



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

Processo nº 17883.000280/2010-41
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-004.403 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2018
Matéria DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrentes SAINT GOBAIN CANALIZAÇÃO LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 07/01/2004

DRAWBACK. SUSPENSÃO DE TRIBUTOS. CONDIÇÃO. DESCUMPRIMENTO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

A condição que vincula a suspensão dos tributos a eventos futuros e incertos, impede o início da contagem da decadência, enquanto não implementada, afastando a regulação do lapso extintivo pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, mesmo porque, em função da predita suspensão dos tributos devidos, não ocorre antecipação de pagamento, circunstância que determina a aplicação do art. 173, I do mesmo diploma, consoante entendimento fixado no REsp nº 973.733-SC, julgado sob o rito do recurso repetitivo, de observância impositiva pelas turmas julgadoras do CARF, *ex vi* do art. 62 do seu regimento interno.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, após a formalização da multa de ofício através de instrumento de lançamento, auto de infração ou notificação de lançamento, o valor correspondente, isoladamente ou conjuntamente com o tributo devido, constitui-se em crédito tributário e, nessa condição, está sujeito à incidência dos juros moratórios.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 07/01/2004

DRAWBACK SUSPENSÃO. CUMPRIMENTO. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO. APRESENTAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

A comprovação do cumprimento dos compromissos firmados junto à Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, no que tange aos aspectos fiscais do regime aduaneiro especial, exige a apresentação da documentação necessária à sua aferição, a critério exclusivo da autoridade fiscal, o que, se

inocorrente, implica o não-reconhecimento do benefício, com efeitos retroativos.

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

Segundo a legislação vigente, por ocasião dos fatos, o princípio da vinculação física, consoante o qual as mercadorias importadas com suspensão dos tributos devem ser obrigatoriamente empregadas na produção de bens destinados à exportação, é vetor do drawback-suspensão, não se lhe aplicando o princípio da fungibilidade.

DRAWBACK SUSPENSÃO. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAÇÃO.

Nos termos da 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.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESCUMPRIMENTO DAS CONDIÇÕES. JUROS DE MORA. FLUÊNCIA. TERMO INICIAL.

O descumprimento das condições garantidoras do regime aduaneiro especial do drawback-suspensão acarreta a cobrança dos tributos e respectivos consectários, aí incluídos os juros de mora, desde a ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 70, I, “b” da Lei nº 10.833/03, que estabelece, nessas hipóteses, a perda do tratamento mais benéfico de natureza tributária ou aduaneira, com efeitos retroativos àquela data.

ARQUIVOS MAGNÉTICOS. ENTREGA INCOMPLETA. MULTA. ART. 12 DA LEI Nº 8.218/91. CABIMENTO.

Cabível a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91 àqueles que não apresentarem os arquivos magnéticos exigidos pela fiscalização, ainda que em procedimento dirigido à aferição dos requisitos para gozo e fruição de regime aduaneiro especial, não sendo absorvida pela exigência dos tributos suspensos e respectivos consectários, no caso de seu inadimplemento.

Recurso de ofício provido em parte e recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa do art. 12 da Lei n. 8.218/91, e, em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, quanto ao mérito, e (b) por voto de qualidade, no que se refere à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos, Cassio Schappo, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Cassio Schappo (suplente convocado), Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausentes os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Fenelon Moscoso de Almeida (justificadamente).

Relatório

Versa o presente processo sobre lançamento para exigência dos tributos suspensos e multas isoladas em função do descumprimento de regime aduaneiro especial de Drawback-Suspensão, relativamente aos Atos Concessórios nºs 20040001075 (registro em 08/01/2004 e validade até 01/07/2005) e 200401955830 (registro em 11/08/2004 e validade até 06/08/2005).

O relatório de fiscalização informa que o contribuinte, devidamente intimado, não apresentou a íntegra dos documentos necessários à verificação do cumprimento do regime aduaneiro especial, mormente dados que permitissem a realização de auditoria de estoques.

Em impugnação o contribuinte defendeu, como preliminar, a decadência do lançamento, contada na forma do art. 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador. No mérito, asseverou o cumprimento integral dos compromissos firmados; que a fiscalização escorou o trabalho em suposições; que todos os documentos exigidos foram apresentados; que o procedimento fiscal extrapolou o período objeto de exame; que os atos concessórios foram devidamente baixados; que a SECEX (MDIC) atestou o adimplemento do compromisso de exportação; que a fiscalização reconheceu o cumprimento dos regimes, mas divergiu quanto à comprovação da vinculação física; que não houve comprovação, por parte das autoridades fiscais, do descumprimento dos requisitos do regime suspensivo; que o ônus probatório do descumprimento cabe à autoridade fiscal; que os produtos importados, por não possuírem similar nacional, necessariamente foram aplicados no produto exportado, não havendo como burlar o princípio da vinculação física; que aludido princípio (vinculação física) não é requisito necessário à comprovação do regime suspensivo; que as penas aplicadas violam o princípio da tipicidade e *nom bis in idem*; que os juros moratórios foram aplicados de forma equivocada, quanto ao termo inicial; e, que não incidem juros moratórios sobre a multa de ofício.

A DRJ São Paulo I/SP deu parcial provimento ao recurso para exonerar as multas isoladas impostas, em decisão assim ementada:

“O importador pleiteou o Regime Especial de Drawback, na modalidade suspensão.

Ocorre que, efetivamente, não foram empregadas nas finalidades previstas, acarretando a perda do benefício, pois apurou-se que, tendo expirado o prazo de validade dos Atos Concessórios, a empresa não logrou demonstrar à Fiscalização a comprovação do cumprimento das condições e dos requisitos do Regime Aduaneiro Especial.

Os Atos Concessórios foram concedidos mediante à condição resolutória da demonstração efetiva do controle da vinculação física dos produtos importados com suspensão de impostos ao amparo do regime drawback, devendo ser esse o critério de aferição do adimplemento da obrigação.

Princípio da Vinculação Física não atendido.

Bis in Idem. A não prestação de informação pelo autuado já importa no inadimplemento do compromisso, não imputando qualquer tarefa adicional à fiscalização no tocante a coletas de provas.

Descabidas assim a multa isolada do Imposto de Importação a multa isolada do Imposto sobre Produtos Industrializados e a multa regulamentar.”

Dessa decisão houve remessa necessária, ante a extrapolação do limite de alçada.

O recurso voluntário, *mutatis mutandis*, reprisou a argumentação deduzida na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

Recurso de Ofício

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade.

A decisão recorrida exonerou do lançamento as multas isoladas, a saber: art. 12 da Lei nº 8.218/91, pela entrega incompleta dos arquivos magnéticos; art. 107, IV, “e” do DL 37/66, por descumprimento do regime aduaneiro especial; e, art. 107, IV, “c” do DL 37/66, pelo não atendimento a intimação.

O fundamento apresentado foi que o embasamento para sua exigência se estribaria em um único fato – o inadimplemento do regime aduaneiro especial do drawback-suspensão, pela não apresentação dos documentos necessários à sua aferição –, o que caracterizaria *bis in idem*.

Em que pese as bem lançadas razões do tribunal administrativo *a quo*, peço licença para delas divergir.

De fato, a motivação central do lançamento foi o inadimplemento do compromisso, a partir da não apresentação da integralidade do documentário fiscal exigido, todavia, não se pode falar em conduta infracional única.

Para facilitar a exposição reproduzo, a seguir, os dispositivos em que assentado o lançamento, relativamente às penalidades afastadas:

Lei nº 8.218/91:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) (Vide Mpv nº 303, de 2006)

*§ 1º A Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer prazo inferior ao previsto no **caput** deste artigo, que poderá ser diferenciado segundo o porte da pessoa jurídica. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

§ 2º Ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo as empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados. .(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pelo Secretário da Receita Federal. .(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art. 12 A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

I I- multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

III – multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas. .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

Art.107, inciso IV, alínea “c” e inciso VII, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37/66):

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

IV – de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003);

(...)

c) a quem, por qualquer meio ou forma, omissiva ou comissiva, embaraçar, dificultar ou impedir ação de fiscalização aduaneira, inclusive no caso de não-apresentação de resposta, no prazo estipulado, a intimação em procedimento fiscal;

(...)

VII – de R\$ 1.000,00 (mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

(...)

e) por dia, pelo descumprimento de requisito, condição ou norma operacional para habilitar-se ou utilizar regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais, ou para habilitar-se ou manter recintos nos quais tais regimes sejam aplicados;

(...)”

Sob meu ponto de vista, não houve apenas um fato caracterizado como afrontoso à legislação aduaneira, em especial, e fiscal, como um todo, passíveis de imposição de penalidades, mas várias condutas assim qualificáveis, como por exemplo, entregar arquivos magnéticos inconsistentes, descumprir o regime aduaneiro especial e deixar de atender às intimações da fiscalização no prazo assinalado.

Essas condutas, individualmente consideradas, constituem infrações, com imputação de pena específica para cada qual, de modo que afastá-las indistintamente, sob o pálio da ofensa ao princípio *non bis in idem*, a meu sentir, não se mostra acertado.

Outrossim, o fato da inércia do contribuinte em apresentar a documentação ser-lhe especialmente prejudicial, pelo não reconhecimento do cumprimento dos requisitos e conseqüente exigência dos tributos suspensos em relação a beneplácito fiscal, não surte o efeito de socorrer-lhe a ponto de justificar a exoneração de multas previstas na legislação.

A fiscalização do cumprimento do regime aduaneiro especial de drawback é um procedimento como qualquer outro, de maneira que, constatadas infrações à legislação, inclusive pelo descumprimento de obrigações acessórias, deve o sujeito passivo sofrer as sanções prescritas, salvo as exceções cabíveis.

Não significa dizer, contudo, que essa circunstância (*bis in idem*) não se verifique em qualquer das multas infligidas neste processo, ou mesmo que todas elas devam ser

mantidas indiscriminadamente, mas tão-somente que a premissa adotada não parece adequada ao caso concreto.

A multa do art. 107, IV, “c” do DL 37/66, de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), por deixar de apresentar resposta a intimação no prazo fixado, mostra-se improcedente, porque aqui, sim, há *bis in idem* em relação ao agravamento previsto no art. 44, I, § 2º da Lei nº 9.430/96, que elevou a multa de ofício a 112,5% (cento e doze inteiros e cinco décimos percentuais), mantido pela decisão sob vergasta, pelo mesmo fundamento – deixar de atender a intimações no prazo determinado.

Da mesma forma, incabível a multa do art. 107, VII, “e” do DL 37/66, não porque incida sobre o mesmo fato punível, mas pela inaplicabilidade ao caso concreto.

A multa em tela é destinada a compelir o sujeito passivo recalcitrante a cumprir os encargos que a lei lhe atribui para gozo de vantagem fiscal, logicamente enquanto vigente o regime aduaneiro especial.

Se referido regime se encerrou, como nestes autos, não há mais como o sujeito passivo cumprir qualquer requisito, condição ou norma operacional, simplesmente pela extinção do regime e, conseqüentemente, ausência de oportunidade.

Nessas situações, esse descumprimento acarreta a cobrança dos tributos suspensos e respectivos consectários fiscais, não, porém, a multa em apreço.

Se prevalente esse raciocínio, estar-se-ia diante de algo inusitado: a multa incidiria *ad aeternum*, porque o sujeito passivo jamais poderá cumprir o requisito e reverter a inadimplência.

No caso vertente, a fiscalização adotou, como termo final, a data da lavratura do auto de infração. Todavia, sob esse prisma, poderia periodicamente retornar ao contribuinte e imputar-lhe novas multas isoladas, com base no mesmo dispositivo, pelo mesmo descumprimento desse drawback-suspensão, pois, como dito, estará eternamente inadimplente, o que não soa razoável.

Portanto, correta a exoneração dessa penalidade.

Por fim, quanto à multa do art. 12 da Lei nº 8.218/91, não vislumbro o indigitado *bis in idem* e tampouco qualquer outra razão plausível para o seu afastamento, uma vez que a conduta de apresentar arquivos magnéticos inconsistentes ou incompletos se amolda à infração do dispositivo, mostrando-se correta a sua cobrança.

Assim, dou provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a multa do art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Respeitante à preambular de mérito – decadência –, quero registrar que, em meu entendimento, é condição *sine qua non* para configuração da prescrição e da decadência a existência de inércia por parte do detentor do direito.

Desse modo, havendo qualquer obstáculo ao seu pleno exercício, não há como reconhecer sua perda.

A pendência de condição, suspensiva ou resolutória, eis que dependente de evento futuro e incerto, impede o pleno exercício do direito enquanto não implementada.

No caso vertente, o contribuinte era beneficiário do regime aduaneiro especial Drawback-Suspensão, o que lhe permitia a importação de insumos com suspensão dos tributos incidentes na operação de importação, com a assunção do compromisso de empregá-los na fabricação de produtos destinados a exportação, nos prazos e condições firmados junto à Secretaria de Comércio Exterior - SECEX.

Portanto, enquanto não findo o prazo concedido para cumprimento do referido compromisso de exportação, não haveria possibilidade jurídica de exigir os tributos suspensos, até porque inexistia razão para essa medida.

A partir do vencimento do aludido prazo sem o cumprimento das condições ajustadas, aí então nasce o direito de exigir o crédito tributário respectivo, sendo que o prazo para o seu exercício vem disciplinado nos arts. 173, I do Código Tributário Nacional e art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)” (destacado)

“Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.” (destacado)

Além do que, a suspensão dos tributos, por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, implica na ausência de “antecipação de pagamento”, essencial à vindicada aplicação do art. 150, § 4º do CTN, como decidido pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, no REsp 973.733-SC, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, de observância impositiva no âmbito do CARF, nos termos do art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015):

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS

PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito

Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008." (grifos no original)

Portanto, correta a exegese empreendida pela decisão recorrida, ao tomar como fato jurídico desencadeador da decadência, o prazo final para o cumprimento do compromisso de exportação.

Os fatos impositivos mantidos no lançamento, pela DRJ, não foram alcançados pela decadência, permanecendo hígidos.

No mérito, quanto à improcedência do lançamento por ausência de suporte fático, sustentou o recorrente que o lançamento estaria fundado em meras presunções, ao passo que a fiscalização exigiu a comprovação da vinculação física e afirmou o descumprimento em razão da incompletude da documentação exigida para as aferições necessárias.

Antes de iniciar o exame do caso concreto, cumpre fixar dois parâmetros norteadores do presente voto: a necessidade de estrita observância do princípio da vinculação física e a atribuição do ônus da prova ao beneficiário do regime suspensivo.

Relativamente à observância do princípio da vinculação física, como requisito para comprovação do compromisso de exportação decorrente da fruição do drawback-suspensão, reproduzo o resgate histórico do instituto e a sua implicação tributária, em declaração de voto de lavra do Conselheiro Rosaldo Trevisan, no Acórdão nº 3403-003.162, proferido em 20/08/2014, e o adoto como fundamento do presente aresto, por concordar com o arrazoado lá expendido:

“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

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

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 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

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

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

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.

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.

*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 (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,*

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.

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

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 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.

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.

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*".

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Repare-se que nas três ‘modalidades’ a mercadoria exportada tem que ser efetivamente a que foi anteriormente importada. Nenhuma flexibilização da vinculação física, assim, naquele momento. E 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

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 équivalente: 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.

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)

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

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).

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 interno sem suspensão** do pagamento dos tributos incidentes, **nos**

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).

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 regule 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 oposita, 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

²¹ Pesquisa feita no sítio web do MDIC, no campo “busca”, com a palavra “fungibilidade”. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/noticia.php?area=5¬icia=13134>>. Acesso em 09.jul.2014.

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 têm 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 têm 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 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.” (grifos no original)

Essa posição, hodiernamente, é a que prevalece na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF/CARF:

“PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-001.346, de 02/02/2011).

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente

²² Luiz Henrique Travassos Machado presenteou-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. No detalhado trabalho, o autor efetua, entre outros, 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.

empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-003.465, de 24/02/2016)

PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

No regime de Drawback-Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados. (Acórdão 9303-002.833, de 23/01/2014)

Quanto ao ônus probatório a cargo do beneficiário do regime, esta turma julgadora já teve oportunidade de se manifestar sobre o assunto através do Acórdão nº 3401-003.018, de 09/12/2015, de lavra do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira:

O regime especial de Drawback, modalidade suspensão, está previsto no inciso II do art. 78 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, c/c o art. 1º, inciso I, da Lei n.º 8.402. Ele oferece a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de insumos, mediante compromisso do importador e beneficiário do regime de aplicá-los na fabricação de produtos destinados à exportação, nas condições e prazos firmados pela contribuinte e que passam a compor o correspondente Ato Concessório expedido pela SECEX.

(...)

Como vimos, o texto da lei que criou o regime suspensivo informa que as condições e termos a serem observados serão os estabelecidos a partir do regulamento. E de fato, encontramos no Regulamento Aduaneiro normas de disciplinamento:

(...)

Conforme podemos ver, a conclusão do regime de forma que a contribuinte possa obter plena e definitivamente o benefício tributário depende do cumprimento dos termos e das condições. A suspensão dos tributos não constitui a plenitude do benefício final. Quando a contribuinte logra atender às condições e termos, e comprovar as exportações pactuadas e constantes do ato concessório, ela deixa de usufruir da suspensão para passar a usufruir da extinção - por isenção - daqueles tributos que estavam suspensos sob cláusula condicional.

É o que constatamos na leitura combinada dos textos normativos acima indicados combinado com o inciso I, do artigo 117 do CTN. O regime aduaneiro de drawback suspensão de bens estrangeiros, que em cada caso tem o pactuado pela contribuinte - e autorizado pelo ato concessório - e o reconhecido pelo desembaraço aduaneiro dos bens importados, é ato jurídico celebrado sob condição suspensiva. E ele aguarda o cumprimento ou não do compromisso de exportar por parte do beneficiário para que se possa obter a definição da extinção da obrigação tributária ou a sua exigência, além da constituição de crédito dela decorrente.

(...)

Não há dúvida de que, o reconhecimento desse benefício de isenção tributária, em qualquer uma das modalidades do regime drawback - suspensão, isenção ou restituição -, está condicionado à reexportação da mercadoria importada, após o beneficiamento ou utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra mercadoria.

É obrigação da beneficiária do regime drawback provar a reexportação. Por se tratar de incentivo fiscal, o cumprimento dessa condição não pode ser presumida, mas, sim, ser reconhecida pela autoridade administrativa.

(...)

Em meu entendimento, o regime drawback não confere suspensão e isenção genéricas, mas decididas caso a caso. O regime drawback de bens estrangeiros conforme autorizado pelo ato concessório se aperfeiçoa pelo desembaraço aduaneiro. Até então, o pactuado não adquiriu existência em uma situação concreta. A suspensão tributária passa a existir com a decisão proferida no despacho aduaneiro, face a ocorrência da hipótese de incidência dos tributos e do ato jurídico consubstanciado no ato concessório. E a extinção da obrigação tributária - pela isenção - passa a existir com a decisão que acolheu ter a contribuinte comprovado o cumprimento dos termos e das condições pactuadas. No caso em debate, que os bens beneficiados no regime drawback foram efetivamente exportados consoante o que dispunha o ato concessório. (destaques no original)

No mesmo sentido o voto condutor do Acórdão 9303-001.346, de 02/02/2011:

“Aqui o ônus probante é do beneficiado pela suspensão dos tributos. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuições legal do ônus da prova. Há que se 'convencer' o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, no caso, o total cumprimento do regime.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório, e não o fez. Assim não há como se decidir pelo cumprimento do regime.”

Nesse diapasão, segundo a fiscalização, em função do princípio da vinculação física, necessária a auditoria de estoques para aferir o rastreamento dos insumos

importados com suspensão de tributos e sua utilização nos produtos exportados, no entanto o contribuinte não apresentou a documentação necessária a tal desiderato, razão porque se mostra fundada a falta de comprovação do regime.

Outrossim, como já longamente explanado no lançamento e na decisão recorrida, a comprovação do compromisso junto ao SECEX não elide a obrigatoriedade de fazer a prova junto à RFB, haja vista que os objetos de comprovação são distintos, pois nesta, deve ser atestada o cumprimento do regime sob o ponto de vista fiscal, atinente ao emprego integral dos insumos importados com suspensão dos tributos nos produtos exportados, enquanto naqueloutra, a comprovação atende exigências de natureza estatísticas e econômicas, razão porque as competências não são sobrepostas, como insinua o contribuinte, mas concorrentes.

A competência da RFB para aferir o cumprimento dos requisitos para fruição do drawback-suspensão, sob o ponto de vista fiscal, é matéria pacífica neste sodalício, inclusive com edição de súmula:

“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.”

Também não merece guarida a crítica dirigida à exigência de documentos relativos a períodos anteriores e posteriores àquele abrangido pelos atos concessórios, porquanto esse procedimento está em consonância com as verificações a serem realizadas

O exame documental, por parte dos agentes fiscais e no exercício de suas atribuições, não encontra limitação de ordem legal que o restrinja a determinado período ou fato gerador específico, não dispondo o sujeito de passivo da prerrogativa de escolher, a seu livre arbítrio, qual documento deve ser apresentado, quando exigido.

A obrigatoriedade referida no parágrafo anterior está disposta no art. 18 do Decreto nº 6.759/2009:

*“Art. 18. **O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, caput):*

§ 1º Os documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato

comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 1º).

§ 2º Nas hipóteses de incêndio, furto, roubo, extravio ou qualquer outro sinistro que provoque a perda ou deterioração dos documentos a que se refere o caput, deverá ser feita comunicação, por escrito, no prazo de quarenta e oito horas do sinistro, à unidade de fiscalização aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil que jurisdicione o domicílio matriz do sujeito passivo, instruída com os documentos que comprovem o registro da ocorrência junto à autoridade competente para apurar o fato (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, §§ 2º e 4º).

§ 3º No caso de encerramento das atividades da pessoa jurídica, a guarda dos documentos referidos no caput será atribuída à pessoa responsável pela guarda dos demais documentos fiscais, nos termos da legislação específica (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, § 5º).

§ 4º O descumprimento de obrigação referida no caput implicará o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeitos retroativos à data da ocorrência do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, inciso I, alínea “b”).

§ 5º O disposto no caput aplica-se também ao despachante aduaneiro, ao transportador, ao agente de carga, ao depositário e aos demais intervenientes em operação de comércio exterior quanto aos documentos e registros relativos às transações em que intervierem, na forma e nos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 10.833, de 2003, art. 71)” (destacado)

A data da baixa do respectivo ato concessório junto ao MDIC, ou mesmo o seu deferimento, não tem o condão de fixar limites ao poder de examinar livros e documentos fiscais de interesse da fiscalização. Portanto, sem razão o contribuinte ao deixar de apresentar a documentação exigida pela autoridade fiscal e que, no caso vertente, era plenamente justificável o seu exame pelas razões já expostas.

Nesse tópico recursal, o recorrente insistiu, ainda, no cumprimento do compromisso de exportação, porém, não fez qualquer prova de suas alegações, limitando-se a questionar o trabalho fiscal, a comprovação junto à SECEX e o descabimento da utilização do princípio da vinculação física.

Por oportuno, cumpre acentuar que o argumento esgrimido segundo o qual o insumo importado não possuiria similar nacional, o que levaria à inferência lógica que todo produto exportado necessariamente contém o insumo estrangeiro, não faz qualquer prova em

favor do contribuinte, ao passo que o objeto de exame não está na verificação da substituição dos insumos importados por nacionais, na mesma quantidade e qualidade, a partir do princípio da fungibilidade, mas sim, no efetivo emprego de todos os materiais importados com benefício fiscal em produtos exportados e não naqueles comercializados no mercado interno, sujeitos à tributação normal, daí porque imprescindível o levantamento e auditoria dos estoques.

O obstáculo criado pelo próprio sujeito passivo, ao não apresentar a integralidade da documentação fiscal exigida pela fiscalização, por via de consequência, impede a aferição do cumprimento do regime aduaneiro especial, sob o ponto de vista fiscal, redundando na exigência dos tributos suspensos, procedimento devidamente amparado pelo art. 70, I, “b” da Lei nº 10.833/03.

Respeitante à admissão de cumprimento parcial do regime, a leitura dos arts. 338 a 344 do Decreto nº 4.543/2002 denota a ausência de norma permissiva a esta pretensão, *ex vi* da natureza jurídica do regime aduaneiro especial, como bem captado pela decisão recorrida, *verbis*:

“A relação decorrente do Ato Concessório Drawback tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre as partes (União e empresa beneficiária), com os direitos e obrigações mútuas. A União concede benefícios, entretanto, exige o cumprimento dos limites, condições e termos pactuados — pacta sunt servanda.

Sendo o ato concessório um ‘contrato’ entre a administração federal e o contribuinte, usufruindo este último de benefício fiscal na importação, qualquer descumprimento das condições objetivas, acarreta na descaracterização do ato anteriormente firmado.”

O descumprimento de uma das condições assumidas implica na descaracterização integral do ajuste, de modo que não há espaço para o adimplemento parcial do compromisso firmado, como sugerido.

Entrementes, as alegações de cunho econômico tecidas com o objetivo de profligar o princípio da vinculação física não serão tomadas nesta assentada, tampouco a adjetivação de “burrice” ao entendimento alheio, porquanto a discussão ora travada envolve questões jurídicas e é nessa seara que se deve buscar a solução da demanda, abstraídos os destemperos verbais.

Concernente à definição do termo inicial da fluência dos juros de mora, não entendo possível acolher o pleito formulado pelo recorrente – trigésimo dia da data de vencimento dos atos concessórios – pela própria dicção do art. 342, I, “c” do Decreto nº 4.543/2002, aos dispor que, em caso de inadimplemento do compromisso de exportar, fica o sujeito passivo obrigado ao pagamento dos tributos suspensos **e dos acréscimos legais**, em até trinta dias do prazo fixado para exportação.

Então, sendo o prazo final fixado para a exportação a data de validade do ato concessório, não faria sentido que a legislação exigisse o recolhimento dos tributos com acréscimos legais, se o trintídio deferido para comprovação coincidissem com o termo inicial do inadimplemento.

Logicamente, a expressão “acréscimos legais” abarca ambos os consectários, multa e juros de mora, como se extrai do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Por analogia, cito ainda o art. 155 do mesmo *codex*, ao estabelecer que a concessão de moratória, extensível à isenção, “*em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora.*”

Também o art. 70, I, “b” da Lei nº 10.833/03, ao dispor que a ausência de provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtenção do benefício fiscal implica o não-reconhecimento do tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeitos retroativos à data do fato gerador.

Portanto, o *dies a quo* para fluência dos juros de mora é data de ocorrência do fato gerador.

Relativamente à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício consubstanciada no auto de infração, também não merece censura a decisão recorrida.

Com efeito, a teor do art. 61 da Lei nº 9.430/96, os débitos decorrentes de tributos administrados pela RFB serão atualizados pela taxa SELIC, sendo que o emprego da expressão “débitos decorrentes”, a meu sentir, açambarca os consectários vinculados aos tributos, no caso específico, a multa de ofício aplicada, cuja constituição ocorre juntamente com a formalização do crédito tributário correspondente ao tributo, mediante lavratura do competente auto de infração ou mesmo notificação de lançamento.

Este raciocínio está alinhado à teleologia do Código Tributário Nacional, quando dispõe, em seu art. 113, § 1º, que a obrigação principal tem como objeto, além da quitação do tributo, o pagamento de penalidade pecuniária, da qual, s.m.j., é espécie a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96; estabelecendo, ainda, que o crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta (art. 139), finalizando, no art. 161, que não liquidado – o crédito – na data apazada, deve ser acrescido dos juros moratórios.

Logo, cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do lançamento.

Neste ponto, cumpre anotar que, enquanto não estiver formalizada através de lançamento, por ser a penalidade em questão - multa de ofício - oriunda de um procedimento de fiscalização, não cabe sua atualização monetária, tanto assim que no instrumento de constituição (auto de infração ou notificação de lançamento) a multa incide exclusivamente sobre o valor histórico do tributo conjuntamente lançado, limitando-se os juros moratórios à atualização desta parcela. Todavia, após a formalização do lançamento, tributo e penalidade passam a compor o crédito tributário integral, devendo este montante submeter-se à fluência da taxa SELIC.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

Processo nº 17883.000280/2010-41
Acórdão n.º **3401-004.403**

S3-C4T1
Fl. 25
