



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 13558.721951/2011-22  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-007.049 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de outubro de 2019  
**Recorrente** CARGILL AGRICOLA S. A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 04/01/2007 a 20/08/2009

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE *DRAWBACK* SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO COMPROVAÇÃO DE REQUISITOS NORMATIVOS. CARACTERIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO REGIME.

A não comprovação da exportação de produtos em que tenham sido utilizados os insumos importados com suspensão de tributos, nos limites, condições e termos do Ato Concessório de *Drawback*, caracteriza a inobservância do princípio da vinculação física, requisito essencial para a concessão do benefício fiscal, acarretando a necessária cobrança dos tributos e acréscimos legais, referentes às mercadorias importadas ao amparo desse regime aduaneiro especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-007.049 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13558.721951/2011-22

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no **08-25.063 - 7ª Turma da DRJ/FOR** (fls 1048/1064):

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI), relativo à exação do Imposto de Importação – II, e acréscimos legais (juros de mora e multa de ofício), constituindo-se, por ocasião de sua lavratura, pela DRF Itabuna, em 09/12/2011, em um crédito tributário no montante de R\$ 19.789.378,08 (às fls. 946-990).

De acordo com os autos, a ação fiscal, em síntese, teve por escopo a verificação do cumprimento dos termos e compromissos dos Atos Concessórios de *Drawback* (à fl. 948), modalidade suspensão, cujas importações iniciais foram registradas no ano-calendário de 2007, que permitiram ao contribuinte adquirir, no mercado externo, amêndoas, torta e pó de cacau com suspensão de tributos aduaneiros.

Outrossim, às fls. 878-896, consta Termo de Verificação Fiscal, no qual foram detalhados os fatos e fundamentações referentes a essa ação fiscalizatória.

### DO INADIMPLENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR

Relata que, o contribuinte, por meio das Declarações de Importação listadas às fls. 949-953, registradas no período de janeiro/2007 a agosto/2009, submeteu ao regime aduaneiro especial de *Drawback*, na modalidade suspensão, amêndoas, torta e pó de cacau, mercadorias classificáveis nos códigos NCM/TEC 1801.00.00, 1803.20.00 e 1805.00.00, amparando-se nos Atos Concessórios em apreço.

*Não obstante o “aparente” cumprimento, pelo beneficiário, dos compromissos quantitativos de exportação estabelecidos nos Atos Concessórios em comento, dentro dos prazos acordados, constatou-se o descumprimento de um dos requisitos estabelecidos para a fruição do benefício, qual seja, aquele que determina a “utilização integral dos produtos importados ao amparo deste regime especial na industrialização de produtos destinados à exportação”.*

*Cumprir registrar que chegou-se a tal conclusão mediante detida análise dos fatos e dos documentos apresentados pelo contribuinte e, sobretudo, a partir da aplicação de um estudo lógico-sistemático sobre a capitulação legal e infralegal que rege a matéria.*

Ressalta a vinculação física como um dos preceitos fundamentais do regime *Drawback*, fazendo destaque aos arts. 335, I, e 341, ambos do Regulamento Aduaneiro de 2002 (aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002), devendo portanto ser a própria mercadoria importada que deve ser exportada.

E, havendo o beneficiário deixado de empregar a totalidade dos insumos importados com benefício fiscal no processo produtivo de bens destinados à exportação, conforme demonstrado, de forma exaustiva, por meio do Termo de Verificação Fiscal e Anexos (às fls. 878-896 e 897-945), partes integrantes do presente Auto de Infração, e, ainda, não tendo adotado quaisquer das providências elencadas pelo art. 342 do referido Regulamento, resolve-se a suspensão com a exigência dos tributos devidos.

### DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Aqui, além de se discorrer acerca do desenvolvimento da ação fiscal, do regime aduaneiro especial de *Drawback*, modalidade suspensão, da competência da RFB para exame de seu efetivo adimplemento, da Vinculação Física (cuja fundamentação encontra-se no art. 78, II, do Decreto-lei nº 37/1966; no art. 341 do Regulamento Aduaneiro/2002; no art. 21 da Portaria Secex nº 04/1997 e no Parecer Normativo CST nº 12/1979), a fiscalização ao analisar as informações prestadas pela empresa, em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização, às fls. 29-30, bem como as fornecidas por ocasião da visita à fábrica, por meio do gerente de operações do estabelecimento industrial (conforme Termo de Constatação Fiscal, à fl. 497), e as prestadas em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 021, de 14/10/2011 (às fls. 504-505), no sentido de que: *i*) não segrega as amêndoas de cacau por origem; *ii*) não segrega torta e pó de cacau por origem (produção própria ou importada); *iii*) não mantém controles e registros em separado de estoque da matéria-prima importada sob o regime aduaneiro de *Drawback*; *iv*) já no início do processo produtivo, as amêndoas, torta e pó de cacau de diversas origens e tipos são processadas conjuntamente, sem qualquer tipo de controle sobre a proporcionalidade de mistura entre as amêndoas, torta e pó de cacau adquiridas com benefício fiscal e aquelas sem o referido benefício; e, *v*) não mantém controles de produção que informem a proporção de matéria-prima importada empregada na industrialização dos produtos exportados pelo estabelecimento para cumprimento das obrigações estabelecidas nos Atos Concessórios sob fiscalização, conclui que, necessariamente, uma parte dos insumos importados com o incentivo fiscal, que integra (fisicamente) os produtos industrializados pelo beneficiário do regime, não é destinada à exportação, mas vendida no mercado interno, ou utilizada em uma outra destinação qualquer não vinculada à exportação.

No que diz respeito ao percentual de mistura entre essas matérias-primas importadas com incentivo fiscal e aquelas adquiridas no mercado interno, tornou-se necessário redirecionar o trabalho com estimativas do percentual de mistura, pelo que, para isso, fez-se uso principalmente do Relatório de Custo Analítico fornecido pelo contribuinte e das consultas aos módulos Importação e Exportação (dados extraídos a partir do aplicativo DW-Aduaneiro), cujas informações compõem o conteúdo dos Anexos I e II a este Termo de Verificação Fiscal.

Desse modo, foram elaborados dois conjuntos de planilhas de cálculo para encontrar as quantidades de matérias-primas sem a devida vinculação com as exportações compromissadas, sendo o conjunto “A” (com Anexos III, IV e V a este Termo de verificação Fiscal) utilizado para o cálculo das amêndoas importadas usadas na produção de liquor (que por sua vez é base para a produção de manteiga de cacau, pó de cacau e torta de cacau); e o “B” (com os Anexos III, IV e V a este Termo de Verificação Fiscal) para o cálculo de torta e pó de cacau, de forma agrupada, uma vez que tiveram como compromisso de exportação a produção do mesmo produto: pó preto.

Por fim, conclui que os produtos exportados, em cumprimento ao pactuado pelos Atos Concessórios de *Drawback* (que concedeu a suspensão de tributos tanto para amêndoas de cacau como para pó e torta de cacau), foram compostos por matérias-primas importadas e nacionais misturadas (de forma aleatória, segundo o contribuinte). E, por sua vez, da mesma forma, aqueles produtos vendidos em operações não vinculadas, compõem-se por aquela mistura. Portanto, tem-se que ocorreu substituição, nas operações vinculadas aos Atos Concessórios, da matéria-prima importada pela nacional, e, nas vendas não

vinculadas, da matéria-prima nacional pela importada com benefício fiscal, restando, por conseguinte, caracterizado o desvio de finalidade.

E inexistindo tais controles ou registros específicos relativos à utilização do insumo importado com o benefício do regime de *Drawback*, a empresa não produziu prova da aplicação da mercadoria na finalidade para a qual foi importada indo de encontro ao prescrito pelos art. 179 do CTN e art. 120 do Regulamento Aduaneiro de 2002. Outrossim, não acata o argumento da beneficiária de que a falta de controles e registros se deu em função da equivalência entre tais produtos, vez que cabe à autoridade fiscal ficar adstrita ao cumprimento da lei, que no caso do *Drawback*, modalidade suspensão, tem como preceito fundamental a vinculação física.

#### DAS IMPORTAÇÕES REGISTRADAS APÓS O EMBARQUE DA ÚLTIMA EXPORTAÇÃO DO COMPROMISSO DE *DRAWBACK*

Ao final, esclarece ainda que foram encontradas importações registradas após o embarque da última exportação do compromisso do *Drawback* em alguns Atos Concessórios (que estão relacionados no Anexo II a este termo de Verificação Fiscal), cujas DIs foram registradas em 2008 e 2009, devido ao fato de que a empresa demorou a regularizar as quantidades adicionais de amêndoas de cacau, com o registro de outras DIs, verificadas por ocasião de laudos de arqueação em importações realizadas e registradas ainda em 2007.

O sujeito passivo foi cientificado dessa autuação, em 12/12/2011, pela via pessoal (às fls. 947 e 991).

#### **DA IMPUGNAÇÃO**

A contribuinte, irrisignada com a autuação, protocolizou Peça Impugnativa, em 04/01/2012, às fls. 996-1021, alegando, em síntese, conforme a seguir.

##### Dos Fatos

- Que a impugnante é empresa que se dedica à produção, beneficiamento, processamento, industrialização, importação e exportação de produtos de origem agrícola, dentre outras atividades previstas em seu Estatuto Social;
- Que, dentre estas atividades, destaca-se por ser tradicional fabricante de produtos derivados do cacau, como massa (liquor), manteiga e pó, vendendo-os tanto no mercado nacional como no exterior;
- Que, considerando a necessidade de atender a seus clientes internacionais, a impugnante realizou, durante os anos de 2007, 2008 e 2009, a importação de amêndoas de cacau sob o regime de *Drawback*, na modalidade suspensão, socorrendo-se do mercado externo em virtude da drástica queda da produção nacional;
- Que também efetuou nesse regime a importação de torta e pó de cacau;
- Que, tomadas as providências legais, durante os anos de 2007 a 2009, firmou junto à Carteira de Comércio Exterior os Atos Concessórios *Drawback* em discussão;
- Que, contudo, após seguidas diligências o d. auditor fiscal autuante entendeu que a impugnante teria deixado de cumprir os compromissos de exportação assumidos nos referidos Atos Concessórios, exigindo o recolhimento do II e acessórios;
- Que, de acordo com o relato da fiscalização, a impugnante teria incorrido na prática de desvio de finalidade das matérias-primas importadas com o benefício

da suspensão dos tributos, uma vez que estas deveriam ter sido total e exclusivamente utilizadas, em suas identidades físicas, na produção dos produtos exportados, em cumprimento aos compromissos assumidos perante os Atos Concessórios em referência;

#### Do MÉRITO

##### Da Interpretação Finalística dos Incentivos Fiscais - *Drawback*:

- Que a natureza do regime de *Drawback* é a de incentivo fiscal às exportações e dessa maneira deve ser interpretado;
- Que a interpretação restritiva das normas que versam sobre a suspensão do crédito tributário ou sobre a outorga de isenção já foi objeto de acalorados debates, tanto na doutrina como na jurisprudência;
- Com efeito, a interpretação dos benefícios em questão deve ser realizada de forma sistemática e teleológica, ou seja, considerando-se as demais normas do ordenamento jurídico e sem olvidar das finalidades pretendidas pelo legislador ao instituir esse regime aduaneiro;
- Cita doutrinas e jurisprudências administrativas nesse sentido;

##### Da não aplicação do Princípio da Vinculação Física - Aplicação do Princípio da Equivalência:

- Que, o auditor atuante na tentativa de descaracterizar as exportações realizadas pela impugnante e de buscar um amparo a presente exigência, usou como fundamentação o fato de a empresa não possuir controles ou registros específicos relativos à utilização dos insumos importados com o benefício do regime de *Drawback*, de forma exclusiva, na produção para exportação dos itens compromissados perante os Atos Concessórios, não fazendo prova da aplicação da mercadoria na finalidade para a qual foi importada;
- Que, submeter a indústria moageira do cacau à vinculação física dos insumos importados, ocasiona de antemão a obrigação de abandonar as descrições, controles e denominações genéricas dos produtos industrializados, de todo incompatível com os objetivos de eficiência e ganhos de produtividade, mormente por se considerar que ao término do processo produtivo, ao se utilizar amêndoas, torta e pó de cacau nacionais ou importados, obtêm-se os mesmos produtos (massa/liquor, manteiga, torta e pó de cacau);
- Que, admitir-se que para o direito ao *Drawback* o contribuinte deva de fato fazer comprovações no sentido de que o insumo importado foi fisicamente utilizado na fabricação de produto exportado significa frustrar a finalidade da lei e prejudicar o desempenho do exportador do País, sem vantagem justificável;
- Que, a legislação aduaneira não proíbe a utilização dos bens importados na produção de mercadorias vendidas no território nacional, desde que, é claro, haja a efetiva exportação das quantidades e valores previamente avençados no competente Ato Concessório;
- De fato, a legislação (tanto a Lei n.º 8.402/1992 quanto o Regulamento Aduaneiro) limitou-se a prever que esse regime aduaneiro deva ser considerado como um incentivo à exportação.

Sendo assim, pode-se dizer que, o que é relevante para fins de adimplemento desse regime aduaneiro é que o beneficiário realize as exportações indicadas nos respectivos Atos Concessórios;

- Diante disto, o cerne da discussão do caso presente reside na verificação do cumprimento dos requisitos decorrentes do *Drawback*, na sua modalidade suspensão, especificamente no que se refere à necessidade de que os insumos internalizados sejam incorporados ao produto final a ser exportado;
- É importante frisar que, em nenhum momento, a fiscalização pôs em dúvida o fato de que a impugnante exportou efetivamente a quantidade total de produtos prevista nos Atos Concessórios em exame, concluindo que, de uma forma global, as amêndoas, tortas e pó de cacau, importados seriam suficientes para a fabricação dos produtos exportados em operações vinculadas;
- Que, diante dessa informação, forçosa é a conclusão de que as amêndoas, tortas e pó de cacau, importados pela impugnante guardam total relação com as exportações vinculadas que realizou, o que não causa prejuízo algum ao Erário;
- Porém, não obstante o d. agente fiscal concordar com o método utilizado pela impugnante, acabou de uma forma totalmente contraditória e ilógica por lavrar o presente Auto de Infração;
- Que da Portaria do Ministro da Fazenda nº 36/1982, nos itens 10 e 11, vê-se que se o contribuinte der uma outra destinação às matérias-primas importadas, não as utilizando nos produtos a serem exportados, mas empregando nestes produtos insumos nacionais em quantidade e qualidade equivalentes, não há razão para desconstituir o benefício da suspensão do tributo, eis que inexistente qualquer prejuízo à Fazenda Pública;
- Que o princípio da identidade, tão invocado pela fiscalização, e na verdade criado pela mesma, acaso aplicável, deve ser apenas em relação aos casos em que se mostrar possível a identificação física do insumo importado. No mais, deve prevalecer a aplicação da equivalência;
- O fato de ser ou não importado, tratando-se de insumo que é transformado quando da utilização do produto final, não desvirtua o regime *Drawback* na modalidade suspensão, que prevê, como regra básica ao seu cumprimento, a exportação;
- Ademais, já pacificaram os Ministros do E. Superior Tribunal de Justiça que prevalece, irrestritamente, o princípio da equivalência, aplicável aos produtos fungíveis e importados. Cita jurisprudências judicial e administrativa nesse sentido;
- Que, tal raciocínio se aplica totalmente para os insumos importados pela impugnante, uma vez que as amêndoas, torta e pó de cacau, que somente foram importados em virtude de sua escassez no mercado interno, são fungíveis e equivalentes às adquiridas no mercado doméstico, e possuem sempre a mesma finalidade para a indústria moageira de cacau;
- É de se observar que o princípio da vinculação deve ser colocado em um segundo plano em face da circunstância de que, no caso apreciado, a impugnante promoveu e comprovou as exportações previstas nos Atos Concessórios que firmou, passando, portanto, a prevalecer o princípio da equivalência entre os insumos importados e aqueles utilizados na produção dos produtos exportados;
- Que, diante destas afirmações e considerando o fato de que a impugnante adquiriu amêndoas, tortas e pó de cacau, importadas em quantidade suficiente para atender aos seus compromissos de exportação, torna-se impossível verificar se nos produtos que exportou estão presentes, ou não, insumos

importados (amêndoas, tortas e pó de cacau), como pretende o agente fiscal autuante;

Que, a única identificação possível é de que foram utilizados amêndoas, tortas e pó de cacau, equivalentes, não havendo como aferir a presença de insumos nacionais ou importados;

Que a equivalência entre as amêndoas importadas pela impugnante e as adquiridas no mercado doméstico foi reconhecida em estudo técnico elaborado por renomado especialista do segmento cacauero (doc. 03), bem como pela própria TEC- Tabela da Tarifa Externa Comum, que as classifica na posição 1801.0000, sem fazer qualquer distinção quanto a sua qualidade ou procedência;

Assim, a identidade física e a interpretação restritiva do benefício devem ser afastadas, prevalecendo aqui o conceito da equivalência e comprovação das exportações;

Da não ocorrência de Desvio de Finalidade:

Ressalta que o marco econômico do processo de importação de amêndoas de cacau da indústria moageira no Brasil se deu a partir da segunda metade da década de noventa, momento em que nossa cultura cacauera foi afetada pela doença conhecida como vassoura-de-bruxa atingindo 100% das áreas produtivas;

E que esta situação levou ao desaparecimento do comércio exportador de amêndoas e a conseqüente diminuição da utilização da capacidade instalada da indústria moageira, como também das exportações de derivados de cacau;

Da Conclusão:

Que razão alguma assiste à fiscalização, na medida em que insiste na aplicação do princípio da identidade física para a comprovação do cumprimento dos Atos Concessórios firmados pela impugnante, contrariando a própria essência do regime de *Drawback*, cuja legislação não deve ser interpretada de forma restrita e literal, devendo, no caso, ser prestigiada a equivalência entre as amêndoas, tortas e pó de cacau, importados e nacionais, reconhecendo-se, conforme comprovou a impugnante, que foram cumpridas na integralidade todas as condições para a fruição do regime, sendo impositiva a anulação do lançamento em pauta, inclusive porque não acarretou prejuízo ao Erário;

Do Pedido:

Diante do exposto, requer o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente impugnação, com a conseqüente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do Auto de Infração.

Analisada a manifestação de inconformidade, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 04/01/2007 a 20/08/2009

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE *DRAWBACK* SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO COMPROVAÇÃO DE REQUISITOS NORMATIVOS. CARACTERIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO REGIME.

A não comprovação da exportação de produtos em que tenham sido utilizados os insumos importados com suspensão de tributos, nos limites, condições e termos do Ato Concessório de *Drawback*, caracteriza a inobservância do princípio da vinculação física, requisito essencial para a concessão do benefício fiscal, acarretando a necessária cobrança dos tributos e acréscimos legais, referentes às mercadorias importadas ao amparo desse regime aduaneiro especial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi apresentado Recurso Voluntário (fls. 1073/1179), cujos questionamentos serão abordados no voto.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser conhecido.

O cerne da defesa é a não aplicação do Princípio da Vinculação Física no regime de *drawback*; entende a Recorrente que deveria ter sido aplicado o Princípio da Equivalência. Subsidiariamente pugna pela impossibilidade da utilização de estimativas ou presunções para a determinação da base de cálculo.

Registre-se que o período em discussão é de 04/01/2007 a 20/08/2009. Portanto, antes da vigência da normativa que trouxe para o sistema jurídico brasileiro a possibilidade do controle do regime de *drawback* pelo fluxo financeiro, especificamente a regulamentação do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010. Registre-se também que não deve ser aplicada a essa normativa o princípio da retroação benigna das penalidades, pois não se trata de penalidade, mas de forma de controle e cumprimento de regime aduaneiro especial. Ao contrário, está-se diante de uma situação em que os tributos incidentes sobre o comércio exterior são dispensados se preenchidas determinadas condições, condições essas que devem ser aferidas de acordo com procedimento determinado e previamente conhecido pelo beneficiário do regime.

Esse entendimento foi adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base em voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan. Reproduzimos o voto do Acórdão 9303-008.652 - 3a Turma, de 16 de maio de 2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com o qual assentimos:

Conforme relatado, a matéria devolvida para discussão deste colegiado refere-se à necessidade de vinculação física entre os insumos importados, submetidos ao regime aduaneiro de *Drawback-Suspensão*, e os produtos exportados com o fim de estabelecer o cumprimento do ato concessório correspondente.

O acórdão recorrido entendeu que era o caso de aplicação retroativa do disposto no art. 17 da Lei nº 11.774/2008 com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010. Concluiu que ao caso era aplicável a retroatividade benigna constante do art. 106, II, "b" do CTN.

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

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

*II tratandose de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

Com o devido respeito, entendo não ser aplicável esta retroatividade benigna ao caso dos autos. Primeiro que a lei nova, art. 17 da Lei nº 11.774/2008, ao estabelecer a possibilidade de fungibilidade entre os insumos, o fez nos limites e condições a serem estabelecidos pelo Poder Executivo. Como veremos abaixo, no voto transcrito, o Poder Executivo efetivamente estabeleceu uma série de condicionantes a serem observados pelo contribuinte, para que se dispense a vinculação física entre os insumos importados e os efetivamente utilizados na industrialização dos produtos exportados. Obviamente não se tem como voltar no tempo e aplicar estes condicionantes aos insumos importados sob o regime anterior. Além disso a retroatividade benigna da alínea "b" do inc. II do art. 106 do CTN, acima transcrito, somente é aplicável quando não resulte na falta de pagamento do tributo, que é exatamente a situação do presente processo em que se exige os tributos decorrentes da falta de cumprimento do compromisso de exportar, assumido na adoção do regime aduaneiro do Drawback-Suspensão.

Emfim, essa matéria é recorrente e foi objeto de vários julgados recentes no âmbito desta 3ª Turma, a qual já tem entendimento consolidado que no âmbito da legislação anterior era exigida a vinculação física para comprovar o cumprimento do compromisso de exportar, assumido na adoção do regime aduaneiro do Drawback-Suspensão. A título de exemplo cito os seguintes acórdãos: 9303004427, de 06/12/2018, voto vencedor da lavra do ilustre ex-conselheiro Júlio César Alves Ramos; Acórdãos 9303006988 e 9303-006989, ambos da relatoria do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Outro ponto desfavorável à tese do contribuinte é que, conforme consta do termo de verificação fiscal, os produtos importados são identificados por números de séries, fato que evidentemente facilita o controle de aplicação dos insumos e seu vínculo aos produtos industrializados e exportados, não cabendo a alegação que sua fungibilidade decorre de sua natureza específica, como nos casos de produtos químicos, exemplo que utilizou em seu recurso voluntário.

Por fim transcrevo abaixo, o brilhante voto do ilustre conselheiro Rosaldo Trevisan, utilizado como declaração de voto no acórdão nº 3403003.162, de 20/08/2014, o qual adoto como razão de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

*Conselheiro Rosaldo Trevisan*

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

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

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

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

*Os comerciantes e os fabricantes não se contentam com o monopólio do mercado interno, mas desejam da mesma forma o máximo possível de vendas para o exterior de suas mercadorias.*

*Seu país não possui nenhuma jurisdição sobre nações estrangeiras e, portanto, raramente pode proporcionar monopólio lá. Eles são geralmente obrigados, por isso, a contentar-se em solicitar determinados incentivos à exportação.*

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

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

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

*Pouco antes, na mesma obra (Capítulo I do Livro IV), explicase 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. (...)*

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

*E o regime de drawback, por sua vez, é internacionalmente definido como: o regime aduaneiro que permite, por ocasião da exportação de mercadorias, obter a restituição (total ou parcial) dos direitos e taxas que incidiram sobre a importação dessas mercadorias ou dos materiais nelas contidos ou consumidos na sua produção.*

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

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

*E tal regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘drawback’ será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos”. Estava “criado” pela norma 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 ‘drawback’ poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos”.*

*Três anos depois, estava revogado o decreto regulamentar pelo Decreto nº 53.967, de 16/6/1964, que, em seu art. 3º, deu ao drawback a configuração tripartida (suspensão, isenção e restituição) que persiste nas normas até os dias atuais, mantendose 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 DecretoLei nº 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, passa a dispor (sem utilizar a expressão drawback) 7 sobre restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada que; sobre suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; e sobre isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

*Apesar de a base legal (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<sup>9</sup>. Contudo, preferimos a designação aperfeiçoamento ativo, que veio a se consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.*

*Temos, assim, que: a) o ‘drawback-isenção’ constitui, como o próprio nome sugere, uma hipótese de isenção (conhecida como reposição de estoques) <sup>10</sup> como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro<sup>11</sup>; b) o ‘drawback-restituição’, ou simplesmente ‘drawback’, nome pelo qual é conhecido no restante do mundo, é uma hipótese de restituição que busca incentivar as exportações; e c) o ‘drawback-suspensão’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um aperfeiçoamento ativo.*

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

*Não se tem dúvida de que a insistência em utilizar terminologia dissonante do resto do mundo dificulta negociações internacionais<sup>15</sup> e faz com que se exija cautela em estudos comparados sobre a matéria.*

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

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

*Como destacado no tópico anterior, as primeiras regulamentações do “drawback brasileiro” (em suas três modalidades), veiculadas pelos Decretos nº 50.485/1961 e nº*

53.967/1964, já estabeleciam expressamente a necessidade de vinculação das mercadorias às finalidades para as quais foram admitidas no regime. E as finalidades eram as mesmas, em ambos os decretos (art. 2º): utilização direta na fabricação de mercadorias destinadas à exportação; complementação de aparelhos, máquinas, veículos ou equipamentos destinados à exportação; embalagem, acondicionamento ou apresentação de produtos a serem exportados; beneficiamento no país e posterior exportação; e reparação, recondicionamento ou reconstrução de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves admitidos no país temporariamente, quando consignados a estaleiros ou oficinas de reparo e manutenção.

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

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

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 adicionese que o DecretoLei 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 (destacandose a possibilidade de aplicação do regime (art. 2º, §1º) a “matériaprima 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 “matériaprima 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 estabelecerse 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 (n.º 8.032/1990, art. 5.º, com a redação dada pela Lei n.º 10.184/2001), e não se refere exatamente à flexibilização da vinculação física, mas da própria exportação, admitindo que o regime seja aplicável a mercadoria destinada a fornecimento no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo BNDES, com recursos captados no exterior.*

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

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

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

*Súmula CARF n.º 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 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 n.º 6.759/2009), na redação dada pelo Decreto n.º 7.213/2010. Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente<sup>16</sup> passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei n.º 10.833/2003<sup>17</sup>:*

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

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

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

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

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

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

*Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB. E tais requisitos e procedimentos foram inicialmente estabelecidos na Instrução Normativa SRF n.º 328, de 28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB n.º 1.361, de 21/05/2013.*

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

*Assim, o Regulamento Aduaneiro de 2009, em sua redação original, tem poucas alterações em relação ao regulamento anterior, no que se refere a “drawback”. Contudo, o tema foi objeto de substanciais alterações efetuadas no Regulamento pelos Decretos n.º 7.213/2010 e n.º 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 n.º 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 n.º 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.”*

*Veja-se que o texto da lei trata de forma mais ponderada a já citada relação entre as competências da SECEX (concessão e deliberação) e da RFB (fiscalização do regime). Não poderia um órgão estabelecer medidas em detrimento do controle do outro. Daí a necessidade de ato conjunto. E tal ato corresponde atualmente à Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 467, de 25/03/2010.*

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

*em seu art. 13, prorroga excepcionalmente por um ano Atos Concessórios de Drawback vencidos de 01/10/2008 a 31/12/2009* 18 .

A Lei nº 12.350/2010, de forma semelhante ao art. 12 da Lei nº 11.945/2009 (que criou a variante de “drawback-suspensão brasileiro” posteriormente denominada de drawback integrado suspensão), criou, em seu art. 31, a variante de “drawback-isenção brasileiro”, que a norma infralegal (Portaria Secex no 23/2011) denominou de drawback integrado isenção). A novidade fica por conta da definição legal de “mercadoria equivalente”, no § 4º do citado art. 31: “a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquirida no mercado interno ou importada sem fruição dos benefícios referidos no caput, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo”. A disciplina do “drawback integrado isenção” também é conjunta (RFB/SECEX), conforme estabelece o art. 33 da lei, já tendo sido editada nesse sentido a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 3, de 17/12/2010.

*Veja-se que o Brasil, com claro fundamento na noção de “mercadoria equivalente” da Convenção de Kyoto Revisada, já referida neste estudo, dá mais alguns passos na jornada iniciada com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003.*

*Mas é no art. 32 da Lei nº 12.350/2010, alterando a disposição do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, que saltase para o explícito fundamento legal que viabiliza a flexibilização da vinculação física (ou a fungibilidade) no “drawback brasileiro, nas modalidades de isenção e suspensão” 19 :*

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

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

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

*Descontadas as imperfeições terminológicas, que normalmente derivam do excesso de denominações que temos para idênticos regimes aduaneiros no Brasil, 20 o artigo apresenta de forma cristalina o fundamento legal viabilizador da referida flexibilização.*

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

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

*“Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que:*

*(...)*

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

*16. O art. 8º propõe alteração no art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008, que dispõe sobre a possibilidade da fungibilidade de bens adquiridos, tanto por importação como no*

*mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais e ao abrigo de regimes aduaneiros especiais, quando destinados à industrialização para exportação. Trata-se de revisão da redação original, que havia alicerçado sua base no art. 59 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e agora passa a ser aplicada de forma autônoma, desde que regulamentada pelo Poder Executivo. (...)” (grifo nosso)*

*Em recente alteração do Regulamento Aduaneiro, o Decreto nº 8.010, de 16/05/2013, trouxe o novo comando legal para o art. 402-A da norma regulamentar, sem qualquer alteração (ou disciplina) do texto da lei, mas esclarecendo, no §2º do artigo, que a aplicação “fica condicionada à edição de ato normativo específico conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Secretaria de Comércio Exterior”. Mais uma vez resta patente a tecnicidade do tema, que está sendo tratado conjuntamente entre RFB e SECEX, aguardandose para breve a publicação do ato normativo conjunto que finalmente colocará em operação, com as restrições que estabelecer, a flexibilização da vinculação física, ou a fungibilidade em regimes aduaneiros suspensivos (mais objetivamente os conhecidos como “drawback integrado suspensão” e “drawback integrado isenção”.*

*O Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, ao qual é vinculada a SECEX, ciente de que ainda não opera, pelas regras atuais, a fungibilidade, noticiou recentemente (29/04/2014) em seu sítio web que: “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. (...)”*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Por fim, adoto ainda as conclusões do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos incluídas no acórdão n.º 9303006988, abaixo transcritas:*

*(...) É bem verdade que em 02/09/2014, a Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1.618 veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467 de 25/03/2010, referida no voto acima para permitir a aplicação da fungibilidade no drawback brasileiro.*

*Fez tal regulação pela introdução do art. 5ºA, com a seguinte redação:*

*Art. 5ºA 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 aplicase a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6ºA.*

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

(...)

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

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

Ao adotar o entendimento constante do voto transcrito, conclui-se que não assiste razão à Recorrente neste ponto.

A Recorrente questiona ainda, subsidiariamente, a base de cálculo utilizada no Auto de Infração. Afirma que a autoridade lançadora partiu de aplicação de um estudo lógico-sistemático e estimativas para aferir a base de cálculo; o que, defende, contraria as disposições dos arts. 142 e 148 do Código Tributário Nacional.

Cumprе inicialmente observar que, conforme se consignou na decisão de piso, esse argumento não foi trazido pela Recorrente na impugnação:

Por derradeiro, observa-se que a metodologia de estimativa e cálculo utilizada pela fiscalização (às fls. 891-896); bem como os demonstrativos de apuração dos valores tributáveis do II, tanto para as amêndoas de cacau, quanto para a torta e pó de cacau (às fls. 897-945), não foram contestados pela empresa autuada, restando, portanto, incontroversas as bases de cálculo utilizadas para incidência do II (às fls. 949-953).

Caso fosse, excepcionalmente aceito neste momento, com base no princípio da verdade material, e fosse o principal supedâneo da decisão deste Tribunal, seria necessário antes abrir vista para a Procuradoria da Fazenda Nacional para se manifestar sobre a questão.

Contudo, equivoca-se a Recorrente ao afirmar que a Fiscalização utilizou estimativas para aferir a base de cálculo dos tributos e multas lançados. Para esclarecer a questão, cumpre retomar a própria essência do regime de *drawback*, especialmente de *drawback-suspensão*, utilizado no caso em pauta.

Para tanto, tomo a liberdade de utilizar algumas considerações constantes do meu livro Regimes Aduaneiros Especiais (MEIRA, Liziane Angelotti. *Regimes Aduaneiros Especiais*. São Paulo: IOB, 2002). Início com a definição do regime:

O denominado “Drawback Suspensão” consiste, nos termos do art. 78, inciso II do Decreto-lei n.º 37/1966 (art. 314, inciso I, do RA), na “suspensão” dos tributos incidentes sobre a importação de mercadoria a ser reexportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou condicionamento de outra a ser reexportada.

Desse modo, a mercadoria entra no território nacional sem o pagamento dos impostos e desde que, conforme as condições estabelecidas, seja industrializada e redirecionada ao exterior, estes impostos não serão devidos. Se as condições forem descumpridas, os tributos sobre a importação devem ser pagos. (Meira, 2002, p. 215).

Depois continuo, trilhando uma esteira que se distancia um pouco da literalidade da lei, mas que, no presente caso, traz as mesmas implicações:

Na modalidade mencionada pela legislação como “Drawback Suspensão”, há uma importação de mercadoria com isenção sujeita a condição resolutiva, pois, se posteriormente não for providenciada a reexportação do produto industrializado, os tributos incidentes sobre a importação são devidos. (Meira, 2002, p. 218).

Ou seja, entendo que não se trata de uma suspensão, mas de uma isenção sujeita a condição resolutiva. Mas seja suspensão, numa interpretação da letra da lei, seja isenção resolutiva, numa visão mais sistemática, em ambos os casos, existe uma importação, uma declaração de importação e constam desta declaração os dados da mercadoria importada, inclusive, a base de cálculo e os tributos que serão devidos caso as condições do regime aduaneiro especial de *drawback* sejam descumpridas.

No presente caso, o Auditor Fiscal, ao verificar o descumprimento do regime, trouxe não de outro lugar se não da declaração de importação a base de cálculo e o imposto devido em razão do inadimplemento das condições do regime. Vejamos, a título exemplificativo, uma página do Auto de Infração (fl. 963):

Sujeito Passivo					
CNPJ					
60.498.706/0025-24					
Razão Social					
CARGILL AGRICOLA S A					
Local do Registro: ALF - PORTO DE SALVADOR					
DI: 07/0014368-2		Data do Registro: 04/01/2007		Moeda: R\$	
Adição	Valor Tributável	Imposto Devido	Imposto Recolhido	Dif. Apur. (R\$)	
NCM/TEC	Alíquota (%)				
001	401.958,34				
1803.20.00	12,00	48.235,00	0,00	48.235,00	
Total Diferença Apurada na DI em R\$				48.235,00	
Local do Registro: ALF - PORTO DE SALVADOR					

Note-se que há referência expressa à DI (declaração de importação), da qual foram tiradas as informações. Portanto, o cálculo dos tributos e multas exigidos não foram feitos com base em estimativa, mas com fulcro nas informações constantes das declarações de importação prestadas pela Recorrente.

Portanto, não assiste razão à Recorrente neste ponto.

Dessarte, proponho negar provimento ao Recurso Voluntário .

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora