



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

Processo nº 13839.000542/00-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3403-003.054 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente CHEMTURA INDÚSTRIA QUÍMICA DO BRASIL LTDA (antiga WITCO DO BRASIL LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

***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.

LIVROS REGISTROS DE INVENTÁRIO, REGISTRO DE ENTRADAS E SAÍDAS.

Há que se reconhecer a apresentação dos Livros, ainda que autenticados na Junta Comercial após o início da Fiscalização, posto que relevante elemento de prova que não pode ser olvidado pela Fiscalização, ainda mais quando em conjunto com outros elementos de controle de inventário e estoque mantidos pelo Recorrente.

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.

CUMPRIMENTO PARCIAL DO *DRAWBACK* SUSPENSÃO. NÃO CÔMPUTO DE EXPORTAÇÕES REALIZADAS TANTO FORA COMO ANTES DO PRAZO ASSINADO NO AC. RE's RETIFICADOS APÓS A AVERBAÇÃO.

Não podem ser considerados, para fins de cumprimento parcial do regime de *drawback*, as exportações realizadas tanto antes como depois do prazo assinado pelos Atos Concessórios.

Mas há que se aceitar a correção da classificação fiscal e do vínculo da exportação no Registro de Exportação efetuada após a averbação, anteriormente ao prazo de início da Fiscalização, o que demonstra que a Recorrente, ciente de seu mero lapso, corrigiu o seu procedimento, circunstância relevante a ser considerada pela Fiscalização.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o cumprimento parcial dos Atos Concessórios objeto do presente processo pela Recorrente, incluindo-se no cômputo do cumprimento parcial os RE's que foram afastados por suposta ausência de classificação fiscal e aqueles vinculados ao *drawback* suspensão após a averbação, anteriormente não reconhecidos pela Fiscalização e pela Decisão da DRJ, considerando, no entanto, o percentual de 40,78% encontrado pela Fiscalização de utilização de insumo no produto exportado. Vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Alexandre Kern e Helder Massaaki Kanamaru. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti apresentaram declarações de voto. O Conselheiro Helder Massaaki Kanamaru participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Domingos de Sá Filho. Sustentou pela recorrente a Dra. Rita de Cássia C. Teixeira. OAB/SP nº 111.992

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan, Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Helder Massaaki Kanamaru e Luiz Rogério Sawaya Batista (relator).

Relatório

Contra a WITCO DO BRASIL LTDA., que passou a se denominada CHEMTURA INDÚSTRIA QUÍMICA DO BRASIL LTDA., ora Recorrente, foram lavrados autos de infrações relativos ao Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados vinculados à importação (fls. 12/20), em decorrência do não adimplemento, na

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por LUIZ ROGÉRIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado

o digitalmente em 23/10/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por LUIZ ROGER

IO SAWAYA BATISTA

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

visão das Autoridades Fazendárias, total do regime aduaneiro de *Drawback*, na modalidade suspensão, objeto dos atos concessórias nº 0018-96/052-9 e 0018-97/053-0.

As Autoridades Fazendárias fundamentaram as suas conclusões com base nos seguintes fatos, abaixo resumidamente descritos:

AC nº 0018-96/052-9 e 0018-97/053-0

- inexistência de controle de produção e de estoques para insumos importados e produtos exportados;

- livros Registro de Inventário e Registro de Entradas e Saídas em desacordo com os requisitos legais.

AC nº 0018-96/052-9

- descumprimento das quantidades e valores pactuados no AC quanto aos produtos a serem exportados;

- ausência de averbação do número do AC no Registro de Exportação

- exportação de mercadorias com classificação fiscal diversa da pactuada no AC;

AC nº 0018-97/053-0

- ausência de averbação do número do AC no Registro de Exportação;

- não enquadramento das exportações no código próprio de drawback modalidade suspensão;

- exportação de mercadoria com classificação fiscal diversa daquela informada no AC;

- exportação de mercadoria em data anterior ao ingresso do insumo importado no estabelecimento industrial;

Verificou, ainda, a Fiscalização discrepância entre a relação insumo/produto informada pelo Recorrente após verificação nos documentos internos de produção da própria Recorrente. E com base nessa discrepância existente na visão da Fiscalização, ela concluiu que que a Recorrente poderia destinar uma parcela do insumo na fabricação de produtos no mercado interno (produto L-540).

Nesse sentido, a Fiscalização, entendendo que houve total descumprimento de ambos os AC's efetuou o lançamento de ofício dos tributos suspensos aplicando a multa respectiva, com exigência de juros de mora.

A Recorrente apresentou Impugnação, em que, inicialmente, alega que parte dos tributos constantes em Declaração de Importação já havia sido paga, em quantia excedente àquela que foi autorizada no AC, motivo pelo qual pugna pela nulidade do ato que, em seu juízo, deveria ter levado o pagamento em consideração.

Aduz ainda que o inadimplemento parcial dos AC's não o desnaturam por completo, sendo, eventualmente, devido o Imposto sobre a parcela não exportada. Sustenta que o princípio da vinculação física, utilizado pela Fiscalização, não corresponde ao princípio que rege a operação de *drawback*, vez que a característica do insumo importado seria justamente a sua fungibilidade, sendo relevante, pois, que o produto final seja exportado.

Defende que pode fazer uso de qualquer meio de prova para demonstrar que preenche todas as condições atinentes ao regime, que não precisar ser por meio de sua escrituração fiscal, eis que para fins de verificação do cumprimento dos termos constantes no AC os livros destacados no relatório fiscal em nada acrescentariam, sendo possível fazer prova por meio de do Livro de Controle de Produção e Estoques, além das Di's que comprovam as importações e os documentos que a instruíram.

Ressalta que por meio de ordens de serviço controla internamente a produção diária, sendo que nessas ordens estão detalhadas a movimentação do estoque, e que posteriormente todas essas informações são consolidadas em relatórios de movimentação mensal de matérias-primas e de produtos acabados, atendendo as disposições do artigo 283 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Afirma que realmente se equivocou ao apresentar, de maneira incompleta, registros de exportação sem as alterações que promoveu anteriormente ao início da fiscalização ou mesmo registros que não estariam relacionados aos AC ou não se referiram ao regime de *drawback*.

E que ao verificar tais equívocos resolveu retificá-los, mas a Fiscalização não os considerou por entender que tais documentos haviam sido alterados pela Recorrente na tentativa de evitar sanções pecuniárias.

Relaciona a documentação relacionada ao AC na forma de planilha bem como junta aos autos os registros de exportação completos (fls. 1.301/1.674). Alega ainda que por política de exportação decidiu que os produtos Niox 540C e L-540 deveriam conter 43% do insumo importado, ao invés do percentual de 47% constante no AC 0018-96/052-9, mas que esses produtos seriam idênticos.

Conclui que apenas 1.720 Kg do insumo importado objeto do AC 0018-96/052-9 não foi exportado sob o regime de *drawback*, sendo que os impostos referentes a tal quantia teriam sido devidamente recolhidos, nos termos do artigo 319, inciso I, "c" e § único do Regulamento Aduaneiro.

Aduz, ainda, que a exportação da mercadoria após o prazo de validade do AC seria uma forma de providenciar a devolução ao exterior da mercadoria não utilizada, mas, mesmo nesse caso, estaria cumprindo a função do regime.

Alega que muito embora conste em alguns RE's erroneamente a classificação do produto exportado 3910.00.0500 e também 2915.90.0202, as notas fiscais a ele relacionadas trazem a informação correta 3910.00.9900, conforme especificado no AC.

Alega ainda que determinadas alterações nos RE's ocorreram antes do início da fiscalização, não havendo, de nenhuma forma, intenção de ludibriar o fisco. Relativamente ao código incorreto encontrado pela Fiscalização, justifica afirmando que as informações apresentadas não estavam realmente em ordem, mas que, verificando o seu equívoco, as apresentou posteriormente, sendo que as retificações ocorreram todas antes do início da fiscalização, não havendo motivo para que não sejam aceitas.

Afirma que em sua produção realiza o reprocessamento do produto, com base na ISO 9002, e que realizando esse processamento a quantidade do produto L-540 apresentou redução e o percentual referente à matéria prima apresentou ligeiro aumento de 40,78% a 43%.

Alega que ao descumprir parcialmente o AC apenas deve ser exigido o tributo proporcional ao seu descumprimento e no que se refere ao IPI, afirma que possui o direito ao crédito do Imposto, já que o teria pago na saída promovida no mercado interno.

Defende que readquiriu a espontaneidade em razão da inércia da Fiscalização, principalmente quanto à apresentação de livros, bem como em relação à solicitação de averbação do RE.

Diante das informações constantes na Impugnação da Recorrente, a DRJ de Fortaleza converteu o julgamento em diligência para o deslinde de inúmeras questões levantadas, dentre as quais o pagamento parcial realizado pelo Recorrente, sobre as alterações em RE's efetuados após procedimento de averbação e sobre a espontaneidade ou não do pagamento dos tributos pela Recorrente.

Diante das informações, o processo foi julgado, em primeira instância, decidindo-se pelo provimento parcial à impugnação, considerando devido crédito tributário relativo ao II no valor de R\$ 152.177,14 e ao IPI, no valor de R\$ 186.906,22, acrescidos de multa de 75% e juros de mora.

A decisão ainda exonerou o Recorrente do crédito tributário do II no valor de R\$ 17.571,24 e R\$ 20.429,67, e das respectivas multa e juros discriminados. A decisão baseia-se no denominado princípio da vinculação física que seria aplicável ao *drawback*, para concluir que o Recorrente não demonstrou o efetivo controle do Estoque e da Produção, prova essa que seria imprescindível, na visão da Fiscalização, para atender ao Princípio da Vinculação Física.

Por essa razão que o controle paralelo, por ordem de serviço e os Livros Registro de Inventário, Entradas e Saídas não foram aceitos pela Fiscalização que, quanto aos Livros, entendeu que não estavam em conformidade com a legislação por lhes faltar o visto pelo Fisco Estadual.

Decidiu a DRJ que os livros foram apresentados à Fiscalização com registro na Junta Comercial em data posterior ao Termo de Início da Fiscalização, e que, portanto, teria havido irregularidade quanto aos livros, sobretudo por estarem desacompanhados do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

A decisão aborda ainda que não houve comprovação do total das exportações e que, portanto, não seria pertinente a comparação dos valores das exportações, indicadas no relatório, com o valor estipulado no ato concessório, para fim de se apurar o cumprimento do pactuado. E a Recorrente não comprovou que tenha havido alteração no AC pelo SECEX, no tocante à quantidade e aos valores das mercadorias a serem exportadas.

A DRJ decidiu que a alegação de que havia apenas uma diferença de 1.720 Kg de insumos não exportados não foi devidamente evidenciada pela Recorrente, assim como que as normas de comércio exterior tem caráter extrafiscal, sendo que as normas do *Drawback* que teriam sido descumpridas se referem a elementos essenciais do regime (quantidade e valor das mercadorias exportadas).

A DRJ consignou em sua decisão que vencido o prazo do AC sem que tenha havido a exportação extingue-se a suspensão tributária. Especificamente, o prazo para exportação previsto no AC nº 018-96/052-9 era 15/02/1997. Mas o RE nº 97/0148782-001, vinculado a esse AC, registrado em 26/02/1997, constou a cláusula *shipped on board* em 03/03/1997, daí porque a exportação excedeu o prazo previsto no Ato Concessório.

O RE 97/0126171-001 também vinculado ao AC foi registrado em 19/02/1997, tendo também excedido o prazo previsto no Ato Concessório. A alegação da Recorrente que o prazo não foi cumprido por motivos alheios à sua vontade não socorre a Recorrente, uma vez que o prazo venceu por diversos dias, segundo a Fiscalização, não se aplicando, no presente caso, o artigo 319 do Regulamento Aduaneiro/1985.

Desse modo, considerando que houve exportação de produtos fora do período concessivo do *drawback* configura-se a inadimplência, o que, segundo a Fiscalização, levaria ao descumprimento do regime como um todo.

A DRJ também contemplou em sua decisão a existência de três RE's cuja classificação fiscal não reflete aquela constante no AC. Ou seja, teria havido exportação de produto com classificação diversa daquela previsto no AC, o que configuraria inadimplemento.

Relativamente ao AC 018-96/053-0 a DRJ aplicou o mesmo raciocínio quanto à inexistência de controle da produção e do estoque e sobre a ausência de requisito legal quanto aos livros registro de inventário, registro de entradas e registro de saídas. E decidiu ainda que há diversos RE's em que não constou a vinculação ao AC e que a Recorrente teria efetuado a retificação após a averbação, mas tais alterações não se enquadram como alterações com aprovação automática.

Segundo a decisão, ainda que as alterações tenham sido solicitadas antes do início do procedimento fiscal, a falta das informações acrescentadas após a averbação prejudicou sobremaneira os controles aduaneiros e que ainda que o Siscomex aceite eventuais alterações não significa que toda e qualquer modificação do RE deva ser aceita sem restrições.

Assim, concluiu a decisão pela inadmissibilidade dos RE's, os quais não continham, no momento do despacho de exportação, informações relevantes, pelos quais os responsáveis pelos controles aduaneiros poderiam certificar a vinculação ao regime de *drawback*.

A DRJ aborda que houve exportação de mercadoria com classificação fiscal diversa da pactuada no AC, sendo que apesar de a Recorrente alegar que consta o código correto no RE, este foi colocado após a averbação, sendo que dos quatro RE's levantados pela Fiscalização, apenas um deles RE nº 98/0169365-001 foi aceito pela Fiscalização.

Na decisão também constou que a Recorrente chegou a realizar exportações anteriormente ao prazo previsto no AC, que ocorreram em momento anterior à própria entrada do insumo importado, o que feriria o AC, que dispõe que a exportação deve ocorrer no prazo estipulado, sendo esse prazo posterior à importação dos produtos.

No mesmo sentido, a DRJ decidiu que qualquer alteração percentual de 47% para 40,78%, como verificado pela Fiscalização, deveria ter sido objeto de aditivo, o que, em conjunto com as demais falhas, levaria ao inadimplemento total do regime.

Por fim, quanto a alegada espontaneidade da Recorrente, a DRJ reconhece que a partir de 20/02/2000 a Recorrente havia recuperado a espontaneidade, podendo efetuar o pagamento dos tributos suspensos. Porém, segundo a decisão, seria devida a multa de mora,

acrescida de juros, sendo que os DARF's de Imposto de Importação e IPI confirmados pela DRF-Jundiá referem-se somente à DI 97/0388225-0, e não à DI 96/024544.

Nesse caso específico, a DRJ, por não reconhecer a relevação da multa de mora, e considerando que a Recorrente recolheu o II e IPI sem multa de mora, efetuou a imputação proporcional de pagamentos.

A Recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, reafirmando suas alegações anteriores, nos seguinte sentido:

- Não haveria necessidade de cumprimento de vinculação física, mas sim de financeira no *drawback*;
- A venda de produto no mercado interno não tem o condão de invalidar o regime de *drawback*, desde que sem prejuízo do compromisso de exportação assumido;
- O *drawback* seria um incentivo à exportação e não um favor fiscal;
- Haveria fungibilidade entre o produto importado e o produto nacional, utilizado como insumo, o que vem sendo reconhecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- Da possibilidade do cumprimento parcial. Segundo a planilha apresentada pela Recorrente para, segundo seu raciocínio, melhor reordenar as informações, teria cumprido 86,40% e 92,90% dos ACs.
- Segundo a Recorrente, as destinações constantes no artigo 319, inciso I, do Regulamento Aduaneiro seriam bastantes para a liquidação do *drawback* e caso sejam cumpridas evidenciariam que houve, efetivamente, liquidação da operação, não descaracterizando o *drawback*.

Sobre a Decisão, a Recorrente defende que ela se baseia em premissa errônea, com a exigência de vinculação física e, por essa razão, passou a afastar provas, a considerá-las insuficientes e todos os atos praticados incorretos.

Sobre a exportação realizada posteriormente repete a sua defesa, afirmando que destinou, na data do AC, o produto para exportação, que ocorreu posteriormente por motivos alheios à sua vontade.

- Defende que o artigo 319 do RA trata da fungibilidade do *drawback* e mesmo que a empresa não exporte, mas cumpra uma das três destinações previstas, não resultam em descaracterização do *drawback*.

Por fim, a Recorrente renova os seus argumentos, procurando contrariar todos os pontos abordados na Decisão, ressaltando, quanto a espontaneidade, que cabe a alegação de que não goza das prerrogativas da denúncia espontânea ao apresentar Livros de Registro de Inventário, Livros Registro de Entradas e Solicitação de Averbação de RE's, visto que readquiriu sua espontaneidade por conta da inércia da Fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, relator

Conforme consignado no Relatório, trata-se de discussão de enorme complexidade, que não se cinge ao clássico embate entre a vinculação física e a financeira no regime de drawback suspensão, sobre a qual adoto posição em favor da vinculação financeira, como será abordado adiante.

Contudo, a discussão nos presentes autos vai muito mais além, eis que, em minha opinião, apenas e tão-somente tangencia a lide entre a vinculação física e a financeira, passando sobre a utilização de produtos em quantidade inferior ao constante em Ato Concessório, a alegados descumprimentos de caráter formal quanto ao RE's e até exportações realizadas além do prazo estipulado para ocorrerem, resultando na dúvida quanto à possibilidade de cumprimento parcial do regime de quais drawback suspensão.

Há, portanto, uma grande variedade de matérias que constituem a divergência entre a Decisão e o Recurso Voluntário, que merecem ser objeto de exame objetivo nos presentes autos.

De qualquer maneira, faz-se importante observar que a Decisão “a quo” considerou o regime de drawback suspensão totalmente inadimplido, levando em conta um conjunto de elementos que estariam no cerne do próprio regime e, portanto, a sua ausência impediria o reconhecimento de que teria havido cumprimento parcial.

O elemento essencial seria a ausência dos Livros de Controle da Produção e do Estoque para insumos importados e produtos exportados, assim como a alegada falha nos Livros de Registros de Entrada e Saída, que estariam em desacordo com a legislação, circunstância essa aplicável a ambos os Atos Concessórios (AC nº 0018-96/052-9 e 0018-97/053-0).

A Recorrente, por sua vez, demonstrou realizar um controle paralelo da produção e do estoque, em que utiliza um sistema de ordens de serviço, alegando que seria impossível o controle em separado de um estoque de produtos importados e outro, da mesma natureza, de produtos nacionais, inclusive porque tais produtos são fungíveis, não se aplicando tal diferenciação em razão da procedência do produto.

De fato, tenho como prescindível o controle da produção e do estoque, sobretudo porque entendo que não há uma exigência expressa para que o contribuinte e, no presente caso, a Recorrente seja obrigada a realizar um controle separado do produto importador e a comprovar fisicamente que todos os insumos importados foram fisicamente exportados, no produto final.

Ou seja, a Fiscalização e, posteriormente, a Decisão combatida pelo Recurso Voluntário concluem pelo descumprimento do regime de drawback, utilizando como um dos fundamentos a ausência do Livro de Controle da Produção e do Estoque por se apegarem ao critério físico de cumprimento do regime de drawback suspensão, razão pela qual tal forma de controle seria, nessa linha de raciocínio, imprescindível para demonstrar que os produtos importados foram efetivamente vertidos ao produto exportado.

Aliás, analisando os artigos 338 a 344 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº

6.759, de 05 de fevereiro de 2009, não divisei nenhum dispositivo que expressamente disponha sobre a necessidade de vinculação física ou que remeta ao suposto “princípio”.

O “caput” do artigo 341 dispõe que as mercadorias admitidas no regime de drawback “deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas”, regra essa totalmente esperada, uma vez que o regime de drawback faz com que as mercadorias importadas com suspensão sejam utilizadas como insumos em produto final a ser exportado, de maneira a incentivar a exportação:

Art. 341. 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 impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

O próprio artigo 310 do Decreto nº 91.030/1985, Regulamento Aduaneiro/1985, citado pela Decisão da DRJ, em nada dispõe sobre o denominado princípio da vinculação física, oposto em face da Recorrente.

Da análise dos dispositivos citados verifica-se, portanto, que o drawback suspensão, regime aduaneiro especial de incentivo à exportação, caracteriza-se pela importação, com suspensão de tributos, de mercadorias a serem destinadas a processo de industrialização, no sentido amplo, as quais serão, no prazo assinado pelo Ato Concessório, exportadas.

A legislação, nesse sentido, não cogita, naturalmente, de mercadoria nacional, uma vez que o incentivo à exportação (e ao exportador industrial) constitui um benefício à utilização do bem importado no bem de produção nacional a ser exportado, de modo a torná-lo mais competitivo no mercado externo.

Na realidade, todas as regras regulamentares decorrem do disposto no artigo 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que prevê no capítulo das importações vinculadas às exportações as três modalidades — restituição, suspensão e isenção — sem expressamente designá-las drawback, sendo que no que se refere à suspensão estabelece que ela se aplica sobre o pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada, conforme segue:

“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.”

Conclui-se, pois, que de forma consistente, ao longo dos anos, a legislação determina que o drawback suspensão, na qualidade de incentivo à exportação, constitui benefício de suspensão dos tributos incidente na importação de mercadorias estrangeiras, que, sob o regime, ingressam no país sob a condição resolutiva da suspensão, condição está que se cumpre quando o importador demonstra que realizou a exportação de mercadoria em que houve a utilização, sob a forma de industrialização, do bem originalmente ingressado no país.

Haveria, portanto, um princípio da vinculação física.

Os estudiosos do Direito Constitucional, dentre os quais podemos citar Paulo Bonavides (2000, p. 259), Eros Roberto Grau (2006, p. 164) e José Afonso da Silva (1997, p. 94-95), animados pelas contribuições de Robert Alexy (2008, p. 85-86) e Ronald Dworkin (2002, p. 39), classificam as normas jurídicas entre princípios e regras.

Nessa linha, importantes são as palavras de Paulo Bonavides (2000, p. 259):

“Tudo quanto escrevemos fartamente acerca dos princípios, em busca de sua normatividade, a mais alta de todo o sistema, porquanto quem os decepa arranca raízes da árvore jurídica, se resume no seguinte: não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie.

Daqui já se caminha para o passo final da incursão teórica: a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa; supremacia que não é unicamente formal, mas, sobretudo material, e apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos com os valores, sendo, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamento a organização do poder.”

Esta distinção, longe de se enquadrar como mera querela acadêmica, possui um enorme efeito prático na própria aplicação do Direito, sendo um importante instrumento para se mensurar o grau de eficácia de uma norma jurídica e sua abrangência.

Na visão de Roque Antonio Carraza (1998, p. 31), princípio é “um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de

preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com eles se conectam.”

No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello (2006, p. 912-913), afirma:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Diante das manifestações acima transcritas, depreende-se claramente a distinção entre princípios e regras, sendo que os princípios são sempre adjetivados como informadores, alicerces do sistema jurídico e que, na Constituição Federal, possuem forte carga valorativa.

Por mais romântico que seja o enquadramento de uma norma como princípio com base na sua suposta característica de coluna de um sistema jurídico, de seu suposto grau de abstração, e de sua carga valorativa, não pensamos que a mera declaração dessas características seja suficiente para se distinguir entre princípios e regras.

Há, portanto, que se recorrer a Robert Alexy (2008, p. 86-90) e Ronald Dworkin (2002, p. 39-46) nessa empreitada, ou às obras nacionais produzidas, majoritariamente, pelos estudiosos de Direito Constitucional.

Ronald Dworkin (2002, p. 39-41) relaciona inúmeras distinções entre princípios e regras, dentre as quais podemos citar, a título de exemplo, a de que o princípio, ao possuir maior grau de abstração, se aplica a inúmeros casos, diferentemente da regra, que possui aplicação mais restrita.

Ademais, segundo Ronald Dworkin (2002, p. 39-40), as regras sujeitam-se a aplicação do tudo ou nada. Ou seja, ou são válidas e se aplicam; ou não se aplicam, por inválidas. Ocorrendo os fatos por elas previstos, a regra será aplicável e vice-versa, ao passo que os princípios não seguem esse comando, sendo aplicáveis ou não em conformidade com o peso em cada caso.

Ana Paula de Barcellos (2008, p. 51-52), que explora muito bem a distinção entre princípios e regras, aduz que, quanto ao conteúdo, “os princípios estão mais próximos da idéia de valor e de direito [...] ao passo que as regras têm um conteúdo diversificado e não necessariamente moral.”

E a mencionada autora continua afirmando que, no que se refere à estrutura linguística:

[...] os princípios são mais abstratos que as regras, em geral não descrevem as condições necessárias para sua aplicação [...] aplicam-se a um número indeterminado de situações. Em

relação às regras, diferentemente, é possível identificar, com maior ou menor trabalho, suas hipóteses de aplicação (BARCELLOS, 2008, p. 53-54).

Assim, em decorrência de todos esses ensinamentos, podemos concluir, sem maiores esforços, que não existe um princípio da vinculação física, sendo na realidade um equívoco semântico-jurídico denominar-se “princípio” a qualquer regra semelhante relacionada ao drawback, posto que não há nenhuma carga valorativa e sequer de abstração, mas sim um mandamento aplicado ao próprio regime aduaneiro especial.

Não se verifica um princípio aplicável a inúmeras situações jurídicas, mas sim, quando muito, uma simples regra, a ser analisada em seguida, que não dispõe direta e expressamente sobre a vinculação física, mas que, em nosso pensar, decorre mesmo do próprio regime de drawback, aplicando-se no sentido “tudo” ou “nada”.

E, como observado anteriormente, não se verifica da análise dos dispositivos supra transcritos não divisei nenhum mandamento expresso dirigido ao importador (no presente caso, a Recorrente) que determine diretamente a vinculação física no drawback suspensão, uma vez que a denominada vinculação física decorre, na realidade, da própria natureza desse tipo de incentivo à exportação.

Se se tratar de bem fungível, em que não há diferenciação nenhuma entre a matéria-prima nacional e a importada, a par da ausência de obrigação expressa ao contribuinte exportador de manter tais estoques separados, em conformidade com a sua procedência, o que, por si só, seria de discutível constitucionalidade, constitui um sem sentido jurídico exigir-se que sendo um produto X exatamente igual a outro produto X, que a Recorrente demonstre a diferença entre o X importador e o X nacional, para fins de cumprimento do Regime.

Ou seja, ainda que a vinculação física decorra do próprio regime de drawback, não há um dispositivo com força de Lei que obrigue o contribuinte a manter estoques separados de produto importado e de produto nacional, como meio de comprovação do cumprimento do regime de drawback.

Ainda mais quando o próprio Ato Concessório, que possui todas as condições do regime aduaneiro de drawback suspensão, não traz em seu bojo tal obrigação ou, pelo menos, um aviso de que a não observância de tal detalhe entre os produtos “X” pode resultar na exigência de tributos suspensos.

A fungibilidade entre os insumos, quando presente no processo produtivo, em nosso entendimento, seria bastante para demonstrar o cumprimento do regime, caso haja comprovação de utilização da quantidade dos insumos no produto resultado exportado, e isso porque as autoridades fazendárias, a seu turno, não conseguem demonstrar que o contribuinte não utilizou os insumos importados no produto exportado.

Em outras palavras, não há como se afirmar com segurança que o Recorrente não cumpriu o ato concessório se a sua produção admite produtos fungíveis, nacionais e importados, e ele demonstrou que todo o produto importado foi, quantitativamente, vertido ao produto resultante exportado.

Assim, me parece extremamente frágil a alegação de descumprimento de um regime de drawback fundada no rigor da vinculação física, em que se exige, sem prévia determinação legal, a separação física entre o estoque importado e o nacional, e ainda não se reconhece a demonstração quantitativa de que o insumo fungível importado foi vertido no produto resultante exportado.

E a sensação de fragilidade decorre, na realidade, do procedimento desproporcional e não razoável de tal exigência, que se torna uma verdadeira condição, requerendo-se do contribuinte conduta não prevista legalmente, não se satisfazendo com a comprovação quantitativa de utilização do insumo do mesmo tipo, quantidade e qualidade do importado.

Corroborando o quanto descrito, o Superior Tribunal de Justiça, conforme se verifica por meio da ementa dos julgados no Recurso Especial nº 341.285 - RS e Recurso Especial nº 413.564 - RS, abaixo transcritos, firmou o entendimento de que havendo equivalência (fungibilidade) entre o insumo importado e o nacional há que se reconhecer o cumprimento do regime, sendo não razoável a necessidade de manutenção de dois estoques, um com produto importado e outro com produto idêntico, conforme o nosso exemplo, apenas para atender à exigência de vinculação física exigida pelas autoridades fazendárias:

TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. DRAWBACK. MODALIDADE SUSPENSÃO. SODA CÁUSTICA IMPORTADA. CELULOSE EXPORTADA. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÍSICA. DESNECESSIDADE. EQUIVALÊNCIA.

1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.

2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.

3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.

4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco.

5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.

6. Precedente da Primeira Turma.

7. Recurso Especial não provido.

Recurso Especial nº 341.285 - RS

TRIBUTÁRIO. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIA-PRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

1. É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matérias-primas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação.

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial não-provido.

(Recurso Especial nº 413.564 – RS)

Dessa forma, verificando-se a existência de fungibilidade entre o insumo importado e o nacional, há que se aceitar o cumprimento do regime, ainda que de forma parcial, pela Recorrente, conforme será abordado adiante, sem que ela seja obrigada a manter estoques separados entre produto importado e nacional.

Por outro lado, a Fiscalização, o que foi ratificado pela DRJ, não aceitou os Livros Registro de Inventário, Entradas e Saídas, sob o fundamento que não estavam em conformidade com a legislação por lhes faltar o visto pelo Fisco Estadual. Os Livros foram apresentados, decidiu a DRJ, com registro na Junta Comercial em data posterior ao Termo de Início da Fiscalização, e que, portanto, teria havido irregularidade quanto aos livros.

A Decisão da DRJ está vazada no artigo 269 do Decreto nº 87.891/1982, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, o qual dispõem em seu “caput” que os “livros só poderão ser usados depois de visados pela repartição competente do fisco estadual, salvo se esta dispensar a exigência de os livros forem registrados na Junta Comercial.”

Observe que a Fiscalização não apontou o dispositivo legal que determina a não aceitação dos Livros pelo fato de não terem sido visados pelo Fisco Estadual, sobretudo por se tratar de matéria do Imposto sobre Produtos Industrializados, em determinação, aliás, anterior à própria Constituição de 1988, veiculada por Decreto.

Por outro lado, não consta nenhuma determinação no citado dispositivo quanto a não aceitação dos Livros registrados na Junta Comercial quando esses mesmos Livros são apresentados à Fiscalização depois do início do procedimento, ou mais especificamente, posteriormente ao Termo de Início de Fiscalização.

Ora, não se trata de espontaneidade ou não, mas sim de elemento de prova, apresentado para a Fiscalização, que, simplesmente, não foi aceito por ter sido registrado posteriormente ao Termo de Início de Fiscalização, sendo que não há nenhum dispositivo que contenha tal determinação ou que disponha sobre a não aceitação de tal importante prova.

No âmbito administrativo a não aceitação desse elemento de prova ganha maior intensidade, uma vez que são as provas que constituem a denominada verdade material, a ser buscada no curso do processo pelas partes e pelos julgadores, sendo que o mesmo raciocínio se aplica ao procedimento fiscalizatório.

E considerando a ausência do Livro Registro de Controle da Produção de Estoque e com a não aceitação dos demais Livros apresentados a Fiscalização entendeu que a Recorrente descumpriu o drawback, apegando-se à vinculação física como sua bússola para lavrar o auto de infração.

Entendo, pois, que o Livro Registro de Inventário, de Entradas e de Saídas deveria sim ter sido aceito pela Fiscalização, posto que apresentado em conformidade com os requisitos legais — com registro na Junta Comercial —, sendo importante elemento de prova, em conjunto com outros elementos de utilização da Recorrente para demonstrar o controle do estoque e a utilização dos bens fungíveis objeto dos AC's na exportação.

Dessa forma, se o cerne do litígio, como apontado pela Decisão, consiste em saber se a Recorrente infringiu o princípio da vinculação física, bem como se deveria manter o Livro ou fichas de controle da produção ou sistema “similar”, que permitisse controles de estoques, e se os Livros Registro de Inventário, Entradas e Saídas teriam o condão de suprir os controles necessários, entendo que a Recorrente não descumpriu totalmente o regime de drawback.

Na realidade, toda essa exigência decorre da premissa assumida pela Fiscalização, ratificada pela DRJ, que a Recorrente deveria manter controle físico de seu estoque importado e nacional, para fins de comprovação dos AC's, premissa esta, repito, não expressa na legislação e que decorre, ao meu ver, de um posicionamento da Fiscalização.

Isso porque, 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.

Basta, nessa linha de raciocínio, que a Recorrente demonstre a utilização do bem objeto do ato concessório para a produção do produto final efetivamente exportado, para que se reconheça o devido cumprimento do Ato Concessório.

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 Decisão aborda que a Recorrente não obteve êxito em demonstrar o cumprimento total das exportações, vinculadas ao drawback, e que, mesmo que se admitisse a comprovação, a Recorrente teria incorrido em descumprimento no tocante às quantidades e aos valores das mercadorias a serem exportadas, as quais foram alteradas pela Recorrente sem a devida alteração no Ato Concessório.

Nesse aspecto, julgo relevante observar que 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 Niaux 540 C em 43%

Na visão da Recorrente houve a exportação de 108.000 Kg do produto L585 de concentração 47% e 43.000 Kg de L-540, na concentração 43%, o que resultaria, por

simples regra de três, em 69.250 Kg de insumos que foram exportados, restando, portanto, apenas 1.720 Kg a serem exportados.

E em relação a essa quantia específica a Recorrente defende que teria efetuado o pagamento dos tributos suspensos. A Fiscalização, pelo que foi acatada pela DRJ, aduz diversamente que o percentual não seria de 43%, mas sim de 40,78%, e que em razão das demais infrações o descumprimento seria total.

Com efeito, não me parece, inclusive em razão das outras falhas apontadas pela Fiscalização e do percentual diversos apontados pela Fiscalização, que somente 1.720 Kg não foram exportados pela Recorrente. Porém, é inquestionável que a Recorrente efetivamente exportou grande quantidade de produtos resultantes de insumos objetos de Ato Concessório, tendo, pois, pelo menos, havido nesse ponto cumprimento parcial do regime de drawback.

A Decisão consigna que diversos Registros de Exportação utilizados como prova pela Recorrente não foram vinculados ao Ato Concessório em causa, e não constam com o código próprio do drawback suspensão.

Em verdade, na Decisão consta que os RE's citados pela Fiscalização foram alterados após a averbação e que desses RE's apenas alguns deles constariam como aprovação automática. Ainda, segundo a Decisão, determinados RE's tiveram seu código de enquadramento alterado após a averbação para o código 81101 (drawback suspensão comum), pois antes estavam com o código 80000 (exportação normal).

Segundo a Decisão, embora tais alterações tenham sido solicitadas anteriormente ao início do procedimento fiscal, a falta das informações acrescentadas após a averbação teria prejudicado os controles aduaneiros e, ainda que o SISCOMEX aceite tais alterações, não significa que elas devam ser aceitas sem restrições.

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 afasto quanto aos RE's apontados na Decisão a mácula que lhes foi atribuída inicialmente pela Fiscalização.

Igualmente, a Decisão aponta que três RE's não poderiam ser aceitos, uma vez que constariam a classificação fiscal 3910.00.0500 (silicones em dispersões – emulsões e suspensões – ou soluções), mas que os produtos a serem exportados previstos no AC são classificados no código 3910.00.9900 (outros silicones em forma primária).

A Decisão reconhece que o código correto foi registrado nos respectivos RE's, mas não os aceita por terem sido colocados após a averbação, motivo pelo qual, apesar de constar na nota fiscal o código correto, os RE'S não poderiam ser aceitos.

Pelas mesmas razões abordadas anteriormente, considerando que a Recorrente retificou a informação constante no Registro de Exportação antes mesmo do início do procedimento fiscal, e que essa informação, a informação correta, constava em outros documentos da operação, e.g., nota fiscal, não há fundamento para a negativa do Registro de Exportação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/10/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 23/10/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA

Impresso em 05/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa forma, concluo pela aceitação dos RE's apontados pela Fiscalização, e reconhecidos pela DRJ com a falha inicialmente apontada, que ora afasto, para fins de cômputo do cumprimento parcial por parte da Recorrente.

Relativamente à discussão que houve exportação antes do próprio prazo do Ato Concessório, tem total razão à Fiscalização e correto o julgamento da DRJ, pois, por óbvio, que apenas ingressam no regime de drawback suspensão as exportações realizadas dentro do prazo fixado no Ato Concessório, pois este é o prazo que o contribuinte necessita para importar insumos como suspensão dos tributos na importação e para produzir as mercadorias que, ao final, serão exportadas contendo o insumo.

Tal raciocínio, por conseguinte, vale tanto para as exportações realizadas antes do prazo do AC como para aquelas efetuadas após o prazo, ainda que por motivos alheios à vontade da Recorrente, cujos RE's não podem ser computados como cumprimento dos Atos Concessórios.

Assim, houve excesso de prazo em relação aos RE's nº 97/0148782-001 e 97/0126171-001 (AC nº 018-96/052-9), os quais devem ser afastados para fins de cômputo do cumprimento parcial do drawback suspensão por parte da Recorrente.

Ademais, não posso deixar de considerar que o artigo 319 do antigo Regulamento Aduaneiro, aplicável aos fatos geradores objeto do presente processo administrativo, não pode ser utilizado como fundamento da alegada fungibilidade do drawback e sequer como forma alternativa de cumprimento do Ato Concessório.

Em outras palavras, de acordo com a Recorrente, mesmo que ela não exporte, mas cumpra uma das três destinações constantes no artigo 319 não restaria descaracterizado o regime de drawback.

Ora, não é o que se depreendo do artigo 319 do Regulamento Aduaneiro, que dispõe simplesmente sobre as consequências do não cumprimento do drawback, de modo que não há forma de juridicamente transformar um antecedente de não cumprimento que leva a três consequências alternativas em um cumprimento integral como a realização de uma das sanções dispostas no dispositivo.

Por fim, no tocante à discussão acerca da espontaneidade ou não da Recorrente, a própria Decisão reconhece que a partir de 20/02/2000 a Recorrente havia recuperado a espontaneidade, o que lhe daria a faculdade de efetuar o pagamento dos tributos suspensos, em conformidade com o artigo 138 do Código Tributário Nacional.

De qualquer forma, a Recorrente não alegou expressa e especificamente que a denúncia espontânea importaria exoneração da multa moratória, mas tão-somente se limitou a pleitear sua espontaneidade quanto a apresentação de seus Livros Fiscais.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o cumprimento parcial dos Atos Concessórios objeto do presente processo pela Recorrente, incluindo-se no cômputo do cumprimento parcial os RE's que foram afastados por suposta ausência de classificação fiscal e aqueles vinculados ao drawback suspensão após a averbação, anteriormente não reconhecidos pela Fiscalização e pela Decisão da DRJ, considerando, no entanto, o percentual de 40,78% encontrado pela Fiscalização de utilização de insumo no produto exportado.

E determino o retorno dos autos à primeira instância, de maneira que em observância às conclusões ora adotadas a Fiscalização proceda ao recálculo do crédito tributário devido.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luiz Rogério Sawaya Batista

Declaração de Voto

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, está-se a analisar um regime que tem pouca relação com o que se entende no restante do planeta como “*drawback*”.

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

Os comerciantes e os fabricantes não se contentam com o monopólio do mercado interno, mas desejam da mesma forma o máximo possível de vendas para o exterior de suas mercadorias. Seu país não possui nenhuma jurisdição sobre nações estrangeiras e, portanto, raramente pode proporcionar monopólio lá. Eles são geralmente obrigados, por isso, a contentar-se em solicitar determinados incentivos à exportação.

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

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

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

¹ Tradução livre do texto de “*An inquiry into the nature and causes of The Wealth of Nations*”: (“*Merchants and manufacturers are not contented with the monopoly of the home Market, but desire likewise the most extensive foreign sale for their goods. Their country has no jurisdiction in foreign nations, and therefore can seldom procure them any monopoly there. They are generally obligated, therefore, to content themselves with petitioning for certain encouragements to exportation. Of these encouragements, what are called drawbacks seem to be the most reasonable. (...) The duties which have been imposed since the old subsidy are, the greater part of them, wholly drawn back upon exportation. This general rule, however, is liable to a great number of exceptions; and*”).

Pouco antes, na mesma obra (Capítulo I do Livro IV), explica-se que:

Drawbacks são concedidos em duas diferentes ocasiões. Quando os fabricantes domésticos estivessem sujeitos a qualquer direito (de importação) ou imposto (sobre o consumo), a totalidade ou uma parte destes era frequentemente devolvida após a exportação; e quando mercadorias estrangeiras sujeitas a um direito (de importação) fossem importadas, a fim de serem exportadas novamente, a totalidade ou uma parte deste direito era às vezes devolvida depois de tal exportação. (...)²

O “drawback”, assim, é inequivocamente, como sugere a própria formação da palavra, em inglês (“draw-back”), uma devolução ou restituição de direitos de importação (ou mesmo de impostos sobre o consumo). Tal definição está em perfeita sintonia com o que se entende hoje internacionalmente como *drawback*: “o montante de direitos e taxas na importação restituídos por aplicação do regime de *drawback*”.³

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.⁴

the doctrine of drawbacks has become a much less simple matter than it was at their first institution. Upon the exportation of some foreign goods, of which it was expected that the importation would greatly exceed what was necessary for home consumption, the whole duties are drawn back, without retaining even half of the old subsidy. (...)”. A obra clássica completa pode ser encontrada na biblioteca virtual da Universidade Penn State/USA, disponível em: <www2.hn.psu.edu/faculty/jmais/adam-smith/wealth-nations.pdf> Acesso em 09.jul.2014.

² Idem. Tradução livre de: “*Drawbacks are given upon two different occasions. When the home manufacturers were subject to any duty or excise, either the whole or a part of it was frequently drawn back upon their exportation; and the foreign goods liable to a duty were imported, in order to be exported again, either the whole or a part of this duty was sometimes given back upon such exportation*”.

³ Definição extraída do Anexo Específico “F” da Convenção Internacional para Simplificação e Harmonização de Regimes/Procedimentos Aduaneiros” (Convenção de Kyoto Revisada). A Convenção de Kyoto foi adotada em 1973 (nos idiomas oficiais da OMA, inglês e francês, respectivamente, “*International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures*” e “*Convention Internationale pour la Simplification et L’harmonisation des Regimes Douaniers*”), e entrou em vigor em 25/09/1974, tendo passado por um processo de revisão no período de 1995 a 1999, resultando na chamada “Convenção de Kyoto Revisada”, que entrou em vigor em 03/02/2006, e hoje é aplicada em países que representam mais de 80% do comércio mundial (o Brasil, que é o único dos doze maiores países do mundo que ainda não aderiu à Convenção, manifestou expressamente interesse na adesão em novembro de 2011, em conferência da Organização Mundial de Aduanas realizada em São Paulo/2011, e já forma iniciados os trâmites para incorporação do texto da Convenção a nosso ordenamento jurídico). O texto da definição corresponde a tradução livre das versões em francês (“*drawback: le montant des droits et taxes à l’importation remboursé en application du régime du drawback*”), e em inglês (“*drawback: means the amount of import duties and taxes repaid under the drawback procedure*”). O texto da convenção revisada, em ambos os idiomas, está disponível em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

⁴ Idem. Tradução livre da versão em francês (“*régime du drawback: le régime douanier qui permet, lors de l’exportation de marchandises, d’obtenir le remboursement - total ou partiel - des droits et taxes à l’importation qui ont frappé, soit ces marchandises, soit les produits contenus dans les marchandises exportées ou consommées au cours de leur production*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*drawback procedure: means the Customs procedure which, when goods are exported, provides for a repayment - total or partial - to be made in respect of the import duties and taxes charged on the goods, or on materials contained in them or consumed in their production*”), do Anexo F da Convenção de Kyoto Revisada.

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

A Lei nº 3.244, de 14/8/1957 manteve o *drawback* como “remissão”, em seu art. 37, dispondo que seria concedida “*remissão total ou parcial do imposto relativo a produto utilizado na composição de outro a exportar ('draw-back'), nos termos do Regulamento a ser baixado por proposta do Conselho de Política Aduaneira*”.⁵

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

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

Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, em seu art. 78, incisos I a III, 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 exportadaque; 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 (corretamente⁸) 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

⁵ A grafia ‘draw-back’ era usual, no Brasil, à época. Hoje, prefere-se *drawback*, termo inglês que não encontra correspondente no francês e no espanhol. Em Portugal, até hoje o termo *drawback* é traduzido como ‘draubaque’. Na Itália, como ‘rimborso’.

⁶ Dispunha o artigo: “A aplicação do regime do ‘drawback’ far-se-á mediante: a) **suspensão** do pagamento do imposto devido, condicionada a plano de importação e exportação previamente aprovado, até a comprovação da exportação; b) **franquia** do imposto sobre importação posterior de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalente à de origem estrangeira utilizada no produto exportado; e c) **restituição** do imposto pago.

⁷ Não obstante tenha sido alguns meses antes publicada a Lei nº 5.025, de 10/06/1966, tratando em dois artigos de “draw-back” (um deles, o art. 55, especificamente referindo-se a isenção).

⁸ Visto que internacionalmente a expressão *drawback* designava exclusivamente a restituição, e o Decreto-lei, em sua Exposição de Motivos (nº 867, de 18/11/1966), expressamente afirmava espelhar-se em “Códigos Aduaneiros modernos” na disciplina da temática aduaneira.

(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**.⁹ 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**)¹⁰ como tantas outras decorrentes de lei ou acordo internacional, compiladas no art. 136 do atual Regulamento Aduaneiro¹¹; 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 exportações¹²; e c) o ‘**drawback-suspensão**’ (único que constitui propriamente um regime aduaneiro) é, em realidade, um **aperfeiçoamento ativo**.¹³

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

⁹ LOPES FILHO, Osiris de Azevedo. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 91-92.

¹⁰ A título ilustrativo, cite-se que o Glossário de Termos Aduaneiros e Comércio Exterior da ALADI define como ‘reposição de matérias-primas’ o “regime aduaneiro que permite importar, com isenção dos gravames respectivos, mercadorias equivalentes a outras que, havendo pago anteriormente esses gravames, foram utilizadas na produção de artigos exportados previamente a título definitivo” (Disponível em: <<http://www.aladi.org/nsfaladi/glosario.nsf>>. Acesso em: 09.jul.2014). MEIRA denomina esta ‘modalidade’ de *drawback*-substituição (MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002, p. 219).

¹¹ Aliás, tal isenção está relacionada no art. 136 (inciso II, alínea ‘g’). A disciplina da isenção, contudo, foi deslocada da Seção de Isenções para o Livro referente a Regimes Aduaneiros Especiais, pela adoção da nomenclatura inadequada, que remonta à década de 60. Fossem as isenções regimes aduaneiros especiais, todas deveriam estar disciplinadas no Livro IV do Regulamento Aduaneiro. Fosse o *drawback-isenção* um regime aduaneiro especial, e não uma isenção concedida no regime comum de importação, não haveria necessidade de tê-lo expressamente mantido na Lei nº 8.032, de 12/4/1990 (arts. 2º, II, ‘g’, e 3º, I).

¹² Assim como defendemos o posicionamento da disciplina do *drawback*-isenção na Seção referente a isenções do Regulamento Aduaneiro, o *drawback*-restituição melhor ficaria posicionado ao lado das restituições em decorrência do regime comum de importação, no art. 110 do mesmo regulamento.

¹³ No Capítulo 1 do Anexo Específico ‘F’ da Convenção de Kyoto revisada encontramos a definição de aperfeiçoamento ativo: “regime aduaneiro que permite receber em um território aduaneiro, com suspensão dos tributos incidentes na importação, certas mercadorias destinadas a sofrer uma transformação, processamento ou reparo e a serem posteriormente exportadas”. O texto corresponde à tradução livre da versão em francês (“*perfectionnement actif: le régime douanier qui permet de recevoir dans un territoire douanier, en suspension des droits et taxes à l’importation, certaines marchandises destinées à subir une transformation, une ouvraison ou une réparation et à être ultérieurement exportées*”), equivalente à versão em inglês, o outro idioma oficial da OMA (“*inward processing: means the Customs procedure under which certain goods can be brought into a Customs territory conditionally relieved from payment of import duties and taxes, on the basis that such goods are intended for manufacturing, processing or repair and subsequent exportation*”), e está disponível, em ambos os idiomas, em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

possuem supedâneo legal.¹⁴ 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 internacionais¹⁵ 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:

¹⁴ A situação, em verdade, é ainda pior, dado que normas de hierarquia inferior a decreto acabaram por criar ainda verdadeiras submodalidades de *drawback* (v.g. Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011 que trata de *drawback* intermediário - art. 88, *drawback* embarcação - art. 69, I, e *drawback* para fornecimento no mercado interno - art. 69, II).

¹⁵ Veja-se, por exemplo, o 13º protocolo adicional ao ACE nº 18, no âmbito do MERCOSUL, incorporado ao ordenamento jurídico nacional pelo Decreto nº 1.700, de 14/11/1995, que, em seu art. 7º, dispõe que “os países signatários poderão conceder a seus exportadores esquemas de ‘draw back’ ou admissão temporária, segundo a terminologia utilizada para esses efeitos até o presente nos países signatários” (recorde-se que todos os signatários, exceto o Brasil, classificam o que entendemos por “drawback-suspensão” como “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo”). Nem o Código Aduaneiro do MERCOSUL, aprovado pela Decisão CMC nº 27/2010, conseguiu uniformizar a terminologia, tendo uma Seção denominada “admissão temporária para aperfeiçoamento ativo” (arts. 56 a 63), que alberga o que entendemos no Brasil por “drawback-suspensão”, permitindo-nos continuar com a denominação divergente do restante do mundo no item 3 do art. 63: “a adoção do disposto nesta Seção não afetará as denominações específicas adotadas pelos Estados Partes para situações em que haja aperfeiçoamento ativo”.

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

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

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

(...)

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

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

Na disciplina regulamentar posterior, externada pelo Decreto nº 68.904/1971, começam a surgir flexibilizações na identidade física entre os produtos importados e exportados (destacando-se a possibilidade de aplicação do regime (art. 2º, §1º) a “*matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem o benefício, a critério do órgão responsável pela concessão do draw-back*”.

O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, em seus arts. 314 a 334, tratou do “*drawback* brasileiro”, em suas três “modalidades”, mantendo a flexibilização prevista no art. 2º, §1º do Decreto nº 68.904/1971 em seu art. 315, §1º. Com a alteração efetuada no §2º do art. 315, pelo Decreto nº 4.257/2002, surge outra flexibilização, permitindo-se a aplicação do regime a “*matéria-prima e outros produtos utilizados no cultivo de produtos agrícolas ou na criação de animais a serem exportados, definidos pela Câmara de Comércio Exterior*” (CAMEX).

Veja-se que a ampliação permitiu, por exemplo, a importação de farelo de milho para alimentar pintos que, depois de adultos, seriam exportados. Impossível estabelecer-se vinculação física neste caso. Por óbvio, no momento da exportação, não acompanhará o frango todo o farelo por ele comido durante a criação. Por isso é que nesses casos excepcionais passou-se a prever disciplina específica, no §3º do mesmo art. 315, restringindo a aplicação do regime aos “*limites quantitativos e qualitativos constantes de laudo técnico emitido, nos termos fixados pela Secretaria da Receita Federal, por órgão ou entidade especializada da Administração Pública Federal*”; e “*a empresa que possua controle contábil de produção em conformidade com normas editadas pela Secretaria da Receita Federal*”. É a flexibilização sem prejuízo do controle aduaneiro.

No Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543/2002) o “*drawback*” foi tratado nos arts. 335 a 355, sendo mantidas no art. 336 as flexibilizações anteriores, e adicionadas outras duas, específicas da “modalidade suspensão”.

A primeira delas é derivada de lei (nº 8.032/1990, art. 5º, com a redação dada pela Lei nº 10.184/2001), e não se refere exatamente à flexibilização da vinculação física, mas da própria exportação, admitindo que o regime seja aplicável a mercadoria destinada a fornecimento no mercado interno, em decorrência de licitação internacional, contra pagamento em moeda conversível proveniente de financiamento concedido por instituição financeira internacional, da qual o Brasil participe, ou por entidade governamental estrangeira ou, ainda, pelo BNDES, com recursos captados no exterior.

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

Houve quem sustentasse, a partir do texto do art. 339, que estaria totalmente afastada a vinculação física quando a SECEX emitisse Ato Concessório com expressa referência ao comando, indicando que haveria acompanhamento do fluxo financeiro e que havia compatibilidade entre as mercadorias importadas e exportadas. A essa corrente deve-se opor a distinção entre as atribuições da SECEX (adstritas à concessão e deliberação sobre o *drawback* - hoje no art. 16, IV do Decreto nº 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 nº 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

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

Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente¹⁶ passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei nº 10.833/2003:¹⁷

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

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

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

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

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

¹⁶ Presente em diversos códigos aduaneiros do mundo, no tratamento da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo (equivalente, em termos, ao nosso “drawback-suspensão”), a compensação equivalente é uma clara flexibilização da vinculação física, permitindo que se utilizem na industrialização (no aperfeiçoamento) mercadorias equivalentes, definidas no Anexo “F”, Capítulo 1 da Convenção de Kyoto Revisada (e também no Anexo “F”, Capítulo 3, referente a Drawback) como “as mercadorias nacionais ou importadas idênticas em descrição, qualidade e características técnicas àquelas importadas para aperfeiçoamento ativo que elas substituem”. A tradução livre corresponde aos textos originais em francês (“*marchandises équivalentes: les marchandises nationales ou importées identiques par leur espèce, leur qualité et leurs caractéristiques techniques à celles qui ont été importées en vue d’une opération de perfectionnement actif et qu’elles remplacent*”) e inglês (“*equivalent goods means domestic or imported goods identical in description, quality and technical characteristics to those imported for inward processing which they replace*”), ambos disponíveis em: <www.wcoomd.org>. Acesso em: 09.jul.2014.

¹⁷ Em verdade, a ‘compensação equivalente’ já havia sido instituída, no Brasil, no art. 21 da Medida Provisória nº 38, de 14/5/2002 (que perdeu a eficácia desde a edição por não ter sido apreciada pelo Congresso Nacional, cf. Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional de 10/10/2002), no art. 19, II da Medida Provisória nº 75, de 24/10/2002 (rejeitada na Câmara dos Deputados, cf. Ato Declaratório do Presidente da casa legislativa datado de 18/12/2002), e no art. 44 da Medida Provisória nº 135, de 30/10/2003 (finalmente convertida na Lei nº 10.833, de 2003). Há ainda uma espécie de ‘compensação equivalente’, de disciplina totalmente infralegal, no regime denominado de REPEX, instituído no Brasil pelo Decreto nº 3.312, de 24/12/1999 (e hoje disciplinado nos arts. 463 a 470 do Regulamento Aduaneiro de 2009).

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 nº 328, de 28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB nº 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 nº 7.213/2010 e nº 8.010/2013. Isso porque começou a tomar corpo uma intensificação da flexibilização da vinculação física, chegando-se ao que se denomina usualmente como a aplicação da fungibilidade no regime.

Tal intensificação deriva de comandos legais editados no final da década passada e no início desta década, e que estão sendo paulatinamente regulamentados. A Lei nº 11.945/2009, por exemplo, que cria em seu art. 12 uma variante de “drawback-suspensão brasileiro”, que veio a ser denominada em norma infralegal (Portaria Secex nº 23/2011) de **drawback integrado suspensão**, permitindo a combinação de mercadorias nacionais e importadas no processo de industrialização para exportação, disciplina a flexibilização em seu art. 14:

“Art. 14. Os atos concessórios de drawback, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei, poderão ser deferidos, a critério da Secretaria de Comércio Exterior, levando-se em conta a agregação de valor e o resultado da operação.

§ 1º A comprovação do regime poderá ser realizada com base no fluxo físico, por meio de comparação entre os volumes de importação e de aquisição no mercado interno em relação ao volume exportado, considerada, ainda, a variação cambial das moedas de negociação.

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

Veja-se que o texto da lei trata de forma mais ponderada a já citada relação entre as competências da SECEX (concessão e deliberação) e da RFB (fiscalização do regime). Não poderia um órgão estabelecer medidas em detrimento do controle do outro. Daí a necessidade de ato conjunto. E tal ato corresponde atualmente à Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010.

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

¹⁸ A “prorrogação” de Atos Concessórios de “Drawback” (inclusive os já vencidos, no que se revela inadequada a terminologia “prorrogação”) por lei passou a ser medida recorrente nos últimos tempos. A aqui referida, apesar de inexistente no texto da Medida Provisória nº 451/2008, e nas 64 Emendas apresentadas pelos parlamentares, acabou presente no projeto de Lei de Conversão apresentado pelo relator, na Câmara dos Deputados (e na Lei resultante da conversão, de nº 11.945/2009), sob a justificativa de ser reputada como importante “*para a economia brasileira voltar ao ritmo de crescimento anterior à eclosão da crise financeira mundial*”. Cabe ainda citar a Lei nº 12.249/2010 (que em seu art. 61, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2010, inclusive aqueles já prorrogados excepcionalmente com base na Lei nº 11.945/2009); a Lei nº 12.453/2011 (que, em seu art. 8º, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2011, inclusive aqueles já prorrogados excepcionalmente com base nas Leis nº 11.945/2009 e nº 12.249/2010); a Lei nº 12.782/2013 (que, em seu art. 20, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2013, agora excluindo os já prorrogados excepcionalmente com base nas leis anteriores); e a Lei nº 12.995/2014 (que, em seu art. 16, “prorroga” Atos Concessórios vencidos em 2014, exclusivamente para “*produtos de longo ciclo de produção*”, e também excluindo os já prorrogados excepcionalmente com base nas leis anteriores).

¹⁹ Aqui também cabe destacar que, em verdade, o fundamento legal já existia, ainda que mais modesto, desde setembro de 2008, com o advento da Lei nº 11.774/2008, mas restrito a produtos nacionais, vinculados à aplicação do disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (admissão por outro beneficiário, com vistas a execução de etapa da cadeia industrial).

interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.

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

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

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;

(...)

²⁰ A menção a “regimes aduaneiros suspensivos” existente no texto original do art. 17 da Lei nº 11.774/2008 não parecia objetivar especificamente o “drawback”, por estar restrita ao disposto no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833/2003 (comando que possibilitou a solidariedade no “regime aduaneiro especial” de RECOF - entreposto industrial sob controle informatizado”, disciplinado nos arts. 420 a 430 do Regulamento Aduaneiro de 2009, e totalmente sob a tutela da RFB, tanto no que se refere a concessão quanto fiscalização). Isso fica claro pela leitura do § 2º do mesmo art. 59 da Lei nº 10.833/2003, que destacava ser da RFB a competência para “disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos de que trata o caput, e estabelecer a os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão da mercadoria, nacional ou importada, no regime”. A menção no texto atual, por sua vez, parece desejar, de forma oposta, ser específica ao drawback, seja porque o art. 32 da Lei nº 12.350/2010 está inserido no Capítulo III, denominado “Do Drawback” (que abrange os arts. 31 a 33), ou porque estabelece disciplina conjunta, o que só é compatível com o regime de “drawback brasileiro, nas modalidades de suspensão e isenção”. De qualquer forma, tanto a redação original (que parecia esquecer o “drawback”), quanto a atual (que parece esquecer o RECOF) resta patente que passou da hora de o Brasil utilizar a terminologia internacional em relação à matéria: (admissão temporária para) aperfeiçoamento ativo, e não drawback-suspensão, RECOF, RECOM...

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, aguardando-se 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:²¹

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

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

Outra medida prevista para breve é a edição de uma portaria conjunta da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do MDIC com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do Ministério da Fazenda, que tratará da questão da fungibilidade

das mercadorias relacionadas à concessão de drawback. “Esta medida é importante para eliminar a necessidade de segregação nos estoques dos insumos pelo exportador, o que representa hoje um custo que pode ser dispensado com regras mais claras para a administração do regime”, explicou Agostinho. (...)” (grifo nosso)

Nesse contexto, o Brasil migra, em algumas décadas, de um cenário de estrita vinculação física a um ambiente no qual 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 nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 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 CARF²² e na doutrina²³, de que já seria aplicável a fungibilidade

²² Luiz Henrique Travassos Machado apresentou-me com cópia de sua dissertação de mestrado na Universidade Cândido Mendes, intitulada “Regime Aduaneiro Especial de Drawback: exoneração fiscal como fomento ao desenvolvimento econômico”, defendida em 2012.4. No detalhado trabalho, o autor efetua, entre outros, o digitalmente em 23/10/2014 por IVAN ALLEGRETTI, Assinado digitalmente em 20/10/2014 por LUIZ ROGER IO SAWAYA BATISTA

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.

4 O caso concreto

No caso em análise, o autuante revela o entendimento pela necessidade de vinculação física, o que não é surpresa, seja porque esse é o posicionamento expresso na legislação e dominante neste tribunal administrativo, seja porque o autuante é o próprio autor do artigo aqui citado sobre a natureza jurídica do regime, publicado em 2013.

Mas a autuação não gira em torno somente da inexistência de vinculação física. Como relatado, o auto se refere a descumprimento de **dois atos concessórios de “drawback suspensão”** (nº 0018-96/052-9, **emitido em 15/02/1996**, com relatório de comprovação nº 0018-97/000195-1, emitido em 18/03/1997, e nº 0018-97/053-0, **emitido em 11/03/1997**, com relatório de comprovação nº 2000-99/000417-2, emitido em 18/02/1999). É importante, assim, posicionar temporalmente tais atos concessórios na estrutura cronológica trazida no item 2 desta declaração de voto.

Veja-se que na data de emissão dos atos concessórios (e à data de comprovação) sequer existia o comando regulamentar que trata do fluxo financeiro (ainda que de forma limitada, como aqui esclarecido), inaugurado no ordenamento jurídico em 2002 (art. 339 do Decreto nº 4.543/2002). Não há, assim, que se contrapor fluxo físico com fluxo financeiro (de previsão normativa inexistente à época), nem que se cogitar a autoaplicação retroativa de qualquer dos dispositivos legais e regulamentares que sucederam em décadas os fatos narrados e o regime concedido.

levantamento estatístico do tratamento no CARF (e no antigo Conselho de Contribuintes) do tema da fungibilidade no “drawback”, de 2003 a 2010, encontrando 34 acórdãos reconhecendo a necessidade de vinculação física, e dois a afastando, entre outras variantes mitigadas. Realizando busca no sítio *web* do CARF, nos anos de 2011 a 2014, com a palavra “fungibilidade” ou com a expressão “vinculação física” atreladas a “drawback” (ementa+decisão) encontrei 1 resultado em 2014 (Acórdão nº 3102.002.127, com decisão majoritária em favor da necessidade de vinculação física), outro em 2013 (Acórdão nº 3202.000.878, no qual a matéria foi decidida por qualidade, em favor da necessidade de vinculação física) 4 em 2012 (Acórdãos nº 3102-001.439, nº 3102-001.494 e nº 3802-000.837, unânimes em favor da necessidade de vinculação física; e nº 3101-000.884, majoritariamente favorável à necessidade de vinculação física) e 1 em 2011 (Acórdão nº 3202-000.403, unânime em favor da necessidade de vinculação física).

²³ Outra obra que chegou a minhas mãos recentemente foi “**Drawback e a inexigibilidade de vinculação física**”, de Victor Bovarotti Lopes (Almedina, 2012). O objetivo da obra, como se destaca logo de início, é “*demonstrar a inexigibilidade de vinculação física entre os insumos adquiridos e os produtos exportados (sic) através das operações realizadas sob o regime de drawback*”. Assim, o estudo é fundado na preconcepção de que opera a fungibilidade no regime, apontando como críticas à exigência de vinculação física (Capítulo 3) possíveis violações aos princípios da segurança jurídica, da isonomia, da impessoalidade, da finalidade, da proporcionalidade e da legalidade, e realizando estudo comparado com acordo da OMC referente a defesa comercial (subsídios). Também nessa obra há substancial coletânea de jurisprudência do CARF sobre o tema, demonstrando que há alternância de entendimentos, e que nas composições atuais a predominância é de acolhida da necessidade de vinculação física. Em oposição, cite-se outra análise do tema, efetuada por Luiz Eduardo Garrossino Barbieri, na obra “**Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**” (MP, 2013), ao final do artigo intitulado “A natureza jurídica do regime aduaneiro de drawback”, com a conclusão pela exigência de vinculação física, por disposição legal expressa, por entendimentos da Administração, pela disposição constante do art. 56 do Código Aduaneiro do MERCOSUL, pela leal concorrência, pela análise de decisão do STJ e pelo reconhecimento (este também presente na obra de Lopes) de que o drawback teria natureza jurídica de isenção condicionada.

O cenário da autuação é o da década de 90, na qual se aplicava basicamente o Regulamento Aduaneiro de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985).

O auto de infração foi lavrado em 06/04/2000, com ciência pessoal a representante da empresa na mesma data. A impugnação (fls. 698 a 753). A DRJ inicialmente converte o julgamento em diligência (fls. 1682 a 1691), para que a unidade local se pronunciasse sobre as alegações de recolhimento e juntasse a completude dos RE mencionados, manifestando-se sobre a espontaneidade nos recolhimentos, elaborando relatório circunstanciado. A unidade local informa, em 18/11/2009 (fl. 1740), que juntou os RE (fls. 1704 a 1739) e comprovou os pagamentos. Cientificada a empresa (fl. 1741), sua manifestação (fls. 1742 a 1744) é no sentido de os extratos completos não foram apresentados, descumprindo o demandado pelo julgador. A DRJ julga o processo em 25/02/2011 (fls. 1748 a 1791), afastando da autuação os montantes referentes a quantias já recolhidas (em relação às DI nº 97-0388225-0/001 e 0540768-1/001), realizando imputação proporcional tendo em vista que o recolhimento foi desacompanhado da multa de mora. Em seu recurso voluntário (fls. 1808 a 1848), a empresa reitera as alegações expressas na impugnação, principalmente sobre fungibilidade e possibilidade de cumprimento parcial do regime, silenciando sobre a imputação do pagamento efetuada pela DRJ.

As **declarações de importação/adições** objeto da autuação são as de nº 96-024544/001, de **11/03/1996**; 96-028574/001, de **21/03/1996**; 96-053583/001, de **24/05/1996**; e 96-055254/001, de **29/05/1996** (vinculadas ao AC de final 052-9); e 97-0388225-0/001, de **13/05/1997**; 97-0491925-5/001, de **12/06/1997**; 97-0520342-3/001, de **19/06/1997**; 97-0520696-1/001, de **19/06/1997**; e 97-0540768-1/001, de **25/06/1997** (vinculadas ao AC de final 053-0).

O **insumo importado** é sempre o mesmo: “*silicone surfactant Y-6857*” (NCM 3402.13.00). E os **produtos exportados** são “*silicona L-585*”; “*silicone sufractant NIAX 540-C*” e “*fluido de silicona L-540*”, todos classificados na NCM 3910.00.99.

O processo produtivo consiste em diluição, sem perda, do insumo importado em dipropileno glicol (DPG), utilizando misturador industrial em rotação constante pelo tempo de trinta minutos, para obtenção do produto a exportar.

No **Ato Concessório de final 052-9** (fl. 127 e seguintes) a empresa pede, em 15/02/1996, para importar com suspensão 70.970 Kg de “Y-6857” (valor de US\$ 577.333,00), comprometendo-se a exportar 100.000 Kg de “L-585” (valor de US\$ 530.000,00), 36.000 Kg de “540-C” (valor de US\$ 205.200,00) e 15.000 Kg de “L-540” (valor de US\$ 80.250,00), até 15/02/1997. Pelos anexos ao relatório de comprovação - SECEX, a empresa importa, por meio das 4 declarações de importação relacionadas, um total de 70.941,67 Kg de “Y-6857” (valor de US\$ 583.123,22), e exporta, por meio de 11 operações, 108.000 Kg de “L-585” (valor de US\$ 572.400,00), e, por meio de 14 operações, 43.000 Kg de “L-540” (valor de US\$ 230.050,00).

No **Ato Concessório de final 053-0** (fl. 365 e seguintes) a empresa pede, em 11/03/1997, para importar com suspensão 70.970 Kg de “Y-6857” (valor de US\$ 577.333,00), comprometendo-se a exportar 100.000 Kg de “L-585” (valor de US\$ 530.000,00), 36.000 Kg de “540-C” (valor de US\$ 205.200,00) e 15.000 Kg de “L-540” (valor de US\$ 80.250,00), até 11/03/1998. Pelos anexos ao relatório de comprovação - SECEX, a empresa importa, por meio das 5 declarações de importação relacionadas, um total de 70.725,64 Kg de “Y-6857” (valor de US\$ 594.862,77), e exporta, por meio de 9 operações, 90.000 Kg de “L-585” (valor de US\$

477.000,00), e, por meio de 10 operações, 42.000 Kg de “L-540” (valor de US\$ 215.428,03), nacionalizando 8.685,64 Kg do insumo (valor de US\$ 71.142,51), com pagamento de tributos e penalidades (fls. 374/375).

Conforme de registra no Relatório Fiscal, foram fiscalizados quatro atos concessórios, versando a autuação somente sobre os dois nos quais se apurou descumprimento do regime.

No Termo de Início de Fiscalização, de 23/11/1999, o fisco solicita à empresa o detalhamento das entradas e saídas de insumos importados e produtos exportados, não tendo a empresa apresentado “livros ou fichas de controle de produção, ou sistema de controle similar”, e, posteriormente, reconhecido que não escriturava tais livros (em 21/12/1999, data em que apresenta livros de Registro de Inventário de 1995 a 1998), que o fisco destaca serem de escrituração obrigatória, conforme RIPI/1982 e RIPI/1998. Sem tais controles, não haveria como demonstrar o efetivo emprego dos insumos importados nos produtos exportados.

Os livros de registro de inventário de 1995 a 1998, por sua vez, que poderiam auxiliar na demonstração, possuem todos Termos de Abertura (e de Encerramento) registrados na Junta Comercial em 16/12/1999, portanto, depois do início do procedimento fiscal, não permitindo a convicção de que tais livros já se encontravam escriturados antes do início da ação fiscal. Ademais, tais livros também são de escrituração obrigatória, e somente poderiam ser usados depois de visados pelo fisco estadual, salvo se dispensados e registrados na Junta Comercial. Não há, assim, como tê-los a título de elementos probatórios da vinculação dos insumos importados aos produtos exportados.

Também os Livros de Registro de Entrada e Saída da empresa de 1995 a 1998 possuíam Termos de Abertura (e de Encerramento) registrados na Junta Comercial em 16/12/1999, portanto, depois do início do procedimento fiscal.

Assim, a empresa não apresentava ao fisco (e não mantinha) qualquer escrituração regular que permitisse a efetiva vinculação dos insumos importados aos produtos exportados.

Em sua defesa, a empresa junta planilha (doc. 9 - fls. 934 e 935), que afirma ter sido solicitada pelo fisco (e, depois, por este desconsiderada) na qual informa a data de entrada do insumo (com detalhamento de DI, NF de entrada, NCM, descrição e quantidade) e a data de saída dos produtos (com detalhamento de RE, NF de saída, NCM, descrição e quantidade), bem como os estoques de insumo (descrição, NCM e quantidade). Junta ainda cópias integrais de RE que afirma terem sido entregues de forma incompleta ao longo da fiscalização.

Acordamos com a recorrente no sentido de que não são somente os referidos livros que comprovam a vinculação dos insumos importados (em que pese sejam de escrituração obrigatória) com os produtos exportados. Poderia a empresa ter demonstrado por qualquer meio em direito admissível que efetivamente utilizou os insumos na industrialização para exportação. E a planilha apresentada seria um bom começo, se não fosse incompatível com as demais informações prestadas pela própria recorrente (mormente em relação às diferenças na relação insumo/produto). O que se percebe nos autos não é uma simples recusa do fisco em utilizar os dados da planilha, mas uma impossibilidade de cotejar os dados da planilha com as operações efetivamente praticadas pela empresa.

Parece que a questão da fungibilidade, na forma em que compreendida pela empresa, a dispensava de se preocupar não só com o detalhamento individualizado das entradas

e saídas, mas com a própria cronologia das operações. Isso se percebe por excerto do recurso voluntário (fl. 1841), no qual se afirma que:

[...] pela própria definição do instituto do Drawback, a mercadoria importada deve ser insumo, utilizado para a confecção de um novo produto a ser exportado.

A característica do insumo é justamente sua fungibilidade, pois, aplicado ao produto, perde sua identidade, passando a compor a identidade do produto final, e, sendo usado insumo idêntico, de mesma qualidade e quantidade, teremos o mesmo produto final, como demonstrado no item “Da fungibilidade da Mercadoria Utilizada”.

Pela própria natureza do insumo, ele pode ser substituído por outro de igual qualidade e quantidade desde que não altere a essência da mercadoria industrializada da qual ele fará parte. (grifo nosso)

Assim, a empresa parecia entender que tinha direito a um regime que não corresponde àquele que a SECEX lhe concedeu (e que a RFB estava a fiscalizar), além de alargar o entendimento historicamente encontrado neste CARF sobre a fungibilidade. Mas ainda que o entendimento sobre a fungibilidade fosse restrito, incumbe recordar que, como exposto no tópico 3 desta declaração de voto, os posicionamentos mais recentes do CARF são pela necessidade de comprovação da vinculação física para adimplemento do regime (vários deles externados de forma unânime):

“[...] 1. É da incumbência do beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. 2. Não se presta como meio de prova do regime drawback suspensão, o Registro de Exportação (RE) que não contenha o código do regime e a informação do fabricante do produto exportado. DRAWBACK, MODALIDADE DE SUSPENSÃO. INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. 1. O princípio da vinculação é de observância obrigatória no âmbito do regime de drawback, modalidade suspensão, que exige que os insumos importados devem ser aplicados no produto exportado, integrando-o fisicamente ou se consumindo no processo de produtivo. 2. O descumprimento do princípio da vinculação física implica descumprimento do regime drawback suspensão e, em consequência, exigência dos tributos suspensos, em face da aplicação do regime, com os devidos acréscimos legais.” (Acórdão nº 3102-002.127, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, sessão de 28.jan.2014)

[...] DRAWBACK. INADIMPLEMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. Somente serão aceitos para comprovação do regime especial de drawback, modalidade suspensão, Registros de Exportação devidamente vinculados ao

respectivo Ato Concessório e que contenham todas as informações de que se referem à operação de drawback. O descumprimento das condições estabelecidas na legislação de regência do regime aduaneiro especial de drawback enseja a cobrança de tributos concernentes às mercadorias importadas com desoneração tributária. [...]. (Acórdão nº 3202-000.878, Rel. Gilberto de Castro Moreira Junior, qualidade, sessão de 21.ago.2013)

[...] O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como "princípio da vinculação física" e está previsto tanto no Regulamento. [...]. (Acórdão nº 3102-001.494, Rel. Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, unânime, sessão de 22.mai.2012)

[...] O emprego dos insumos importados nos produtos exportados é conhecido como "princípio da vinculação física" e está previsto tanto no Regulamento. [...]. (Acórdão nº 3102-001.439, Rel. Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, unânime, sessão de 24.abr.2012)

[...] DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA EM PARTE. INADIMPLEMENTO PARCIAL DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS CORRESPONDENTES TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão. Por conseguinte, a não comprovação que parte dos insumos importados não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado caracteriza o inadimplemento parcial do regime e a imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos, correspondentes à parcela do regime inadimplida. [...].(Acórdão nº 3802-000.837, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, unânime, sessão de 13.fev.2012)

[...] DRAWBACK MODALIDADE SUSPENSÃO. EXIGÊNCIA DE VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE OS INSUMOS IMPORTADOS E OS PRODUTOS EXPORTADOS. INADIMPLEMENTO. A concessão do regime condiciona-se ao cumprimento dos termos e condições estabelecidos no seu regulamento (art. 78 do Decreto-lei no 37/66). A modalidade de suspensão no regime de drawback segue o requisito básico de submissão ao princípio de vinculação física entre o insumo importado e o produto objeto de exportação, por ser essa uma regra básica do regime. [...].(Acórdão nº 3802-000.837, Rel. Cons. Irene Souza da Trindade Torres, unânime, sessão de 21.nov.2011)

Apesar de a simples impossibilidade de vinculação física já macular o cumprimento efetivo dos Atos Concessórios, a fiscalização apurou ainda outras divergências.

A primeira divergência narrada é a divergência de valores e peso em relação ao pactuado e informado no Relatório de Comprovação (a empresa comprometeu-se a exportar 36.000 Kg de Niaux 540C e não exportou nada; comprometeu-se a exportar 100.000 Kg de L-585 e exportou 108.000 Kg, e comprometeu-se a exportar 15.000 Kg de L-540 e exportou

43.000Kg). Percebe-se aí brutal divergência entre o que foi permitido à empresa no regime e o que ele efetivamente fez, sem que tivesse havido qualquer aditivo ao Ato Concessório. Sobre tal divergência afirma a empresa que por política de exportação (posterior à emissão do Ato Concessório), resolveu-se que os produtos “Niax 540-C” e “L-540” deveriam ter 43% de insumo, ao invés de 47% (como consta no AC), e que ambos os produtos são idênticos e de mesma classificação fiscal. Assim, a empresa teria exportado 108.000 Kg de “L-585” na concentração de 47% e 43.000 Kg de “L-540” na concentração de 43%, restando apenas diferença de 1.720 Kg, tendo a empresa pago os tributos correspondentes, conforme art. 319, I, “c” do Regulamento Aduaneiro.

Outra divergência se refere à ausência de indicação nos documentos de exportação (RE) de que se tratava de operação ao amparo de Ato Concessório de *drawback* suspensão em diversos registros (v.g. RE nº 96/0228320-0001; 96/0513206-0001; e 96/0996571-0001, assim como 97/1162482-001; 97/1047547-001; 97/0609943-001; 97/0572692-001; 97/0377120-001/ 97/0736422-001; 98/0133140-001; 97/0716751-001; e 97/0740984-001). O RE tem um campo próprio no qual deve obrigatoriamente ser informado o número do AC (campos 02-f/23). Sobre tal divergência afirma a empresa que o campo próprio para prestação da informação é o 24, que não foi analisado pelo fiscal (tendo em vista que os RE dos autos estão com folhas faltando, e que foram de início entregues RE equivocadamente - cf. fls. 725/726, 730/731 e 732/733).

A terceira divergência apurada é a exportação de mercadorias após o vencimento do prazo de validade do Ato Concessório (RE nº 97/0126171-001 e 97/0148782-001). Sobre tal divergência afirma a empresa que as mercadorias saíram de seu estabelecimento um dia antes do vencimento do Ato Concessório, e só não foram embarcadas a tempo por fatores alheios a sua vontade.

A quarta divergência se refere a exportação de mercadorias em data anterior à entrada do insumo na fábrica, comparando-se a nota fiscal de entrada nº 691, de 21/05/1997 (que ampara a primeira importação - DI nº 97/0388225-0, registrada ao amparo do Ato Concessório, em 13/05/1997) e a nota fiscal de saída nº 8896, de 30/04/1997. Sobre tal divergência afirma a empresa que a autoridade aduaneira partiu da errônea premissa da vinculação física, devendo prevalecer a fungibilidade.

A quinta divergência se refere a exportação de mercadorias com classificação tarifária diferente da permitida no Ato Concessório (RE nº 96/0228320-001; 96/0249695-001; 96/0335475-001; 96/0513206-001; e 96/0610981-001; assim como 97/0672797-001; 98/0169365-001; 97/1047547-001; e 97/0572692-001). Sobre tal divergência afirma a empresa que as classificações estavam incorretas no documento de exportação, mas estavam corretas nas notas fiscais que os ampararam.

A sexta e última divergência se refere à discrepância detectada entre a relação insumo/produto informada pela empresa (de que seriam necessários 0,47 Kg do insumo importador – Y-6857 – para produzir 1 Kg da mercadoria exportada – L-540, L-540C e L-585) e a apurada de fato pela fiscalização a partir de registros internos de produção da empresa (de que seriam necessários, em média, 0,4715 para o produto L-585 e 0,4078 para o produto L-540, sendo que a maior parte da produção é do produto L-540). Sobre tal divergência afirma a empresa que o fisco deveria, ao detectar tal discrepância, demandar laudo técnico a ser proferido por autoridade competente.

Tais divergências, a nosso ver, servem na autuação somente de endosso à tese de que os controles da empresa apresentados à fiscalização são inaptos à comprovação do adimplemento do regime.

Não temos dúvida, por exemplo, de que não se pode comprovar a exportação da mercadoria (produto final) antes mesmo da importação do insumo. E só a compreensão alargada de fungibilidade da recorrente justificaria tal descumprimento, compreensão essa que não foi acolhida nem no voto condutor deste acórdão, que reconheceu não estar comprovado o regime em relação a tal operação.

Até acataríamos alguns dos argumentos externados pela recorrente, como o referente à incorreção nas classificações, suprida nas notas fiscais, ou o relativo aos RE retificados antes do início da fiscalização, mas diante da impossibilidade de se saber ao certo quais operações de exportação correspondem exatamente a quais insumos importados ao amparo do regime, não há como partir para esse segundo nível de análise.

Assim, caso desejasse a empresa obter da SECEX regime diverso do “drawback brasileiro” previsto na legislação, deveria tê-lo especificamente solicitado, assim como deveria ter solicitado aditivos do Ato Concessório caso discordasse, por exemplo, da relação insumo/produto ali externada.

Tendo solicitado à SECEX regime com regramento previsto na legislação vigente, deveria a empresa seguir tal regramento. E não se aceita como argumento a alegação de que a empresa não tinha conhecimento de que era necessária a vinculação física no momento do Ato Concessório, pois a própria SECEX, que concede os Atos em relação ao regime, expressamente reconhece (e divulga) que a fungibilidade ainda não é um atributo do “drawback brasileiro”.

Há que se reconhecer, então, que não restou comprovado o adimplemento das condições do regime, que não se resumem a exportar, mas a exportar utilizando as mercadorias importadas (à exceção daqueles casos em que a legislação expressamente excepcionou a necessidade de vinculação física).

Assim, manifesto discordância em relação ao relator no que se refere ao tema da exigência de vinculação física para o regime denominado no Brasil de “drawback suspensão”.

Rosaldo Trevisan

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ivan Allegretti

O contribuinte apresenta um processo produtivo simples. Ao menos no período compreendido no lançamento, realiza o processamento sempre dos mesmos insumos, obtendo o mesmo e único produto final, e repetindo – pode-se dizer, previsível e monotonamente – a exportação dos mesmo produtos.

Diante disso, entendo que não há qualquer razão para negar validade às retificações que realizou nos Registros de Exportação (RE), mesmo porque foram retificados apenas para constar a vinculação ao Ato Concessório do *drawback*.

Por isso, no contexto deste caso concreto, entendo que as exportações objeto dos RE retificados podem e devem ser considerados como prova do cumprimento do regime.

Quanto à questão da fungibilidade dos insumos, entendo ser necessário também fazer algumas considerações.

Não tenho dúvida de que entre a matéria-prima importada e o produto exportado existe uma vinculação lógica e necessária, que é inerente à inteligência do *drawback*, e sem a qual não haveria amparo ao seu reconhecimento.

Mas a legislação não previu que procedimento adotar nos casos em que os insumos são bens fungíveis, os quais são aplicados indistintamente no mesmo produto que é exportado e vendido no mercado interno.

Nestas hipóteses em que não se faz diferença de qualidade entre o insumo nacional e o importado, que são armazenados em comum, misturados, nem há diferença no produto final, que é o mesmo, podendo-se evidenciar que os referidos insumos são aplicados neste mesmo produto final, que é o mesmo enviado para o exterior e vendido no mercado nacional, não vejo qualquer sentido em se pretender exigir do contribuinte que demonstre a junção física exclusiva do insumo importado ao produto exportado.

Ora, se a SECEX, que é o órgão responsável pela análise do processo produtivo e dos insumos que se pretende importar, permite expressamente a importação de um bem fungível, não se pode admitir que a Receita utilize de um outro critério, que apenas seria aplicável para bens não-fungíveis, de qualidade diferenciada quanto ao insumo ou ao produto final, pretendendo a comprovação de que todo e exclusivamente o insumo importado aderiu fisicamente ao produto exportado.

As normas relacionadas ao tema contém critérios e mecanismos que buscam identificar o desvio do produto importado, cuidando de não permitir que usufrua do benefício fiscal aquele contribuinte que não promove as exportações de que se comprometeu a fazer.

Não se quer que o contribuinte cometa desvios: (a) nem revenda o insumo importado no mercado interno, (b) nem de qualquer maneira deixe de aplicá-lo na produção de produtos, os quais devem ser exportados nos volumes a que se comprometeu o contribuinte.

Assim, nos casos em que o insumo é um bem não-fungível, permitindo identificar que tal insumo importado tenha sido integrado fisicamente no produto final, então pode-se utilizar deste tipo de verificação para comprovar o atendimento do drawback.

Mas nos casos em que o insumo é fungível, não se pode levar ao extremo a pretensão de segregar os insumos nacional e importado de mesma qualidade, os quais são guardados juntos, para querer identificar se o produto final agregou fisicamente o insumo importado.

No caso concreto houve a importação e efetiva aplicação do insumo fungível no processo produtivo, sendo o produto final integrado indistintamente por insumos nacionais e importados, deve-se reconhecer o cumprimento do drawback se a quantidade de produtos exportados utilizou o volume de matéria-prima importada com isenção.

É como voto.

Ivan Allegretti