



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17883.000280/2010-41
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-014.161 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 19 de julho de 2023
Recorrente SAINT GOBAIN CANALIZAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 07/01/2004

DRAWBACK. REGRA. VINCULAÇÃO FÍSICA.

Até o dia 28 de julho de 2010 é condição específica do regime especial aduaneiro de drawback suspensão a industrialização e posterior exportação da mercadoria anteriormente importada. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 156.

No Regime Aduaneiro de *Drawback*, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e, no mérito, em negar-lhe provimento, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para aplicar Súmula CARF 156; e (b) por maioria de votos, para afastar a aplicação retroativa da fungibilidade no caso em análise, vencidas as Conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora) e Tatiana Midori Migiyama, que votaram pelo provimento nesse item. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto..

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício e Redatora Designada *Ad-hoc*

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira.

Relatório

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora *Ad Hoc*.

Como redatora *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF, sendo o voto proferido pela Cons. Érika Costa Camargos Autran na sessão de 19/07/2023.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o relatório e voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran, relatora original, a seguir:

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, ao amparo dos arts. 64, 67 e seguintes, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, em face do Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário n.º 3401-004.403, de 28/02/2018, complementado pelo Acórdão de Embargos de n.º 3401-007.449, de 19/02/2020. O primeiro foi assim ementado:

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 n.º 973.733SC, 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 n.º 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 inócurre, 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.

Consta do dispositivo do Acórdão:

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.

Devidamente intimado o Contribuinte apresentou dois recursos especiais. O primeiro deles, às fls. 1228 e ss. dos autos, é, segundo informação de fl. 1391, tempestivo, uma vez que a ciência do Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário n.º 3401-004.403, contra qual foi interposto, se deu pelo e-CAC em 19/06/2018 e o recurso fora apresentado em 02/07/2018. O segundo deles, também tempestivo (análise da sua tempestividade mais adiante), interposto contra o Acórdão de Embargos de n.º 3401-007.449, encontra-se anexado às fls. 1465 e ss.

No primeiro recurso especial, a Recorrente alega:

- A Turma recorrida, ainda que reconhecendo a existência de normas aplicando a fungibilidade em casos de *drawback*, entendeu que tal situação dependeria do estabelecimento de uma disciplina conjunta pela SECEX e pela RFB. Assim, divergiu dos Acórdãos paradigmas de n.º 3402-004.114, 9303-00.211 e 3402-003.872;

- Ao contrário do que decidido na decisão recorrida, o termo inicial dos juros de mora, em caso de inadimplemento do regime especial *drawback* suspensão, só ocorre após o decurso de 30 dias subsequentes ao término do prazo fixado nos ACs para cumprimento do compromisso assumido. Divergiu dos Acórdãos paradigmas de n.º 302-39.129 e 302-37.117;

- Ao analisar o recurso de ofício, a d. decisão ora recorrida entendeu por restabelecer, equivocadamente, a penalidade prevista no art. 12, III, da Lei 8.218/91, ante a suposta não apresentação de documentos fiscais. Tal entendimento, *data maxima venia*, vai de encontro à melhor interpretação acerca do princípio do *non bis in idem*, segundo o qual não podem ser aplicados, sobre um mesmo fato punível, diversas penalidades distintas. Tal entendimento divergiu do Acórdão n.º 9101-001.625

No segundo recurso especial, sustenta a Recorrente:

- O primeiro dispositivo interpretado divergentemente pelo d. acórdão recorrido, o art. 66 da Portaria MF 343/2015, diz respeito ao cabimento dos embargos inominados pretendidos pela Recorrida (PFN), uma vez que, como se demonstrará, tal recurso era absolutamente incabível no caso dos autos. Com efeito, numa manobra para tentar burlar a tempestividade, já vencida para os aclaratórios, a d. PFN apresenta novo recurso, sob o título de embargos inominados, após ter seus embargos de declaração rejeitados, para tentar, por vias oblíquas, alterar o acórdão proferido quando da análise dos recursos voluntário e de ofício. Os embargos inominados, previstos no art. 66 do Regimento Interno desse E. Conselho, são cabíveis apenas quando houver inexatidão material devida a lapso manifesto e erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, o que não se confunde com a situação ocorrida no presente caso. O acórdão recorrido divergiu o Acórdão 2402-008.252;

- Ainda que reconhecendo o *bis in idem* da aplicação de outras penalidades pelo mesmo fato, a decisão recorrida entendeu que seria devida a majoração da multa de ofício aplicada, com base no art. 44, I, §2º, da Lei 9.430/96, pelo simples fato do contribuinte ter deixado de atender parte das inúmeras intimações recebidas no prazo assinalado. Todavia, o 1º acórdão paradigma, o de n.º 9202-007.108, ao analisar a majoração em 50% da multa de ofício, prevista no mesmo art. 44, I, §2º, da Lei 9.430/96, concluiu de forma totalmente divergente. O segundo acórdão paradigma, o de n.º 1402-002.177, reitera que o agravamento da penalidade tributária pelo não atendimento à fiscalização é medida extrema.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente, somente com relação as seguintes matérias:

- a) à fungibilidade imediata em casos de *drawback* e
- b) ao termo inicial dos juros de mora, em caso de inadimplemento do regime especial *drawback* suspensão.

Intimado o Contribuinte apresentou Agravo, que não foi conhecido.

A Fazenda Nacional foi intimada e apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Redatora *Ad Hoc*.

Voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran:

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de admissibilidade.

Do Mérito

A questão trazida a debate consiste nas seguintes matérias:

- a) à fungibilidade imediata em casos de *drawback* e
- b) ao termo inicial dos juros de mora, em caso de inadimplemento do regime especial *drawback* suspensão.

Dà fungibilidade imediata em casos de *drawback*

É ponto incontroverso que a empresa SAINTGOBAIN CANALIZAÇÃO LTDA pleiteou o Regime Especial de Drawback, na modalidade suspensão, com fulcro no Art. 78, do DL 37/66, no inciso I, do Art. 1º, da Lei 8.402/92 e no Art.335, do Decreto 4.543/2002, por meio dos Atos Concessórios nº 20040001075 e 20040195830.

A respeito do regime de *drawback* temos o Decreto-Lei n.º 37/66 e os respectivos artigos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 (que correspondem, em sua maioria, aos artigos 335 e seguintes do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002), senão vejamos:

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

(...)

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; (...)

Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 78, caput; e Lei no 8.402, de 1992, art. 1o, inciso I):

(...)

II - isenção dos tributos exigíveis na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado;

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

Consoante disposto no art. 335 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores, e que atualmente encontra-se reproduzido no art. 383 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, o regime aduaneiro especial de *drawback* é um incentivo fiscal à exportação, podendo ser aplicado nas modalidades de suspensão, isenção e restituição. Por conseguinte, trata da suspensão de tributos incidentes sobre as importações de mercadorias a serem utilizados em produtos exportados ou a exportar, sendo que a mercadoria deverá sofrer algum processo de aperfeiçoamento e/ou beneficiamento.

No regime aduaneiro especial do *drawback* suspensão os fatos geradores dos tributos incidente na importação ocorrem no desembaraço aduaneiro. Por se tratar de importação de mercadoria a ser exportada após o seu beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada, haverá a suspensão do pagamento dos impostos e contribuições exigíveis (II, IPI, ICMS, PIS, COFINS e AFRMM). Verificando-se a exportação no prazo e condições legais, a suspensão do pagamento transforma-se em isenção definitiva, ensejando a exclusão do crédito tributário. Na hipótese de não serem atendidas as condições legais, por outro lado, passam a ser exigíveis os tributos suspensos

O artigo 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002, alterado pelo artigo 389 do RA de 2009, dispõe que: *"os insumos/mercadorias admitidas no regime do "drawback" suspensão deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.*

Enunciado semelhante foi utilizado pelo artigo 341 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, o qual dispõe: *as mercadorias admitidas no regime especial de drawback suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação de mercadorias a serem exportadas.*

O comando legal pode ser extraído do inciso I, do artigo 314, do Decreto nº 91.030, de 05 de março de 1985, e na relação de exigências contidas no artigo 317 do mesmo diploma legal.

No caso dos autos, a discussão a ser enfrentada, portanto, com relação ao *drawback* suspensão, é sobre a necessidade ou não da vinculação física para se ter como atendidas as exigências legais do regime aduaneiro especial: se os insumos importados no referido regime aduaneiro especial necessariamente deverão ser aplicados na elaboração do produto final a ser exportado ou se é admissível a sua substituição por outros equivalentes nacionais.

Na vigência das disposições legais do Decreto-lei nº 37/66, regulamentado pelo Decreto nº 91.030/1985 (Regulamento Aduaneiro de 1985), posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro de 2002) o qual, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro atualmente em vigor), para o regime de *drawback* suspensão a norma expressava a necessidade de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, devendo os insumos importados ser efetivamente utilizados na industrialização dos produtos a serem exportados.

Quanto ao tema, em algumas oportunidades fixei entendimento da desnecessidade da vinculação física das mercadorias exportadas nas importadas, pois a exigência fiscal da vinculação física não se coaduna com o fim almejado da isenção definida ao *drawback* suspensão. Criar empecilhos para o adimplemento do ato concessório, uma vez que as empresa precisarão ter controle de estoque diferenciado e vincular cada insumo ao seu produto industrializado, aumentam a burocratização nos procedimentos para o incentivo fiscal para a exportação. E que acaba desestimulando o uso do regime aduaneiro especial do *drawback*.

Não obstante, considerando as particularidades das mercadorias importadas e, com o intuito de trazer maior segurança jurídica aos sujeitos passivos, vê-se que houve mudança legislativa, concedendo procedimento menos impositivo e restritivo quando se tratar de importação de mercadorias fungíveis. Assim, nos termos do artigo 17 da Lei 11.774/2008 e suas alterações, define que os insumos importados sob o amparo do regime podem ser substituídos por outros, importados ou adquiridos no mercado interno, desde que sejam da **mesma espécie, quantidade e qualidade**.

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

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

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

Art. 32. O art. 17 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

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

§ 1º O disposto no caput aplicasse 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.” (NR)

Com as alterações introduzidas na legislação pelos dispositivos acima citados, não se faz mais necessária para o adimplemento do regime de *drawback* suspensão a vinculação física entre os insumos importados e a mercadoria destinada à exportação. Passou a ser possível: (a) a utilização dos insumos importados combinados (ou não) com aqueles adquiridos no mercado interno, e (b) a substituição dos insumos importados por outros, idênticos ou equivalentes, nacionais ou importados, de mesma espécie, qualidade e quantidade.

Para regulamentar a possibilidade de "substituição" dos insumos a serem utilizados na produção da mercadoria a ser exportada, foi editada a Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, que em seu art. 5ªA dispõe:

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

Além disso, com as alterações introduzidas pela Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 1618/2014, foram estabelecidos os requisitos para que determinada mercadoria seja reconhecida como equivalente, em espécie e qualidade. Outro ponto importante é o disposto no §6º, do art. 5ºA da Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, o qual estabelece a aplicação das disposições contidas no referido artigo aos fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no §único, do art. 6ºA. Prevê, portanto, efeitos retroativos a 28/07/2010, tornando improcedentes os lançamentos com fatos geradores posteriores a 28/07/2010, que tenham por base a falta de vinculação física.

Por fim cito a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça STJ, que firmou entendimento por meio do REsp n.º 341.285RS e n.º 413.564/RS, que entendeu pela desnecessidade de vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada para se ter como adimplido o compromisso do regime especial de *drawback* suspensão, prevalecendo a aplicação do "princípio da fungibilidade". Os fundamentos do julgado foram sintetizados na seguinte ementa

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.

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. (REsp 413.564/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)

De outro lado, com base na aplicação do art. 106 do Código Tributário Nacional CTN, tem-se que a retroatividade do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010, dar-se-á a fato ou ato inclusive anterior a 28/07/2010, deixando-se de ter como hipótese de descumprimento do regime especial de drawback suspensão a não observância do princípio da vinculação física. Dispõe o art. 106, do CTN:

Art. 106. A lei aplicasse a ato ou fato pretérito:

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

II tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Considerando o exposto, as alterações promovidas pela portaria foram justas e condizentes com a evolução legislativa, que conferiu que a fungibilidade dos insumos importados autorizaria a sua substituição por outros adquiridos no mercado interno, desde que,

por óbvio, os produtos a exportar fossem destinados à exportação, na qualidade, quantidade e tempo referidos no Ato Concessório.

E, no presente caso é aplicável, a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alíneas "a" e "b" do CTN, cancelando-se os lançamentos efetuados unicamente com base na falta de vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, independente da data de ocorrência do fato gerador.

Do termo inicial dos juros de mora, em caso de inadimplemento do regime especial *drawback* suspensão.

Quanto à matéria sobre a contagem do prazo decadencial no Regime Aduaneiro especial de *DRAWBACK*, modalidade suspensão, esta discussão foi definitivamente solucionada pelo CARF, por meio da edição da **Súmula CARF nº 156**. Veja-se:

“No regime de Drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN”.

Portanto, não assiste razão à Recorrente nesta matéria. Sem reparos a ser feito no Acórdão recorrido.

Do dispositivo.

Dou provimento parcial ao Recurso Especial do Contribuinte somente com relação a matéria : à fungibilidade imediata em casos de *drawback*.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira (voto da Cons. Érika Costa Camargos Autran)

Voto Vencedor

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

1. Sem prejuízo das portentosas razões que levaram a sábia Conselheira Érika a dar provimento ao recurso, ousou delas divergir pelos motivos abaixo descritos:

2.1. Como bem rememora a relatora, o regime especial aduaneiro de *drawback* suspensão encontra respaldo legal no artigo 78 inciso II do Decreto-Lei 37/66:

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

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;

2.1.1. Da dicção legal temos que o regime em causa é de suspensão de tributos de determinada operação de importação; suspensão que se converte em isenção após a exportação. Em assim sendo, o drawback suspensão é vinculado à operação, a operação de importação específica resta gravada com suspensão e, a conversão da suspensão (novamente) de determinada operação de importação em isenção, ocorre quando a mercadoria objeto daquela operação é exportada – após o beneficiamento.

2.1.2. Do descrito temos que é (era, na época dos fatos) condição ao usufruto do regime especial aduaneiro mais do que a exportação de mercadoria resultante do processo de importação – ou cumprimento dos requisitos do Ato Concessório. É condição específica do regime especial aduaneiro de drawback suspensão a industrialização e posterior exportação da mercadoria anteriormente importada. Toda a mercadoria importada no regime de drawback suspensão deve(ria) ser industrializada e exportada. Reforça a conclusão anterior o artigo 75 § 1º inciso II do Decreto-Lei 37/66 (citado pelo artigo 78 § 3º da mesma matrícula) ao dispor que a aplicação do regime fica condicionada à aplicação dos bens exclusivamente nos fins previstos.

Art. 78 (...)

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

Art. 75 (...)

§ 1º - A aplicação do regime de admissão temporária ficará sujeita ao cumprimento das seguintes condições básicas:

II - utilização dos bens dentro do prazo da concessão e **exclusivamente nos fins previstos;**

2.1.3 Em assim sendo, a **VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE O BEM IMPORTADO E EXPORTADO ERA REGRA** (e não princípio), condição da conversão da suspensão em isenção **DO DRAWBACK**. Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário (no caso a **Recorrente**) nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.

2.2. É claro que o artigo 106 inciso II alínea ‘b’ do CTN determina a aplicação retroativa de norma que retire do ordenamento jurídico obrigação tributária (*quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão*), porém, “*desde que (...) não tenha implicado em falta de pagamento de tributo*” e, no caso, a retirada do ordenamento jurídico da obrigação de vinculação física implicou, diretamente, na não exigibilidade de tributos para os casos em que importou uma mercadoria como insumo sob o amparo do *drawback*, porém, na mercadoria exportada foi utilizado insumo de origem nacional.

2.2.1. De mais a mais, na oportuna lembrança do culto Conselheiro Trevisan e da não menos culta Conselheira Liziane, a norma em questão fixou seu início de vigência, desrespeitá-lo (o limite de vigência) é o mesmo que afastar sua aplicação, o que não é possível em sede de Processo Administrativo, como nos revela a Súmula 2 desta Casa.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Especial para negar-lhe provimento na matéria *fungibilidade imediata em casos de drawback*, acompanhando, quanto ao mais, a nobre Conselheira Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto