



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

Processo nº	11131.001275/2010-71
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-006.989 – 3ª Turma
Sessão de	14 de junho de 2018
Matéria	51.847.4362 - II - DRAWBACK - SUSPENSÃO: VINCULAÇÃO FÍSICA X EQUIVALÊNCIA
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	VICUNHA TEXTIL S/A

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/11/2004 a 28/02/2009

DRAWBACK-SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de *drawback-suspensão*, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Tatiana Midori Migiyama e Demes Brito.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados para constituição de créditos tributários (compostos por tributo, multa e juros moratórios) referentes a tributos vinculados à importação, conforme quadro a seguir:

TRIBUTO	CRÉDITO	E-FLS.
II	13.262.251,29	04 a 88
COFINS	12.843.307,03	89 a 155
PIS	2.788.354,83	156 a 223

Os lançamentos decorreram de descumprimento do Regime Aduaneiro Especial Drawback, com suspensão dos tributo, para importações cujas DI foram registradas entre 29/11/2004 e 15/07/2008. A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 26/11/2010, estando o relatório com descrição dos fatos e enquadramentos legais disposto às e-fls. 224 a 274.

Os lançamentos decorreram do inadimplemento parcial do Regime Aduaneiro Especial Drawback, com suspensão dos tributo, para oito Atos Concessórios cujos insumos importados ao amparo do regime para fabricação de tecidos informados à Secex não foram integralmente aplicados nas mercadorias a serem exportadas.

Irresignada, em 23/12/2010, a contribuinte apresentou impugnação, às e-fls. 2269 a 2303. Em 27/02/2012, a 7ª Turma da DRJ/FOR, emitiu a Resolução nº 08-002.341, às e-fls. 2373 a 2409, pela qual converteu o julgamento em diligência, para esclarecer possíveis incorreções sobre a multa aplicada com relação a uma das Declarações de Importação -DI que resultou na autuação, bem como sobre eventuais pagamentos supostamente ocorridos em momento anterior ao lançamento, possivelmente dedutíveis dos valores apurados como devidos.

Em face da diligência, a fiscalização da Alfândega do Porto de Fortaleza apresentou informação fiscal, pela qual reconheceu o equívoco quanto ao lançamento da multa com relação a uma das DI e informou a elaboração de auto de infração complementar. Já quanto a existência de pagamentos espontâneos, afirmou que os referidos recolhimentos foram posteriores ao início do procedimento fiscal e quando o Ato Concessório já se encontrava com prazo expirado, assim houve perda da espontaneidade e a alocação dos referidos pagamentos deveria ser realizado pelo setor competente da RFB jurisdicionante da contribuinte, depois do crédito tributário ser definitivamente constituído.

Foi juntado auto de infração complementar, à e-fl. 2420 a 2423, exigindo multa de ofício relativamente às mercadorias declaradas ao amparo de Adição 002 DI nº 05/0546921-3, no valor de R\$ 21.341,60.

Tendo sido a contribuinte cientificada do Termo de Constatação (e-fl.2418) e do lançamento complementar em 27/12/2012 (e-fl. 2425), também contra esta autuação se insurgiu em 24/01/2013, às e-fls. 2428 a 2441.

A 2^a Turma da DRJ/FNS, apreciou ambas impugnações em 21/05/2013, e no acórdão nº 08-25.541, às e-fls. 2543 a 2579, considerou procedente em parte a impugnação, preliminarmente rejeitando as arguições de produção de provas a posteriori, de modificação do critério jurídico, de incompetência da Receita Federal do Brasil, e de decadência do lançamento complementar como prejudicial de mérito, suscitadas pela impugnante, e exonerando o sujeito passivo tão somente da multa de mora indevidamente lançada nos acréscimos legais do Imposto de Importação, no montante de R\$ 5.691,09, relativa à DI nº 05/0546921-3/Adição 002, sendo mantidos os demais créditos tributários indicados nos Autos de Infração originais e Auto de Infração Complementar, relativos a Imposto de Importação, Cofins-Importação, PIS/PASEP-Importação, multas de ofício e juros de mora.

Ciente do resultado do julgamento em 05/07/2013, ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 2625 a 2671, em 06/08/2013. Os pontos arguidos em apertado resumo, são expostos abaixo:

- a) existência de modificação de critério jurídico em uma segunda verificação fiscal para o mesmo período, levando ao lançamento complementar;
- b) lançamento complementar de multa, passando de mora a ofício, com erro de critério jurídico, implicando a decadência do novo lançamento;
- c) incompetência da RFB para discordar dos Atos Concessórios já homologados pela Secex;
- d) o ordenamento jurídico aplicável ao caso não exige vinculação física entre o insumo estrangeiro importado e o produto exportado, após beneficiamento, como pressuposto para adimplemento do regime de drawback-suspensão; e
- e) houve denúncia espontânea com relação ao Ato CONCESSÓRIO nº 200700259259, apesar de não reconhecido pelo acórdão de impugnação, em face da prorrogação do vencimento do Ato Concessório deferida pela Secex.

A 3^a Turma Ordinária da 4^a Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 18/03/2015, resultando no acórdão de nº 3403-003.618, às e-fls. 2684 a 2719, o qual teve as seguintes ementas:

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.

DRAWBACK SUSPENSÃO FUNGIBILIDADE

Não obrigatoriedade de manutenção de controle do estoque importado e do estoque nacional para a comprovação do cumprimento do Ato Concessório havendo fungibilidade entre o insumo nacional e o importado, sendo relevante à verificação

entre o que foi importado e a quantidade exportada. O que resta reconhecido pela Portaria Conjunta do Secretário da Receita Federal do Brasil e do Secretário de Comércio Exterior RFB/SECEX nº 1.618, de 02 de setembro de 2014, que estabeleceu os critérios para aplicabilidade desse princípio, a viabilizar a substituição dos insumos por outros equivalentes ou idênticos, disposição contida no art. 5A, §1º, que exime os beneficiários de controle segregado de estoque, produzindo efeito retroativo a 28 de julho de 2010.

O acórdão teve a redação abaixo:

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir o crédito tributário calcado na inobservância da vinculação física, em erros cometidos pelo contribuinte nos documentos de exportação, bem como o crédito tributário relativo às operações de exportação correspondentes aos nove DARF, objeto de diligência por parte da DRJ, devendo ser mantida a exigência quanto às exportações não comprovadas no RE 07/1580571002. Vencido os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Jorge Freire quanto à inobservância da vinculação física e aos erros e omissões cometidos pelo contribuinte nos documentos de exportação. Sustentou pela recorrente o Dr. Rafael Gasparello Lima, OABES nº 257.105.

Recurso especial da Fazenda

Intimada do resultado em 08/05/2015 (e-fl. 2720), a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência em 29/06/2015, às e-fls. 2721 a 2736.

A Procuradora indica existência de divergência em relação à necessidade de comprovação da vinculação entre o insumo importado e o produto exportado para aferição do regime aduaneiro de drawback.

Para sustentar as divergências, ela apresenta dois acórdãos paradigmas, de números 3202-000.403 e 3401-002.700, que, em situações fáticas similares, consideraram que os produtos importados pelo beneficiário deverão ser efetivamente aqueles utilizados nas mercadorias exportadas, obrigatoriedade esta que caracteriza o denominado princípio da vinculação física, enquanto o acórdão recorrido entendeu ser desnecessária a demonstração de tal vinculação.

O Presidente da 4ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 06/07/2015, no despacho de e-fls. 2738 a 2742, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, dando-lhe seguimento.

Embargos de declaração da contribuinte

Cientificada do acórdão nº 3403-003.618 e do despacho de admissibilidade do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional em 30/07/2015 (e-fl. 2747), a autuada manejou embargos de declaração ao acórdão, às e-fls. 2762 a 2766. Nele afirmou a existência de contradição no julgado, pois este teria sugerido haver inadimplemento do Ato Concessório nº 2006.0091240, enquanto, em realidade, haveria o não cumprimento apenas em relação ao Registro de Exportação nº 07/1580571-002 (não houve a venda para o exterior), dentre os vários vinculados àquele Ato Concessório.

No despacho de e-fls. 2808 a 2812, em 16/02/2017, o Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, não admitiu os embargos, em razão de a decisão embargada não conter vício de contradição intrínseco tratando-se de matéria probatória já analisada com o realce dos elementos de convicção dela decorrente. Por outro lado, se a prova é mal apreciada, descaberia tal rediscussão em sede de embargos declaratórios, pois inexistiria omissão, obscuridade ou contradição na análise em si.

Contrarrazões da contribuinte

Ainda em 14/08/2015, a contribuinte apresentou contrarrazões, às e-fls. 2780 a 2793, relativamente ao recurso especial de divergência da Fazenda.

Tomando por base a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014, que estabeleceu critérios para aplicabilidade do princípio da fungibilidade nos casos de drawback suspensão, afirma que ela viabilizou a substituição dos insumos por outros equivalentes ou idênticos (art. 5º-A, § 1º), eximindo o beneficiário de controle segregado de estoque (art. 5º-A, § 3º) e produzindo efeitos retroativo a 28/07/2010 (art. 5º-A, § 6º).

No entendimento da contribuinte, como o lançamento era datado de 10/11/2010, a utilização do critério contábil de controle de estoques pelo PEPS, prevista no art. 6º-A da referida Portaria, não afasta a modificação do procedimento de revisão dos compromissos aderidos em cada Ato Concessório, por ser a Portaria interpretativa. Isso levaria à anulação do lançamento de ofício com base na retroatividade benigna do art. 106 do CTN.

Finaliza com jurisprudências tanto do CARF quanto do STJ com interpretações contrárias à necessidade de identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada ou mesmo de controle separado de mercadorias fungíveis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial do sujeito passivo é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e dele conheço.

Trata-se aqui da discussão da aplicação do requisito da identidade física, em face do princípio da equivalência, para fins de fruição do benefício fiscal do *drawback*. Quanto à observância do princípio da vinculação física, como requisito para comprovação do compromisso de exportação decorrente da fruição do *drawback* na modalidade suspensão, em detrimento do princípio da equivalência, em que a utilização de insumos equivalentes para elaboração do produto a ser exportado não impediria a fruição do *drawback*, tem-se que:

1 - a regra original era a do requisito da identidade, conforme art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, de acordo com o qual, a mercadoria exportada tinha que ser efetivamente a que foi anteriormente importada;

2 - ao longo do tempo, esse requisito foi paulatinamente relativizado;

3 - a Lei nº 12.350, de 2010, em seus arts. 31 e 32 introduziu definitivamente o princípio da equivalência em nosso sistema jurídico, nos seguintes termos:

(a) o art. 31 define o conceito de mercadoria equivalente, como sendo a mercadoria nacional ou estrangeira, da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida sem benefícios, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo e

(b) o art. 32, alterando a redação do art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008, viabiliza a flexibilização, admitindo que produtos importados ou adquiridos com suspensão poderiam ser substituídos por produtos equivalentes, importados ou adquiridos sem suspensão, também nos termos e limites estabelecidos pelo Poder Executivo;

4 - o Regulamento Aduaneiro de 2009, com a redação dada pelo Decreto nº 8010, de 2013, condicionou a aplicação da flexibilização referente ao princípio da equivalência à ato normativo conjunto da Receita Federal do Brasil - RFB e da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX; e

5 - finalmente, a Portaria Conjunta RFB/SECEX, nº 1.618, de 2014, alterou a Portaria nº 467, de 2010, para:

(a) no caput de seu art. 5º-A, flexibilizar o princípio da identidade, determinando a aplicação do conceito de mercadoria equivalente, e

(b) porém, em seu § 6º, restringiu essa aplicação a fatos geradores ocorridos a partir de 28/07/2010.

Peço vênia para reproduzir o resgate histórico do instituto e a sua implicação tributária, em ilustrada declaração de voto de lavra do conselheiro Rosaldo Trevisan, no acórdão nº 3403-003.162, proferido em 20/08/2014 (também utilizado como fulcro para o recente acórdão nº 3401-004.403, em 28/02/2018) e o adoto como parte do fundamento do presente arresto, por concordar com o arrazoado lá expandido:

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. (...)¹

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

Drawbacks são concedidos em duas diferentes ocasiões. Quando os fabricantes domésticos estivessem sujeitos a qualquer direito (de importação) ou imposto (sobre o consumo), a totalidade ou uma parte destes era frequentemente devolvida após a exportação; e quando mercadorias estrangeiras sujeitas a um direito (de importação) fossem importadas, a fim de serem exportadas novamente, a totalidade ou uma parte deste direito era às vezes devolvida depois de tal exportação. (...)²

¹ Tradução livre do texto de “An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations”: (“Merchants and manufacturers are not contented with the monopoly of the home Market, but desire likewise the most extensive foreign sale for their goods. Their country has no jurisdiction in foreign nations, and therefore can seldom procure them any monopoly there. They are generally obligated, therefore, to content themselves with petitioning for certain encouragements to exportation. Of these encouragements, what are called drawbacks seem to be the most reasonable. (...) The duties which have been imposed since the old subsidy, are, the greater part of them, wholly drawn back upon exportation. This general rule, however, is liable to a great number of exceptions; and the doctrine of drawbacks has become a much less simple matter than it was at their first institution. Upon the exportation of some foreign goods, of which it was expected that the importation would greatly exceed what was necessary for home consumption, the whole duties are drawn back, without retaining even half of the old subsidy. (...). A obra clássica completa pode ser encontrada na biblioteca virtual da Universidade Penn State/USA, disponível em: <www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adamsmith/wealthnations.pdf> Acesso em 09.jul.2014.

² Idem. Tradução livre de: “Drawbacks are given upon two different occasions. When the home manufacturers were subject to any duty or excise, either the whole or a part of it was frequently drawn back upon their exportation; and the foreign goods liable to a duty were imported, in order to be exported again, either the whole or a part of this duty was sometimes given back upon such exportation”.

*O “drawback”, assim, é inequivocamente, como sugere a própria formação da palavra, em inglês (“drawback”), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). Tal definição está em perfeita sintonia com o que se entende hoje internacionalmente como drawback: “o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de drawback”.*³

E o regime de drawback, por sua vez, é internacionalmente definido como:

o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos direitos e taxas que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.⁴

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

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

E tal regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘drawback’ será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos”. Estava “criado” pela norma infraslegal o drawback-suspensão, distante

³ Definição extraída do Anexo Específico “F” da Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização de Regimes/Procedimentos Aduaneiros” (Convenção de Kyoto Revisada). A Convenção de Kyoto foi adotada em 1973 (nos idiomas oficiais da OMA, inglês e francês, respectivamente, “International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures” e “Convention Internationale pour la Simplification et L’harmonisation des Regimes Douaniers”), e entrou em vigor em 25/09/1974, tendo passado por um processo de revisão no período de 1995 a 1999, resultando na chamada “Convenção de Kyoto Revisada”, que entrou em vigor em 03/02/2006, e hoje é aplicada em países que representam mais de 80% do comércio mundial (o Brasil, que é o único dos doze maiores países do mundo que ainda não aderiu à Convenção, manifestou expressamente interesse na adesão em novembro de 2011, em conferência da Organização Mundial de Aduanas realizada em São Paulo/2011, e já forma iniciados os trâmites para incorporação do texto da Convenção a nosso ordenamento jurídico). O texto da definição corresponde a tradução livre das versões em francês (“drawback: le montant des droits et taxes à l’ importation remboursé en application du régime du drawback”), e em inglês (“drawback: means the amount of import duties and taxes repaid under the drawback procedure”). O texto da convenção revisada, em ambos os idiomas, está disponível em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

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

⁵ A grafia ‘drawback’ 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’.

de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação física, no texto do art. 18.“nenhuma mercadoria objeto de ‘drawback’ poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos”.

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

*Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, passa a dispor (sem utilizar a expressão drawback) ⁷ sobre **restituição**, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada que; 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 (corretamente⁸) não se referir a drawback, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do drawback previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como drawback, deve-se entender que o drawback corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou

⁶ Dispunha o artigo: “A aplicação do regime do ‘drawback’ far-se-á mediante: a) suspensão do pagamento do imposto devido, condicionada a plano de importação e exportação previamente aprovado, até a comprovação da exportação; b) franquia do imposto sobre importação posterior de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à de origem estrangeira utilizada no produto exportado; e c) restituição do imposto pago.

⁷ Não obstante tenha sido alguns meses antes publicada a Lei nº 5.025, de 10/06/1966, tratando em dois artigos de “drawback” (um deles, o art. 55, especificamente referindo-se a isenção).

⁸ Visto que internacionalmente a expressão drawback designava exclusivamente a restituição, e o Decreto-lei, em sua Exposição de Motivos (no 867, de 18/11/1966), expressamente afirmava espelhar-se em “Códigos Aduaneiros modernos” na disciplina da temática aduaneira

*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 **restituição de estoques**⁹. Contudo, preferimos a designação **aperfeiçoamento ativo**, que veio a se consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.*

*Temos, assim, que: a) o ‘drawback-isenção’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como **restituição de estoques**)¹⁰ como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro¹¹; b) o ‘drawback-restituição’, ou simplesmente ‘drawback’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações¹²; e c) o ‘drawback-suspensão’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**.¹³*

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de drawback’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal¹⁴. Mas a confusão infracional 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”.

⁹ LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 9192.

¹⁰ A título ilustrativo, cite-se que o Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior da ALADI define como ‘restituição 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 drawbacksubstituição (MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes aduaneiros especiais. São Paulo: IOB, 2002, p. 219).

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

¹² Assim como defendemos o posicionamento da disciplina do drawback-isenção na Seção referente a isenções do Regulamento Aduaneiro, o drawback-restituição melhor ficaria posicionado ao lado das restituições em decorrência do regime comum de importação, no art. 110 do mesmo regulamento.

¹³ No Capítulo 1 do Anexo Específico ‘F’ da Convenção de Kyoto revisada encontramos a definição de aperfeiçoamento ativo: “regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com suspensão dos tributos incidentes na importação, certas mercadorias destinadas a sofrer uma transformação, processamento ou reparo e a serem posteriormente exportadas”. O texto corresponde à tradução livre da versão em francês (“perfectionnement actif: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier, en suspension des droits et taxes à l’importation, certaines marchandises destinées à subir une transformation, une ouvraison ou une réparation et à être ultérieurement exportées”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“inward processing: means the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved from payment of import duties and taxes, on the basis that such goods are intended for manufacturing, processing or repair and subsequent exportation”), e está disponível, em ambos os idiomas, em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

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

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais¹⁵ e faz com que se exija cautela em estudos comparados sobre a matéria.

Daí nossa preocupação em não comparar grandezas diferentes na labuta empreendida nos tópicos seguintes. Trataremos do “drawback brasileiro” (em suas três “modalidades”), comparando-as, quando necessário, aos institutos congêneres existentes internacionalmente.

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

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

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

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

I - restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada; II suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra

¹⁵ Veja-se, por exemplo, o 13º protocolo adicional ao ACE nº 18, no âmbito do MERCOSUL, incorporado ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 1.700, de 14/11/1995, que, em seu art. 7º, dispõe que “os países signatários poderão conceder a seus exportadores esquemas de ‘draw back’ ou admissão temporária, segundo a terminologia utilizada para esses efeitos até o presente nos países signatários” (recorde-se que todos os signatários, exceto o Brasil, classificam o que entendemos por “drawback-suspensão” como “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”). Nem o Código Aduaneiro do MERCOSUL, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, conseguiu uniformizar a terminologia, tendo uma Seção denominada “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo” (arts. 56 a 63), que alberga o que entendemos no Brasil por “drawback-suspensão”, permitindo-nos continuar com a denominação divergente do restante do mundo no item 3 do art. 63: “a adoção do disposto nesta Seção não afetará as denominações específicas adotadas pelos Estados Partes para situações em que haja aperfeiçoamento ativo”.

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 drawback”.

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

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

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

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

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

Houve quem sustentasse, a partir do texto do art. 339, que estaria totalmente afastada a vinculação física quando a SECEX emitisse Ato Concessório com expressa referência ao comando, indicando que haveria acompanhamento do fluxo financeiro e que havia compatibilidade entre as mercadorias importadas e exportadas. A essa corrente deve-se opor a distinção entre as atribuições da SECEX (adstritas à concessão e deliberação sobre o drawback hoje no art. 16, IV do Decreto nº 7.096/2010) e as atribuições fiscalizadoras da RFB.

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

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

Não poderia, assim, a manifestação efetuada a critério da SECEX impedir eventual ação fiscal para verificar o cumprimento dos dispositivos normativos relacionados ao regime. Seria a flexibilização em prejuízo do controle aduaneiro. É preciso esclarecer que o texto do art. 339 não está a dispensar o cumprimento dos demais dispositivos referentes a drawback, mas apenas a permitir à SECEX simplificar seu trabalho, poupando-a de análises pormenorizadas para efeito de concessão e de verificação do cumprimento (e não poupando o importador/exportador de controles contábeis e de segregação, ou impedindo a RFB de efetuar controles afetos à fiscalização). E isso veio a ser expressamente aclarado com a redação do parágrafo único do art. 387 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759/2009), na redação dada pelo Decreto nº 7.213/2010.

Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente¹⁶ passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003¹⁷:

“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)

¹⁶ Presente em diversos códigos aduaneiros do mundo, no tratamento da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (equivalente, em termos, ao nosso “drawback-suspensão”), a compensação equivalente é uma clara flexibilização da vinculação física, permitindo que se utilizem na industrialização (no aperfeiçoamento) mercadorias equivalentes, definidas no Anexo “F”, Capítulo 1 da Convenção de Kyoto Revisada (e também no Anexo “F”, Capítulo 3, referente a Drawback) como “as mercadorias nacionais ou importadas idênticas em descrição, qualidade e características técnicas àquelas importadas para aperfeiçoamento ativo que elas substituem”. A tradução livre corresponde aos textos originais em francês (“marchandises équivalentes: les marchandises nationales ou importées identiques par leur espèce, leur qualité et leurs caractéristiques techniques à celles qui ont été importées en vue d’ une opération de perfectionnement actif et qu’elles remplacent”) e inglês (“equivalent goods means domestic or imported goods identical in description, quality and technical characteristics to those imported for inward processing which they replace”), ambos disponíveis em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

¹⁷ Em verdade, a ‘compensação equivalente’ já havia sido instituída, no Brasil, no art. 21 da Medida Provisória nº 38, de 14/5/2002 (que perdeu a eficácia desde a edição por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional, cf. Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional de 10/10/2002), no art. 19, II da Medida Provisória nº 75, de 24/10/2002 (rejeitada na Câmara dos Deputados, cf. Ato Declaratório do Presidente da casa legislativa datado de 18/12/2002), e no art. 44 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (finalmente convertida na Lei nº 10.833, de 2003). Há ainda uma espécie de “compensação equivalente”, de disciplina totalmente infralegal, no “regime” denominado de REPEX, instituído no Brasil pelo Decreto nº 3.312, de 24/12/1999 (e hoje disciplinado nos arts. 463 a 470 do Regulamento Aduaneiro de 2009).

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

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

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

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

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

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

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

Veja-se que o texto da lei trata de forma mais ponderada a já citada relação entre as competências da SECEX (concessão e deliberação) e da RFB (fiscalização do regime).

Não poderia um órgão estabelecer medidas em detrimento do controle do outro. Daí a necessidade de ato conjunto. E tal ato corresponde atualmente à Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010.

A mesma Lei nº 11.945/2009, em seu art. 12, §1º, com a redação dada pela Lei nº 12.058/2009, alça ao status legal disposição que há tempos já habitava normas infralegais, permitindo a aplicação do “regime, na modalidade de suspensão-integrado”, a “aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação”, e, em seu art. 13, prorroga excepcionalmente por um ano Atos Concessórios de Drawback vencidos de 01/10/2008 a 31/12/2009¹⁸.

*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

¹⁸ A “prorrogação” de Atos Concessórios de “Drawback” (inclusive os já vencidos, no que se revela inadequada a terminologia “prorrogação”) por lei passou a ser medida recorrente nos últimos tempos. A aqui referida, apesar de inexistente no texto da Medida Provisória nº 451/2008, e nas 64 Emendas apresentadas pelos parlamentares, acabou presente no projeto de Lei de Conversão apresentado pelo relator, na Câmara dos Deputados (e na Lei resultante da conversão, de nº 11.945/2009), sob a justificativa de ser reputada como importante “para a economia 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).

física (ou a fungibilidade) no “drawback brasileiro, nas modalidades de isenção e suspensão”¹⁹:

“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercadointerno 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,²⁰ o artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da referida flexibilização.

Contudo, é nítido que o comando legal carece de disciplina tanto pelo Poder Executivo (responsável por estabelecer termos, limites e condições) quanto pela SECEX e pela RFB, conjuntamente (responsáveis pela disciplina conjunta do tema).

Novamente o legislador, de forma cautelosa, promoveu a flexibilização com preocupação sobre o impacto que a medida teria no controle aduaneiro, deixando aos órgãos técnicos a disciplina da matéria, antes da entrada em operação da nova

¹⁹ Aqui também cabe destacar que, em verdade, o fundamento legal já existia, ainda que mais modesto, desde setembro de 2008, com o advento da Lei nº 11.774/2008, mas restrito a produtos nacionais, vinculados à aplicação do disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (admissão por outro beneficiário, com vistas a execução de etapa da cadeia industrial).

²⁰ A menção a “regimes aduaneiros suspensivos” existente no texto original do art. 17 da Lei nº 11.774/2008 não parecia objetivar especificamente o “drawback”, por estar restrita ao disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (comando que possibilitou a solidariedade no “regime aduaneiro especial” de RECOF entreposto industrial sob controle informatizado”, disciplinado nos arts. 420 a 430 do Regulamento Aduaneiro de 2009, e totalmente sob a tutela da RFB, tanto no que se refere a concessão quanto fiscalização). Isso fica claro pela leitura do § 2º do mesmo art. 59 da Lei nº 10.833/2003, que destacava ser da RFB a competência para “disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos de que trata o caput, e estabelecer a os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão da mercadoria, nacional ou importada, no regime”. A menção no texto atual, por sua vez, parece desejar, de forma 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 drawbacksuspensão, RECOF, RECOM

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; (...)

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:²¹

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

²¹ Pesquisa feita no sítio web do MDIC , no campo “busca”, com a palavra “fungibilidade”. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=13134>>. Acesso em 09.jul.2014.

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

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

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

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

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

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

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

A celeridade e a simplificação das atividades aduaneiras (sem prejuízo da segurança) é preocupação internacional atualíssima, sendo o principal tema tratado, por exemplo, na última Conferência Ministerial da Organização Mundial do Comércio, em Bali (dezembro/2013), sob o título “facilitação comercial”,

gerando um pacote de medidas alinhadas à já citada Convenção de Kyoto Revisada.

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

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

Assim, divergimos frontalmente dos posicionamentos (diga-se, minoritários), externados em julgamentos do CARF²² e na doutrina²³, de que já seria aplicável a fungibilidade no “drawback brasileiro”, por carecer tal argumento de fundamentação jurídica, diante do aqui analisado. É preciso analisar a questão de forma isenta e científica, sem partir de premissas equivocadas/preconcebidas ou de análises comparadas de institutos de natureza diversa, ou ainda de análise econômica em detrimento do teor de leis vigentes.

Como salientado pela contribuinte em suas contrarrazões, é bem verdade que em 02/09/2014, a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618 veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467 de 25/03/2010, referida no voto acima visando permitir a aplicação da fungibilidade no *drawback* brasileiro.

Fez tal regulação pela introdução do art. 5º-A, com a seguinte redação:

²² Luiz Henrique Travassos Machado presenteou-me com cópia de sua dissertação de mestrado na Universidade Cândido Mendes, intitulada “Regime Aduaneiro Especial de Drawback: exoneração fiscal como fomento ao desenvolvimento econômico”, defendida em 2012. No detalhado trabalho, o autor efetua, entre outros, levantamento estatístico do tratamento no CARF (e no antigo Conselho de Contribuintes) do tema da fungibilidade no “drawback”, de 2003 a 2010, encontrando 34 acórdãos reconhecendo a necessidade de vinculação física, e dois a afastando, entre outras variantes mitigadas. Realizando busca no sítio web do CARF, 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 3102001.439, nº 3102001.494 e nº 3802000.837, unânimis em favor da necessidade de vinculação física; e nº 3101000.884, majoritariamente favorável à necessidade de vinculação física) e 1 em 2011 (Acórdão nº 3202000.403, unânime em favor da necessidade de vinculação física).

²³ Outra obra que chegou a minhas mãos recentemente foi “Drawback e a inexigibilidade de vinculação física”, de Victor Bovarotti 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.

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

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

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e (V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§ 2º O disposto no caput:

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

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

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

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

§ 4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas.

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A.

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

Contudo, há que se notar que ela também criou um marco temporal para aplicação do artigo, em seu § 6º, afirmando que a nova disposição só se aplicaria a "fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A".

Como toda norma, não podemos tomar por vãs as palavras que criam limitações a sua aplicação e, no caso sob análise, os fatos geradores dos tributos lançados se vinculam a importações realizadas anteriormente à 28/07/2010, pois as DIs tiveram seus registros entre 29/11/2004 e 15/07/2008 (e-fls. 934 a 936), tendo seus atos concessórios com prazo de validade entre 30/11/2006 e 28/02/2009 (e-fls. 235 a 271). Logo, por expressa disposição da norma que veio a regular a não vinculação dos insumos importados às exportações, aos fatos geradores analisados nesse processo não se aplica o critério pretendido pela contribuinte em suas contrarrazões.

Entendo que a Portaria Conjunta RFB/SECEX, nº 1.618, de 2014 não seja mero ato interpretativo, mas sim o ato necessário para dar eficácia ao comando legal, sem o qual a lei não seria aplicável. Saliente-se que essa portaria contém expressa determinação do período temporal de sua aplicabilidade.

Dessarte, com fulcro na argumentação acima expendida, inexistindo exceção normativa para o caso em apreço à época dos fatos geradores, entendo ser obrigatório que se comprovasse a integral utilização dos insumos importados no processo produtivo das mercadorias a serem exportadas, sob pena de descumprimento dos Atos Concessórios e perda do benefício do regime de *drawback suspensão*.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional para dar-lhe provimento quanto a matéria recorrida.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, peço vênia ao ilustre conselheiro relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que sempre nos prestigia com suas ponderações e posicionamentos, para expor meu entendimento acerca da matéria sob lide – qual seja, obrigatoriedade ou não de vinculação física no drawback suspensão.

Primeiramente, para fins de melhor clarificar, trago breves considerações a respeito do drawback.

O Drawback se resume como sendo um verdadeiro mecanismo de incentivo à exportação, possibilitando ao exportador adquirir, com desoneração de impostos, quais sejam, de II, IPI e de ICMS, incidentes sobre os insumos quando esses forem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.

Esse mecanismo de incentivo poderá ser concedido sob três modalidades distintas, quais sejam, drawback suspensão, drawback isenção e drawback restituição, conforme reza o art. 78 do Decreto-Lei 37/66, *in verbis* (Grifos meus):

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

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

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

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

[...]

Sendo assim, em vista dos dispositivos descritos acima,vê-se que, especificamente ao drawback suspensão, de que trata o caso vertente, é conferida a fruição do benefício da suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada quando ocorrer o seu beneficiamento, ou essa mercadoria for destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado.

Proveitoso também trazer que, quanto ao Drawback suspensão, matéria ora trazida na lide, o Decreto 6.759/09, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das operações de comércio exterior, traz em seu art. 389 (Grifos meus):

Art.389. As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo

produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Com efeito, vê-se que a obrigatoriedade da vinculação física para a concessão da suspensão dos impostos incidentes sobre a importação da mercadoria transpareceu de certa forma, com o art. 389 do Decreto 6.759/09.

Não obstante, considerando as particularidades das mercadorias importadas e, com o intuito de trazer maior segurança jurídica aos sujeitos passivos, vê-se que houve mudança legislativa, concedendo procedimento menos impositivo e restritivo quando se tratar de importação de mercadorias fungíveis.

É o que conferiu o art. 17 da Lei 11.774/08 - conversão da MP 428/08 (Grifos meus):

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos nacionais adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes por aplicação do § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

Posteriormente, ocorreu amplitude da fruição do benefício com aplicação dessa modalidade ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero – com o advento da MP 497/2010 e manutenção da redação do novo art. 17 na Lei 12.350/2010 – conversão dessa MP:

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

Dessa forma, em síntese, com o advento da Lei 11.827/08, passou-se a permitir que, para o efeito de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos – drawback suspensão, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

E, com a alteração trazida pela MP 497/2010 – mantida pela Lei de conversão 12.350/2010, admitiu-se a permissão à sua aplicação ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero.

Quanto à possibilidade de substituição dos produtos importados sujeitos ao benefício poderem ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, mister se trazer que o termo “da mesma espécie, qualidade e quantidade” se aplica aos produtos fungíveis, conforme art. 85 do CC/2002 – *in verbis*:

Dos Bens Fungíveis e Consumíveis

Art. 85. São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Confere tal dispositivo que aqueles bens que se apresentarem com as mesmas características - espécie, qualidade e quantidade, podem ser substituídos por outros.

Sendo assim, com a inovação legislativa, a observância do princípio da vinculação física para a fruição da modalidade do *drawback-suspensão*, passou a considerar, para tanto, a particularidade do produto importado – conferindo maior segurança jurídica e justiça aos sujeitos passivos.

Eis que a observância ao princípio foi afastada quando o beneficiário do regime suspensivo permitiu-se importar insumos do exterior, vendê-los no mercado interno e, posteriormente, adquirir outros, também no mercado interno, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade para empregá-los no processo de industrialização daqueles produtos a exportar.

Quanto ao efeito desse dispositivo no tempo, é de se considerar a possibilidade de alcançar situações pretéritas, promovendo alterações em situações já consolidadas no tempo, desde que legitimamente discutíveis. O que, por conseguinte, caso a matéria sob lide estiver pendente de julgamento na esfera administrativa, deve ser considerado tal inovação pelas instâncias julgadoras, em respeito ao art. 106 do CTN, *in verbis* (Grifos meus):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ora, o art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN estabelece que a Lei 11.827/08 deve aplicar-se a ato ou fato pretérito quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

O que, por conseguinte, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização seria conduta comissiva contemplada no artigo 78, inciso II, do Decreto-lei 37/66. Tal imposição foi afastada por norma de mesma hierarquia positivada posteriormente, conferindo a reclamação de aplicação retroativa, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

Impertinente, por evidente, a exigência de o sujeito passivo segregar os estoques dos insumos fungíveis adquiridos no mercado interno dos importados com suspensão dos tributos aduaneiros.

Ademais, nessa esteira, vê-se que a própria Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior – SECEX - publicaram a Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618/2014, que, por sua vez, disciplinou a fungibilidade das mercadorias utilizadas no regime aduaneiro especial de Drawback, alterando a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010 que trata do regime aduaneiro especial de Drawback Integrado Suspensão – *in verbis* (Grifos meus):

Art. 5º A comprovação das aquisições de mercadoria nacional sob o amparo do regime terá por base a nota fiscal eletrônica emitida pelo fornecedor, que deverá ser registrada no Siscomex pelo titular do ato concessório.

Parágrafo único. As notas fiscais eletrônicas registradas deverão representar somente operações de venda de mercadorias empregadas ou consumidas na industrialização de produtos a serem exportados, devendo constar do documento:

I - a descrição e os respectivos códigos da NCM;

II - o número do ato concessório; e

III - a indicação da saída e venda da mercadoria com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão

do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

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

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e

V - possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.

§ 2º O disposto no caput:

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

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

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

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

§ 4º A apuração da equivalência de preços mencionada no inciso IV do § 1º será efetuada descontando-se a variação cambial, podendo ainda ser acatadas alterações no preço da mercadoria de até 5% (cinco por cento) em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas.

§ 5º Não se aplica o disposto no inciso IV do § 1º às mercadorias idênticas, assim consideradas aquelas iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6º-A.

§ 7º Não será considerada a equivalência de mercadorias nas operações em que for constatada a ocorrência de fraude ou prática de preços artificiais, sem prejuízo da aplicação das penalidades cabíveis.

O que torna mais transparente que, com a publicação da Lei 11.827/08, não mais seria observável a imposição da separação dos insumos destinados para a exportação daqueles que seriam usados internamente – ou seja, a vinculação física dos insumos – quando se tratar de produtos fungíveis.

Não obstante, importante elucidar que, nos termos da Portaria, para o reconhecimento da equivalência das mercadorias, estas devem ser classificáveis na mesma NCM, realizar as mesmas funções, serem obtidas a partir dos mesmos materiais, serem comercializadas a preços equivalentes e possuir as mesmas especificações e elementos característicos.

Considerando o exposto, as alterações promovidas pela Portaria foram justas e condizentes com a evolução legislativa, que conferiu que a fungibilidade dos insumos importados autorizaria a sua substituição por outros adquiridos no mercado interno, desde que, por óbvio, os produtos a exportar fossem destinados à exportação, na qualidade, quantidade e tempo referidos no Ato Concessório.

Dessa forma, considerando o caso vertente – onde, em suma:

- O sujeito passivo efetuou a exportação dos produtos constantes do compromisso assumido no Ato Concessório em idêntica quantidade e qualidade pelos critérios de equivalência e fungibilidade;
- Houve aval eletrônico do DECEX no sistema informatizado de controle; e
- Houve uso de produtos nacionais similares e com atendimento da equivalência insurgida na Portaria, na industrialização dos produtos a serem exportados, em substituição aos importados com suspensão.

E, aplicando-se o Princípio da Retroatividade Benigna, entendo que o sujeito passivo faz jus ao benefício da modalidade do drawback suspensão.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Declaração de voto

Conselheiro Demes Brito

Em que pese concordar o excelente fundamento do Ilustre Relator Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Divirjo de seu entendimento.

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

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

O artigo 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002, alterado pelo artigo 389 do RA de 2009, dispõe que: "os insumos/mercadorias admitidas no regime do "drawback" suspensão deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas".

Enunciado semelhante foi utilizado pelo artigo 341 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, o qual dispõe: *as mercadorias admitidas no regime especial de drawback suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação de mercadorias a serem exportadas*

O comando legal pode ser extraído do inciso I, do artigo 314, do Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, e na relação de exigências contidas no artigo 317[1] do mesmo diploma legal .

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

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

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

Portanto, não detecto nenhuma irregularidade quanto a utilização do regime especial, todas as formalidades legais foram cumpridas, sendo imperioso, neste caso, aplicar-se o princípio da fungibilidade. Até porque, não é possível a Contribuinte vincular fisicamente os insumos importados nos produtos exportados, conforme narra os Atos Concessório.

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

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

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

Em outras palavras, não há como se afirmar com segurança que o Recorrente não cumpriu o ato concessório se a sua produção admite produtos fungíveis, nacionais e importados, e ele demonstrou que todo o produto importado foi, quantitativamente, vertido ao produto resultante exportado. Assim, me parece extremamente frágil a alegação de descumprimento de um regime de drawback fundada no rigor da vinculação física, em que se exige, sem prévia determinação legal, a separação física entre o estoque importado e o nacional, e ainda não se reconhece a demonstração quantitativa de que o insumo fungível importado foi vertido no produto resultante exportado."

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

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

Neste sentido, nego provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito