



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12689.000578/2007-38
ACÓRDÃO	9303-016.199 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	21 de novembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VICUNHA TÊXTIL S.A.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

DRAWBACK BRASILEIRO. VINCULAÇÃO FÍSICA. FLEXIBILIZAÇÃO. NORMA. EFEITOS.

O regime aduaneiro especial de drawback, no Brasil, em sua modalidade suspensão, impõe que haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. As normas que permitiram a flexibilização da vinculação física em hipóteses específicas, e a partir de data expressamente determinada (28/07/2010), aplicam-se tão-somente a tais hipóteses e depois de tal data.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda, e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela **Fazenda Nacional** contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.515**, de 27/07/2020 (fls. 1209 a 1219)¹, que, por maioria de votos, deu **provimento ao Recurso Voluntário**.

Breve síntese do processo

O processo versa sobre **Auto de Infração** para exigência de Imposto de Importação, Cofins-Importação e Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, acrescidos juros de mora e multa de ofício de 75%, acrescidos de juros de mora e multa de ofício, pelo 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 (exportação anterior à produção das mercadorias com a matéria prima importada sob o regime; e exportação de mercadorias produzidas com matéria-prima diversa da pertencente ao Ato Concessório).

Em sua **impugnação**, alegou a empresa 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, e que não foi considerado o percentual de perda.

Os autos foram, então, encaminhados à **DRJ RECIFE**, que proferiu o Acórdão nº 11-053.162, de 31 de maio de 2016, julgando procedente em parte a impugnação, excluindo do lançamento perdas no processo produtivo destacadas em tabela de cálculo, e mantendo o lançamento no que se refere à necessidade de vinculação física entre as mercadorias importadas e o produto exportado ao amparo do regime.

A empresa apresentou **Recurso Voluntário**, reiterando as alegações de defesa, tendo o julgamento sido convertido em diligência, no CARF, por voto de qualidade, por maio da **Resolução 3402-001.790**, de 26 de fevereiro de 2019, para que fosse verificado o cumprimento de requisitos da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467/2010. Na informação fiscal de fls. 1193/1194, a unidade da RFB, tendo em conta a impossibilidade de verificação retroativa, solicitou documentos e relatórios à empresa, e que foram repassados como resposta à diligência, sem objeções ou contestações fiscais.

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

Foi, então, exarada pelo CARF a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3402-007.515**, que decidiu por dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado, sob os seguintes fundamentos: (a) 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; e (b) tampouco exige o regime a contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade; e (c) aplicam-se tais entendimentos aos processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional.

Da matéria submetida à CSRF

Cientificada do Acórdão nº **3402-007.515**, a **Fazenda Nacional** interpôs **Recurso Especial**, apontando divergência jurisprudencial com relação à seguinte matéria: “necessidade da comprovação da vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado para fins de cumprimento do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão”, indicando como paradigmas o Acórdãos nº 3401-007.889 e nº 9303-009.400.

Cotejando os arestos confrontados, chegou-se, no exame de admissibilidade monocrático, à conclusão de que haveria, entre eles, a similitude fática mínima para que se pudesse estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência arguida, uma vez que tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas discutiu-se acerca da necessidade de comprovação da vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado para fins de cumprimento do regime aduaneiro especial de *drawback*-suspensão. No **acórdão recorrido** restou decidido que não há necessidade dessa comprovação, em decorrência da aplicação da retroatividade benigna prevista no artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional; e **nos paradigmas**, em sentido contrário, restou decidido que é necessária a vinculação física dos insumos importados com os produtos a serem exportados.

Assim, com as considerações tecidas no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial - 3ª Seção de julgamento / 4ª Câmara, de 11/11/2020, às fls. 1250 a 1254, o Presidente da **4ª Câmara** da 3ª Seção de Julgamento do CARF **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Cientificado do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1262 a 1273), defendendo a improcedência das alegações do recorrente.

Em 24/07/2024, o processo foi distribuído a este Conselheiro, mediante sorteio, para relatoria e submissão ao Colegiado da análise do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator.

Do Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, conforme consta do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da **4ª Câmara / 3ª Seção** do CARF, sendo patente a controvérsia, diante do antagonismo das conclusões a que chegaram os colegiados.

Assim, voto pelo **conhecimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Do Mérito

No mérito, o tema já é pacífico no seio deste colegiado uniformizador de jurisprudência, reclamando, inclusive, a edição de súmula:

“O regime aduaneiro especial de drawback, no Brasil, em sua modalidade suspensão, impõe que haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados. As normas que permitiram a flexibilização da vinculação física em hipóteses específicas, e a partir de data expressamente determinada (28/07/2010), aplicam-se tão-somente a tais hipóteses e depois de tal data.” (**Acórdão 9303-013.628**, 14/12/2022, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, maioria, Red. Designado Cons. Rosaldo Trevisan)

“Até o dia 28 de julho de 2010 é condição específica do regime especial aduaneiro de drawback suspensão a industrialização e posterior exportação da mercadoria anteriormente importada. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.” (**Acórdão 9303-015.635**, 13/08/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa – unânime)

“Até o dia 28 de julho de 2010 é condição específica do regime especial aduaneiro de drawback suspensão a industrialização e posterior exportação da mercadoria anteriormente importada. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.” (**Acórdão 9303-015.702**, 10/09/2024, Rel. Cons. Alexandre Freitas Costa – unânime)

Ainda, no mesmo sentido, o Acórdão **9303-016.054**, de relatoria da Cons. Tatiana Josefovicz Belisario, julgado em outubro de 2024, e ainda não disponível no sítio *web* do CARF.

Para analisar em que consiste o regime aduaneiro denominado de *drawback*, no Brasil, e a necessidade de vinculação física entre insumo e produto ao longo do tempo, em nossa legislação, e suas flexibilizações, cabem alguns esclarecimentos, que registramos no voto vencedor proferido no Acórdão 9303-013.628:

O “DRAWBACK BRASILEIRO”

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. (...)” (*tradução livre*)

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. (...)” (*tradução livre*)

O “drawback”, assim, é inequivocamente, como sugere a própria formação da palavra, em inglês (“draw-back”), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). Tal definição está em perfeita sintonia com o que se entende hoje internacionalmente como drawback:

“o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de drawback”, conforme Anexo Específico “F” da Convenção de Quioto Revisada, da Organização Mundial das Aduanas. E o regime de drawback, por sua vez, conforme a mesma convenção, 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.” (*tradução livre*)

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

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

E tal regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘draw-back’ será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos”. Estava “criado” pela norma infralegal o drawback-suspensão, distante de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação física, no texto do art. 18: “nenhuma mercadoria objeto de ‘draw-back’ poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos”.

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

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, passou a dispor (sem utilizar a expressão *drawback* - *Não obstante tenha sido alguns meses antes publicada a Lei nº 5.025, de 10/06/1966, tratando em dois artigos de “draw-back”: um deles, o art. 55, especificamente referindo-se a isenção*) 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 (corretamente) não se referir a *drawback*, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do drawback previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como drawback, deve-se entender que o *drawback* corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como **beneficiamento ativo e reposição de estoques** (LOPES FILHO, Osíris de Azevedo. *Regimes aduaneiros especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92). Contudo, preferimos a designação **aperfeiçoamento ativo**, que veio a se consagrar internacionalmente depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.

Temos, assim, que: a) o ‘**drawback-isenção**’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como reposição de estoques) como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro; b) o ‘**drawback-restituição**’, ou simplesmente ‘*drawback*’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações; e c) o ‘**drawback-suspensão**’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um aperfeiçoamento ativo. (cf. Anexo Específico “F”, Capítulo 1 da Convenção de Quioto Revisada).

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de *drawback*’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal. Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis, como as de nº 8.402/1992 (art. 3º, § 2º), nº 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e nº 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do *Drawback*” - arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “*drawback*”.

Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais 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, tendo como pano de fundo a questão da “vinculação física”.

A vinculação física no “DRAWBACK BRASILEIRO” e sua gradativa flexibilização

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

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

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

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

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

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

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

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

Na disciplina regulamentar posterior, externada pelo Decreto nº 68.904/1971, começam a surgir flexibilizações na identidade física entre os produtos importados e exportados (destacando-se a possibilidade de aplicação do regime (art. 2º, § 1º) a “matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem o benefício, a critério do órgão responsável pela concessão do 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) e as atribuições fiscalizadoras da RFB. A matéria hoje já é inclusive sumulada no âmbito do CARF.

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

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

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

“Art. 60. Extinguem os regimes de admissão temporária, de admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, de exportação temporária e de exportação temporária para aperfeiçoamento passivo, aplicados a produto, parte, peça ou componente recebido do exterior ou a ele enviado para substituição em decorrência de garantia ou, ainda, para reparo, revisão, manutenção, renovação ou recondicionamento, respectivamente, a exportação ou a importação de **produto equivalente** àquele submetido ao regime.

§ 1º O disposto neste artigo **aplica-se, exclusivamente, aos seguintes bens:**

I - partes, peças e componentes de aeronave, (...)

II - produtos nacionais exportados definitivamente, ou suas partes e peças, que retornem ao País, mediante admissão temporária, ou admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, para **reparo ou substituição em virtude de defeito técnico que exija sua devolução**; e

III - produtos nacionais, ou suas partes e peças, remetidos ao exterior mediante exportação temporária, para substituição de outro anteriormente exportado definitivamente, que deva retornar ao País **para reparo ou substituição, em virtude de defeito técnico que exija sua devolução**.

§ 2º **A Secretaria da Receita Federal disciplinará os procedimentos** para a aplicação do disposto neste artigo **e os requisitos para reconhecimento** da equivalência entre os produtos importados e exportados.” (*grifo nosso*).

Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB.

Passa, então, 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 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 correspondia à Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010, posteriormente substituída pela Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022.

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”.

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), estabeleceu, 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, igualmente substituída pela Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022.

Veja-se que o Brasil, com claro fundamento na noção de “mercadoria equivalente” da Convenção de Quioto Revisada, 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 se salta para o explícito fundamento legal que viabiliza a flexibilização da vinculação física (ou a fungibilidade) no “drawback brasileiro, nas modalidades de isenção e suspensão”:

“Art. 17. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com

suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por **outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade**, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, **nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo**.

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

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

O artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da flexibilização. Contudo, é nítido que o comando legal carecia de disciplina tanto pelo Poder Executivo (responsável por estabelecer termos, limites e condições) quanto pela SECEX e pela RFB, conjuntamente (órgãos responsáveis pela disciplina conjunta do tema).

Novamente o legislador, de forma cautelosa, promoveu a flexibilização com preocupação sobre o impacto que a medida teria no controle aduaneiro, deixando aos órgãos técnicos a disciplina da matéria, antes da entrada em operação da nova sistemática. Isso resta claro no texto da exposição de Motivos da Medida Provisória nº 497, de 27/07/2010 (que foi convertida na Lei nº 12.350/2010):

“Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que: (...)

d) altera o art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que **dispõe sobre a fungibilidade** de produtos adquiridos **nos regimes aduaneiros suspensivos**, permitindo que o Poder Executivo regule a matéria; (...)

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

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, a ser tratado conjuntamente entre RFB e SECEX.

O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao qual era vinculada a SECEX à época, ciente de que ainda não operava, pelas regras então vigentes, a fungibilidade, noticiou em 29/04/2014 em seu sítio web - <http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=13134> - que:

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

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

Outra medida prevista para breve é a edição de uma portaria conjunta da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do MDIC com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do Ministério da Fazenda, que tratará da questão da fungibilidade das mercadorias relacionadas à concessão de drawback. “Esta medida é importante para eliminar a necessidade de segregação nos estoques dos insumos pelo exportador, o que representa hoje um custo que pode ser dispensado com regras mais 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 passou a ser admitida a fungibilidade, observadas determinadas condições de conteúdo e temporais.

No caso do drawback-suspensão, a RFB e a SECEX disciplinaram conjuntamente os termos, limites e condições estabelecidos para a dispensa de “vinculação física”, nas Portarias RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010, nº 1.618/2014 e nº 76/2022, fixando marco temporal explícito, esclarecendo que se aplica apenas “...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” (critério contábil “PEPS”).

Veja-se, em detalhe, a alteração efetuada na norma infralegal (pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014), buscando viabilizar a “fungibilidade” no drawback brasileiro, e que não se resume a marco temporal (embora essa seja uma de suas características mais conhecidas):

“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. (...)” (grifo nosso)**

As Portarias Conjuntas RFB/SECEX (e a atual Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 09/09/2022), recorde-se, foram os atos necessários para dar eficácia ao comando legal de 2010, tornando-o aplicável, nos termos, limites e condições estabelecidos pelos órgãos de controle.

No caso em análise, está-se a tratar de fatos geradores de 2003/2004. Incabível, portanto, a aplicação retroativa da norma, seja por seu exposto texto normativo, ou mesmo pelo contexto que aclara inequivocamente a natureza constitutiva da norma.

Pelo exposto, e em endosso à assentada jurisprudência desta Câmara, voto pelo **provimento** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Conclusão

Pelo exposto, voto por **conhecer** do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, em **dar-lhe provimento**.

(documento assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan