimento, pelo importador, dos requisitos e condições fixados pela legislação de regência.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO PARCIAL. EXPORTAÇÕES NÃO COMPROVADAS.

Tornam-se devidos os tributos suspensos na importação de mercadorias ao amparo do regime, cuja exportação não for comprovada, os quais devem ser acrescidos de multa de ofício e juros de mora.

DRAWBACK SUSPENSÃO. MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a multa de ofício, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, sobre o imposto de importação, pela caracterização de inadimplemento dos compromissos assumidos quando da concessão do regime de drawback-suspensão, conforme previsto pela legislação de regência.

DRAWBACK SUSPENSÃO. JUROS DE MORA/TAXA SELIC.

Cabíveis os juros de mora calculados com a Taxa SELIC, na vigência do art. 13 da Lei 9.065/95 c/c o art. 161, § 1º do CTN.”

O recurso voluntário aduziu que a competência para habilitação e fiscalização do drawback-suspensão pertenceria à Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, consoante art. 387 do Decreto nº 6.759/09; que seria possível o cumprimento do ato concessório sem observância do princípio da vinculação física; que descaberia a aplicação de multa e juros moratórios; e, que houve cerceamento do direito de defesa pela decisão recorrida, ao não deferir a perícia requerida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Invertendo a ordem de apreciação das matérias propostas em recurso, início pela alegação de cerceamento do direito de defesa, com pedido de declaração de nulidade da decisão de piso, pela ausência de manifestação específica acerca da perícia requerida na impugnação.

É certo que, dentre os pedidos formulados, havia requerimento simples de produção de todas as provas admitidas em direito, principalmente periciais, com indicação de dois quesitos, todavia, não se pode olvidar que esse pedido não observou os ditames do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72, consoante o qual *“as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”* (destacado).

No caso, não houve qualquer exposição de motivos sobre a necessidade da perícia postulada, bem assim, não houve indicação do perito, como exige o diploma alhures mencionado. Demais disso, os quesitos propostos (*i. se o material importado fora utilizado no processo de produção do material exportado; e, ii. se as quantidades indicadas teriam equivalência com as mercadorias exportadas*) já haviam sido respondidos pela fiscalização no relatório de autuação, onde se destacou que o Cloreto Ácido foi empregado **parcialmente**, enquanto o meta-fenoxibenzaldeído **não** foi empregado na produção de Cipermetrina Técnica, que é a mercadoria exportada, conforme se extrai da seguinte passagem (efl. 40):

*“Assim sendo, considerando a quantidade de matéria-prima já nacionalizada e a consumida no processo industrial, cujos cálculos baseados na relação de insumo/produto foram compatíveis com o encontrado no Livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, verifica-se que 35.000,00 kg de CLORETO ACIDO **não foram exportados**, ficando caracterizado o **inadimplemento parcial** do regime especial ora fiscalizado, com referencia a este **insumo cuja exportação não foi comprovada**. No que respeita ao META-FENOXIBENZALDEIDO, verifica-se que sua totalidade **não foi exportada**, ficando caracterizado o*

inadimplemento total do regime especial ora fiscalizado, com referência a este insumo cuja exportação não foi comprovada.” (grifos no original)

Vale registrar que o recorrente não contestou expressamente os cálculos elaborados pela fiscalização, até porque, reconhece tacitamente que não houve utilização integral do insumo importado na industrialização do produto exportado, tanto assim que defende a inaplicabilidade do princípio da vinculação física ao drawback-suspensão.

A decisão *a quo* parte dessa premissa para não se pronunciar sobre a perícia proposta, *verbis*:

“Antes do início da análise das alegações apresentadas na impugnação cabem aqui as seguintes considerações:

(...)

- A impugnante quando alega que existe a possibilidade de cumprir o ato concessório mesmo sem a identidade física entre os produtos importados e exportados, assume que não reexportou parte dos insumos conforme informado no Termo de Constatação do Auto de Infração;

Desta forma, entendemos que a impugnante não se manifestou quanto ao mérito, o que nos leva a considerar incontestável que parte dos insumos importados através das declarações de importação 01/0230228-0, 01/0306946-6 e 01/0307091-0, Ato Concessório do drawback [...] 1778-00/0001704, não foram realmente exportadas através dos RE's 020330931001 e 020330841001.”

Com efeito, se não havia contestação específica do descumprimento do compromisso de exportação, não havia porque se manifestar sobre um pedido de diligência/perícia que, isoladamente considerado, era contraditório às razões de recurso deduzidas.

Assim, não vislumbro vício que inquene de nulidade a decisão reclamada, seja porque o pedido de diligência era incompatível com os argumentos expendidos na impugnação, seja porque o pedido não atendia as disposições do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72, e ainda, porque se mostrava completamente desnecessário, ao passo que, não havendo qualquer contestação de cálculo, os questionamentos propostos já haviam sido contemplados no relatório fiscal produzido (efls. 10/55).

Concernente à atribuição para a fiscalização do cumprimento dos requisitos para fruição do drawback-suspensão, sob o ponto de vista fiscal, é matéria pacífica neste sodalício, inclusive com edição de súmula, o que dispensa maiores debates:

“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.”

Relativamente à observância do princípio da vinculação física, como requisito para comprovação do compromisso de exportação decorrente da fruição do drawback-suspensão, reproduzo o resgate histórico do instituto e a sua implicação tributária, em declaração de voto de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3403-003.162, proferido em 20/08/2014, e o adoto como fundamento do presente aresto, por concordar com o arrazoado lá expandido:

“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. (...)¹

¹ 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*

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. (...) ²

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'. ³

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

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.

² 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".

³ 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.

mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.⁴

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’.*⁵

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).*⁶

*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)⁷ 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*

⁴ 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.

⁵ 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’.

⁶ 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.

⁷ 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).

*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 (corretamente⁸) não se referir a drawback, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do drawback previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

*Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como drawback, deve-se entender que o drawback corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra 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**.⁹ 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**)¹⁰ como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro¹¹; 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*

⁸ 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.

⁹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92.

¹⁰ 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).

¹¹ 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).

exportações¹²; e c) o *‘drawback-suspensão’* (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um *aperfeiçoamento ativo*.¹³

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

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais¹⁵ 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.

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

¹² 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.

¹³ 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.

¹⁴ 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).

¹⁵ 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”.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Na disciplina regulamentar posterior, externada pelo Decreto nº 68.904/1971, começam a surgir flexibilizações na identidade física entre os produtos importados e exportados (destacando-se a possibilidade de aplicação do regime (art. 2º, §1º) a ‘matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua

fabricação em condições que justifiquem o benefício, a critério do órgão responsável pela concessão do draw-back’.

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

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

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

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

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

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

deliberação sobre o drawback - 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 equivalente¹⁶ passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003:¹⁷

¹⁶ 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.

¹⁷ 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

‘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)

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.

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).

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 31/12/2009.¹⁸

¹⁸ 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

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’:¹⁹

“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)

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).

¹⁹ 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).

Descontadas as imperfeições terminológicas, que normalmente derivam do excesso de denominações que temos para idênticos regimes aduaneiros no Brasil,²⁰ 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)

²⁰ 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 ...

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:*²¹

‘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

²¹ 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.

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 têm 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 têm 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 CARF²² e na doutrina²³, de que

²² 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,

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.” (grifos no original)

Essa posição, atualmente, é a que prevalece na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF/CARF:

“PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-001.346, de 02/02/2011).

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-003.465, de 24/02/2016)

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-002.833, de 23/01/2014)

Nesse contexto, o emprego dos insumos importados nos produtos exportados é condição *sine qua nom* para o cumprimento do drawback-suspensão e, uma vez inobservado esse requisito, passam a ser exigíveis os tributos suspensos.

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).

²³ 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.

Não custa frisar que o ônus probatório respectivo é incumbência do beneficiário do regime, conforme já se manifestou esta turma julgadora no Acórdão nº 3401-003.018, de 09/12/2015, de relatoria do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira:

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, está previsto no inciso II do art. 78 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, c/c o art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.402. Ele oferece a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso do importador e beneficiário do regime de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos firmados pela contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

(...)

Como vimos, o texto da lei que criou o regime suspensivo informa que as condições e termos a serem observados serão os estabelecidos a partir do regulamento. E de fato, encontramos no Regulamento Aduaneiro normas de disciplinamento:

(...)

Conforme podemos ver, a conclusão do regime de forma que a contribuinte possa obter plena e definitivamente o benefício tributário depende do cumprimento dos termos e das condições. A suspensão dos tributos não constitui a plenitude do benefício final. Quando a contribuinte logra atender às condições e termos, e comprovar as exportações pactuadas e constantes do ato concessório, ela deixa de usufruir da suspensão para passar a usufruir da extinção - por isenção - daqueles tributos que estavam suspensos sob clausula condicional.

É o que constatamos na leitura combinada dos textos normativos acima indicados combinado com o inciso I, do artigo 117 do CTN. O regime aduaneiro de drawback suspensão de bens estrangeiros, que em cada caso tem o pactuado pela contribuinte - e autorizado pelo ato concessório - e o reconhecido pelo desembaraço aduaneiro dos bens importados, é ato jurídico celebrado sob condição suspensiva. E ele aguarda o cumprimento ou não do compromisso de exportar por parte do beneficiário para que se possa obter a definição da extinção da obrigação tributária ou a sua exigência, além da constituição de crédito dela decorrente.

(...)

Não há dúvida de que, o reconhecimento desse benefício de isenção tributária, em qualquer uma das modalidades do regime drawback - suspensão, isenção ou restituição -, está condicionado à reexportação da mercadoria importada, após o beneficiamento ou utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria.

É obrigação da beneficiária do regime drawback provar a reexportação. Por se tratar de incentivo fiscal, o cumprimento dessa

condição não pode ser presumida, mas, sim, ser reconhecida pela autoridade administrativa.

(...)

Em meu entendimento, o regime drawback não confere suspensão e isenção genéricas, mas decididas caso a caso. O regime drawback de bens estrangeiros conforme autorizado pelo ato concessório se aperfeiçoa pelo desembaraço aduaneiro. Até então, o pactuado não adquiriu existência em uma situação concreta. A suspensão tributária passa a existir com a decisão proferida no despacho aduaneiro, face a ocorrência da hipótese de incidência dos tributos e do ato jurídico consubstanciado no ato concessório. E a extinção da obrigação tributária - pela isenção - passa a existir com a decisão que acolheu ter a contribuinte comprovado o cumprimento dos termos e das condições pactuadas. No caso em debate, que os bens beneficiados no regime drawback foram efetivamente exportados consoante o que dispunha o ato concessório. (destaques no original)

02/02/2011: No mesmo sentido o voto condutor do Acórdão 9303-001.346, de

“Aqui o ônus probante é do beneficiado pela suspensão dos tributos. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, no caso, o total cumprimento do regime.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório, e não o fez. Assim não há como se decidir pelo cumprimento do regime.”

Respeitante à inaplicabilidade da multa de ofício e juros de mora, tem-se que os consectários encontram respaldo legal no art. 161 do Código Tributário Nacional c/c arts. 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, considerando que não houve recolhimento dos tributos suspensos dentro do trintídio assegurado pelo art. 319 do Decreto nº 91.030/85, então vigente.

Outrossim, a argumentação atinente à “ilegalidade” da aplicação da taxa selic como indexador dos juros moratórios ou aspectos referentes à inconstitucionalidade de normas tributárias, como p.e. o caráter confiscatório da multa infligida, não podem ser altercados em sede administrativa, por expressa vedação do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 62 do

Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (Portaria MF 343/15), sendo entendimento já sedimentado nesse tribunal administrativo, conforme Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*).

Acresça-se que a adoção da taxa selic como juros moratórios é objeto da Súmula CARF nº 4: *“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.”*

Por derradeiro, quando ao descabimento da fluência dos juros respectivos, enquanto suspensa a exigibilidade do crédito tributário pela discussão administrativa, também há enunciado súmula de jurisprudência dessa casa, consubstanciada na Súmula CARF nº 5: *“São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.”*

Em face de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl