



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit  
Fls. 1

## Solução de Divergência nº 1 - Cosit

**Data** 29 de junho de 2020

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

MERCADORIA NACIONALIZADA. AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO. DRAWBACK.

As mercadorias nacionalizadas são admitidas no regime aduaneiro especial de drawback, fazendo jus à suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, a serem empregados no processo produtivo de produto a ser exportado.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 59; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, art. 383; Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 12; IN RFB nº 845, de 12 de maio de 2008, arts. 1º e 2º; Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010, art. 1º.

## **Relatório**

A pessoa jurídica interessada declara que tem como objeto social a extração, industrialização e exportação de mármore e granitos. Na condição de exportador, explica que se utiliza com habitualidade do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de suspensão de pagamentos de tributos.

2. Com relação às aquisições realizadas no mercado interno, manifesta dúvida quanto à aplicação do benefício fiscal sobre produtos nacionalizados. Para tanto, transcreve o art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, os arts. 1º e 2º da IN RFB nº 845, de 12 de maio de 2008, e o art. 1º da Portaria Conjunta RFB /SECEX nº 467, de 25 de março de 2010.

3. Expõe que, no tocante a essas aquisições, persiste dúvida a respeito das espécies de mercadorias que serão admitidas no regime de drawback e que deverão ser

empregadas no processo produtivo de produto a ser exportado. Menciona que a IN RFB nº 845, de 2009, restringe a aplicação do regime às mercadorias nacionais, enquanto a Lei nº 11.945, de 2009, permite uma interpretação mais abrangente ao utilizar o termo “mercadorias”, de forma genérica.

4. Aponta entendimentos conflitantes dos atos normativos publicados a respeito do assunto. Cita a Solução de Consulta da Superintendência Regional da RFB da 9ª Região Fiscal (SRRF09) nº 36 de 2009, e a Solução de Consulta da Superintendência Regional da RFB da 7ª Região Fiscal (SRRF07) nº 385 de 2012, para concluir que refletem posicionamentos divergentes sobre idêntico tema.

5. Por fim, questiona:

*Considerando as peculiaridades do caso em concreto, e diante das disposições normativas aplicáveis, admite-se também a suspensão do IPI, PIS e COFINS, nas aquisições realizadas por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no mercado interno, classificadas como “nacionalizadas”, caso aplicadas em produto a ser exportado? Assim sendo, nos termos das disposições do art.12, da Lei nº 11.945/2009, do art. 1º caput e seus incisos, da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010 e, por fim dos arts. 1º e 2º, da Instrução Normativa nº 845/2008, as mercadorias “nacionalizadas” serão admitidas no regime de drawback e poderão ser empregadas no processo produtivo de produto a ser exportado?*

## Fundamentos

6. Inicialmente, cabe destacar que na análise da presente petição verificou-se que as soluções de consulta indicadas pela consulente (SC SRRF09 nº 36, de 2009, e SC SRRF07 nº 385, de 2012), de fato, apresentam conclusões divergentes. Nos termos do § 4º do art. 21 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que disciplina o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, verifica-se, então, a necessidade de elaboração de Solução de Divergência, com vistas a uniformizar o entendimento a respeito do assunto.

7. Neste sentido, passa-se à análise do presente conflito.

8. A SC SRRF09 nº 36, de 2009, apresenta a seguinte conclusão:

56. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que **é suspenso o pagamento do IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, na venda de mercadoria importada (nacionalizada) a empresa habilitada no regime de drawback**. Assiste direito à empresa importadora (vendedora com suspensão) de creditar-se em relação às importações. O saldo credor de cada tributo que não for possível abater do valor de tributo devido relativo a outras operações poderá ser compensado com outros tributos administrados pela RFB ou ressarcido em dinheiro, no final de cada trimestre calendário.

(grifou-se)

9. De maneira oposta, a SC SRRF07 nº 385, de 2012, conclui:

15 À vista do exposto, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer ao interessado que, por previsão legal expressa, apenas as mercadorias nacionais a serem empregadas ou consumidas na industrialização ou elaboração de produto a ser exportado poderão ser adquiridas, no mercado interno, com suspensão do IPI, do PIS/Pasep e da COFINS, pelo beneficiário do regime de drawback, **não se aplicando o referido benefício à mercadoria de procedência estrangeira que haja sido nacionalizada.**

(grifou-se)

10. Note-se que as Soluções de Consulta acima mencionadas tratam da mesma matéria e expõem posicionamentos divergentes sobre a possibilidade de aplicação do regime especial de drawback às mercadorias nacionalizadas. Resta, portanto, analisar a norma jurídica que as antecede e na qual deve basear-se a solução esclarecedora do tema.

11. Vejamos o que preceitua o Regulamento Aduaneiro, marco legal que disciplina a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, controle e tributação das operações de comércio exterior, publicado pelo Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Em seu Capítulo V – Do Drawback, determina, *in verbis*:

Art. 383. O regime de drawback é considerado incentivo à exportação, e pode ser aplicado nas seguintes modalidades:

I - suspensão - permite a suspensão do pagamento do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, **na importação, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno**, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado.

(grifou-se)

12. Observe-se que a própria definição de drawback, e de suas modalidades, reúne por si só elementos importantes e esclarecedores do tema em questão, começando por determinar o objetivo ao qual se destina o regime, qual seja incentivar as exportações.

13. Na modalidade aqui analisada, transcrita acima, tal incentivo se dá por meio da suspensão dos tributos na ocasião da importação de mercadoria a ser empregada na industrialização de produto a ser exportado. E vai além, para alcançar até mesmo a operação que se dê de forma combinada com a aquisição no mercado interno.

14. Da definição trazida pelo Regulamento Aduaneiro, ressalta-se conclusão relevante para a presente análise, sobre a intenção maior do legislador de incentivar a exportação, de forma ampla e inequívoca. Concede-se o benefício à mercadoria adquirida para este fim, seja por meio de importação ou combinadamente com a aquisição local. Não à toa, a redação se alonga (no trecho grifado, acima) e amplia a possibilidade de aplicação do benefício, eliminando restrições e deixando clara a prioridade do objetivo pretendido.

15. A seguir, passemos a analisar a legislação que trata da matéria, em ordem cronológica, para melhor entendimento histórico do tema.

16. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, trata da legislação tributária federal e dá outras providências. Em seu Capítulo III – Das Disposições Relativas à Legislação Aduaneira, determina, *in verbis*:

Art. 59. O beneficiário de regime aduaneiro suspensivo, destinado à industrialização para exportação, responde solidariamente pelas obrigações tributárias decorrentes da admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado.

§ 1º Na hipótese do caput, a aquisição de **mercadoria nacional** por qualquer dos beneficiários do regime, para ser incorporada ao produto a ser exportado, será realizada com suspensão dos tributos incidentes.

§ 2º **Compete à Secretaria da Receita Federal disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos de que trata o caput** e estabelecer os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão de mercadoria, **nacional ou importada**, no regime.

(grifou-se)

17. A base legal acima foi disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 maio de 2008, conforme transcrito:

Art. 1º As aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no mercado interno, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de suspensão, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes observarão o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 2º As **mercadorias nacionais** referidas no art. 1º serão admitidas no regime de drawback e deverão ser empregadas no processo produtivo de produto a ser exportado.

§ 1º A admissão de **mercadoria nacional** terá por base a nota fiscal emitida pelo fornecedor.

(grifou-se)

18. Observe-se que a IN RFB nº 845, de 2008, disciplina a Lei nº 10.833, de 2003. Naturalmente, se utiliza dos mesmos termos utilizados pela mencionada Lei, referindo-se a “mercadoria nacional”, assim como faz a norma legal. Naquela ocasião, assim estava posto o cenário normativo referente ao tema, que veio a se modificar com o advento da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.

19. A Lei nº 11.945, de 2009, que altera a legislação tributária federal e dá outras providências, além de conferir nova redação a dispositivos da Lei anterior (nº 10.833, de 2003), determina, *in verbis*:

---

Art. 12. A **aquisição no mercado interno** ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à **aquisição no mercado interno** ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

(...)

III - aplicam-se também às **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. (Incluído pela Lei nº 12.058, de 2009)

(...)

**§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.**

(grifou-se)

20. A fim de disciplinar o tema, foi publicada a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.460, de 18 de setembro de 2008, que determina, *in verbis*:

Art. 1º **As aquisições de mercadorias, no mercado interno**, para incorporação em produto a ser exportado, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de suspensão, com suspensão do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, prevista no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, observarão o disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime especial de que trata o caput, que abrange importações e **aquisições no mercado interno**, denomina-se drawback verde-amarelo.

Art. 2º O drawback verde-amarelo terá ato concessório expedido pela Secretaria de Comércio Exterior - SECEX.

(grifou-se)

21. Sobre a norma infralegal disciplinadora, vale lembrar que a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.460, de 2008, foi revogada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010, vigente atualmente. O novo ato substituiu o drawback verde-amarelo pelo atual drawback integrado.

22. Note-se que a Lei nº 11.945, de 2009, ao referir-se à hipótese de suspensão aqui analisada, concede o benefício à mercadoria importada ou adquirida no mercado interno, desde que, por óbvio, empregada na industrialização de produto a ser exportado.

---

Diferentemente da Lei anterior (nº 10.833, de 2003), não faz menção a “mercadoria nacional”, mas a “mercadoria adquirida no mercado interno”, em perfeito alinhamento com o Regulamento Aduaneiro e com o objetivo a que se destina o regime aduaneiro especial de drawback.

23. Importante esclarecer que a redação trazida pela Lei nº 11.945, de 2009, não inova o benefício, não produz nova hipótese de concessão, mas apenas moderniza o texto do regramento, em composição mais clara e assertiva. A mercadoria nacionalizada sempre esteve legalmente contemplada como passível de enquadramento pelo regime. Ora, a mercadoria importada é acolhida pelo regime. E uma mercadoria nacionalizada nada mais é que uma mercadoria que foi anteriormente importada e incorporada à economia nacional. Para os efeitos do benefício, não faz diferença se sua importação é atual ou anterior.

24. Assim, a utilização da expressão “mercadoria nacional ou importada” já não afastava a admissibilidade da mercadoria nacionalizada pelo regime, apesar de causar confusão desnecessária de interpretação.

25. A respeito de suposta distinção de tratamento entre mercadorias nacionais e nacionalizadas, cabe transcrever parte da redação da SC SRRF09 nº 36, de 2009, que esclarece com precisão, *in verbis*:

35. Vê-se, pois, que a suspensão do pagamento de tributos atinge não somente o IPI, mas também a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS e abrange tanto a importação quanto a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. A questão que remanesce é se a suspensão alcançaria também os produtos importados (nacionalizados), vendidos posteriormente a pessoa jurídica habilitada no regime de drawback.

36. Em nosso entendimento, a resposta a essa questão só pode ser afirmativa. Isso por conta do igual tratamento que deve ser atribuído à mercadoria nacional e à estrangeira. Aliás não é outra a motivação do legislador ao estender o regime de drawback à aquisição de produtos nacionais. A lógica é uma só: se a importação e a aquisição de produtos nacionais é alcançado pelo regime, por que ele não alcançar também a aquisição de produtos nacionalizados?

37. Veja-se que se trata de situação recorrente a legislação aduaneira tratar de forma idêntica o produto nacional e o nacionalizado. Como exemplo temos, no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 2002), a incidência do imposto de exportação sobre mercadoria nacional ou nacionalizada (art. 212), o cabimento do regime de trânsito aduaneiro ao transporte de mercadoria nacional ou nacionalizada (art. 270, II) e o tratamento concedido a mercadoria nacional ou nacionalizada que retorne ao país (art. 70).

38. Com relação à obrigação de igual tratamento entre mercadoria nacional e estrangeira, decorrente de acordo internacional, cabe lembrar que, nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), “Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela lei que lhes sobrevenha”.

39. Pois bem, trata-se de acordo internacional a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, assinada em Marraqueche, em 12 de abril de 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

39. O Anexo 1A da Ata Final, no que respeita ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, dispõe em seu item 1, “a”:

1. O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (‘GATT 1994’) consistirá: (a) das disposições do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, datado de 30 de outubro de 1947, anexado à Ata Final Adotada na Conclusão da Segunda Sessão do Comitê Preparatório da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego (exclusive o Protocolo de Aplicação Provisória), conforme retificado, emendado ou modificado pelos termos dos instrumentos legais que tenham entrado em vigor antes da data de entrada em vigor do Acordo Constitutivo da OMC;

(...)

40. O GATT 1947, por sua vez, foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 313, de 30 de julho de 1948. Estabeleceu o art. III, Parte II do GATT, com a redação dada pelo Protocolo que modifica a Parte II e o Artigo XXVI, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 43, de 20 de junho de 1950, o **igual tratamento tributário entre os produtos nacionais e os importados**:

## PARTE II

### ARTIGO III

#### TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

2. **Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais.** Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1. (grifou-se)

41. Observa-se, assim que o art. 98 do CTN, ao determinar que a legislação interna superveniente deve observar os acordos internacionais, permite que a interpretação dessa legislação seja empreendida à luz do acordo internacional.

---

Portanto, infere-se que a norma que consta no art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 1966, e no § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, e que prevê a suspensão dos tributos quando da aquisição de MP, PI e ME no regime de drawback **é aplicável tanto a produto importado, nacional ou nacionalizado.**

26. Por fim, é importante ressaltar que para fins aduaneiros a mercadoria nacional não se confunde com a mercadoria nacionalizada. A primeira é aquela produzida no país, enquanto a segunda é aquela de procedência estrangeira, objeto de importação. Contudo, após o desembaraço aduaneiro a mercadoria importada incorpora-se à economia nacional, não havendo motivo legal para não ser admitida pelo regime aduaneiro especial de drawback.

## Conclusão

27. Por todo o exposto, conclui-se que as mercadorias nacionalizadas são admitidas no regime aduaneiro especial de drawback, fazendo jus à suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, a serem empregados no processo produtivo de produto a ser exportado.

28. Fica reformada, em decorrência, a Solução de Consulta SRRF07 nº 385, de 2012.

29. Fica mantida a Solução de Consulta nº SRRF09 nº 36, de 2009.

*(Assinatura digital)*

MARINA MOURA NEUMANN  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional – Cotin.

*Assinatura digital*

ANDRE RICARDO PIMMINGSTORFER BERANGER  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Dicex



Aprovo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação – Cosit.

*Assinatura digital*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin

## **Ordem de Intimação**

Encaminhe-se às Disit das Superintendências Regionais da Receita Federal da 7ª e 9ª Regiões Fiscais, para ciência e demais providências cabíveis.

*Assinatura Digital*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação