



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

Processo nº 12689.000578/2007-38
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3402-001.790 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 26 de fevereiro de 2019
Assunto DRAWBACK
Recorrente VICUNHA TÊXTIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, converter o julgamento do recurso em diligência para verificar o cumprimento dos requisitos da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014. Vencidas as Conselheiras Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Larissa Nunes Girard (suplente convocada) e Thais de Laurentiis Galkowicz (relatora) que entendiam pela desnecessidade de diligência. Proposta de diligência do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes feita após a leitura do voto da relatora dando provimento ao Recurso Voluntário. Designado o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Larissa Nunes Girard (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra. Ausente o conselheiro Pedro Sousa Bispo, substituído pela conselheira Larissa Nunes Girard.

Erro! A origem da referência não foi encontrada.

Fls. 927

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Recife/PE, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelo Sujeito Passivo.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

Trata-se de auto de infração lavrado contra Vicunha Têxtil S/A, no qual formula-se a exigência de Imposto de Importação, Cofins Importação, PIS/Pasep Importação, totalizando a exigência tributária de R\$ 453.579,77, à qual devem ser acrescidos juros de mora e multa de ofício de 75%.

Nos termos do Relatório Fiscal, fls. 17 e seguintes, tais exigências decorreriam do inadimplemento parcial dos compromissos de exportação firmados no âmbito dos Atos Concessórios de Drawback, modalidade suspensão, identificados pelos números 2003/003756-5 e 2003/003756-5.

I - DA AUTUAÇÃO

Inicialmente, discorre a autoridade fiscal sobre a natureza do Regime Aduaneiro de Drawback, destacando a relevância do princípio da Vinculação Física que estabeleceria que os insumos importados com suspensão de tributos devem efetivamente integrar os bens exportados para fins de adimplemento do regime. Fundamenta sua convicção no Parecer Normativo/CST n° 12/79, destacando o seguinte trecho: "... a vinculação no caso de Drawback, é sempre de natureza física, ou seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou as matérias-primas e produtos intermediários importados devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens a exportar..."

Nesse trilhar, destaca que a empresa beneficiária do Drawback deveria necessariamente manter controles e registros em separado dos estoques de insumos estrangeiros importados sob o manto do regime, bem como controle em separado dos produtos finais produzidos com tais insumos.

Acrescenta que, nos termos do art. 179 do CTN, compete à beneficiária o ônus de comprovar o cumprimento de todas as condições e requisitos estabelecidos para fruição do regime. Ressalta que vencido o prazo previsto sem que os compromissos tenham sido adimplidos, caberia à beneficiária providenciar a devolução dos insumos ao exterior, patrocinar sua destruição ou promover sua nacionalização, mediante o pagamento dos impostos incidentes.

A seguir, sintetiza o conteúdo dos atos concessórios objeto de auditoria.

Ato Concessório de Drawback n.º. 2003/003756-5:

Em 26/03/2006, teve início a vigência do referido AC, que autorizou a empresa Vicunha Têxtil S/A, por meio de seu estabelecimento localizado em Simões Filho, a importar 500.000 kg de "DMT — Dimetil Tereftalato", com o compromisso de exportar, até o prazo de 25/03/2005, 500.000 kg dos produtos "Fio 100% Poliéster", "Fio 100% Poliéster Texturizado" e "Fio 100% Poliéster com Torção Superior a 50 V/M", numa relação insumo/produto de 1:1.

Sob o referido ato concessório foi registrada a DI 03/0246315-6, em 25/03/2006.

2.2. Ato Concessório do Drawback n.º 2004/032315-3:

Em 29/12/2004, teve início a vigência do AC em epígrafe, por meio do qual o estabelecimento da empresa Vicunha Têxtil S/A localizado em Simões Filho ficou autorizada a importar 500.000 kg de "DMT — Dimetil Tereftalato", com o compromisso de exportar, até o prazo de 29/12/2006, numa relação insumo/produto de 1:1, 500.000 kg dos produtos: "Fio contínuo 100% Poliéster", "Fio Contínuo 100% Poliéster" e "Fio 100% Poliéster".

Sob o referido ato concessório foi registrada a DI 03/0246315-6, em 04/1323945-9.

Informa a autoridade fiscal que, segundo as informações apresentadas pela autuada, o processo produtivo da empresa consiste, resumidamente, na importação do DMT pelo estabelecimento de Simões Filho — BA, onde, combinado com a substância monoetilenoglicol, tais insumos sofreriam tratamentos térmicos, químicos e mecânicos, obtendo-se polímeros de poliéster. Estes polímeros constituiriam-se insumos (identificados como "insumos intermediários" neste relatório) que, transferidos para o estabelecimento industrial da empresa na cidade de Americana — SP, sofreriam outros processos de industrialização (fiação, texturização, estiragem, retorção, etc.), de onde se obtém o produto final (fios de poliéster) para comercialização ou exportação.

Com efeito, analisando-se a documentação apresentada, verificou-se que as exportações vinculadas aos AC objetos da ação fiscal haviam sido efetuadas pelo estabelecimento da empresa localizado no interior do Estado de São Paulo.

Relata ainda a autoridade fiscal que, em cumprimento a intimação formulada pela fiscalização, a empresa apresentara notas fiscais de entrada, saída e transferência de produtos (entre o estabelecimento da Bahia e o de São Paulo), bem assim tabelas e arquivos eletrônicos referentes aos registros de controle da produção e de estoque dos produtos fabricados exclusivamente com as matérias primas objeto do regime.

Após análise da documentação apresentada, a fiscalização teria identificado dois tipos de irregularidades, a seguir detalhadas.

Exportação anterior à produção das mercadorias com a matéria prima importada sob o regime de drawback Analisando-se os registros do processo produtivo da matéria-prima importada sob o regime, desde

sua entrada em produção na unidade de Simões Filho até a entrada do "insumo intermediário" na unidade de Americana, foi possível verificar que os insumos intermediários fabricados no âmbito do AC 2003/003756-5 entram na etapa final do processo produtivo a partir de 02/05/2003.

Confrontando-se tal conclusão com os REs apresentados para fins de comprovação do adimplemento do regime, verifica-se que parte deles não seria apta a tal fim, posto que as exportações teriam sido concretizadas antes mesmo da entrada dos insumos intermediários na unidade de Americana.

Desse modo, defendeu a fiscalização a glosa dos REs a seguir listados, em razão de restar caracterizado que os bens exportados não teriam sido produzidos com os insumos importados sob o AC 2003/003756-5.

(...)

Exportação de mercadorias produzidas com matéria-prima diversa da pertencente ao Ato Concessório No particular, informa a autoridade fiscal que, com base nas tabelas e registros fornecidos pela empresa, seria possível controlar as mercadorias produzidas com insumos importados ao amparo do regime, desde sua entrada na unidade de Simões Filho, passando pela industrialização nessa unidade, a transferência do insumo intermediário para a unidade de Americana e, finalmente, a entrada em produção na fábrica paulista.

Acrescenta ainda a autoridade fiscal que, após intimação, a empresa forneceu os dados relativos ao controle de estoque de produtos finais em meio magnético.

Nesse trilhar, alega a autoridade fiscal que, cruzando-se as informações apresentadas pela contribuinte foi possível identificar os códigos dos produtos finais fabricados com insumos importados sob os atos concessórios em análise, os quais são listados nas tabelas abaixo:

(...)

Por sua vez, comparando-se o rol de produtos listados nas notas fiscais de saída associadas aos REs apresentados para fins de comprovação do adimplemento do regime, a fiscalização identificou códigos de produtos que não se encontravam entre os acima elencados, ou seja, que não poderiam ter sido fabricados com os insumos importados.

Por conseguinte, defendeu a fiscalização a glosa dos REs abaixo elencados, em razão de tratarem da exportação de produtos diversos dos fabricados com os insumos importados sob o regime:

(...)

Observa ainda a autoridade fiscal que, pesquisando os sistema de comércio exterior da RFB, teriam sido localizados três REs vinculados aos ACs em tela e que, caso se constataste que tais REs diziam respeito a produtos fabricados com os insumos importados, ditas operações seriam consideradas para fins de comprovação do cumprimento do regime. No entanto, recuperando-se os dados dos respectivos REs,

restou caracterizado que os produtos ali elencados não se encontravam no rol dos efetivamente produzidos com os insumos importados.

A seguir, passa a fiscalização a descrever e quantificar o descumprimento do regime.

Descumprimento do Regime Procedidas as glosas acima mencionadas, a fiscalização sintetizou os montantes correspondentes ao adimplemento e inadimplemento do regime, conforme tabela abaixo:

(...)

Segundo as conclusões da autoridade fiscal, o percentual não cumprido do AC nº 2003/003756-5 corresponde a 61,90% e do AC nº 2004/032315-3 atinge 95,29%. Estes percentuais foram posteriormente utilizados para cálculo dos tributos devidos.

Nacionalização Parcial Acrescenta a autoridade fiscal que, no que se refere ao AC nº 2003/003756-5, em resposta a intimação fiscal, a autuada apresentou comprovante de recolhimento tributário, realizado através de um DARF de 14/04/2005 (confirmado por consulta ao sistema Sinal), relativo à nacionalização de parte dos produtos importados no referido AC. Nesta operação, o valor total do pagamento foi de R\$53.723,61, sendo R\$34.471,36 concernentes ao Imposto de Importação, correspondente à 22,3% do imposto suspenso na DI nº 03/0246315-6, e o restante aos acréscimos legais.

Informa ainda que, em 13/12/2006, ou seja, após a instauração da ação fiscal, a empresa VICUNHA TEXTIL formalizou, na Alfândega do Porto de Salvador, o processo nº 12689.002011/2006-15, relativo à nacionalização de parte do AC nº 2004/032315- 3.

No requerimento constante deste processo, a empresa informa que haveria 224.449 kg de matéria-prima importada (DMT), de um total de 500.000 kg importado neste Ato Concessório, que não havia sido utilizada no cumprimento do regime aduaneiro em pauta, e que deveria ser nacionalizada. Com base nesta apuração, foram recolhidos R\$148.957,53 em tributos e contribuições federais e acréscimos legais, sendo R\$55.449,70 relativos ao Imposto de Importação, R\$35.118,14 relativos à COFINS e R\$7.624,33 relativos ao PIS.

Cálculo dos Impostos Incidentes e das Penalidades Aplicáveis Inicialmente, observe-se que a fiscalização reconheceu, sem qualquer ressalva quanto à sua espontaneidade, a íntegra dos pagamentos realizados pela autuada com vistas à nacionalização dos insumos que a própria empresa admitiu não haverem sido empregados na produção de bens destinados ao exterior. Tais valores foram abatidos do montante de impostos incidentes sobre os insumos objeto de glosa.

Com relação ao restante do montante glosado, defendeu a autoridade fiscal o lançamento dos impostos incidentes e, ainda, a aplicação da multa de ofício de 75% sobre os impostos e contribuições lançados, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/96, além da cobrança de juros.

Os cálculos procedidos estão sintetizados nas tabelas abaixo:

(...)

Os valores totais a recolher, considerados impostos, contribuições multa de ofício e encargos estão a seguir discriminados (...)

II - DA IMPUGNAÇÃO

Regularmente cientificada, comparece a autuada ao processo em 12/06/2007 para impugnar o lançamento. As razões de defesa apresentadas, a seguir sintetizadas, centram-se em dois pontos principais: a inaplicabilidade do princípio da Vinculação Física, defendido pela fiscalização, e a desconsideração, pela autuação, do percentual correspondente às perdas do processo produtivo da impugnante.

Inicialmente, a impugnante aduz ser a impugnante uma das maiores indústrias têxteis da América Latina, destinando cerca de 30% de sua produção ao mercado externo, o que, por si só, inviabilizaria a comprovação da vinculação física pretendida pela fiscalização. Sustenta que o controle requerido para tal seria impraticável.

Alega que, na prática, não seria possível vincular-se o insumo X ao produto exportado Y, sendo certo, porém, que os produtos exportados possuem em sua composição o insumo importado.

Questiona o método adotado pela fiscalização, baseado em planilhas fornecidas pela impugnante, para deduzir que o insumo importado não integraria os produtos exportados.

Para sustentar seu ponto de vista, colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Argúi que as falhas observadas poderiam, no máximo, ser entendidas como práticas que perturbariam o efetivo controle da Administração Tributária.

Discorre sobre a natureza e os objetivos do Regime de Drawback, que visaria incentivar as exportações brasileiras, eliminando do custo final dos produtos o ônus relativos a insumos estrangeiros neles empregados.

Por outro lado, alega que restou claro que a impugnante cumpriu todas as exigências legais, comprovando que a parte dos insumos que, de fato, não restara exportada foi devidamente nacionalizada, mediante pagamento dos impostos incidentes na importação comum.

Por outro lado, observa que a autoridade fiscal desconsiderou o percentual de perda do processo produtivo da impugnante. Aduz que a própria legislação reconhece e admite um limite de perda de 5%, conforme art. 17 da Portaria Secex nº4/97.

Sustenta que a autoridade fiscal não admitira nem ao menos o referido limite, já que as perdas da impugnante seriam superiores, nos termos do laudo técnico apresentado.

Por fim, argúi que não haveria previsão legal para imposição da multa de 75%, uma vez que, na hipótese de inadimplemento do regime, conforme regulamentado no art. 319 do Regulamento Aduaneiro, apenas se exigira a adoção de uma das condutas saneadoras da

irregularidade, quais sejam, reexportação, destruição ou nacionalização, mediante recolhimento dos impostos incidentes.

Não haveria, pois, no seu entendimento, sanção a ser aplicada.

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ de Recife/PE (fls 806 a 828), cuja ementa segue colacionada abaixo:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2003, 2004

DRAWBACK. EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE O INSUMO IMPORTADO E O BEM EXPORTADO. CARACTERIZAÇÃO DE SALDO POSITIVO DE ESTOQUE. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

A literalidade (ou tipicidade) da norma que estabelece o benefício fiscal inerente ao Drawback vincula inequivocamente o bem importado ao bem exportado, determinando que a própria mercadoria importada deverá ser exportada após beneficiamento ou emprego na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.

Nos termos da legislação em vigor, o importador não tem a faculdade de, por iniciativa própria e sem prévia autorização, promover a compensação de impostos eventualmente incidentes na importação de insumos que integraram produtos exportados, nem a transferência de estoques de insumos importados sob o manto do Drawback Suspensão para outro Ato Concessório (AC) do mesmo regime.

Restando caracterizada a ocorrência de saldo de insumos não exportados ao final do prazo concedido em determinado AC, há que se reconhecer a procedência do lançamento.

DRAWBACK. PERDAS DO PROCESSO PRODUTIVO. DESCONSIDERAÇÃO DE MONTANTES INFERIORES A 5%. CARACTERIZAÇÃO MEDIANTE LAUDO TÉCNICO.

O Regulamento Aduaneiro prevê que perdas no processo produtivo de até 5% podem ser desprezadas para efeito de concessão do Drawback. No caso em tela, havendo laudo técnico que comprove perdas em montante inferior ao limite estabelecido na legislação, cabe desconsiderar a parcela correspondente dos insumos, quando do cálculo dos impostos e contribuições devidos.

DRAWBACK. MULTA DE OFÍCIO DE 75% SOBRE OS IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE OS INSUMOS NÃO EXPORTADOS. HIGIDEZ.

Deixando-se de cumprir um dos requisitos para fruição da isenção, sem que se tenha adotado qualquer providência para a extinção regular do Regime, incide a regra do art. 155 do Código Tributário Nacional.

Uma vez devidos os impostos e contribuições incidentes sobre a parcela não exportada, sem que a contribuinte tenha efetuado o seu recolhimento, cabe o lançamento da multa de ofício de 75%.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o Sujeito Passivo recorre a este Conselho por meio de petição de fls 841 a 864, repisando os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Haja vista que, no meu entender, há elementos suficientes nos autos para resolver o mérito do processo administrativo ora sob análise, rejeito a proposta de diligência levantada no Colegiado.

Thais De Laurentiis Galkowicz

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator Designado.

A ilustre Relatora entendeu que haveria elementos suficientes nos autos para resolver o mérito do processo administrativo ora sob análise, e rejeitou a proposta de diligência.

Não foi o entendimento do colegiado, que resolveu converter o julgamento em diligência para o esclarecimento de alguns pontos a seguir delimitados.

A questão cinge-se sobre o descumprimento parcial dos compromissos de exportação firmados no âmbito dos Atos Concessórios de Drawback, modalidade suspensão, identificados pelos números 2003/003756-5 e 2003/003756-5, em especial pelo descumprimento do “princípio da vinculação física”. Tal princípio, inerente ao regime de drawback, determina que os itens importados deverão ser totalmente utilizados na industrialização do produto a ser exportado.

A controvérsia relativa à comprovação do adimplemento das condições legais e das condições pactuadas no Ato Concessório do Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, especialmente a utilização dos itens importados no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias efetivamente exportadas, denominado de “Princípio da Vinculação Física”, foi objeto de inúmeros estudos doutrinários e de acalorados debates no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

De um lado, as Autoridades Fiscais, que sempre defenderam a necessidade de vinculação do insumo, ainda que indireta, no produto exportado; de outro lado, grande parte dos importadores e beneficiários do regime, com fundamento em algum estudo jurídico acerca do tema, defendendo que tal previsão não encontrava amparo legal e representava elevado ônus aos contribuintes.

A matéria tornou-se ainda mais palpitante, pela possibilidade legal trazida pela Medida Provisória 497/2010, posteriormente convertida na Lei 12.350/2010, de substituição dos insumos importados ou adquiridos no mercado interno, por outros insumos e mercadorias equivalentes. Mas, antes de adentrarmos na inovação legal, cumpre-nos analisar se tal exigência (vinculação física) fazia (e ainda faz) parte da essência do regime.

As legislações de regência do regime já tratavam do tema desde o primeiro ato normativo (Decreto 994/36), e as primeiras regulamentações, veiculadas pelos Decretos 50.485/61¹ e 53.967/64², expressamente consignavam que o benefício seria aplicável às matérias-primas e aos produtos semimanufaturados utilizados diretamente na fabricação de mercadorias destinadas à exportação, consideradas como uma condição para fruição do benefício.

Tal previsão constou do comando do artigo 78 do Decreto-Lei 37/66, ainda em vigor (grifo nosso):

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

[...]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; [...]. (grifo nosso)

Pela redação do dispositivo legal acima reproduzido, a mercadoria exportada deve ser industrializada (beneficiada, fabricada, complementada ou acondicionada), a partir de mercadorias anteriormente importadas, com total vínculo entre as operações:

importação de insumos → industrialização do produto com os insumos importados → exportação dos produtos industrializados com os insumos importados

Também consta no texto do artigo 12 da Lei nº 11.945/2009, que trata do Drawback Integrado Suspensão, a previsão da utilização da mercadoria na industrialização de produto a ser exportado, não na simples industrialização de outro produto:

Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. (grifo nosso)

¹Art. 2º O favor de que trata o presente Regulamento poderá ser aplicado: a) às matérias-primas e produtos semimanufaturas utilizados diretamente na fabricação de mercadorias destinadas à exportação; b) às peças, partes, aparelhos e máquinas, complementares de aparelhos, máquinas, veículos ou equipamentos destinados à exportação; c) às mercadorias destinadas a embalagem, acondicionamento ou apresentação de produtos a serem exportados; [...].

²Art. 2º O estímulo de que trata este Regulamento será aplicado: a) às matérias primas e produtos semimanufaturados utilizados diretamente na fabricação de mercadorias destinadas à exportação; b) às peças, partes, utensílios, dispositivos, aparelhos e máquinas, quando complementares de aparelhos, máquinas, veículos ou equipamentos destinados à exportação; c) às mercadorias ou materiais para utilização em embalagem, acondicionamento ou apresentação de produtos a serem exportados."

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 6.759/2009, tratou da matéria em seu artigo 389:

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.

Entendemos que o princípio da vinculação física é inerente ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback suspensão pelos seguintes fundamentos: (i) princípio da estrita legalidade; (ii) condição para fruição do incentivo; e (iii) adequação ao controle aduaneiro.

Claramente a legislação brasileira fez opção pelo “princípio da vinculação física” para o Drawback Suspensão, até a edição da MP 497/2010, devendo ser observado o disposto no artigo 111 do CTN, que impõe a interpretação literal sobre a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o que é o caso. Destaca-se que a doutrina majoritariamente trata o regime de drawback suspensão como uma isenção condicionada.

Associa-se a esse fundamento a plena adequação ao controle aduaneiro, de matriz constitucional (art. 237 da CF/88), e a necessidade de se proteger a ordem econômica (arts. 170 e 174 da CF/88), especialmente o controle das desonerações tributárias e o combate à concorrência desleal, direcionados também à proteção da sociedade e o equilíbrio no ambiente de negócios.

A possibilidade de se desviar mercadorias importadas com benefício para o mercado interno leva a uma redução no custo dessa mercadoria e um ganho concorrencial desproporcional, em desacordo com os objetivos do regime (industrialização e exportação do bem industrializado). Mesmo com a posterior reposição do insumo, o estrago concorrencial já pode ter sido consumado, gerando uma distorção sistemática e completamente alheia aos objetivos legais do regime e constitucionais.

Também se destaca que a lei instituidora do regime estabelece, como condição para fruição do benefício, a utilização das mercadorias admitidas com benefício no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

Entretanto, tal exigência é alvo de inúmeras críticas baseadas na alegação de que o princípio da vinculação física deve ser substituído pelo princípio da equivalência ou fungibilidade.

Alguns autores afirmam que a exigência de vinculação dos insumos importados ao produto exportado oneraria de forma excessiva o custo da operação, podendo até mesmo eliminar o possível ganho com o regime, pois seria necessária a separação física de estoques.

Entendemos que tal argumento não pode prevalecer. Em nenhum ato normativo consta a exigência de separação física de estoque. O devido controle pode e deve ser feito de forma escritural. Para tanto, já existe, há muito tempo, a previsão obrigatória de escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – livro modelo 3. Não se trata de nenhuma nova exigência para o controle do drawback, mas uma obrigação acessória prevista pela legislação do IPI.

Nenhum problema há em se misturar os estoques de insumos adquiridos com o benefício de drawback e aqueles adquiridos sem o benefício, desde que devidamente registrados no livro modelo 3. A apuração do efetivo consumo dos insumos na produção dos itens a serem exportados deve ser feita considerando o critério contábil de ordem “primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS)”³.

Com a edição da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, passou-se a não mais se exigir controles segregados de estoque, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação. Os controles fiscais, como, por exemplo, o livro modelo 3, continuam obrigatórios pela legislação do IPI. Tal alteração em nada prejudica o controle do regime, visto que em um mesmo código de insumo/produto, pelo critério PEPS, pode ser apurado o consumo de cada item vinculado a determinada ordem de produção. Assim, é possível a comprovação de que tal insumo, em determinada data, foi utilizado na produção de determinado item, em determinada data, possibilitando o pleno controle do Regime de Drawback.

Destarte, o princípio da vinculação física no Drawback Suspensão estava fixado na legislação, conforme acima demonstrado, até que a questão foi objeto de alteração legislativa, com a edição da Lei nº 12.350/2010 (conversão da MP 497 de 17/07/2010), cujo art. 32 deu nova redação ao art. 17 da Lei nº 11.774/2008, passando a prever de forma expressa a equivalência, ou seja, a possibilidade de substituição dos insumos importados ao amparo do Drawback Suspensão, por outros produtos nacionais ou importados:

Art. 32 (deu nova redação ao art.17 da Lei nº 11.774/2008)

“Art. 17 - Para efeitos de adimplemento do compromisso e 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.

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

O dispositivo legal acima é claro ao determinar a regulamentação, em ato conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior, dos termos, limites e condições para a substituição de produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão de pagamento de tributos, por insumos similares, adquiridos sem o benefício.

Interpreta-se, portanto, que, até a edição da Medida Provisória nº 497, de 17/07/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, a legislação brasileira fez clara opção pela vinculação física para o Drawback Suspensão, e que a possibilidade de substituição dos itens

³Embora já utilizada há tempos no controle e apuração do drawback, tal previsão constou expressamente na Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014. “Art. 6º-A Para fins de fiscalização do cumprimento do compromisso de exportação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levará em consideração as operações cursadas ao amparo do regime segundo o critério contábil de ordem primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS)”.

importados por equivalentes somente poderia ser aplicada após a edição de ato regulamentar do Poder Executivo.

Não houve a delegação a ato infralegal da possibilidade de se inovar na hipótese isentiva. A previsão legal trazida pelo artigo 78 do Decreto-Lei 37/66 e pela Lei 11.945/2009 continua plenamente válida: a isenção, condicionada à industrialização de produto a ser exportado com os insumos importados ou adquiridos no mercado interno com o benefício. Essa é a regra geral plenamente em vigor. O que a Lei 12.350/2010 trouxe foi uma situação excepcional, para fins de comprovação daquele compromisso de exportar, que foi condicionada ao atendimento dos critérios estabelecidos pelo Poder Executivo, dentro de sua competência regulamentar, atendendo à necessidade de controle das operações, e a definição do que seria “mercadoria equivalente” para fins de adimplemento do regime.

Atendendo ao previsto no dispositivo legal, ainda que com um considerável atraso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior editaram a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618, de 2 de setembro de 2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, que “disciplina o regime especial de Drawback Integrado, que suspende o pagamento dos tributos que especifica”⁴. Não se trata de uma inovação infralegal, restringindo uma hipótese legal, mas de uma regulamentação prevista na própria lei, de forma a esclarecer seu conteúdo, alcance e medidas de controle. O núcleo da norma de isenção continua intacto, mesmo aquela possibilidade excepcional de se aceitar a equivalência para fins de adimplemento no regime. A regulamentação deu a dimensão para se considerar como equivalente o produto, de mesma espécie e qualidade, evitando interpretações distorcidas, dando uma segurança jurídica ao regime.

Quanto ao limite determinado pela norma, o Poder Executivo foi muito condescendente com os operadores, fixando apenas o limite quantitativo, considerando aquele definido pelo regime (Ato Concessório). Nenhum limite temporal foi imposto, ainda que necessário ao pleno controle do regime, que poderia evitar distorções concorrenciais temporais, como por exemplo, a oscilação de preços internos ocasionados por safras (e entressafras) agrícolas.

Quanto às condições, que preferimos denominar de critérios, houve distinção para as mercadorias idênticas e as mercadorias equivalentes: (I) serão consideradas como idênticas, para fins de substituição no produto exportado, aquelas mercadorias iguais em tudo, ou seja, em suas características físicas, qualidades e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência; (II) serão consideradas como equivalentes, (II.1) aquelas classificadas no mesmo código da NCM, (II.2) aquelas que realizarem as mesmas funções, (II.3) aquelas obtidas a partir dos mesmos materiais, (II.4) aquelas comercializadas a preços equivalentes, e (II.5) aquelas com as mesmas especificações, que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado. Destaca-se que os critérios são cumulativos, ou seja, para considerar a mercadoria como equivalente, ela deve observar todos os critérios definidos na norma.

⁴ Assim dispõe o artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, incluído pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618, de 2 de setembro de 2014: Art. 5º-A Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

Destaca-se que, no critério de preços equivalentes, a Portaria permite o desconto da variação cambial e a possibilidade de desconsiderar alterações no preço da mercadoria de até cinco por cento em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas. Tal comparação de preços deve ser feita confrontando o valor de aquisição da mercadoria equivalente (sem benefício do *drawback*) e o valor da mercadoria originalmente adquirida no mercado interno ou importada (com benefício do *drawback*), excluindo o valor dos tributos e contribuições incidentes sobre a aquisição (ICMS, IPI, PIS e COFINS), e a variação cambial, de forma a comparar os preços na mesma base.

Portanto, em caso de descumprimento dos critérios estabelecidos pela norma, para fins de se considerar a mercadoria como idêntica ou equivalente, a operação é desconfigurada como hipótese excepcional (equivalência) , voltando à regra geral (vinculação física).

Importante destacar **a possibilidade de aplicação retroativa de tais dispositivos**. Ainda que a Portaria tenha determinado que sua aplicação retrocederia à data da edição da Medida Provisória 497/2010 (28 de julho de 2010), desde que atendidas as condições estipuladas, entendemos que, para fatos ocorridos anteriormente à referida data, em autos de infração ainda não definitivamente julgados, aplicar-se-ia a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106 do CTN, por se tratar de ato não definitivamente julgado que deixou de defini-lo como infração. Destaca-se que é imperativa, para a retroação, a **efetiva comprovação do atendimento dos critérios estabelecidos na Portaria, por parte do beneficiário**.

Dessa forma, o colegiado resolveu converter o presente julgamento em diligência a repartição de origem, para verificar o cumprimento, por parte da beneficiária do drawback, dos requisitos enumerados no artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É o voto vencedor.

(assinado com certificado digital)

Rodrigo Mineiro Fernandes