



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 12689.000578/2007-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-007.515 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2020
Recorrente VICUNHA TEXTIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2003, 2004

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INAPLICABILIDADE. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que cumpridos os requisitos legais. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Thais De Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes.

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.º 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 constatasse 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 n.º 2003/003756-5 corresponde a 61,90% e do AC n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 12689.002011/2006-15, relativo à nacionalização de parte do AC n.º 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 terem 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.

Em 29 de fevereiro de 2019 a qualidade dos membros desse Colegiado, em sua anterior composição, decidiu converter o julgamento em diligência para verificar o cumprimento, por parte da beneficiária do drawback, dos requisitos enumerados no artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 467/2010, com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 1.618/2014.

A informação fiscal, em resposta à diligência solicitada, veio em fls 1193 e 1194, seguida da ciência e respectiva manifestação da interessada (fls 1200 a 1204).

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Conforme o despacho de fls 925, o recurso é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Primeiramente, saliento que os valores exonerados pela DRJ (R\$ 1.985,12), relativos aos impostos incidentes sobre a parcela de insumos importados ao amparo do Drawback e que teria sido objeto de perda no processo produtivo da empresa, estão abaixo do limite de alçada estabelecido pela Portaria n. 63 do Ministério da Fazenda, de 09 de fevereiro de 2017, não havendo, portanto, recurso de ofício a ser julgado.

Pela leitura do Acórdão recorrido, verifica-se que a decisão pautou-se na avaliação de que as exigências de ordem instrumental são necessárias e indispensáveis ao reconhecimento da isenção, essencialmente a vinculação da mercadoria exportada ao regime aduaneiro especial de "drawback".

Em outras palavras, o Colegiado *a quo* entendeu que não restou demonstrado que a mercadoria importada foi efetivamente empregada na fabricação da mercadoria exportada, extinguindo-se a causa suspensiva dos tributos e restaurando-se a obrigação tributária.

Tal matéria é consabidamente objeto de larga discussão no CARF.

Ao meu sentir, foi concisamente bem tratada pelo Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire no Acórdão n. 3402-003.872, julgado por este mesmo Colegiado na sua composição anterior, em 22 de fevereiro de 2017, com os seguintes dizeres:

A matriz legal do Regime de Drawback é o Decreto-Lei n.º 37/66. Ele delimitou o campo de incidência do Imposto de importação, identificando o momento da ocorrência do fato gerador, delineando o regime especial no artigo 78:

"Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidos no regulamento:

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

De sua feita, o Decreto 3.904/01, que versou sobre o regime em comento, delegou competência ao SECEX para conceder o regime, estatuiu em seu art. 3.º:

"As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime drawback 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 quantidade ou valor relativamente ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo Ato Concessório, somente poderá ser consumido no mercado interno após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com acréscimos legais devidos."

Tal questio sempre foi controvertida, sendo sempre a convicção da RFB no sentido esposado no relatório fiscal.

Contudo, houve por bem o legislador colocar uma pá de cal sobre a divergência, definindo a contenda por meio da Lei 11.774, de 17/09/2008. Vejamos:

Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes **podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.**(Redação dada pelo art. 32 da Lei n.º 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.(Incluído pela Lei n.º 12.350, de 2010)

Da leitura da transcrita norma, já se pode concluir que o legislador afastou o entendimento de que nos regimes aduaneiros de suspensão e isenção (art. 17, § 1º) seja pressuposto do cumprimento do ato concessório a vinculação física, uma vez assentar às explícitas que os produtos importados sob aqueles regimes podem ser substituídos por outros nacionais e mesmo importados sem suspensão de tributo, desde que da mesma espécie, qualidade e quantidade.

A mim já basta a definição legal para deconstituir o lançamento, eis que sua motivação não questionou que o produto importado com suspensão não teria sido substituído por outro de mesma qualidade e quantidade, mas exclusivamente pela questão da falta de vinculação física.

Em reforço e em regulamentação a referida Lei, a Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 467/2010, de 25/03/2010 (DOU de 26/03), com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618, de 02/09/2014, estabelece que:

... “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.

Constata-se, pois, que há desnecessidade de vinculação física, atendidos os preceitos da lei e regulamento, fato não objeto da motivação do lançamento. Demais disso, igualmente, afasta a necessidade de controle segregado de estoque das mercadorias que possam ser substituídas por outras, como entendo ser o caso dos autos. Dessarte, entendo incidir à espécie o art. 106, II, b do Digesto Tributário, pelo que é de ser dado provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência fiscal remanescente.

Adiro à integralidade das conclusões alcançadas pelo I. Conselheiro, supra transcritas.

Ademais, quanto à possibilidade 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, cumpre lembrar que ao termo “da mesma espécie, qualidade e quantidade” se aplica aos produtos fungíveis, conforme artigo 85 do Código Civil:

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

Tal dispositivo aponta que aqueles bens que se apresentarem com as mesmas características espécie, qualidade e quantidade, podem ser substituídos por outros. Por conseguinte, 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, de modo a conferir 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." ¹

Sobre esse tema, princípio da identidade versus o princípio da equivalência, o STJ em julgamento em sede de Recurso Especial, assim manifestou:

"DRAWBACK. SODA CAUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL. 1. é desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação." (STJ. 1ª T. Resp. 413.564/RS, rel. p/Acórdão José Delgado, Primeira Turma, ago/2006).

Por essas razões que não se consideram como infrações os apontamentos da autoridade fiscal no presente caso (exportação anterior à produção das mercadorias com a matéria prima importada sob o regime de drawback; e exportação de mercadorias produzidas com matéria-prima diversa da pertencente ao Ato Concessório), lembrando que a quantidade necessária de exportação do produto manufaturado foi comprovada e reconhecida pelo agente fiscal.

Dessarte, entendo que o presente caso deve ser resolvido em favor da Recorrente, uma vez que o fundamento do auto de infração consiste justamente na ausência de vinculação física entre os bens importados e exportados para fins de cumprimento dos requisitos do drawback suspensão, bem como na suposta necessidade de manter controles e registros em separado dos estoques de insumos estrangeiros importados sob o manto do regime e igualmente controle em separado dos produtos finais produzidos com tais insumos. Tal fundamento, como descrito alhures, não procede.

Não fosse o bastante, no presente caso restou comprovado, pela diligência requerida por esse Colegiado, que a Recorrente cumpriu os requisitos do artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 467/2010, com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 1.618/2014, como bem sintetizado pela Recorrente, em sua manifestação de fls 1200 a 1204. ²

¹ Cf. trecho da declaração de voto da Conselheira Tatiana Midori, no Acórdão 9303-006.989.

² "1. Em 18 de abril de 2019 a Contribuinte, ora petionária, recebeu o Termo de Intimação Fiscal n.º 064/2019, por meio do qual foi intimada a comprovar, no prazo de 30 (trinta) dias, a equivalência, em espécie e qualidade, do Dimetil Tereftalato (DMT) em relação às matérias primas utilizadas nos Atos Concessórios Drawback n.º 2003/003756-5 e 2004/032315-3.

2. Segundo o termo de intimação recebido, a petionária deveria apresentar documentos que comprovassem que tais mercadorias (1) fossem classificáveis no mesmo código da NCM; (2) realizassem as mesmas funções; (3) tivessem sido obtidas a partir dos mesmos materiais; (4) fossem comercializadas a preços equivalentes; (5) possuísem as

A autoridade fiscal se manifestou (fls. 1193/1194) concordando expressamente com as informações e documentos apresentados pela Recorrente, nos seguintes termos:

A empresa apresentou resumo da supracitada operação, acompanhada de documentos relativos aos seus registros operacionais e documentos comprobatórios das origens dos insumos utilizados na ocasião, alegando terem as mesmas características, funções, NCM, especificações técnicas e preços equivalentes dos insumos importados sob o regime aduaneiro em foco.

Esta SACAP não tem objeções ou contestações a fazer quanto à resposta apresentada pelo contribuinte. A operação industrial da empresa foi verificada, inclusive in loco, no curso da ação fiscal. Na ocasião, foi constatado que, efetivamente, os insumos utilizados em seu processo fabril possuíam as mesmas características físicas e comerciais, apesar de terem origens diversas. O que foi feito nesta ação fiscal foi identificar nos produtos exportados a utilização dos insumos oriundos das importações amparadas pelos Atos Concessórios Drawback sob análise, excluindo do regime as importações que não foram efetivamente utilizadas nos produtos a exportar, conforme determinava a legislação vigente à época.

Encaminho esta Informação Fiscal para ciência do contribuinte (...)

Assim, mesmo que se entenda que não é o caso de cancelamento da autuação fiscal por se respaldar em motivação desconforme a melhor interpretação da lei, é o caso de ser reconhecido o direito da Recorrente. Afinal, para aqueles que entendem que a legislação brasileira fez opção pelo “princípio da vinculação física” para o Drawback Suspensão, até a edição da MP 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, deve ser aplicada a retroatividade benigna das Portarias editadas pela Receita Federal a respeito do tema, como bem explanado pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes na Resolução n. 3402001.790. Transcrevo a seguir suas considerações:

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

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

3. Dito isso, em 04 de junho de 2019 a peticionária protocolou petição em observância às questões apresentadas na intimação, comprovando que ambas as matérias utilizadas em seu processo fabril, o DMT obtido no mercado interno e no mercado externo,

realizam a mesma função, são obtidos dos mesmos materiais e tem preços similares de comercialização, ou seja, possuem as mesmas características, tendo por divergente somente as suas origens.”

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.

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.

Também por esse lógica, portanto, deve ser cancelada a cobrança *in casu*, uma vez que não foi configurado o descumprimento de regime de drawback suspensão.

Dispositivo

Por tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Thais De Laurentiis Galkowicz

