



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13603.002303/2003-71
Recurso Embargos
Acórdão nº **9303-012.033 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de outubro de 2021
Embargante ABB POWER GRIDS BRASL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Não se prestam os embargos para revolver matéria fática-probatória já julgada, mormente quando se tratar de aresto que não conheceu do recurso especial.

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do recurso especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para manter o não conhecimento do Recurso Especial, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que acolheram os Embargos, com efeitos infringentes, para conhecer do Recurso Especial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo em face do acórdão 9303-011.492, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, não conheceu o Recurso Especial, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.”

O sujeito passivo, para tanto, alegou vícios, nos seguintes termos:

Omissão quanto ao conhecimento da matéria “Inaplicabilidade do Princípio da Vinculação Física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão”:

Da leitura do excerto colacionado acima do v. acórdão recorrido, depreende-se que não há qualquer menção à necessidade de retroação benigna do artigo 17 da Lei 11.774/2007, que reconheceu que os produtos importados podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade, para fins de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos;

Da análise do excerto colacionado acima, depreende-se que, ao se limitar a transcrevê-lo como justificativa para a suposta convergência entre os arestos, o v. acórdão embargado não logrou êxito em fundamentar as razões que levaram ao não conhecimento do tópico em referência do Recurso Especial da Embargante, tendo, em verdade, se **omitido sobre as razões que demonstrariam a “convergência” de entendimentos entre o v. acórdão recorrido e o Acórdão nº 303-30.807.**

Contradição em relação à impossibilidade de aplicação do Princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão:

o v. acórdão embargado se limitou a afirmar que tanto o v. acórdão recorrido, quanto o Acórdão 303-30.807, colacionado pela Embargante como paradigma, convergem em seus entendimentos quanto ao tema, eis que “aplicaram a retroatividade benigna” aos casos concretos quanto a desnecessidade do princípio da vinculação física no cumprimento do regime de Drawback-Suspensão;

No entanto, de uma leitura atenta do v. acórdão recorrido, depreende-se que o órgão julgador a quo construiu uma longa linha argumentativa acerca do princípio da vinculação física para sustentar, em verdade, que independentemente dos pormenores do caso concreto, **até a edição da Medida Provisória nº 497/10, a legislação brasileira fez clara opção pela vinculação física para o Drawback Suspensão e que este princípio é inerente ao referido Regime Aduaneiro;**

O Acórdão 303-30.807 colacionado pela Embargante como paradigma, em sentido contrário, reconhece expressamente que para fins de fruição de Regime de Drawback-Suspensão não é necessário o cumprimento da vinculação física entre a mercadoria importada mediante o regime especial aduaneiro e a mercadoria exportada, frisando ser esse o entendimento do Terceiro Conselho de Contribuintes.

Contradição em relação à impossibilidade de aplicação do Princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão:

Contradição quanto a apresentação obrigatória do Livro de Controle da Produção e do Estoque:

Isso porque, o v. acórdão embargado, simultaneamente, admite que o acórdão paradigma n.º 3403-003.054 adotou a tese de que não haveria necessidade de apresentação do Livro Controle de Produção e Estoque **em razão do princípio da fungibilidade**, e afastou tal paradigma para fins de conhecimento do Recurso Especial, sob o argumento de que as outras provas acostadas nestes autos são divergentes das provas discutidas no v. acórdão recorrido e, que, portanto, no presente caso haveria a necessidade de apresentação do referido documento.

Ocorre que, ao contrário do quanto consignado pelo v. acórdão embargado, o que se verifica a partir do referido paradigma é que, em razão do princípio da fungibilidade, o entendimento deste E. CARF em casos análogos ao presente é no sentido de que não há relevância na apresentação do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque para fins de verificação do cumprimento do Regime Drawback Suspensão, independentemente de outras provas carreadas aos autos. É o que se depreende do Acórdão paradigma n.º 3403-003.054.

Em despacho às fls. 1394 a 1397, foi dado seguimento aos Embargos de Declaração para apreciação plenária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Deprendendo-se da análise dos Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, entendo que o recurso deva ser acolhido, eis que restaram evidentes as omissões e contradições apontadas. O que concordo com o despacho de admissibilidade de embargos. Eis:

“[...]”

A leitura do recurso evidencia que a **omissão**, atinente ao conhecimento da matéria, e a **contradição** referente à alegação de equívoco na interpretação do aresto de recurso voluntário, recorrido, acerca da binômio princípio da vinculação física/princípio da fungibilidade, encerra discussão única, consubstanciada na proposição recursal consoante a qual haveria erro de premissa no acórdão de recurso especial e que permeia toda análise feita pela turma julgadora.

Nesse passo, segundo o recorrente, distintamente do que constou do juízo formulado para o não conhecimento do recurso especial, não foi identificada convergência de entendimento sobre a aplicabilidade do princípio da fungibilidade, muito menos sua aplicação retroativa, como constou do voto. Além disso, o excerto reproduzido do acórdão de recurso voluntário não denotaria essa situação jurídica, sequer implicitamente.

A reclamação vem disposta na seguinte forma:

“Assim, apesar de os acórdãos tratarem da mesma controvérsia, o que é admitido pelo próprio v. acórdão embargado, o Acórdão n.º 303-30.807 efetivamente AFASTA o princípio da vinculação física para fins de cumprimento dos requisitos do Regime de Drawback, ao passo que o v. acórdão recorrido ADOTA referido princípio como aplicável para fins de verificação do

adimplemento dos requisitos para fruição do referido regime aduaneiro suspensivo, eis que se considera que tal princípio é inerente ao Drawback Suspensão.

Portanto, ao consignar que ambos os acórdãos aplicam o princípio da irretroatividade benigna prevista no artigo 17 da Lei nº 11.774/2007, o v. acórdão embargado incorre em verdadeira contradição, tendo em vista que, da simples leitura dos excertos acima, se verifica que apesar de tratarem de uma mesma controvérsia jurídica, os referidos acórdãos interpretam de maneiras completamente distintas o mesmo tema, sob a ótica da mesma legislação.” (destaques no original)

Pois bem, é inegável que a decisão embargada tomou como pressuposto a aplicação da retroatividade benigna em relação ao princípio fungibilidade, no regime *Drawback* Suspensão, em ambos os processos, como se extrai da seguinte passagem:

“Ora, quanto à matéria suscitada ‘Inaplicabilidade do princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão’, vê-se que os dois entendimentos são convergentes, eis que aplicaram a retroatividade benigna nos dois arestos. Inclusive, o direcionamento foi melhor elucidado pelo conselheiro Rodrigo Mineiro que participou do aresto recorrido e esclareceu o direcionamento dado pelo acórdão recorrido. Cabe, assim, transcrever parte do aresto recorrido:

[...]

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

[...]” (grifado)

O trecho do voto condutor do aresto de recurso voluntário, de fato, não demonstra inequivocamente a ocorrência dessa situação jurídica, limitando-se asseverar que o dispositivo legal determinaria a regulamentação dos termos, limites e condições para substituição dos insumos importados pelos similares nacionais, mediante ato conjunto da RFB/SECEX.

A ementa transcrita no relatório do julgado arguido, por seu turno, não sinaliza que tenha sido aplicado ao caso dos autos a retroatividade benigna mencionada pela Conselheira Relatora. Pelo contrário, denota a exigência da vinculação física entre os insumos importados e os bem exportados, o que se confirma pela negativa de provimento do recurso manobrado, em decorrência de ausência da comprovação desse emprego.

“ (...)

DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de drawback-suspensão é condição geral para a regularidade do regime que os **insumos importados** com benefício fiscal sejam efetivamente **empregados na industrialização** dos produtos a serem exportados.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

A ausência de comprovação, por parte da empresa beneficiária, da **utilização dos itens importados** ao amparo do drawback suspensão na industrialização dos itens exportados ou fornecidos, ao amparo do drawback, mediante escrituração fiscal competente (livro controle da produção e do estoque - modelo 3) ou controles próprios que permitam a perfeita

individualização dos itens vinculados ao regime, não permitem aferir o pleno cumprimento das condições do regime e seu adimplemento. O ônus da prova é da empresa beneficiária.” (destacado)

Então, pela exclusiva análise do acórdão, mostra-se procedente a contradição entre os fatos narrados e a exposição de raciocínio do voto exarado, especialmente sobre a existência de convergência entre as decisões, recorrida e paradigmas, no tocante ao princípio da fungibilidade e aplicação do instituto da retroatividade benigna.

Respeitante à **contradição** remanescente, aduz o contribuinte que residiria no reconhecimento da adoção do princípio da fungibilidade, em detrimento da vinculação física, pelo julgado paradigmático, e ato contínuo não conhecer do recurso em função da diversidade do acervo probatório produzido em um e outro feito.

Ainda que neste ponto o vício de declaração não seja tão claro, - uma vez que admitir a aplicação do princípio da fungibilidade no regime *Drawback* Suspensão não significa desnecessidade de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação assumido, ou mesmo o emprego dos insumos nacionais substitutivos dos importados, a exigir a documentação própria a tal desiderato - deve-se considerar que, também aqui, replica-se o equívoco quanto ao acatamento do princípio da fungibilidade em substituição à vinculação física, *verbis*:

“Do confronto entre os arestos, vê-se que no acórdão indicado como paradigma, que também adotou a tese da fungibilidade tem-se que (...)” (grifado)

Como se vê, a adoção do antecedente lógico que, tanto o acórdão paradigma como o recorrido, teriam adotado o princípio da fungibilidade - este último, em aplicação do princípio da retroatividade benigna -, perpassa todo o exame de conhecimento do recurso especial realizado. [...]”

Ora, é de se recordar, quanto à matéria:

Inaplicabilidade do princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão:

Acórdão recorrido:

Ementa (a mesma adotada pela DRJ):

“DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de drawback-suspensão é condição geral para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.”

Voto:

“[...]”

Do “princípio” da vinculação física

[...]”

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

nova exigência para o controle do Drawback, mas uma obrigação acessória prevista pela legislação do IPI.

Nenhum problema há em se misturar os estoques de insumos adquiridos com o benefício de Drawback e aqueles adquiridos sem o benefício, desde que devidamente registrados no livro modelo 3. A apuração do efetivo consumo dos insumos na produção dos itens a serem exportados, deve ser feita considerando o critério contábil de ordem “primeiro que entra, primeiro que sai (PEPS)”⁴.

Com a edição da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1.618/2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, passou-se a não mais se exigir controles segregados de estoque, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação. Os controles fiscais, como, por exemplo, o livro modelo 3, continuam obrigatórios pela legislação do IPI. Tal alteração em nada prejudica o controle do regime, visto que em um mesmo código de insumo/produto, pelo critério PEPS, pode ser apurado o consumo de cada item vinculado a determinada ordem de produção. Assim, é possível a comprovação de que tal insumo, em determinada data, foi utilizado na produção de determinado item, em determinada data, possibilitando o pleno controle do Regime de Drawback.

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

Art. 32 (deu nova redação ao art.17 da Lei n.º 11.774/2008)

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

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

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

Interpreta-se, portanto, que, até a edição da Medida Provisória n.º 497, de 17/07/2010, convertida na Lei n.º 12.350/2010, a legislação brasileira fez clara opção pela vinculação física para o Drawback Suspensão, e que a possibilidade de substituição dos itens importados por equivalentes, somente poderia ser aplicada após a edição de ato regulamentar do Poder Executivo.”

O aresto recorrido entendeu que somente após a edição da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1.618/2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010 –

seria possível a substituição dos itens importados, negando provimento ao recurso voluntário – eis que correspondia ao ano calendário de 1997.

Acórdão paradigma 303-30.807:

Ementa:

“DRAWBACK. SUSPENSÃO. CUMPRIMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

As razões expostas no Termo de Verificação Fiscal não autorizam a conclusão de não cumprimento dos compromissos de exportação assumidos. As evidências são de que tais compromissos foram cumpridos. **Entendimento majoritário do Terceiro Conselho de Contribuintes de que não é necessário o cumprimento da "vinculação física".**

O período, nesse caso, é de anterior a Portaria, que trouxe nova redação. Sendo assim, resta clara a divergência de interpretação.

Inexigibilidade de apresentação do Livro Controle de Produção e Estoque para comprovar o adimplemento do regime de Drawback-Suspensão, o despacho de admissibilidade:

“[...]

O contribuinte alega que a apresentação do Livro Controle de Produção e Estoque é prescindível para a comprovação do cumprimento do Regime de Drawback-Suspensão.

Para comprovar o dissenso, apresentou como paradigma o acórdão n.º 3403-003.054, cópia às fls. 1161-e/1178-e, que possui a ementa seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/03/1996 a 25/06/1997

(...).

DESCUMPRIMENTO DO DRAWBACK. AUSÊNCIA DE LIVRO REGISTRO DE CONTROLE DA PRODUÇÃO E DO ESTOQUE.

Adotando-se a premissa da possibilidade de cumprimento do drawback suspensão com bens fungíveis deixa de ser relevante o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, para fins de verificação de controle separado do insumo importado e do nacional, sobretudo quando a própria Fiscalização consegue verificar a quantidade de insumos utilizados no produto exportado pelos registros da própria Recorrente.

Do cotejo da ementa do paradigma apresentado, verificamos que a divergência suscitada foi comprovada. No acórdão recorrido, o Colegiado decidiu que, dentre os requisitos para a comprovação do cumprimento do Regime Drawback-Suspensão, um deles é a apresentação do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque; já no paradigma, o Colegiado decidiu que esse Livro é irrelevante. [...]”

Considerando o exposto, restou claro que há vícios de omissão e contradição no acórdão recorrido – o que, para fins de saneamento, é de se atestar que a divergência entre os arestos foi efetivamente comprovada. O período analisado nos arestos não constava explicitamente normas que tratavam da não necessidade de vinculação física para bens fungíveis.

Sendo assim, é de se acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes, conhecendo o Recurso Especial Especial interposto pelo sujeito passivo.

Nesses termos, passo a tratar das matérias postas em recurso:

Inaplicabilidade do princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão;

Inexigibilidade de apresentação do Livro Controle de Produção e Estoque para comprovar o adimplemento do regime de Drawback-Suspensão, o despacho de admissibilidade.

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

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

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

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

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

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

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

[...]”

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

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

“Art.389.As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“Dos Bens Fungíveis e Consumíveis

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

O que, por conseguinte, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização seria conduta comissiva contemplada no artigo 78, inciso II, do Decreto-lei 37/66. Tal imposição foi afastada por norma de mesma

hierarquia positivada posteriormente, conferindo a reclamação de aplicação retroativa, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

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

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

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

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

I - a descrição e os respectivos códigos da NCM;

II - o número do ato concessório; e

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

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

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

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e

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

§ 2º O disposto no caput:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O sujeito passivo efetuou a exportação dos produtos constantes do compromisso assumido no Ato Concessório em idêntica quantidade e qualidade pelos critérios de equivalência e fungibilidade;

Houve aval eletrônico do DECEX no sistema informatizado de controle;

Houve uso de produtos nacionais similares e com atendimento da equivalência insurgida na Portaria, na industrialização dos produtos a serem exportados, em substituição aos importados com suspensão.

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

Quanto à segunda matéria, por se consequência da primeira matéria, não há que se falar em considerar essencial o Livro de Controle da Produção e do Estoque, eis que a contribuinte considerou a fungibilidade dos insumos utilizados no produto exportado, devendo ter sido apreciados os documentos apresentados pela recorrente – que atestavam o procedimento nos termos da legislação ora tratada acima.

Em vista do exposto, voto por acolher os Embargos de Declaração opostos pelo sujeito passivo, dando seguimento com efeitos Infringentes. E, apreciado o Recurso Especial interposto, voto por dar-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Jorge Olmiro Lock Freire – redator designado

Com a devida vênia, divirjo da eminente relatora.

A meu juízo o que pretende a embargante, por meio processual inadequado, é que esta Turma revise sua decisão que não conheceu do recurso especial.

O aresto 9303-011.492, de 15/06/2021, também de relatoria da Dra. Tatiana M. Migiyama, que não conheceu, à unanimidade, do apelo especial do contribuinte foi esclarecedor, não merecendo qualquer ressalva. Valho-me dele como razão de decidir. Veja-se seu teor:

Ora, quanto à matéria suscitada “Inaplicabilidade do princípio da vinculação física como requisito para o adimplemento do regime de Drawback Suspensão”, **vê-se que os dois entendimentos são convergentes, eis que aplicaram a retroatividade benigna nos dois arestos.** Inclusive, o direcionamento foi melhor elucidado pelo conselheiro Rodrigo Mineiro que participou do aresto recorrido e esclareceu o direcionamento dado pelo acórdão recorrido. Cabe, assim, transcrever parte do aresto recorrido:

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

Quanto à segunda matéria – qual seja, “inexigibilidade de apresentação do Livro Controle de Produção e Estoque para comprovar o adimplemento do regime de Drawback Suspensão”, importante recordar:

Acórdão recorrido:

Ementa:

“[...]DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de drawback-suspensão é condição geral para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam

efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.

DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA A ausência de comprovação, por parte da empresa beneficiária, da utilização dos itens importados ao amparo do drawback suspensão na industrialização dos itens exportados ou fornecidos, ao amparo do drawback, mediante escrituração fiscal competente (livro controle da produção e do estoque - modelo 3) ou controles próprios que permitam a perfeita individualização dos itens vinculados ao regime, não permitem aferir o pleno cumprimento das condições do regime e seu adimplemento. O ônus da prova é da empresa beneficiária. [...]

Acórdão 3403-003.054:

Ementa:

“[...]DRAWBACK SUSPENSÃO - FUNGIBILIDADE Não obrigatoriedade de manutenção de controle do estoque importado e do estoque nacional para a comprovação do cumprimento do Ato Concessório havendo fungibilidade entre o insumo nacional e o importado, sendo relevante a verificação entre o que foi importado e a quantidade exportada.

Do confronto entre os arestos, vê-se que no acórdão indicado como paradigma, que também adotou a tese da fungibilidade tem-se que: *“[...] considerando bens importados fungíveis, considero um exagero uma exigência desproporcional e não razoável, não prevista expressamente na legislação que, conforme a própria decisão reconheceu, previa apenas implicitamente que a recorrente seja obrigada a tal controle físico do bem importado vertido ao produto final exportado. [...] Contudo, entendo que a divergência, como observado anteriormente, não se restringe apenas à vinculação física ou financeira do bem importado, mas também a inúmeros outros pontos levantados pela Fiscalização, que foram objeto de contraditório e, posteriormente, decididos pela DRJ...a própria recorrente alegou que em razão de sua política de exportação e negociação posterior resolveu alterar os percentuais de composição dos produtos a exportar, definidos em laudo técnico, circunstância esta que resultou na redução de 47% do produto N1ax 540 C em 43%. [...] Mais uma vez, não vejo um fundamento sólido na negativa da Decisão quanto ao reconhecimento dos RE's, mesmo aqueles de aprovação não automática, uma vez que tais alterações foram lançadas antes mesmo de qualquer procedimento fiscalizatório, o que demonstra que a Recorrente se deu conta de ter cometido um mero equívoco formal no registro e o corrigiu. Não aceitar tais alterações constitui num rigorismo sem paralelo, não previsto na legislação, de maneira que afastado quanto aos RE's apontados na Decisão a mácula que lhes foi atribuída inicialmente pela Fiscalização. [...]*”

Os fatos, por evidente, não são semelhantes, inclusive as provas acostadas nos autos. Ora, no acórdão recorrido sequer havia laudo, como mencionado no acórdão indicado como paradigma.

Sendo assim, em relação à segunda matéria, entendo que não há como se conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Portanto, deve ser ratificado o não conhecimento do recurso especial do contribuinte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, acolhe-se os embargos, sem efeitos infringentes, de modo a manter o não conhecimento do recurso especial.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire.