



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

**Processo n°** 10831.005884/2008-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-003.146 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de agosto de 2014  
**Matéria** Imposto sobre a Importação e demais tributos vinculados à importação  
**Recorrente** COIM BRASIL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO. FÍSICA. FLEXIBILIZAÇÃO. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE DOS INSUMOS.

Tratando-se de insumos caracterizados como bens fungíveis e inexistindo prejuízo ao fisco e fraude por parte do contribuinte, aplica-se o princípio da razoabilidade com base no art. 2º da Lei nº 9.784/99 e em precedentes do STJ para o fim de afastar a exigência da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de drawback e os produtos exportados.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, que apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Gustavo Froner Minatel, OAB/SP 210.198.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

## Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência pessoal do contribuinte em 16/09/2008, lavrados para exigir o Imposto de Importação e demais tributos vinculados à importação, em virtude de descumprimento do regime especial de drawback suspensão.

No termo de verificação fiscal de fls. 109 a 155 a fiscalização narrou, em síntese, que:

a) em relação aos atos concessórios 1560-01/000332-1; 1560-01/000348-8; 20020130430; e 20030014506 o regime de drawback suspensão foi considerado inadimplido, em razão de o contribuinte não ter comprovado que os produtos exportados foram fabricados com os insumos importados com a suspensão dos tributos;

b) o exame das fichas de produção e de estoque e também o levantamento efetuado no sistema de processamento de dados da empresa denominado "infomining toolbox", não permitiram que a fiscalização estabelecesse a vinculação física entre os insumos importados com suspensão dos tributos e os produtos exportados pelo contribuinte;

c) especificamente quanto ao ato concessório 1560-011000348-8, ele foi expedido na modalidade "A fornecer", mas a empresa, desde 2001, efetuou exportações diretas como se o ato concessório tivesse sido expedido na modalidade "A exportar", somente dando conhecimento do fato ao SECEX quando da entrega do RUD. Em 06/09/2002 um aditivo ao ato concessório concedeu permissão para a empresa efetuar operações à fornecer e à exportar, mas segundo a fiscalização o aditivo não tem efeito retroativo;

d) relativamente às importações de insumos, narrou a fiscalização que o contribuinte efetuou importações onde se declaravam produtos idênticos com suspensão de tributos vinculados a atos concessórios distintos. Nos campos "Dados Complementares" das Declarações de Importação, o contribuinte não fez a vinculação entre as adições e o respectivo ato concessório. A ausência dessa informação fez com que a fiscalização buscasse nas Licenças de Importação do DECEX informações que possibilitassem a vinculação necessária, sob pena de restar impossibilitada a apuração dos saldos e/ou quebra no estoque dos insumos importados, em decorrência de venda do produto para o mercado nacional aliado à compra do mesmo, quer no mercado nacional, quer por importação não vinculada ao drawback suspensão.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou, em síntese, o seguinte:

a) a fiscalização não comprovou a prática de nenhuma irregularidade, limitando-se a fazer acusações genéricas, o que viola o princípio da motivação dos atos administrativos. A planilha eletrônica elaborada pelo fiscal e entregue à empresa possui mais de 1.000 linhas por insumo, e em alguns casos chega a 20.000 linhas, mas não possui demonstrativo algum indicando especificamente qual insumo foi utilizado na industrialização de produtos referentes a outro ato concessório (também não identificado) e muito menos aponta qual insumo foi empregado na industrialização de determinado produto comercializado no mercado interno. Houve violação do art. 9º do Decreto nº 70.235/72 e isso é o bastante para que seja decretada a nulidade do auto de infração;

b) o fisco alegou que o programa de controle da produção e do estoque utilizado pela empresa traz registro de ocorrência de produção "mesmo quando não havia saldo de insumo", circunstância que, no entendimento da fiscalização, sugere "a possibilidade de aquisição de insumo sem nota fiscal". Essas ilações não correspondem à verdade dos fatos;

c) a desconsideração de dados obtidos no programa de controle da produção (toolbox) foi feita de forma precipitada e arbitrária. A existência de registro de produção "mesmo quando não havia saldo de insumo" teria ocorrido em relação aos seguintes insumos: MDI Modificado (saldo em 19/10/2001), MDI Puro (saldo em 29/10/2001), Silicone (saldo em 10/01/2002) e Trietilenodiamina (saldo em 14/11/2001). A fiscalização apurou saldos negativos para esses insumos. Entretanto, a apuração do fisco está errada, pois o auditor considerou como saldo inicial do estoque somente a quantidade de insumo registrada na coluna "Saldo", do quadro "Físico" do "Razão Analítico" referente ao insumo considerado. Com isso a fiscalização desconsiderou o estoque de insumos existente em poder de terceiros, em produtos acabados e em produtos estocados na sua filial, situada no Rio Grande do Sul. Apresentou quadros demonstrando o valor correto dos estoques para cada um dos produtos cujos saldos foram tidos como negativos pela fiscalização;

d) na data inicial designada para o levantamento quantitativo, havia saldo de produtos já elaborados em estoque nos estabelecimentos da impugnante e de terceiros que não foram considerados pelo fisco. Citou como exemplo o insumo denominado MDI puro;

e) a suposta irregularidade encontrada em relação a determinados insumos ao testar o programa "toolbox" foi estendida indevidamente a todos os outros insumos, mesmo tendo a autoridade autuante reconhecido expressamente que o controle de produção da impugnante não demonstrou tal fato. Os saldos iniciais de insumos nos estabelecimentos da impugnante e em estabelecimentos de terceiros eram suficientes para viabilizar o processo produtivo, não havendo razão alguma para se desqualificar o rígido controle de produção da impugnante, e muito menos para se fazer ilações destituídas de provas, que insinuam a compra de insumos sem documentos fiscais, de forma leviana e desarrazoada. Uma vez comprovada a inconsistência da premissa central do trabalho fiscal para desconsiderar o sistema de controle da produção, resta comprovada a total inconsistência dos autos de infração ora impugnados;

f) no que tange à prova da vinculação física, alegou que a acusação fiscal é contraditória, pois foram apresentados ao fisco, tanto em mídia eletrônica, quanto em papel, os controles físicos de estoque por produto, conforme comprovam as cópias do "Razão Analítico do Produto" que estão acostadas às fls. 154 a 168. A dificuldade do fisco na visualização ou na conferência das múltiplas operações realizadas pela empresa, não pode redundar no abandono da investigação, substituindo-a pela cômoda desconsideração integral do regime de drawback, ao simplório argumento da dificuldade na avaliação da vinculação física. Disse que os insumos importados são produtos químicos. Com a mistura durante o processo produtivo esses ingredientes perdem sua identidade em prol do produto final. O controle por "numero de lotes" de insumos e de produtos finais com eles produzidos, como deseja a fiscalização, não é factível no seu processo industrial, pois não se fabrica um lote de produto só para exportação, e outro só para a venda no mercado interno. Na atividade do contribuinte a vinculação física só pode ser aferida com base em laudo químico, demonstrando a composição dos produtos fabricados e na variação dos estoques. Tudo isso foi colocado à disposição do fisco, sendo possível verificar a quantidade utilizada de cada insumo importado. Entretanto a exigência do fisco era o "controle por lote", a despeito da existência de outros mecanismos de controle dentro da empresa, que aliás foi reconhecida pelo próprio autuante em vários trechos dos termos que lavrou. O compromisso da empresa era exportar determinada quantidade de produtos em certo prazo e isso foi cumprido à risca, conforme atestado pelo SECEX, e poderia ser aferido pela fiscalização à vista dos elementos que foram apresentados. Pleiteou a aplicação do art. 339 do RA/2002;

g) o fisco tinha em mãos elementos e métodos que permitiriam realizar a tarefa que estava a seu cargo, qual seja, a conferência da adequada aplicação dos insumos importados sob o regime de drawback. Entretanto, além não utilizar os métodos que estavam à sua disposição, fez acusação de desvio de produto importado para o mercado interno sem nenhuma prova;

h) ocorreu a decadência do direito do fisco efetuar o lançamento em relação aos atos concessórios 1560-01/000332-1 e 1560-01/000348-8. Isto porque a inexistência de pagamento antecipado não desnatura o fato dos tributos lançados estarem sujeitos ao lançamento por homologação. Assim, o prazo de decadência deve ser contado pela regra do art. 150, § 4º do CTN, sendo de cinco anos, contados da data final para cumprimento do regime. Se os atos concessórios tinham como datas finais para cumprimento os dias 18/07/2003 e 28/07/2003, é evidente que os lançamentos notificados ao contribuinte em 16/09/2008 estão caducos;

i) contestou a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e requereu o acolhimento de suas razões para que fosse cancelado o auto de infração.

Por meio do Acórdão 41.741, de 16 de junho de 2010, a 1ª Turma da DRJ-São Paulo2 julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Data do fato gerador: 01/01/2007*

*Importações de produtos químicos não promovendo descrição clara de qual das adições se vinculava a cada atos concessórios.*

*Foi apurado que se utilizava produtos sem vinculação para atender ato concessório e saldos de produtos importados, sob a égide do ato concessório, eram destinados ao mercado interno.*

*O fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração é certo e definido.*

*O artigo 9º do Decreto, 70.235/72 foi observado, dado que a fiscalização deixa de modo claro de que premissas partiu para chegar em suas conclusões.*

*Impugnação Improcedente."*

Regularmente notificado em 07/07/2010 (fl. 807), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/08/2010 (fl. 815), alegando, em síntese, o seguinte:

a) nulidade do acórdão da DRJ porque não foram apreciados todos os argumentos de defesa e porque a autoridade julgadora inovou a fundamentação do lançamento. O acórdão não se manifestou sobre a inconsistência das acusações, pois não dedicou uma só linha à alegação de erros nos saldos iniciais apurados pela fiscalização, em razão de ter desconsiderado saldos de insumos existentes em outros estabelecimentos da recorrente. Também não houve manifestação sobre o item 4 da impugnação, onde a recorrente alegou que na data inicial designada para o levantamento quantitativo, havia saldos de produtos elaborados que não foram considerados pelo fisco. Não houve manifestação quanto ao item 05 da

impugnação, no qual a recorrente repudiou a forma pela qual a fiscalização desqualificou o programa de controle de produção da recorrente. Não houve manifestação sobre o item 06 da impugnação, onde foi alegada a existência de controles que comprovam a vinculação dos insumos importados às exportações. Não houve manifestação quanto ao item 07 da impugnação, onde foi mencionada a possibilidade e aferir a vinculação física por meio da variação dos estoques de insumos e das quantidades de produtos exportados, com base no art. 339 do RA/2002. Também não foi apreciada a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Além disso, a DRJ inovou a fundamentação do lançamento, acrescentando argumento novo, no sentido de que a recorrente não apresentara nenhum documento chancelado pelo SECEX, que demonstrasse terem ocorrido as exportações;

b) no mérito, basicamente, reapresentou os argumentos de impugnação, acrescentando que nos casos em que o insumo é bem fungível, o princípio da vinculação física pode ser flexibilizado, considerando-se para fins de comprovação do regime, apenas a compatibilidade entre as quantidades de insumos importados e de produtos exportados. Citou precedentes do STJ que versaram sobre casos de importação de soda cáustica para fabricação e posterior exportação de celulose e também os Acórdãos da CSRF nº 03-05.573, de 25/02/2008, e 03-04.975, de 21/08/2006, que apresentam a mesma interpretação. Concluiu no sentido de que, ainda que a recorrente tivesse utilizado insumo adquirido no mercado interno na industrialização de produtos a serem exportados, como pretende fazer crer o fisco, tal fato não seria suficiente para, por si, justificar a revogação dos atos concessórios, vez que, diante da comprovação das importações e exportações em qualidade e quantidade convencionadas nos referidos atos, o regime de drawback suspensão há que ser mantido. Requereu que a preliminar de nulidade fosse superada com base no art. 59, § 3º do PAF e que o mérito fosse julgado favoravelmente ao sujeito passivo, desconstituindo-se a exigência tributária.

Por meio do Acórdão 3102-01.499, relator Cons. Winderley Morais Pereira, o acórdão de primeira instância foi anulado por cerceamento do direito de defesa, determinando-se o retorno dos autos à DRJ para prolação de novo acórdão no qual fossem enfrentados todos os argumentos de defesa (fls. 876/884).

Por meio do Acórdão 41.643, de 25 de outubro de 2012, a 23ª Turma da DRJ-São Paulo, julgou a impugnação improcedente. Ficou decidido o seguinte:

a) não houve nulidade por cerceamento do direito de defesa porque o fato que ensejou a lavratura do Auto de Infração é certo e definido no corpo do Auto de Infração e a empresa tem clara ciência disso. Não houve descumprimento do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, pois a fiscalização deixou claras as premissas das quais partiu para chegar a suas conclusões: (i) não foram apresentados controles de números de lotes do produto importado que possibilitasse seu rastreamento; (ii) não houve segregação em seu armazenamento, misturando-se as importações às demais aquisições da empresa e (iii) inconsistência no sistema "infomining toolbox";

b) não ocorreu a decadência alegada pela defesa, pois deve ser aplicada regra do art. 173, I, do CTN;

c) no mérito, a turma de julgamento *a quo* traçou considerações teóricas sobre o regime de drawback, transcrevendo longos trechos da legislação. Concluiu ser indispensável à comprovação do regime o cumprimento do princípio da vinculação física e que não basta para comprovar o adimplemento do regime a mera apresentação dos registros de exportação (RE) ou de declarações de despacho de exportação (DDE) com os produtos

descritos no ato concessório e com exportações efetuadas no prazo estipulado. É preciso comprovar que os insumos importados com suspensão foram aplicados nos produtos fabricados e que a exportação ocorreu no prazo de vigência do regime, o que a impugnante não conseguiu fazer. Foi rejeitada a aplicação do art. 339 do RA/2002, pois além dessa prática poder acarretar concorrência desleal, a deliberação quanto à comprovação por meio de fluxos financeiros das importações e exportações compete à SECEX no momento da concessão do regime. Os atos concessórios foram expedidos mediante a condição resolutória da demonstração efetiva do controle da vinculação física dos produtos importados com suspensão, devendo ser este o critério de aferição do cumprimento do regime. Foi decidido que os controles da empresa demonstram que houve mistura de insumos importados com o benefício com outras aquisições, fato que demonstra a falta de preocupação do contribuinte com o princípio da vinculação física. Quanto aos saldos negativos no estoque de insumos apurados pela fiscalização e quanto à não consideração de saldos de produtos acabados em poder de terceiros, o colegiado *a quo* concluiu que a fiscalização não poderia considerar os valores alegados pelo contribuinte para fins de cumprimento do regime porque se tratavam de insumos/produtos acabados que foram direcionados para o mercado interno. Segundo o relator, nesta parte, o teor da impugnação confirmaria a constatação da fiscalização, no sentido de que houve a utilização de produto importado com suspensão para a fabricação de produtos destinados ao mercado interno. Ficou decidido que o ônus de comprovar o adimplemento do regime é do contribuinte e não da fiscalização. Assim, não caberia ao fiscal utilizar outros controles para fazer a prova da vinculação física, mas sim à recorrente possuir controle da produção e do estoque que permitisse essa constatação. Foi mantida a multa de ofício no patamar de 75% e rechaçadas as alegações relativas à graduação da penalidade, pois o percentual da multa encontra-se previsto em lei e não comporta considerações discricionárias por parte da administração. A DRJ não apreciou a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Regularmente notificado em 13/11/2012, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 12/12/2012 no qual, em síntese, refutou os fundamentos adotados pela DRJ e reafirmou as alegações contidas na impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

### Das preliminares

A defesa alegou nas entrelinhas de seu recurso a nulidade da decisão de primeira instância porque a DRJ teria se desgarrado dos fundamentos da autuação e deixado de enfrentar objetivamente os argumentos de impugnação.

Não tem razão o contribuinte, pois conforme deflui do relatório, o acórdão da DRJ enfrentou o mérito da questão e refutou todas as alegações do contribuinte. A única matéria não enfrentada foi a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, que não caracteriza nulidade porque na fase julgamento da impugnação tal exigência ainda não constava do processo.

No que tange à decadência do direito do fisco efetuar o lançamento dos tributos devidos em relação aos atos concessórios 1560-01/000332-1 e 1560-01/000348-8, a defesa se escorou no art. 150, § 4º do CTN para sustentar a caducidade parcial do lançamento.

Entretanto, nas importações sob o regime de drawback não existe pagamento antecipado de tributo nem atos preparatórios do lançamento praticados pelo sujeito passivo, fatos que não permitem a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Além disso, nos casos de drawback, a inércia da administração tributária não decorre de sua desídia, mas sim da impossibilidade de fiscalizar o cumprimento do ato concessório antes do advento do termo final pactuado.

Sendo assim, inexistindo o pagamento antecipado do tributo a que alude o art. 150, § 1º do CTN, o prazo para o lançamento dos tributos suspensos no regime de drawback deve ser contado pela regra do art. 173, I do CTN e o termo de início da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o termo final para cumprimento do regime.

Esse entendimento é pacífico na CSRF, conforme Acórdão 9303-000150, *in verbis*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Período de apuração: 27/01/1997 a 27/08/1997*

*DRAWBACK ISENÇÃO. 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.(...)"*

No caso dos autos é incontroverso que os termos finais para cumprimento dos atos concessórios impugnados pelo contribuinte foram 18 e 23 de julho de 2003. Sendo assim, segundo a regra do art. 173, I, do CTN, o fisco teria prazo até 31/12/2008 para efetuar o lançamento. Considerando que o contribuinte foi notificado dos lançamentos em 16/10/2008, os autos de infração devem ser considerados hígidos.

Foi alegada, ainda, nulidade por cerceamento de defesa e violação do art. 9º do PAF por ausência de motivação, uma vez que embora a fiscalização tenha dito que "as análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excell", a planilha que foi entregue ao contribuinte não possuiria demonstrativo algum indicando especificamente qual insumo foi utilizado na industrialização de produtos referentes a outro ato concessório (também não identificado) e muito menos aponta qual insumo foi empregado na industrialização de determinado produto comercializado no mercado interno.

A análise dessa preliminar se confunde com a questão de mérito e com ela será analisada.

### **Do mérito.**

O cerne da autuação é a não comprovação, por parte do contribuinte, da observância do princípio da vinculação física, ou seja, segundo a fiscalização nem a contabilidade e nem os controles da produção e do estoque do contribuinte permitem identificar em quais produtos teriam sido aplicados os insumos importados com suspensão (ácido adípico, trietilenodiamina, trimetilolpropano, Silicone, monoetilenoglicol, MDI puro, MDI modificado, butanodiol, diácidos AGS e dietilenoglicol).

Segundo a fiscalização, essa falta de comprovação em relação às exportações dos anos de 2001 e 2002 decorreu do fato das fichas de estoque apresentarem movimento mensal e não diário. A partir de 2003, tais registros passaram a ser diários, mas, segundo o fisco, *"as fichas de controle não possuem dados suficientes para possibilitar, em ordem cronológica, a apuração do estoque permanente bem como não discriminavam as entradas de acordo com os documentos fiscais hábeis e o acompanhamento da movimentação dos insumos importados/adquiridos e dos produtos exportados/vendidos, ao longo de toda a vida do Ato Concessório em apreciação, efetivando assim a vinculação física"*. (fls. 142/143)

No e-mail de fl. 205, o contribuinte confirma a constatação fiscal de que os controles de 2001 e 2002 foram preenchidos com os dados consolidados do movimento do mês, inviabilizando a aferição do cumprimento da vinculação física do insumo importado com o produto exportado.

Quanto aos demais exercícios, verifica-se nas fls. 157 a 169 que o "Razão Analítico do Produto" menciona a data e o número da nota fiscal de aquisição, a destinação dos insumos para industrialização, mas não especifica qual o produto elaborado e nem apresenta dados relativos à saída dos produtos finais, como número de nota fiscal, adquirente, RE ou DDE, o que também inviabiliza a verificação de qual (ou quais) insumos adquiridos com suspensão foi (ou foram) aplicados em produtos exportados.

Portanto, os documentos anexados aos autos comprovam que na contabilidade do contribuinte não é possível estabelecer a vinculação física entre os produtos importados ao amparo do regime especial com os produtos exportados.

A fiscalização continuou a intimar o contribuinte para que ele comprovasse a vinculação física dos insumos importados com suspensão aos produtos exportados. O contribuinte apresentou então o programa de processamento de dados utilizado no controle da produção. Ao tentar fazer a validação dos dados do referido programa a fiscalização constatou inconsistência e narrou os seguintes fatos (fl. 144 a 145):

*"(...) Verificou-se que as importações e aquisições dos insumos bem como as saídas sob qualquer título, incluindo as vinculadas aos atos concessórios, se misturavam no decorrer do tempo, não havendo segregação contábil por ato concessório da mesma forma do que ocorria quanto aos estoques físicos, conforme já relatado.*

(...)

*A análise também demonstrou que:*

*I- o contribuinte utilizava-se de saldos de produtos sem vinculação ao benefício fiscal do drawback para cumprir produções destinadas a atender dado ato concessório independentemente qual fosse.*

*II - o contribuinte também se utilizava de saldos de produtos importados sob a égide de atos concessórios e portanto com suspensão de impostos, para a industrialização de produtos destinados ao mercado interno.*

*Estas análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excel, por insumo / ato concessório e constam da mídia não regravável PHILIPS no CD-R CWLHT 0251 9308, que passa a ser parte integrante e indissociável deste auto.*

*Com isso fica demonstrado que não havia a preocupação por parte da fiscalizada do atendimento ao princípio da vinculação física.*

*(...)"*

Nos arquivos PDF anexados ao e-processo não é possível localizar a planilha Excell entregue ao contribuinte por meio do CD-R CWLHT 0251 9308.

Entretanto, compulsando os autos do processo físico, consta-se a existência de 11 CDs com inúmeras planilhas Excell contendo dados que foram extraídos do programa de controle da produção ("toolbox").

O contribuinte alegou que houve cerceamento de defesa e violação do art. 9º do PAF por ausência de motivação, pois embora a fiscalização tenha dito que "as análises estão detalhadas nas planilhas em formato Excell", a planilha que lhe foi entregue não possui demonstrativo algum indicando especificamente qual insumo foi utilizado na industrialização de produtos referentes a outro ato concessório (também não identificado) e muito menos aponta qual insumo foi empregado na industrialização de determinado produto comercializado no mercado interno.

Relativamente ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72, não tem razão o contribuinte, pois as planilhas foram juntadas aos autos do processo físico. A exigência contida no art. 9º do PAF consiste em que a fiscalização junte as provas de suas alegações no momento em que notifica o contribuinte do auto de infração. E isso foi cumprido, pois as planilhas que demonstrariam a imprestabilidade do programa "toolbox" como meio de comprovação da vinculação física estão no processo.

Entretanto, o exame do conteúdo dessas planilhas revela que, ao contrário do alegado pela fiscalização, não existe nenhum detalhamento e nenhuma explicação acerca da interpretação dos dados nelas contidos. Os números foram apresentados de forma absoluta e vieram desacompanhados de explicações que justificassem as acusações contidas nos excertos do termo de verificação acima transcritos.

O mero exame das planilhas sem uma explicação acerca da interpretação dos dados não permite aferir se as compras com suspensão, as compras no mercado interno e as saídas se "misturavam no decorrer do tempo". Também não permitem aferir que "não havia segregação contábil por ato concessório". E nem identificam quais foram os insumos

importados com suspensão que foram desviados para o mercado interno e quais foram os insumos adquiridos no mercado interno que foram desviados para cumprimento de atos concessórios. Tampouco existe indicação precisa de qual ato concessório foi cumprido com a aplicação de produtos adquiridos no mercado interno.

O mero exame das planilhas desacompanhado de uma explicação quanto à interpretação dos dados nelas contidos caracteriza falta de motivação quanto à imprestabilidade do programa "toolbox" como meio de comprovação da vinculação física.

De certo modo, nesta parte da desqualificação do programa como meio de prova da vinculação física, a acusação chega a ser contraditória porque o mesmo programa considerado imprestável para fazer a comprovação da vinculação física, possibilita a constatação de que insumos foram desviados para o mercado interno e que insumos adquiridos no mercado interno foram aplicados no cumprimento de compromissos firmados em atos concessórios. Mas a fiscalização não indica quais foram os insumos e nem quais foram os atos concessórios.

É certo que ao contribuinte incumbia o ônus de provar o respeito ao princípio da vinculação física, mas também é certo que cabe ao fisco o ônus de provar os fatos alegados para desqualificar o meio de prova apresentado pelo contribuinte, no caso, o programa "infomining toolbox". O exame dos números apresentados pela fiscalização sem uma explicação quanto à sua interpretação, não permite aferir as acusações contidas nos excertos do relatório fiscal acima transcritos.

A defesa pediu a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, entretanto, o cerceamento de defesa, em razão do vício na motivação (uma vez que não se diz o porquê das acusações) atingiu o lançamento apenas em relação às exportações cuja comprovação da vinculação física está relacionada à desqualificação do programa "infomining toolbox" como meio de prova, uma vez que em relação às operações ocorridas nos anos de 2001 e 2002, o próprio contribuinte confirma que não tem como fazer a comprovação da vinculação física (fl. 205).

Sendo assim, para aqueles que consideram imprescindível a observância do princípio da vinculação física e entenderem que houve o vício na motivação alegado pelo contribuinte, os lançamentos deverão ser mantidos em relação às exportações ocorridas nos anos de 2001 e 2002 e cancelados em relação aos valores decorrentes de exportações ocorridas a partir do ano calendário de 2003, cujo suporte residiu exclusivamente na desqualificação do programa "infomining toolbox".

#### **Da exigência da vinculação física.**

O art. 78 do Decreto-Lei nº 37/66 estabelece implicitamente a necessidade de vinculação física entre os insumos importados sobre o regime de drawback com os produtos a serem futuramente exportados. O dispositivo legal não utiliza as expressões "vinculação física" ou "identidade física", mas tal exigência é intrínseca à natureza do regime de drawback. A lei exige que o insumo importado com o benefício integre a mercadoria que será futuramente exportada.

Portanto, existe amparo legal para que o fisco exija a observância do chamado princípio da vinculação física.

Entretanto, em certos casos, notadamente quando os insumos a serem empregados em produtos exportados se caracterizarem com bens fungíveis, a exigência da

vinculação física torna-se um fim em si mesmo, pois a eventual substituição do insumo importado sob o regime especial pelo mesmo insumo adquirido no mercado interno, ou importado sem a suspensão dos tributos, não acarreta prejuízo algum ao fisco e nem à livre concorrência.

O prejuízo ao fisco não ocorre porque embora haja substituição do produto importado com suspensão por outro adquirido com o pagamento de tributos, as quantidades, valores e prazos de cumprimento do atos concessórios foram cumpridos pelo contribuinte.

E prejuízo à livre concorrência também não ocorre porque o custo da empresa não se altera com a substituição do insumo importado com suspensão pelo insumo adquirido com tributação.

A questão então é saber se nesse caso específico de fungibilidade dos insumos e de cumprimento dos demais requisitos do ato concessório, se é possível flexibilizar a exigência de identidade física.

A resposta se encontra no art. 2º da Lei nº 9.784/99. O referido dispositivo legal estabelece que a Administração Pública **obedecerá** ao princípio da razoabilidade. O verbo “obedecer” foi empregado na forma imperativa. Ou seja, não se trata de uma faculdade da Administração, mas sim de um dever.

Por outro lado, a questão de mérito versada neste processo é idêntica àquelas decididas pelo STJ nos RESP 341.285 e 413.564. Em ambos recursos aquele Tribunal, que tem a competência constitucional para ditar a interpretação do direito federal, aplicou o princípio da razoabilidade para flexibilizar o princípio da vinculação física nos casos em que os insumos importados sob o regime de drawback eram bens fungíveis e o beneficiário do regime não incorreu em fraude e nem acarretou prejuízo ao fisco.

No caso concreto, a fiscalização não questionou o cumprimento dos atos concessórios sob os aspectos das quantidades e valores exportados e nem quanto aos prazos de cumprimento.

Inexistindo questionamento da fiscalização quanto a esses aspectos, a conclusão só pode ser no sentido de que não existiu prejuízo ao fisco no caso concreto.

Assim como nos dois acórdãos do STJ, a empresa autuada importou produtos químicos, que se caracterizam com bens fungíveis, e não se cogitou de fraude ou dolo do contribuinte.

Desse modo, em cumprimento ao comando do art. 2º da Lei nº 9.784/99, e com base nos dois precedentes do STJ, considero que o princípio da razoabilidade deve ser aplicado ao caso concreto para afastar a exigência de vinculação física entre os insumos importados com o benefício do drawback e os produtos exportados em cumprimento dos atos concessórios.

Como decorrência desse afastamento, devem ser integralmente cancelados todos os autos de infração albergados neste processo.

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA

## Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan

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

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

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

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

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

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

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

*Na exportação de algumas mercadorias estrangeiras, das quais se esperava que a importação em muito superasse o necessário para o consumo interno, a totalidade dos direitos (de importação) era devolvida, sem reter nem a metade do antigo subsídio. (...)<sup>1</sup>*

<sup>1</sup> 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

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. (...)*<sup>2</sup>

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*”.<sup>3</sup>

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.*<sup>4</sup>

---

*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](http://www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/wealth-nations.pdf)> Acesso em 09.jul.2014.

<sup>2</sup> 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*”.

<sup>3</sup> 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](http://www.wcoomd.org)>. Acesso em: 09.jul.2014.

<sup>4</sup> Idem. Tradução livre da versão em francês (“*régime du drawback: le régime douanier qui permet, lors de l’exportation de marchandises, d’obtenir le remboursement - total ou partiel - des droits et taxes à l’importation qui ont frappé, soit ces marchandises, soit les produits contenus dans les marchandises exportées ou consommées au cours de leur production*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback procedure: means the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment - total or partial - to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”); do Anexo F da Convenção de Kyoto Revisada.

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

A Lei nº 3.244, de 14/8/1957 manteve o *drawback* como “remissão”, em seu art. 37, dispondo que seria concedida “*remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar ('draw-back'), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira*”.<sup>5</sup>

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).<sup>6</sup>

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*)<sup>7</sup> 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 exportada; sobre **suspensão** do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; e sobre **isenção** dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

Apesar de a base legal (corretamente<sup>8</sup>) 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

<sup>5</sup> 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’.

<sup>6</sup> 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.

<sup>7</sup> 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).

<sup>8</sup> 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

(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**.<sup>9</sup> 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**)<sup>10</sup> como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro<sup>11</sup>; 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 exportações<sup>12</sup>; e c) o ‘*drawback-suspensão*’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**.<sup>13</sup>

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

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

<sup>10</sup> 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).

<sup>11</sup> 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).

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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](http://www.wcoomd.org)>. Acesso em: 09.jul.2014

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

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais<sup>15</sup> 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)

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:*

<sup>14</sup> 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).

<sup>15</sup> 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

*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 equivalente<sup>16</sup> passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003:<sup>17</sup>

*“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)

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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 a 470 do Regulamento Aduaneiro de 2009).

Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB. E tais requisitos e procedimentos foram inicialmente estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 328, de 28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.361, de 21/05/2013.

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

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

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

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

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

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

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

A mesma Lei nº 11.945/2009, em seu art. 12, §1º, com a redação dada pela Lei nº 12.058/2009, alça ao *status* legal disposição que há tempos já habitava normas infralegais, permitindo a aplicação do “regime, na modalidade de suspensão-integrado”, a “*aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação*”, e, em seu art. 13, prorroga excepcionalmente por um ano Atos Concessórios de *Drawback* vencidos de 01/10/2008 a 31/12/2009.<sup>18</sup>

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*”:<sup>19</sup>

*“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**”*

<sup>18</sup> 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).

<sup>19</sup> 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**), conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

**interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.**

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

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

Descontadas as imperfeições terminológicas, que normalmente derivam do excesso de denominações que temos para idênticos regimes aduaneiros no Brasil,<sup>20</sup> 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 regulamente a matéria;*

(...)

<sup>20</sup> 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

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

Em recente alteração do Regulamento Aduaneiro, o Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, trouxe o novo comando legal para o art. 402-A da norma regulamentar, sem qualquer alteração (ou disciplina) do texto da lei, mas esclarecendo, no §2º do artigo, que a aplicação “fica condicionada à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior”. Mais uma vez resta patente a tecnicidade do tema, 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:<sup>21</sup>

*“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,aremos 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**

<sup>21</sup> 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&noticia=13134>>. Acesso em 09.jul.2014.

das mercadorias relacionadas à concessão de drawback. “Esta medida é importante para eliminar a necessidade de segregação nos estoques dos insumos pelo exportador, o que representa hoje um custo que pode ser dispensado com regras mais claras para a administração do regime”, explicou Agostinho. (...)” (grifo nosso)

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim, divergimos frontalmente dos posicionamentos (diga-se, minoritários), externados em julgamentos do CARF<sup>22</sup> e na doutrina<sup>23</sup>, de que já seria aplicável a fungibilidade

<sup>22</sup> 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,

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, o autuante revela o entendimento pela necessidade de vinculação física, o que não é surpresa, porque esse é o posicionamento expresso na legislação e dominante neste tribunal administrativo.

O auto de infração foi cientificado à empresa em 16/09/2008, e objetivou a exigência dos tributos incidentes sobre a importação que deixaram de ser recolhidos em função do “drawback-suspensão”, regime que foi descumprido.

O cerne da autuação se refere à não comprovação de que os produtos exportados foram fabricados com os insumos importados com suspensão da exigibilidade dos tributos, em relação a **quatro atos concessórios** (detalhados à fl. 119). A fiscalização informa que **não foi possível**, a partir das fichas de produção e de estoque, e do sistema de processamento de dados da empresa (*infomining toolbox*), **estabelecer a vinculação física entre os insumos importados com suspensão e os produtos finais exportados**. E a situação se agrava porque a empresa importava em uma mesma declaração de importação insumos destinados a adimplemento de atos concessórios distintos (sem indicação individualizada da destinação). Especificamente em relação a um ato concessório (nº 1560-011000348-8), expedido na modalidade “a fornecer”, a mercadoria acabou sendo diretamente exportada, somente sendo informada a SECEX *a posteriori*, quando da entrega do RUD (havendo aditivo ao Ato emitido em 06/09/2002 estendendo o regime à exportação, mas sem efeito retroativo).

---

levantamento estatístico do tratamento no CARF (e no antigo Conselho de Contribuintes) do tema da fungibilidade no “drawback”, de 2003 a 2010, encontrando 34 acórdãos reconhecendo a necessidade de vinculação física, e dois a afastando, entre outras variantes mitigadas. Realizando busca no sítio *web* do CARF, nos anos de 2011 a 2014, com a palavra “fungibilidade” ou com a expressão “vinculação física” atreladas a “drawback” (ementa+decisão) encontrei 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).

<sup>23</sup> Outra obra que chegou a minhas mãos recentemente foi “**Drawback e a inexigibilidade de vinculação física**”, de Victor Boverotti Lopes (Almedina, 2012). O objetivo da obra, como se destaca logo de início, é “*demonstrar a inexigibilidade de vinculação física entre os insumos adquiridos e os produtos exportados (sic) através das operações realizadas sob o regime de drawback*”. Assim, o estudo é fundado na preconcepção de que opera a fungibilidade no regime, apontando como críticas à exigência de vinculação física (Capítulo 3) possíveis violações aos princípios da segurança jurídica, da isonomia, da impessoalidade, da finalidade, da proporcionalidade e da legalidade, e realizando estudo comparado com acordo da OMC referente a defesa comercial (subsídios). Também nessa obra há substancial coletânea de jurisprudência do CARF sobre o tema, demonstrando que há alternância de entendimentos, e que nas composições atuais a predominância é de acolhida da necessidade de vinculação física. Em oposição, cite-se outra análise do tema, efetuada por Luiz Eduardo Garrossino Barbieri, na obra “**Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**” (MP, 2013), ao final do artigo intitulado “A natureza jurídica do regime aduaneiro de drawback”, com a conclusão pela exigência de vinculação física, por disposição legal expressa, por entendimentos da Administração, pela disposição constante do art. 56 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, pela leal concorrência, pela análise de decisão do STJ e pelo reconhecimento (este também presente na obra de Lopes) de que o drawback teria natureza jurídica de isenção condicionada.

Em síntese, resta claro no processo que não foi possível estabelecer uma vinculação física entre os produtos exportados (ou mesmo destinados ao mercado interno) e as matérias primas importadas, o que inviabiliza a conclusão de que o regime foi adimplido. A exigência de que o fisco comprove o inadimplemento, assim, é a demanda pelo impossível, pois a empresa não fornece meios para que se possa efetuar de forma confiável a relação individualizada entre entrada e saída. É preciso recordar que incumbe à empresa a prova de que cumpriu as regras aplicáveis ao regime que lhe foi concedido. E, compulsando as planilhas apresentadas, não tenho dúvida de que não representam seguramente tal prova (pois partem, como detectou o fisco, da premissa de que o produto pode ser exportado, v.g., antes da importação da matéria-prima que deve integrá-lo). A própria demanda para computar produto acabado nas planilhas de saldo individual de estoque de insumos, por parte da recorrente, revela confusão entre regimes (isenção/suspensão), sujeitos a regras/prazos/atos concessórios diferentes.

Ademais, nesse aspecto, estamos em sintonia com o voto condutor, que textualmente afirma: “*os documentos anexados aos autos comprovam que na contabilidade do contribuinte não é possível estabelecer a vinculação física entre os produtos importados ao amparo do regime especial com os produtos exportados*”.

E acordamos ainda com o voto condutor em relação à decadência, sendo as conclusões externadas endossadas pelo art. 752, § 3º do Regulamento Aduaneiro.

Nossa primordial divergência em relação ao voto condutor, e que afeta o mérito das conclusões, é em relação à necessidade de vinculação física, tema já tratado nos tópicos anteriores. Mas discordamos também da conclusão de que “*o mero exame das planilhas desacompanhado de uma explicação quanto à interpretação dos dados nelas contidos caracteriza falta de motivação quanto à imprestabilidade do programa ‘toolbox’ como meio de comprovação da vinculação física.*”, ou que “*a acusação chega a ser contraditória porque o mesmo programa considerado imprestável para fazer a comprovação da vinculação física, possibilita a constatação de que insumos foram desviados para o mercado interno e que insumos adquiridos no mercado interno foram aplicados no cumprimento de compromissos firmados em atos concessórios*”, ou ainda que “*o exame dos números apresentados pela fiscalização sem uma explicação quanto à sua interpretação, não permite aferir as acusações contidas nos excertos do relatório fiscal acima transcritos*”.

O exame das planilhas permite, sim, aferir que as operações se misturaram, pela simples existência de negativos (exportações de produtos finais em quantidade superior às matérias-primas importadas), o que é endossado pela justificativa apresentada pela empresa em sede recursal, de que haviam sido ignorados estoques de produtos que sequer faziam parte dos atos concessórios. Como aqui já exposto, não pode haver a exportação de produto final antes da importação da matéria-prima que deve integrá-lo. E a ausência de identificação precisa de quais os insumos desviados é a citada demanda pela prova impossível, visto que o próprio beneficiário do regime se furtava a realizar os controles exigidos no regime (nunca seria possível a detecção com os controles apresentados, pois eram considerados indistintamente insumos e produtos acabados nos estoques iniciais). Contudo, é certo que o regime não foi adimplido no que se refere à vinculação física (e essa conclusão pode ser obtida tanto da planilha quanto da própria justificativa apresentada pela recorrente), não havendo contradição entre uma e outra afirmações, nem vestígio de cerceamento de defesa (em tese, o obstáculo apresentado foi à atividade de fiscalização e não à defesa, pois a documentação apresentada pela empresa não fornece, como se atesta literalmente no próprio voto condutor, os meios para

apurar corretamente o adimplemento do regime no que se refere à vinculação física). E a constatação do fisco, de fato, não é de que foram desviados especificamente determinados bens, mas de que é impossível verificar se o foram com os controles efetuados pela recorrente. Basta que se veja que seria impossível ter produto final e exportá-lo antes de importar a matéria-prima, o que acontece no sistema da empresa porque ela computa produtos acabados em conjunto com estoque inicial.

Retome-se que nossa discordância fulcral em relação ao voto condutor é em relação à necessidade de vinculação física, ainda mais porque ali se afirma que “*existe amparo legal para que o fisco exija a observância do chamado princípio da vinculação física*”, sendo o afastamento, no caso concreto, em função de não haver prejuízo ao fisco (“*porque embora haja substituição do produto importado com suspensão por outro adquirido com o pagamento de tributos, as quantidades, valores e prazos de cumprimento do atos concessórios foram cumpridos pelo contribuinte*”) ou à livre concorrência (“*porque o custo da empresa não se altera com a substituição do insumo importado com suspensão pelo insumo adquirido com tributação*”), da razoabilidade (art. 2º da Lei nº 9.784/1999), e de precedentes jurisprudenciais do STJ (REsp nº 341.285 e nº 413.564).

Inicialmente, não acordamos em plenitude com as conclusões de que não houve prejuízo ao fisco e/ou à livre concorrência, pelo fato de serem inviáveis tais afirmações, com segurança, à vista apenas das informações presentes no processo.

Em relação à Lei nº 9.784/1999, é de se destacar que ela realmente sucede no tempo a norma legal que inicialmente exigia a vinculação física (Decreto-Lei nº 37/1966), mas é anterior às alterações levadas a cabo pelas leis da última década, que reiteravam a necessidade de vinculação física, externando exceções a tal regra (expostas no tópico 2 desta declaração de voto). Assim, dada a estatura legal (e não suprallegal) da citada lei, entendemos que ela não se aplica ao caso para afastar norma presente em comando legal, ainda mais a ela posterior.

Por fim, em relação aos dois precedentes jurisprudenciais apontados (ambos em relação a “*soda cáustica*”), é de se destacar que além de não terem sido 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), 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.

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.

Tendo solicitado à SECEX regime com regramento previsto na legislação vigente, deveria a empresa seguir tal regramento. 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”.

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 relator 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