



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13656.000443/2002-16  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-011.684 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Recorrente** FERRERO DO BRASIL IND. DOCEIRA E ALIMENTAR LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 26/04/1999 a 05/04/2000

DRAWBACK-SUSPENSÃO. OBRIGATORIEDADE DE MANUTENÇÃO DE CONTROLES E REGISTROS ESPECÍFICOS PARA VERIFICAÇÃO DA OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

O Regime Aduaneiro especial de Drawback Suspensão submete-se ao Princípio da Vinculação Física, o qual trata da obrigatoriedade de aplicação dos insumos importados na fabricação das mercadorias exportadas, de acordo com o compromisso firmado através do respectivo Ato Concessório. Para tanto, deve a beneficiária manter controles e registros de estoque, em separado, das mercadorias relacionadas ao Regime nos moldes previstos na legislação do IPI.

DRAWBACK-SUSPENSÃO. ÔNUS DA PROVA DO ADIMPLEMENTO DO REGIME.

É ônus do interessado comprovar o adimplemento do regime, demonstrando que ocorreram exportações de produtos industrializados mediante o emprego da matéria-prima importada com o incentivo fiscal (vinculação física), atendidas as demais condições estabelecidas no ato concessório. Na falta de comprovação, são devidos os impostos de deixaram de ser recolhidos por ocasião da importação, acrescidos de juros de mora e multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho

(Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Paulo Regis Venter.

## Relatório

### Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	2892	399.953,10
JUROS DE MORA (calculados até 31/07/2002)		189.958,71
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		299.964,83
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>		<b>889.876,64</b>
<b>Valor por extenso</b>		
OITOCENTOS E OITENTA E NOVE MIL, OITOCENTOS E SETENTA E SEIS REAIS E SESSENTA E QUATRO CENTAVOS.		

### Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
IMPOSTO	3345	47.241,50
JUROS DE MORA (calculados até 31/07/2002)		20.109,14
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		35.431,13
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO</b>		<b>102.781,77</b>
<b>Valor por extenso</b>		
CENTO E DOIS MIL, SETECENTOS E OITENTA E UM REAIS E SETENTA E SETE CENTAVOS.		

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora, conforme autos de infração de fls. 03/33, lavrados em 09/08/2002. Na data da autuação, o crédito tributário perfaz o valor total de **RS 992.658,40**, conforme termo de encerramento de fls.32.

Na descrição dos fatos constante do Termo de Verificação Fiscal de fls. 34/47, a fiscalização expõe os acontecimentos. A ação fiscal teve por objetivo a verificação do cumprimento das obrigações fiscais relativamente à aplicação do **Regime Aduaneiro Especial de drawback, na modalidade suspensão**, concedido à recorrente, através dos Atos Concessórios (AC's) números **1616.99/000035-4**, emitido em **20/04/1999**; **1616.99/000109-1**, emitido em **12/11/1999**. No item 4.1, Capítulo I, do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização manifesta-se acerca da decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário. No item 4.2, Capítulo I, do citado termo, os autuantes defendem que a empresa beneficiária do Regime deve, obrigatoriamente, em atendimento ao Princípio da Vinculação Física, manter controles e registros em separado do estoque dos insumos estrangeiros importados com suspensão de tributos, bem como dos produtos finais elaborados. Não havendo a efetiva comprovação de que o insumo importado ao amparo de AC de *drawback* foi utilizado na fabricação de mercadoria exportada, os tributos suspensos devem ser exigidos.

No item 4.3, Capítulo I, do mesmo termo, a fiscalização argumenta, com base em doutrina e no art. 179 do Código Tributário Nacional-CTN, que, como o *drawback*, veicula, em última instância, uma isenção de tributos, cabe ao beneficiário do regime fazer prova de que preencheu todas as condições e cumpriu todos os requisitos para fazer jus ao benefício, cabendo à Fazenda Pública reconhecer ou não o adimplemento desses requisitos ou condições.

Alguns julgados administrativos dos Conselhos de Contribuintes, favoráveis a esse entendimento e à vinculação física, são apresentados no item 5, Capítulo I, do Termo de

Verificação; e, no item 6 do Capítulo I, a fiscalização refere-se à motivação fiscal da ação, mencionando a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil para fiscalizar o cumprimento dos termos do *drawback* suspensão.

No capítulo II, à fl. 43, a fiscalização refere-se aos atos concessórios números 1616.99/000035-4 e 1616.99/000109-1. Ao solicitar à impugnante os controles relativos à movimentação física e financeira de insumos importados com suspensão de tributos, vinculados aos AC's acima, bem como os relativos aos insumos importados com recolhimento integral de tributos, destinados à fabricação de produtos vendidos no mercado nacional, informou-se que, tanto na área de produção, quanto na de comércio exterior, não havia controle em separado.

No item 2 do capítulo II, são citadas as alterações dos AC's acima. No item 3 do capítulo II, a fiscalização analisa os documentos apresentados durante a ação fiscal. Inicialmente (item 3.1) ressaltou-se que a impugnante fabricava, ao tempo da ação fiscal, produtos que eram vendidos no mercado externo e outros que eram comercializados internamente. Para produzi-los, utilizava, em boa parte, insumos que eram exclusivamente importados, conforme laudo técnico anexo.

Entretanto, em momento algum a impugnante apresentou documentos que comprovassem a vinculação física; nem dos insumos importados com suspensão de tributos, com os produtos exportados; nem dos insumos importados com recolhimento de tributos, com os produtos vendidos no mercado interno. Apesar de terem sido apresentados pela impugnante, de forma subsidiária, relatórios denominados “FECHAMENTO CUSTOS/ESTOQUES”, em tais controles, segundo os autuantes, não é possível distinguir a mencionada vinculação física. Baseando-se no laudo técnico, a fiscalização efetuou a verificação da relação insumo/produto.

Os autuantes discorrem, no item 3.2 do capítulo II do Termo de Verificação Fiscal, sobre a vinculação dos insumos importados, com os produtos exportados. Aduzem que, conforme o artigo 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n 91.030/1985), a aplicação do regime de *drawback* suspensão condiciona-se a que fique evidenciado que os insumos importados ao amparo do regime sejam exportados após beneficiamento, ou então, sejam utilizados na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto a ser exportado.

Diante disso, a fiscalização concentrou seus esforços em verificar a vinculação física dos insumos importados pelo contribuinte, com os produtos exportados por ele. Da análise da documentação apresentada, a fiscalização constatou que, conforme os Relatórios de Comprovação do Ato Concessório, a empresa utilizou para a comprovação de parte dos compromissos de exportação, registros de exportação de mercadorias cujas saídas do estabelecimento, conforme notas fiscais anexas, deram-se anteriormente à entrada dos insumos importados ao amparo dos referidos AC, de acordo com planilhas anexas, contrariando o princípio da vinculação física. Foram constatadas entradas de insumos importados em data posterior à saída do último lote de mercadoria exportada ao amparo dos citados Atos.

Para justificar os compromissos assumidos, deveria a fiscalizada ter apresentado documentos que comprovassem a exportação de produtos em que os insumos importados tivessem sido utilizados. Baseando-se no laudo técnico apresentado pela empresa, a fiscalização elaborou planilhas para a verificação da relação insumo/produto, detectando insuficiência de insumos para a produção dos produtos exportados ou excesso de insumos, que não foram transferidos para outros AC's ou nacionalizados, conforme preceitua a legislação. Isso caracterizaria, novamente, a não preocupação da impugnante com o princípio da vinculação física.

A fiscalização aduz que, como os insumos são necessários para a fabricação dos produtos elaborados pela empresa, quaisquer que sejam os mercados a que se destinam, é perfeitamente factível considerar a hipótese de os insumos importados sob amparo dos AC's de *drawback* suspensão terem sido utilizados, pelo menos em parte, na fabricação de produtos comercializados no mercado interno.

Conforme os autuantes, considerando-se as informações prestadas, constatou-se um intuito evidente de retardar o desembolso com os tributos incidentes na importação de insumos; ou seja, a fiscalizada esgotava primeiramente as importações amparadas pelos AC's, independentemente da programação de vendas, seja para o mercado interno, seja para o externo.

A fiscalização afirma que o regime de *drawback* suspensão é um regime de exceção, que remete ao beneficiário o ônus da prova. Diante dessa premissa legal, cumpriria ao contribuinte apresentar todos os elementos de convicção, necessários à aferição da vinculação física entre esses insumos (sabões para trefilação), importados ao amparo dos AC's, e os produtos exportados. Não apresentando os citados elementos de convicção, condenou-se ao não reconhecimento da referida vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, pressuposto essencial para reconhecimento do benefício pleiteado.

Assim, diante dos fatos e documentos tratados, a fiscalização conclui pelo não reconhecimento do benefício concedido, para os insumos citados anteriormente, nos casos em que ficou constatada, de forma inequívoca, a total impossibilidade de se verificar e comprovar a vinculação física, assim como nos casos em que a fiscalizada, embora intimada, não tenha apresentado elementos de convicção que permitissem a aferição da citada vinculação física, observando-se que, para esses casos, o ônus da prova era da própria impugnante.

Em virtude disso, foram exigidos os créditos tributários suspensos quando da importação desses insumos, juntamente com os acréscimos legais devidos.

No início do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 34, consta o seguinte:

#### *“EMENTA*

*Auditoria Fiscal concluída com lavratura de Auto de Infração para exigência dos tributos suspensos quando da importação de insumos, ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão.*

#### *MOTIVAÇÃO*

*Descaracterização de parte dos Registros de Exportação apresentados para comprovação do compromisso assumido — Motivos diversos;*

*Descumprimento do disposto no artigo 78, inciso II, do Decreto-lei n.º 37/1966 — ' Não comprovada a vinculação física dos insumos importados ao amparo do Ato*

*Concessório com os produtos exportados, cujos Registros de Exportação foram apresentados pelo Contribuinte.*

*Insumos não utilizados na fabricação de produtos exportados ao amparo do Ato Concessório ”.*

Cientificado do auto de infração, mediante intimação pessoal, em 09/08/2002 (fls. 03) o contribuinte protocolizou impugnação, em 09/09/2002, de fls. 1305 a 1326. Resumidamente, a impugnante alegou:

#### **Preliminares de nulidade**

1.0 auto de infração não pode subsistir porque lavrado considerando **elementos indiciários, com fundamento em simples presunção de caráter absoluto e com inversão do ônus da prova**. Essas circunstâncias foram afirmadas, textualmente, pela fiscalização, às fls. 7 e 13;

O ônus que de que trata o art. 179 do CTN, utilizado pela fiscalização para atribuir o ônus da prova à impugnante, não se confunde com o ônus da prova no âmbito . do processo administrativo fiscal; refere-se apenas à comprovação do preenchimento dos

requisitos necessários ao gozo de isenção, já tendo sido cumprido pela impugnante quando da emissão dos AC's.

Em relação ao processo administrativo, cabe à fiscalização provar a ocorrência dos pressupostos do fato gerador da obrigação tributária, bem como da constituição do crédito. Na ausência de elementos suficientes, o fisco deve abster-se de proceder ao lançamento;

A atividade de fiscalização é vinculada, devendo observar os princípios da legalidade e moralidade. Não há autorização legal para nenhum tipo de presunção, discricionariedade ou arbitrariedade visando à imposição de tributo; .s

A lavratura do Auto de Infração com base em elementos indiciários é patente porque, do total de Declarações de Importação (DI s) listadas na descrição de fatos do auto de infração, cerca de um terço (1/3) sequer são mencionadas nas “Planilhas de Acompanhamento” anexas ao Termo de Verificação Fiscal, com base nas quais os auditores pretenderam evidenciar as supostas infrações cometidas. Isso denota que nem todas as DI s foram objeto de fiscalização;

A fiscalização não conseguiu obter elementos de convicção aptos a suportar a alegação de descumprimento dos requisitos do *drawback* suspensão pela impugnante, mas decidiu, assim mesmo, proceder ao lançamento; a dúvida sobre a fundamentação na constituição do crédito tributário, se existente, deve militar sempre em favor do contribuinte, sendo essa a conclusão da maioria dos julgados do Conselho de Contribuintes, conforme trechos de ementas que transcreve; assim a autuação deve ser considerada nula;

### **Do mérito**

Ainda que não fosse nulo, o auto de infração deveria ser considerado improcedente. O levantamento efetuado pela fiscalização, com base nas “Planilhas de Acompanhamento” anexas ao Termo de Verificação Fiscal”, foi confeccionado de acordo com a relação entre insumos e produtos finais da Impugnante, conforme expectativa de produção baseada em laudo técnico da empresa. Diante das quantidades efetivamente exportadas, a fiscalização comparou as quantidades das entradas de insumos importados com suspensão de tributos, registrando saldos de consumo de insumos na última coluna, à direita. A coluna indicaria o não cumprimento do Ato Concessório pela impugnante, sempre que o saldo fosse antecedido por sinal negativo; o cerne das alegações da fiscalização estaria no descumprimento do princípio da vinculação física;

Entretanto, a impugnante cumpriu todas as condições e atendeu à finalidade do *drawback* suspensão;

O Comunicado n.º 21/1997 do Decex, itens 25.1 a 27.1, trazem normas referentes à descaracterização do *drawback* suspensão; estas aludem a falhas na comprovação das exportações por parte do beneficiário, relacionadas com a não utilização ou com a utilização parcial dos produtos importados. Entretanto, a documentação anexada pela impugnante, devidamente comprovada pelo Banco do Brasil, atesta que as metas de exportação jamais deixaram de ser rigorosamente cumpridas, nos prazos e com os volumes fixados nos AC's;

A impugnante jamais incorreu em irregularidades, como: exportar produtos em qualidade inferior à determinada nos AC's; deixar de exportar segundo as metas previstas nos AC's, para abastecer o mercado interno; utilizar total ou parcialmente mercadoria -importada -com-suspensão de tributos-para fabricar produtos a serem vendidos .no Brasil;\_ importar mercadoria de qualidade inferior ou em montantes superiores aos fixados nos AC's;

As infrações alegadas pela fiscalização não passam de meros formalismos, não previstos no Comunicado Decex n.º 21/1997, nem nas demais normas relativas ao *drawback* suspensão, cujo descumprimento não foi capaz de comprovar;

Não procede a alegação da fiscalização no sentido de que, sem a separação de estoques (de insumos e produtos finais), a impugnante não teria como demonstrar a fiel observância das regras do *drawback*. Isso porque os insumos importados e os produtos finais exportados são bens fungíveis; /

Dos produtos fabricados pela impugnante no Brasil, uma parte destina-se a exportação, e outra, ao mercado interno. Mas, independentemente da destinação do produto final, boa parte dos insumos utilizados no processo produtivo são exclusivamente importados. E o caso das avelãs cruas ou em pasta; do soro de leite; do chocolate ao leite; das bandejas; das etiquetas; das fitas adesivas utilizadas nas embalagens dos produtos finais. Assim, a mesma espécie de insumo precisa ser importada para fins de fabricação de produtos a serem exportados, bem como para produtos a serem vendidos internamente;

Daí a inutilidade da exigência fiscal de manutenção de estoques separados para diferenciar, por exemplo, as avelãs importadas com suspensão de tributos, das demais avelãs, também importadas; para atender a determinação fiscal, a impugnante precisaria marcar as avelãs importadas com algum tipo de sinal identificador, pois essa seria a única forma de ter certeza de que exatamente aquela unidade, e não qualquer outra da mesma espécie, seria utilizada no processo produtivo dos produtos exportados;

Para o cumprimento das normas do *drawback*, a impugnante deveria, sim, manter controles e registros dos insumos importados e dos produtos a exportar, mas com a finalidade de observar as metas qualitativas e quantitativas fixadas no Ato Concessório. É importante que esse controle seja exato, mas não unitário. Essa é a interpretação correta do princípio da vinculação física, que deve ser considerado em harmonia com os demais princípios do *drawback* suspensão; o principal propósito do *drawback* é extrafiscal;'

Essas razões encontram respaldo integral no entendimento exarado no Parecer Normativo CST n.º 12/1979, bem como no Ato Declaratório Cosit n.º 20/1996, que permitem a utilização de insumos similares em qualidade e quantidade, inclusive nacionais, nos produtos a exportar;

A exigência de separação de estoques, além de ser onerosa, inviabiliza o bom andamento do processo de produção. É possível imaginar uma situação em que, tendo havido importação de insumos com suspensão e outros com pagamento de tributos, a impugnante, para cumprir a tal exigência de vinculação física, tendo uma venda programada para o mercado interno, devesse se recusar a empregar os estoques fungíveis de avelãs importadas existentes para produzir produtos a serem vendidos no Brasil, parando toda a fábrica, colocando em risco a própria subsistência da sua atividade no país, mesmo sabendo que na semana seguinte, ainda dentro do prazo do AC, haveria uma imensa exportação dos mesmos produtos;

Referendando esse raciocínio, há jurisprudência, transcrita, dos Conselhos de Contribuintes, tendo relevância os acórdãos que tratam da fungibilidade, bem como os que reconhecem que falhas ou inexatidões meramente formais não configuram inadimplemento do regime pelo beneficiário, nem autorizam seu desenquadramento ou penalização; além disso, existem decisões judiciais, do TRF 4ª. Região, ementas transcritas, no mesmo sentido;

Também não é cabível, para evidenciar o descumprimento do regime, a alegação, por parte da fiscalização, no sentido de existirem RE's com data anterior à data da nota fiscal de entrada dos insumos importados para a respectiva fabricação. Isso porque as DI's eram de datas anteriores aos RE's, e o item 19.1 do Comunicado Decex n.º 21/1997 é expresso em determinar que, para a comprovação de importações vinculadas ao regime, deve ser utilizada a data de registro da DI; e não a data da nota fiscal de entrada da mercadoria importada no estabelecimento. /

Além disso, a fiscalização ignorou o fato de que o fluxo de importação dos insumos, isto é, o eventual atraso na importação ou a necessidade de concentração de importações em determinado período, é condicionado por fatores alheios à vontade da impugnante; ou seja, razões de natureza agrícola, comercial, política ou burocrática. As avelãs, por

exemplo, que são os principais insumos utilizados nos produtos da impugnante, e não são produzidas no Brasil, precisam ter sua importação concentrada em determinada época do ano, em virtude da safra produzida na Turquia; a recorrente tem que se adequar às alterações de pedidos feitas pelos compradores estrangeiros; é comum o atraso na liberação dos insumos importados, em virtude de procedimentos fiscalizatórios do Ministério da Saúde, ou de outros procedimentos aduaneiros; já houve, no passado, greves de operadores portuários. Esses fatos podem interferir no cronograma de importações;

Mas a fiscalização ignorou, principalmente, o fato de que: “em nenhum momento a impugnante se furtou a produzir e exportar produtos nas quantidades do compromisso assumido no âmbito do drawback, a despeito de, eventualmente, não ter tido tempo hábil de importar a quantidade máxima de insumos isentos permitida nos atos concessórios”.

Isso quer dizer que a boa fé da impugnante é tamanha que, mesmo nas ocasiões em que não foi possível importar o total de insumos permitido nos AC's, as metas de exportação jamais deixaram de ser rigorosamente cumpridas; além de utilizar integralmente os insumos importados com base nos AC's na fabricação dos produtos exportados, por não ter conseguido importar a quantidade máxima permitida de insumos com suspensão de tributos, a impugnante empregou insumos normalmente tributados, em complementação aos insumos beneficiados com o *drawback*, para cumprir as metas de exportação;

Se a impugnante descumpriu alguma condição do regime, foi apenas a de utilizar, na fabricação de produtos exportados, única e exclusivamente, insumos importados com suspensão de tributos. Assim, é incabível a acusação da fiscalização, à fl. 13 do Termo de Verificação Fiscal, no sentido de que a recorrente teve o evidente intuito de retardar o desembolso com os tributos incidentes na importação de insumos. Trata-se de uma inadmissível presunção, sem qualquer fundamento.

A lavratura do auto de infração pela fiscalização desprestigia a lisura da conduta da impugnante, bem com a seriedade com que conduz os seus negócios; desprestigia a solidez do investimento feito no Brasil. Isso porque a recorrente contribui para a melhoria da balança comercial do Brasil;

O Parecer Normativo n.º 12/1979, o Ato Declaratório n.º 20/1996 e jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes reconhecem que o fato da impugnante ter comprovado o cumprimento das metas de exportação de produtos fixadas nos AC's de *drawback*, qualitativa e quantitativamente, bem como ter demonstrado a observância dos volumes de importação com suspensão de tributos permitidos pelos mesmos AC's, é condição suficiente para atestar que faz jus ao regime de *drawback* suspensão. Em contrapartida, a fiscalização não apresentou senão argumentos fundados em simples presunção;

Ainda que se admitisse que alguma razão assistisse aos autuantes, é evidente que os indícios apresentados no Termo de Verificação Fiscal autorizariam, quando muito, o descumprimento parcial do regime. Mesmo com os critérios de apuração propostos pelos auditores fiscais, o saldo das últimas colunas das “Planilhas de Acompanhamento”, anexas ao citado termo, atesta, em sua maior parte, a observância do regime. Quer dizer, em todas as linhas em que não há nenhum sinal negativo precedendo o valor do saldo na última coluna, as planilhas atestam a normal utilização, na fabricação dos produtos exportados, de insumos importados com suspensão de tributos;

Desse modo, as planilhas demonstram que houve indubitavelmente o cumprimento do *drawback* suspensão relativamente à sua maior parte. Aliás, em nenhum momento os autuantes alegaram o total descumprimento do regime. Deve-se ressaltar que o Comunicado Decex n.º 21/1997 admite expressamente a possibilidade de descumprimento total ou parcial do *drawback*. Apesar disso, a fiscalização preferiu desconsiderar por completo as evidências de cumprimento do regime, para exigir cem por cento do valor dos tributos suspensos na importação dos insumos referidos nos AC's, acrescidos de multa e juros;

### **Do pedido**

Diante do exposto, demonstrada a insubsistência da ação fiscal, requer a impugnante que seja acolhida a impugnação para o fim de que seja cancelado o débito fiscal, arquivando-se o processo administrativo correspondente. Subsidiariamente, na hipótese de não se entender pela insubsistência do lançamento, requer, ao menos, que seja excluída, do total do crédito lançado, a parcela correspondente aos insumos importados sob o regime, cuja utilização na produção de produtos exportados é incontestavelmente demonstrada nas próprias planilhas elaboradas pela fiscalização. Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção.

Em 21 de dezembro de 2010, através do **Acórdão n.º 08-19.661**, a 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza/CE, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 20 de janeiro de 2011, e-folhas 1.535.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de fevereiro de 2011, de e-folhas 1.541 à 1.558.

Foi alegado:

- Da não aplicação do princípio da vinculação física;
- Da aplicação dos princípios da fungibilidade e da equivalência;
- Da inversão do ônus da prova;
- Da incorreção do valor do auto de infração.

- Do Pedido

As razões ora expostas demonstram o direito do Recorrente à integral fruição do benefício do drawback suspensão na forma como previsto nos Atos Concessórios n.ºs 1616.99/000035-4 e 1616.99/000109-1.

Dessa forma e diante de tudo quanto exposto, requer-se seja o presente recurso voluntário conhecido e provido, para o fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se integralmente a extinção dos créditos com o consequente cancelamento da autuação que integra a presente demanda.

Subsidiariamente, na remota hipótese de não se entender pela insubsistência total do lançamento, o Recorrente requer seja ao menos excluída, do total do crédito tributário, a parcela do imposto correspondente aos insumos importados sob o regime, cuja utilização na produção dos produtos exportados é incontestavelmente demonstrada nas próprias planilhas elaboradas pela D. Fiscalização.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

#### **Da admissibilidade.**



Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 20 de janeiro de 2011, e-folhas 1.535.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 18 de fevereiro de 2011, de e-folhas 1.541.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Da não aplicação do princípio da vinculação física;
- Da aplicação dos princípios da fungibilidade e da equivalência;
- Da inversão do ônus da prova;
- Da incorreção do valor do auto de infração.

Passa-se à análise.

A presente ação fiscal teve por objetivo a verificação do cumprimento das obrigações fiscais, relativamente à aplicação do **REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK, MODALIDADE SUSPENSÃO**, concedido ao contribuinte, acima identificado, através dos Atos Concessórios abaixo relacionados:

<b>Número do Concessório</b>	<b>Data de Emissão</b>
<b>1616.99/000035-4</b>	<b>20/04/1999</b>
<b>1616.99/000109-1</b>	<b>12/11/1999</b>
<b>1616.00/109-0</b>	<b>12/09/2000</b>

Em 27/03/2002, através do Termo de Início de Fiscalização, foram iniciados os trabalhos de Auditoria Fiscal na empresa Ferrero do Brasil Indústria Doceira e Alimentar Ltda, relativos ao Regime Aduaneiro de *Drawback* - Atos Concessórios 1616.99/000035-4 de 20/04/1999, 1616.99/000109-1 de 12/11/1999 e 1616.00/109-0 de 12/09/2000.

Em 04/04/2002, tempestivamente, a empresa solicitou prorrogação do prazo para apresentação da documentação solicitada através do Termo de Início de Fiscalização. O prazo foi prorrogado e em 16/04/2002 foram recebidos cópias e originais dos referidos Atos Concessórios e respectivos Relatórios de Comprovação; cópias e originais dos documentos relativos às operações de importação e exportação vinculados aos respectivos Atos Concessórios e Laudo Técnico. Nesta data fizemos, também, uma visita ao setor produtivo da empresa.

Em 24/04/2002, na busca de elementos de convicção realizou-se visita às suas dependências para esclarecer dúvidas quanto a entendimento do Laudo apresentado pela empresa. Em resposta às indagações sobre a embalagem dos produtos exportados foi apresentado um novo Laudo contendo descrição mais detalhada dos componentes de embalagem.

Da análise do novo Laudo constatou-se diferenças entre este e o Laudo anteriormente apresentado pela empresa, o que motivou a solicitação de esclarecimentos através da Intimação, cuja ciência se deu em 15/05/2002 e cuja resposta foi recebida em 23/05/2002.

Em 06/08/2002, a fiscalização compareceu à Empresa e solicitou os controles relativos à movimentação física e financeira dos insumos importados, com suspensão de tributos, vinculados aos referidos Atos Concessórios e da movimentação dos insumos importados com recolhimento integral de tributos para a fabricação de produtos vendidos no mercado nacional

**- Da ação fiscal**

O Ato Concessório de Drawback N.º 1616.99/000035-4 foi emitido em 20/04/1999, tendo sido suas cláusulas objeto de alteração através dos aditivos:

ADITIVO	DATA DE EMISSÃO	FINALIDADE
1616.99/000094-0	23/04/1999	Altera valor das importações, e valor das exportações
1616.99/000200-4	30/08/1999	Altera a classificação fiscal do produto exportado e a discriminação e inclui cacau em pó como produto a ser importado

O Ato Concessório de Drawback N.º 1616.99/000109-1 foi emitido em 12/11/1999, tendo sido suas cláusulas objeto de alteração através dos aditivos:

ADITIVO	DATA DE EMISSÃO	FINALIDADE
1616.99/000294	13/12/1999	Retira Cacau em pó da relação de produtos a serem importados
1616.00/000061	29/02/2000	Acrescenta produtos a serem importados, altera quantidade Filme plástico a ser importado
1616.00/000303	11/11/2000	Altera os produtos e a quantidade dos produtos a serem importados e Altera quantidades e valores a serem exportados
1616-00/000105	18/04/2000	Altera data para conclusão do Ato Concessório

Em momento algum a empresa apresentou documentos que comprovassem a vinculação física dos insumos importados com suspensão de tributos com os produtos exportados e a vinculação dos insumos importados com recolhimento integral de tributos com os produtos vendidos no mercado nacional.

O contribuinte, subsidiariamente, apresentou relatórios denominados “FECHAMENTO CUSTOS/ESTOQUES” que indicam a movimentação física e financeira dos insumos adquiridos, dos produtos intermediários e dos produtos finais produzidos pelo contribuinte. Em tais controles não é possível distinguir a vinculação física mencionada acima.

Nesse sentido, trago a colação o seguinte fragmento pinçado do Termo de Verificação Fiscal, e-folhas 1.475 e 1.476:

### 3.2 DA VINCULAÇÃO DOS INSUMOS IMPORTADOS COM OS PRODUTOS EXPORTADOS

Inicialmente, recorreremos à definição do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade Suspensão, constante do item 3, do Capítulo I, deste Termo de Verificação.

O artigo 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85, conceitua o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, modalidade suspensão, como sendo o que permite importar mercadoria com suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada **após beneficiamento ou sua utilização na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada.**

Em suma, para a aplicação do Regime é condição que fique evidenciado que os insumos importados ao amparo do mesmo sejam **exportados após beneficiamento**, ou então, sejam **utilizados na fabricação**, complementação ou acondicionamento **de outra mercadoria a ser exportada.** ,

É o caso. Os **insumos importados** deveriam ser utilizados na **fabricação dos produtos exportados.**

Diante do fato, a presente Fiscalização concentrou seus esforços em verificar a **vinculação física** dos insumos importados pelo contribuinte com os produtos exportados pelo mesmo.

Cumprido, ainda, destacar o elevado grau de complexidade em se averiguar a vinculação física entre os insumos importados, ao amparo do Ato Concessório, e os produtos exportados pelo Contribuinte, na Fiscalização em curso.

As dificuldades encontradas concentram-se, em especial, no volume dos insumos importados e dos produtos exportados pelo contribuinte e o decorrente volume de documentos a serem manuseados.

Da análise da documentação disponibilizada pelo Contribuinte, constatamos que, conforme os Relatórios de Comprovação do Ato Concessório, a empresa utilizou para a comprovação de parte do compromisso de exportação, Registros de Exportação de mercadorias cujas saídas do estabelecimento se deram (Notas Fiscais anexas) anteriormente à entrada dos insumos importados, ao amparo do referido Ato (planilhas anexas), **contrariando o princípio da vinculação física.**

Constatou-se também, a entrada de insumos importados em data posterior à saída do último lote de mercadoria exportada ao amparo do citado Ato, reforçando a nossa convicção de que a empresa não mantém a o cuidado com a vinculação física.

É pressuposto do Regime Aduaneiro Especial de Drawback que os insumos importados sejam empregados na fabricação de produtos destinados à exportação. Por decorrência, para justificar os compromissos assumidos, deve o contribuinte apresentar documentos que amparem a exportação de produtos em que tais insumos tenham sido utilizados.

Baseando-se no Laudo Técnico, apresentado pela empresa, esta fiscalização elaborou planilhas para a verificação da relação insumo/produto encontrando diversas inconsistências, ou seja, **insuficiência de insumos** para a produção dos produtos exportados ou **excesso de insumos** que não foram transferidos para outros Atos Concessórios ou nacionalizados conforme determina a legislação pertinente. Mais uma vez ficou caracterizada a não preocupação da empresa com o princípio da vinculação física.

Deve ser considerado que os insumos são necessários para fabricação dos produtos, independentemente do mercado a que se destinam.

Portanto, é perfeitamente factível considerar a hipótese de que os insumos importados ao amparo dos Atos Concessórios, pelo menos em parte, poderiam ter sido utilizados na fabricação de produtos comercializados no mercado interno.

A presente Fiscalização somente não pode tratar essa hipótese como fato, pois simplesmente não dispõe de informações para uma análise conclusiva.

Considerando as informações prestadas constata-se um intuito evidente de retardar o desembolso com os tributos incidentes na importação de insumos, ou seja, primeiramente a empresa esgota as importações amparadas pelos Atos Concessórios independentemente da programação de vendas para o mercado externo e para o interno.

Não se pode perder de vista que a presente Fiscalização está a verificar a aplicação do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, regime de exceção que remete ao contribuinte o **ônus da prova**, tema adequadamente tratado no Capítulo I (item 4.3), deste trabalho.

Pois bem, diante dessa premissa legal, cumpriria ao contribuinte apresentar todos os elementos de convicção, necessários à aferição da vinculação física entre esses insumos (sabões para trefilação), importados ao amparo do Ato Concessório, e os produtos exportados ao amparo **do mesmo Ato Concessório**.

E a não apresentando esses elementos de convicção condenou-se ao não reconhecimento da vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, pressuposto essencial para reconhecimento do benefício pleiteado.

**Sendo assim e diante de todas as considerações tecidas ao longo do presente tópico, a presente Fiscalização conclui pelo não reconhecimento do cumprimento das condições necessárias para fruição do benefício, pretendida pelo Contribuinte.**

Portanto, o cerne da ação fiscal é a incapacidade de beneficiário do Regime Aduaneiro Drawback-Suspensão comprovar a vinculação física dos insumos importados no produto final exportado.

Registre-se que o período em discussão é de 26/04/1999 a 05/04/2000. Portanto, antes da vigência da normativa que trouxe para o sistema jurídico brasileiro a possibilidade do controle do regime de *drawback* pelo fluxo financeiro, especificamente a regulamentação do art. 17 da Lei nº 11.774/2008, com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010.

Registre-se também que **não deve ser aplicada a essa normativa** o princípio da retroação benigna das penalidades, pois não se trata de penalidade, mas de forma de controle e cumprimento de regime aduaneiro especial. Ao contrário, está-se diante de uma situação em que os tributos incidentes sobre o comércio exterior são dispensados se preenchidas determinadas condições, condições essas que devem ser aferidas de acordo com procedimento determinado e previamente conhecido pelo beneficiário do regime.

Esse entendimento foi adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, com base em voto do Conselheiro Rosaldo Trevisan. Reproduzimos o voto do **Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9303-008.652** - 3ª Turma, de 16 de maio de 2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com o qual assentimos:

Conforme relatado, a matéria devolvida para discussão deste colegiado refere-se à necessidade de vinculação física entre os insumos importados, submetidos ao regime

aduaneiro de *Drawback*-Suspensão, e os produtos exportados com o fim de estabelecer o cumprimento do ato concessório correspondente.

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

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

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

*II tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

- a) quando deixe de defini-lo como infração;*
- b) quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

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

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

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

Nessa mesma toada, invoco novamente outra lição do ilustre conselheiro Rosaldo Trevisan, agora na declaração de voto no **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3403-003.162**, de 20/08/2014, o qual adoto como razão de decidir, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pouco antes, na mesma obra (Capítulo I do Livro IV), explicase que:

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

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

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

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

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

E tal regulamento (Decreto nº 50.485, de 25/4/1961) dispôs em seu art. 6º que “o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas com aplicação do ‘drawback’ será autorizado com suspensão do recolhimento dos tributos devidos”. Estava “criado” pela norma infralegal o drawback-suspensão, distante de toda a terminologia internacionalmente adotada, nascendo ainda a expressa determinação de vinculação

física, no texto do art. 18: “nenhuma mercadoria objeto de ‘drawback’ poderá ser utilizada fora da finalidade prevista sem o prévio recolhimento dos tributos devidos”.

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

Depois de cerca de uma década de disciplina infralegal, o 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 exportada que; sobre suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada; e sobre isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.

Apesar de a base legal (corretamente) não se referir a drawback, o Decreto nº 68.904, de 12/7/1971, entretanto, afirma em sua ementa estar regulamentando “o instituto do drawback previsto no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966”, reiterando a linha tripartida (suspensão, isenção e restituição), sendo tal postura mantida pelos Regulamentos Aduaneiros de 1985 (aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, art. 314), de 2002 (Decreto nº 4.543, de 26/12/2002, art. 335) e de 2009 (Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, art. 383).

Concordamos com LOPES FILHO quando este afirma que, apesar de a regulamentação do art. 78 da Lei Aduaneira denominar as três modalidades ali previstas como drawback, deve-se entender que o drawback corresponde tão-somente à “restituição, total ou parcial, dos tributos que hajam incidido sobre a importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de outra exportada” (inciso I do art. 78), caracterizando-se as modalidades previstas nos incisos II e III do artigo, respectivamente, como beneficiamento ativo e reposição de estoques<sup>9</sup>. Contudo, preferimos a designação aperfeiçoamento ativo, que veio a se consagrar depois da obra do ex-Secretário da Receita Federal, para a modalidade prevista no inciso II.

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

Repare-se que a inadequação terminológica não macula, hoje, a aplicação de nenhuma das três ‘modalidades de drawback’ no Brasil, pois, relevando-se os nomes, todas possuem supedâneo legal<sup>14</sup>. Mas a confusão infralegal acabou por contaminar leis, como as de nº 8.402/1992 (art. 3º, § 2º), nº 11.945/2009 (arts. 13 e 14) e nº 12.350/2010 (que passou a ter um Capítulo intitulado “Do Drawback” arts. 31 a 33, que nada trata sobre restituição), deixando o Brasil cada vez mais distante daquilo que o restante do mundo denomina “drawback”.

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

Daí nossa preocupação em não comparar grandezas diferentes na labuta empreendida nos tópicos seguintes. Trataremos do “drawback brasileiro” (em suas três

“modalidades”), comparando-as, quando necessário, aos institutos congêneres existentes internacionalmente.

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

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

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

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

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

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

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

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

Repare-se que nas três “modalidades” a mercadoria exportada tem que ser efetivamente a que foi anteriormente importada. Nenhuma flexibilização da vinculação física, assim, naquele momento. E 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 drawback”. O Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto nº 91.030/1985, em seus arts. 314 a 334, tratou do “drawback brasileiro”, em suas três “modalidades”, mantendo a flexibilização

prevista no art. 2º, §1º do Decreto nº 68.904/1971 em seu art. 315, §1º. Com a alteração efetuada no §2º do art. 315, pelo Decreto nº 4.257/2002, surge outra flexibilização, permitindo-se a aplicação do regime a “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 estabelecerse vinculação física neste caso. Por óbvio, no momento da exportação, não acompanhará o frango todo o farelo por ele comido durante a criação. Por isso é que nesses casos excepcionais passou-se a prever disciplina específica, no §3º do mesmo art. 315, restringindo a aplicação do regime aos “limites quantitativos e qualitativos constantes



de laudo técnico emitido, nos termos fixados pela Secretaria da Receita Federal, por órgão ou entidade especializada da Administração Pública Federal”; e “a empresa que possua controle contábil de produção em conformidade com normas editadas pela Secretaria da Receita Federal”. É a flexibilização sem prejuízo do controle aduaneiro.

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

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

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

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

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

Súmula CARF n.º 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.

Não poderia, assim, a manifestação efetuada a critério da SECEX impedir eventual ação fiscal para verificar o cumprimento dos dispositivos normativos relacionados ao regime. Seria a flexibilização em prejuízo do controle aduaneiro. É preciso esclarecer que o texto do art. 339 não está a dispensar o cumprimento dos demais dispositivos referentes a drawback, mas apenas a permitir à SECEX simplificar seu trabalho, poupando de análises pormenorizadas para efeito de concessão e de verificação do cumprimento (e não poupando o importador/exportador de controles contábeis e de segregação, ou impedindo a RFB de efetuar controles afetos à fiscalização).

E isso veio a ser expressamente aclarado com a redação do parágrafo único do art. 387 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto n.º 6.759/2009), na redação dada pelo Decreto n.º 7.213/2010. Antes de ingressar mais profundamente no Regulamento Aduaneiro de 2009 (ainda vigente), cabe destacar que em 2003, o instituto internacionalmente conhecido como compensação equivalente<sup>16</sup> passou a fazer parte da legislação aduaneira brasileira, ainda que de forma tímida, com o art. 60 da Lei n.º 10.833/2003<sup>17</sup> :

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

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

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

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

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

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

Novamente há flexibilização da vinculação física, sem prejuízo do controle aduaneiro, pois restrita a casos específicos, e sob os requisitos e procedimentos estabelecidos pela RFB. E tais requisitos e procedimentos foram inicialmente estabelecidos na Instrução Normativa SRF no 328, de 28/11/2003, estando hoje previstos na Instrução Normativa RFB no 1.361, de 21/05/2013.

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

Assim, o Regulamento Aduaneiro de 2009, em sua redação original, tem poucas alterações em relação ao regulamento anterior, no que se refere a “drawback”. Contudo, o tema foi objeto de substanciais alterações efetuadas no Regulamento pelos Decretos no 7.213/2010 e no 8.010/2013. Isso porque começou a tomar corpo uma intensificação da flexibilização da vinculação física, chegando-se ao que se denomina usualmente como a aplicação da fungibilidade no regime.

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

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

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

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

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 31/12/200918 .

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 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 n.º 11.774, de 17 de setembro de 2008, que dispõe sobre a fungibilidade de produtos adquiridos nos regimes aduaneiros suspensivos, permitindo que o Poder Executivo regulamente a matéria; (...)*

*16. O art. 8.º propõe alteração no art. 17 da Lei n.º 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 n.º 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: “Rio de Janeiro/RJ (29 de abril) Durante abertura do Seminário de Operações de Comércio Exterior, realizado hoje, na sede da Federação das Indústrias do Estado do Rio de Janeiro (Firjan), o diretor do Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), Renato Agostinho, anunciou duas medidas de simplificação para a utilização do regime drawback, que permite (sic) a desoneração de tributos nas importações ou compras domésticas de insumos usados na fabricação de produtos exportados.

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

Outra medida prevista para breve é a edição de uma portaria conjunta da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do MDIC com a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) do Ministério da Fazenda, que tratará da questão da fungibilidade das mercadorias relacionadas à concessão de drawback. “Esta medida é importante para eliminar a necessidade de segregação nos estoques dos insumos pelo exportador, o que representa hoje um custo que pode ser dispensado com regras mais claras para a administração do regime”, explicou Agostinho. (...)”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, adoto ainda as conclusões do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos incluídas no acórdão n.º 9303-006.988, abaixo transcritas:

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

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

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

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

- sejam classificáveis no mesmo código da NCM;*
- realizem as mesmas funções;*
- sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;*

*IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e (V) possuam as mesmas especificações (dimensões, características e propriedades físicas, entre outras especificações), que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado.*

*§ 2º O disposto no caput:*

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

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

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

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

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

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

6º O disposto neste artigo aplicase a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, desde que cumprida a formalidade prevista no parágrafo único do art. 6ºA.

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

(...)

Entendo que a Portaria Conjunta RFB/SECEX, n.º 1.618, de 2014 não seja mero ato interpretativo, mas sim o ato necessário para dar eficácia ao comando legal, sem o qual a lei não seria aplicável. Saliente-se que essa portaria contém expressa determinação do período temporal de sua aplicabilidade.

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

Nesse exato sentido, os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

*DRAWBACK*. CUMPRIMENTO DO REGIME. 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.

Cumprido ao sujeito passivo provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório do regime de *drawback*, se não provado, o regime deve ser considerado descumprido.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3301-003.437, 25 de abril de 2017)

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

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

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

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

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3301-007.049, 24 de outubro de 2019)

#### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 19/12/2007 a 28/12/2010

(...)

*DRAWBACK* SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE INSUMOS IMPORTADOS E PRODUTOS EXPORTADOS. ÔNUS DA PROVA.

Para que se resolva a condição de suspensão dos tributos relativos ao regime de *drawback*, na modalidade suspensão, é fundamental a aplicação do Princípio da Vinculação Física entre os insumos importados com suspensão da exigibilidade dos tributos a ele relativos e os produtos exportados, em cumprimento ao compromisso assumido pelo importador, para gozo do benefício fiscal, pela comprovação por meio idôneo, da exportação do produto obtido com tais insumos.

(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3301-006.032, 28 de março de 2019)

#### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. *DRAWBACK* SUSPENSÃO. CONTAGEM DO PRAZO.

O prazo decadencial no regime de *drawback*, modalidade suspensão, deve ser contado de acordo com o estabelecido no art. 173, I, do CTN, iniciando-se a contagem a partir do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, o que só ocorre após 30 dias do prazo para exportação estabelecido no Ato Concessório. Aplicação da Súmula CARF n.º 156.

*DRAWBACK* SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

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

**(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3402-007.081, 19 de novembro de 2019)****- Da ausência de provas.**

Quanto ao fato aventado pela recorrente, de ausência de provas, deve-se esclarecer que no caso em análise, a modalidade adotada foi o drawback-suspensão. Desse modo, ao conceder o benefício fiscal da suspensão dos tributos quando da importação de mercadorias, a inteligência do regime indica que a respectiva mercadoria beneficiada seja vinculada ao processo produtivo do bem objeto da exportação, quer seja integrando-se a este bem, quer seja consumindo-se no processo de sua produção.

Para esta modalidade de drawback, deve-se atentar para o comando disposto no artigo 389 do Decreto n.º 6.759/2009- Regulamento Aduaneiro:

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

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

Ou seja, diante deste comando legal, há que se entender que, por se tratar de legislação tributária que dispõe sobre suspensão do crédito tributário, como é o caso do drawback suspensão, deve-se interpretar tal dispositivo literalmente, por força do artigo 111 da Lei n.º 5.172-1966 - Código Tributário Nacional.

Estabelecida assim a aplicação do Princípio da Vinculação Física ao drawback suspensão, que estabelece a vinculação física entre os insumos importados e sua integração no processo de beneficiamento, industrialização ou mesmo na sua utilização como embalagem ou acondicionamento do produto final, portanto, a vinculação referida é sempre de natureza física, qual seja, o bem importado deve ser obrigatoriamente exportado ou os insumos importados devem ter sido ou devem ser totalmente utilizados na industrialização de bens já exportados ou a exportar.

Por caracterizar-se o drawback suspensão como um contrato de adesão, ao solicitar o regime, pelo sistema informatizado SISCOMEX, o requerente já assume o compromisso de demonstrar que fez jus ao benefício fiscal, através do Registro de Exportação, quando, no momento da sua averbação, as autoridades fiscais poderão certificar a exportação do produto final, verificando o correto enquadramento da operação e sua vinculação ao Ato Concessório do regime. Sem tal procedimento o Fisco não tem como atestar o cumprimento da lei, ou seja, a vinculação física entre insumos importados e produto final exportado. O ônus probante é todo do requerente, que, por certo, tem todo interesse em demonstrar a efetividade do cumprimento das regras para obter a plenitude do benefício fiscal.

O princípio básico para o adimplemento do regime de drawback suspensão é o da vinculação física, que compreende a obrigatoriedade de os insumos anteriormente importados terem sido efetivamente utilizados na confecção dos produtos exportados. Para tanto, a legislação do regime de drawback exige que conste do ato concessório correspondente a indicação das Declarações de Importação e dos respectivos Registros de Exportação, providência



esta destinada a comprovar que naqueles produtos exportados foram utilizados os insumos importados ao abrigo do regime, ali indicados. É certo, ademais, que a Consolidação das Normas do Regime de Drawback continuou a se pautar na vinculação física entre as importações e exportações prévias, cuja comprovação é pré-requisito essencial à concessão do drawback suspensão.

Na exportação do produto acabado, a vinculação deverá atender dois requisitos:

1. o preenchimento do campo 2-a do Registro de Exportação (RE) com o código de enquadramento 81101 (relativo ao Drawback Suspensão); e
2. o preenchimento do campo 24 (Dados do fabricante), conforme Portaria Secex N°10/2010, ANEXO G:

Art. 4º Somente será aceito para comprovação do regime, modalidade suspensão, RE contendo, no campo 2-a, o código de enquadramento do drawback constante da tabela de enquadramento da operação do SISCOMEX -Exportação, quando de sua efetivação, bem como as informações exigidas no campo 24 -dados do fabricante.

§ 1º Considera -se exportado o produto cujo RE no SISCOM EX encontre-se na situação averbado.

§ 2º O efetivo embarque do produto para o exterior, consignado no campo 28 -b deverá ter ocorrido dentro do prazo de validade do respectivo ato concessório de drawback.

§ 3º Para efeito de comprovação do regime, na falta da data de embarque mencionada no parágrafo anterior, será considerada a data de averbação do RE consignada no campo 28-g. (grifou-se)

A obrigatoriedade da vinculação do RE ao Ato Concessório também está definida no art. 400 do Decreto nº 6.759/2009. Deve-se atentar para o comando deste artigo: “será registrada”. É impositivo, não facultativo.

Art. 400. A utilização do regime previsto neste Capítulo será registrada no documento comprobatório da exportação. (grifou-se)

Transcrevo também as conclusões no mesmo sentido constantes do Acórdão nº 9303001.346 - 3ª Turma da CSRF:

Não houve, em nenhum momento a comprovação do efetivo uso dos mesmo produtos importados em mercadorias exportadas, conforme o compromisso estipulado no ato concessório.

**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 distribuição 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 parte em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as conseqüências 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.** (grifei)

Diante do exposto, entendo que é dever do beneficiário do regime aduaneiro especial de *drawback* provar o cumprimento de seus deveres e, conseqüentemente, comprovar o emprego dos insumos nos produtos importados. Não realizada tal prova, deve ser considerado inadimplido o regime.

(Negritos próprios do original)

Nesse exato sentido, os seguintes julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Ano-calendário: 1997

(...)

**DRAWBACK SUSPENSÃO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA**

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

**(Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3402-007.081, 19 de novembro de 2019)**

**- Da incorreção do valor do auto de infração.**

É alegado nos itens 58 a 63 do Recurso Voluntário:

O Parecer Normativo n.º 12/79, o Ato Declaratório n.º 20/96 e a jurisprudência atualizada deste Conselho reconhecem que o fato de o recorrente ter comprovado cumprir as metas de exportação de produtos fixados nos atos concessórios quantitativa e qualitativamente é condição suficiente para atestar que ele faz jus ao drawback suspensão.

De qualquer forma, ainda que se admitisse que alguma razão assistisse à Fiscalização, o que se propõe apenas a título de argumentação, é evidente que os indícios apresentados no Termo de Verificação Fiscal autorizariam, quando muito, a configuração de descumprimento parcial do regime pelo Recorrente.

Com efeito, mesmo com os critérios de apuração do cumprimento do regime pelos D. Auditores Fiscais, o saldo da última coluna das planilhas de acompanhamento anexas ao referido termo atesta, em sua maior parte, a observância do regime pelo Recorrente. Em outras palavras, em todas as linhas em que não há nenhum sinal negativo precedendo o valor do saldo na última coluna, as planilhas atestam a normal utilização de insumos importados com a suspensão de tributos, na fabricação dos produtos exportados pelo Recorrente.

As planilhas demonstram, portanto, que houve indubitavelmente o cumprimento do drawback suspensão pelo Recorrente, relativamente a maior parte do regime. Aliás, em nenhum momento, os II. Auditores Fiscais alegaram o descumprimento total do regime pelo Recorrente.

Ressalte-se, a propósito, que o Comunicado DECEX nº 21/97 admite expressamente a possibilidade de descumprimento total ou parcial do regime pelos respectivos beneficiários. Não obstante, a fiscalização preferiu desconsiderar por completo as evidências de cumprimento do regime pelo Recorrente, de acordo com seu próprio método de apuração, para exigir, através do presente auto de infração, o recolhimento de 100% dos valores dos tributos aduaneiros suspensos na importação de insumos pelo Recorrente com base nos atos concessórios.

A incorreção do cálculo do lançamento pela fiscalização é flagrante. Não se pode admitir a imposição de penalidade ao contribuinte diante do cumprimento da respectiva obrigação fiscal. A fiscalização deveria ter calculado o crédito tributário para exigir um imposto supostamente devido relativamente à parcela do regime que, de acordo com as suas alegações, deixou de ser devidamente observado pelo Recorrente.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, folhas 18 a 20 daquele documento:

Diante do acima exposto, verifica-se também, claramente, que a fiscalização, de forma diversa do que alega a impugnante, não se utilizou, para fundamentar a constituição do crédito tributário, de presunção ou de indícios. Pode-se depreender também, do acima expendido, que não cabe exigência parcial dos tributos suspensos, como requerido pela impugnante.

Tendo a fiscalização fundamentado o lançamento na falta de comprovação de requisito essencial (princípio da vinculação física), já que a fiscalizada não mantinha controles de estoques adequados, deixando de apresentar prova do cumprimento do citado princípio, que realmente foi descumprido, conforme levantamento feito pela fiscalização e declarações da recorrente, pode-se deduzir que **não houve, na fundamentação da exigência, a utilização de presunções ou indícios pela fiscalização. Não há, portanto, qualquer nulidade do auto de infração quanto a essas questões.**

Da mesma forma, tendo em vista que o citado levantamento efetuado pela fiscalização (“Planilhas de Acompanhamento”), conforme acima mencionado, teve por escopo apenas apresentar a existência de inconsistências, de forma exemplificativa, sem incluir todas as DI's vinculadas ao regime de *drawback* suspensão auditado; e, além disso, não havendo registro em separado dos estoques pela recorrente, não cabe a exigência parcial dos tributos suspensos, com base nas citadas planilhas, estando correta sua exigência total. **Portanto, entendo não merecer reparo a exigência total contida no lançamento objeto do presente litígio.**

Cabe ressaltar que também são inaceitáveis os argumentos da impugnante no sentido de que seria suficiente o exame da compatibilidade do volume das importações com as exportações, por ela considerado como requisito essencial do regime. Ressalte-se que esse aspecto quantitativo consiste em apenas um dentre vários requisitos fixados no ato concessório, a serem atendidos pelo beneficiário do regime, que obviamente deve também ser levado em consideração, mas desde que comprovado o pressuposto essencial do *drawback*: a vinculação entre as exportações, os insumos importados e o ato concessório.

Da mesma forma, dada a submissão da Administração Pública ao princípio da estrita legalidade, não lhe podem ser opostas situações específicas de determinados contribuintes, com a intenção de atenuar o rigor de legislação tributária isentiva, submetida, legalmente a interpretação estrita, e a todos imposta de forma equânime, tal como a alegação de que a importação de insumos deve se adaptar ao período de safra do país de onde se importa, e que a beneficiária do regime deve se amoldar a exigências de importadores estrangeiros.

Também, como visto, não houve, por parte da empresa, descumprimento de um “mero formalismo”, mas de um fundamento do *drawback* suspensão, ou seja, do princípio da vinculação física. Este princípio persiste, ainda que haja fungibilidade, tal como ..

prevista no Código Civil, quanto aos insumos importados com ou sem suspensão pela empresa.

Deve-se destacar ainda que o Ato Declaratório n.º 20, de 17/05/1996, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), publicado no DOU de 20/05/1996, citado pela defendente, no que dispõe sobre a forma de utilização de matéria-prima nacional no benefício do *drawback*, pode ser aplicado como argumentação para o presente caso, em que houve a substituição por matéria-prima importada sem suspensão de tributos, porém com interpretação diversa da pretendida pela recorrente.

Este ato dispõe:

*“(…) a utilização, **por setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo**, de matéria-prima importada com o benefício do "drawback", na elaboração de produto destinado a consumo no mercado interno, não constitui desvio de finalidade, para fins tributários, desde que matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalente, tenha sido utilizada na elaboração do produto exportado". (destaquei)*

Deve-se observar que a substituição prevista no citado Ato é excepcional e, por isso mesmo, somente permitida a setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior, tendo em vista aspectos conjunturais, de modo a incentivar determinado ramo da indústria exportadora ou o fornecedor nacional, atendendo a peculiaridades de mercado.

O ato normativo supracitado estatui uma exceção quanto ao princípio da vinculação física. Ora, se a regra geral atinente ao *drawback* não fosse a de proibição de uso de matéria-prima nacional, ou estrangeira importada sem suspensão de tributos, em substituição à amparada pelo regime, não faria sentido a exceção estatuída no ADN COSIT n.º 20/1996. Vale dizer ainda, em outras palavras, se essa norma excetuou a hipótese nela definida, para a qual admite o uso de matéria-prima que não foi adquirida ao amparo do *drawback*, é porque, nas demais situações não abrangidas pela exceção tal não é permitido.

Assim, a substituição de matéria-prima importada por insumo nacional, ou estrangeiro importado sem suspensão de tributos, requer autorização da Secex mediante expressa previsão normativa, sem o que equivaleria aventar que a atividade ora exercida seria uma atividade discricionária quando, ao contrário, se trata de atividade vinculada.

contribuinte. Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 29 do Acórdão n.º 3302-011.684 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13656.000443/2002-16