



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.720515/2016-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.804 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente BARRY CALLEBAUT BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTICIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA.

Súmula CARF nº 163 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 - vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

NULIDADE POR ERRO DE PREMISSA. INEXISTÊNCIA.

Não ocorrendo a hipótese do art. 59, do Dec. 70235, inexistente qualquer hipótese de nulidade.

DRAWBACK. COMPETÊNCIA PARA FISCALIZAR.

Súmula CARF nº 100 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 09/12/2013

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

DRAWBACK SUSPENSÃO. DECADÊNCIA.

Súmula CARF nº 156 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE.

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos

importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que cumpridos os requisitos legais. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional.

DRAWBACK. SUSPENSÃO. PRODUTO EXPORTADO. AUSÊNCIA DE IDENTIDADE FÍSICA. DESNECESSIDADE. EQUIVALÊNCIA. PORTARIA RFB Nº44/2020

É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado, exportando produto equivalente nos termos do art. art. 52, §2º, da Portaria RFB nº44/2020.

COEXISTÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA VINCULAÇÃO FÍSICA COM O DA FUNGIBILIDADE. PORTARIA CONJUNTA RFB/SECEX nº 467/2010.

Não há de se entender no regime aduaneiro de drawback, o princípio da equivalência/fungibilidade, como excludente do princípio da vinculação física, e sim como complementar, sendo para cada ato concessório, as quantidades de bens fungíveis/equivalentes utilizadas no processo produtivo, complementares às quantidades dos produtos importados, portanto, igual a quantidade dos produtos importados não utilizados na produção dos produtos finais a serem exportados. Decorre deste, entendimento, que para os bens equivalentes/fungíveis são necessários os mesmos controles contábeis utilizados para comprovar a vinculação física dos produtos importados e exportados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Hércio Lafetá Reis, que davam provimento parcial, reconhecendo o direito pleiteado no limite em que foi comprovada, por meio da realização da diligência, a vinculação física.

(documento assinado digitalmente)

Hércio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente

convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laércio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão n.º **16-078.012**, proferido pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo (SP), que assim relatou o feito:

Trata-se de auto de infração, lavrado contra a empresa BARRY CALLEBAUT BRASIL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 33.163.908/0001-75, doravante denominada impugnante, no valor de R\$ 28.888.778,23 (Vinte e oito milhões, oitocentos e oitenta e oito mil, setecentos e setenta e oito reais e vinte e três centavos), onde foram lançados os tributos Imposto de Importação (II), o PIS,a COFINS e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante suspensos, e respectivas multa de ofício e juros de mora, devido ao descumprimento do Regime de Drawback, referente aos atos concessórios 20080122880, 20090011643, 20100001157, 20090030877 e 20090060792.

Foram lançados os seguintes créditos

	Valor Princ/Dif (R\$)	(*)Juros (R\$)	(**)Multa (R\$)	Total (R\$)
Imp. Importação	4.945.687,50	3.698.551,35	3.709.265,63	12.353.504,48
PIS	1.101.810,23	823.970,65	826.357,69	2.752.138,57
COFINS	5.075.004,90	3.795.259,27	3.806.253,69	12.676.517,86
(*) AFRMM	567.746,21	425.321,87	113.549,24	1.106.617,32
TOTAL	//////////	//////////	//////////	28.888.778,23

(*) Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante

O Auto de Infração

O auto de infração em tela, aborda a fiscalização realizada sobre o regime de Drawback, concedido pelo SECEX à empresa DELFI CACAU BRASIL LTDA, CNPJ 05.750.853/0001-64, que foi incorporada pela impugnante.

Todos os motivos que levaram à lavratura do auto de infração estão descritos no Relatório de Verificação Fiscal (RVF) que inicia-se à fl. 955 deste PAF, Em síntese, a fiscalização que culminou com a lavratura do auto de infração, abordou . o processo produtivo da impugnante para o processamento do cacau importado. Foram fiscalizados os seus controles de estoque de amêndoas de cacau e produtos acabados, além de seus controles de produção.

Basicamente, são quatro produtos do cacau que a empresa comercializa: o líquido, a manteiga de cacau, a torta de cacau e o pó de cacau, que servem de matéria prima para fabricação do chocolate.

Processo Produtivo do Cacau

As amêndoas de cacau depois de descascadas e trituradas, passam por um moinho que as desintegram e dá origem a uma massa homogênea e pastosa, que se transforma no

Líquor, que depois de prensado se divide em dois produtos: o primeiro, a Manteiga de cacau, o segundo, a Torta de cacau. Posteriormente, continuando o processo a torta se transforma no Pó de cacau.

O fator de conversão de amêndoas de cacau em Líquor é em torno de 80 a 84%, com 16 a 20% de perda. Significa dizer que cada 1000 Kg de cacau em amêndoas se transforma, em média, em 800 a 840 Kg de Líquor, com 160 a 200 Kg de perda. Quanto à Torta, podemos dizer que depois de prensado, 51 a 57% do Líquor resulta na Torta de cacau e 43 a 49% resulta em Manteiga de cacau. E depois, 100 % de Torta se transforma em Pó de cacau.

Devido a diferenças existentes entre as amêndoas de cacau, que variam conforme a origem e o método de produção agrícola, principalmente nas características físicas, químicas e organolépticas, como umidade, acidez, dureza, cor, sabor e teor de gordura, a impugnante mantém controles rígidos e segregação de seus insumos (separados por origem e lotes), e de seus produtos manufaturados. Esses controles segregam os variados tipos de Líquor de cacau, de torta de cacau, de Pó, de Manteiga de cacau, e de amêndoas de cacau conforme a origem.

Fiscalização realizada

As fiscalização realizada sobre a impugnante neste processo e no processo 10508.720558/2014-61, procurou o conhecimento do sistema produtivo da impugnante e das reais quantidades de amêndoas de cacau importadas e nacionais, aplicadas na fabricação de cada produto importado. Em diversas exigências fiscais foi solicitado o Livro de Registro de Produção e Controle de Estoque, que a impugnante não apresentou. Este livro possibilitaria se corretamente inscrito, a verificação dos dados de produção diários necessários para a vinculação do produto importado no produto exportado.

Em substituição ao livro citado, a impugnante apresentou planilhas onde a informação dos dados era mensal, impossibilitando assim a correlação entre os produtos importados (amêndoas de cacau) e os derivados de cacaos exportados.

Sobre a documentação apresentada à fiscalização, existe a seguinte conclusão no Termo de Verificação Física (fl. 986)

Conforme já mencionado, o conjunto de documentos fornecidos à fiscalização não são suficientes para comprovar a composição dos produtos manufaturados. E, como já relatado, a média de consumo mensal é insuficiente para demonstrar a composição exata do produto manufaturado, visto que, o blend pode mudar dentro do mês em curso.

Sobre a referida conclusão, cabe lembrar que o "blend" mencionado é a mistura de amêndoas importadas e nacionais. Como as amêndoas são diferentes em várias características como umidade, acidez, dureza, cor, sabor e teor de gordura, os lotes formados por elas também são, o que faz que para se obter um determinado produto, em função dos lotes existentes, a fórmula do blend variará constantemente. A variação será desta forma em percentual e em peso.

Uma vez que não foi possível à fiscalização verificar a adimplência do regime nos Atos Concessórios mencionados e tendo os mesmos sido baixados no DECEX, assim concluiu a Fiscalização:

Não obstante a exportação pelo beneficiário de produtos manufaturados em quantidades equivalentes às estabelecidas nos Atos Concessórios em comento, dentro dos prazos acordados, constatou-se o descumprimento de um dos requisitos estabelecidos para fruição do benefício, qual seja, aquele que determina a "utilização integral dos produtos importados ao amparo deste regime especial na industrialização de produtos destinados à exportação". Restou demonstrado que a fiscalizada substituiu indevidamente insumo importado com benefício, com insumo nacional, infringindo o Princípio da Vinculação

Física, no momento em que foi dada saída para exportação dos produtos manufaturados com misturas de insumos importados e nacionais.

E quando a empresa deu saída para o mercado interno do produto manufaturado, ela também comete infração por ter destinado o insumo importado com o benefício para o mercado interno sem o devido pagamento dos tributos suspensos, caracterizando assim, Dano ao Erário.

Ressalto que no momento de concessão do benefício, a empresa entrega Laudo ao SECEX se comprometendo a utilizar 100% do cacau importado nos produtos exportados, e se estabelecem as quantidades exatas de insumos importados que terão direito ao benefício, e as quantidades de produtos manufaturados, com a totalidade dos insumos importados com o benefício, a serem exportadas. E no momento da baixa, o Sistema Siscomex realiza a comprovação automaticamente, verificando unicamente se os valores e quantidades constantes do compromisso assumido são idênticos ao realizado pela empresa na forma regulamentar. Portanto a simples baixa realizada automaticamente pelo sistema não é suficiente para atestar que a empresa atendeu às condições e requisitos relativos à aplicação do regime. E a fiscalização da Receita Federal do Brasil é o instrumento que atesta ou não, se a beneficiária exportou produtos manufaturados contendo a totalidade dos insumos importados com o benefício, que como relatado exaustivamente neste termo, a fiscalizada não os exportou.

E por fim a fiscalizada também não atendeu os requisitos de controles necessários para usufruir do Drawback Suspensão, visto que não apresentou os controles necessários de registro de produção e estoque, ou outros controles, nem logrou êxito em comprovar de forma inequívoca a utilização dos insumos importados com incentivo, no produto exportado, e desta forma, perde o direito, por completo, de usufruir o benefício do Drawback Suspensão [sic] (artigo 179 CTN).

A falta de apresentação dos controles e registros exigidos pela legislação fragiliza sobremaneira o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas nesse Regime especial, desvirtuando tal incentivo à exportação. Ademais, esses requisitos são essenciais para a aplicação do benefício, que deverão observar os Princípios Constitucionais da Isonomia (art. 150, II), da Livre Concorrência (art. 170,IV), além do efetivo Controle Aduaneiro (art.237).

(.....)

Constatado o inadimplemento do Benefício Drawback Suspensão, conforme demonstrado, a fiscalizada perde o direito a usufruir do benefício em questão, e toda importação beneficiada pelo regime será enquadrada em regime de importação comum, com incidência de todos os tributos suspensos no momento da importação, com os devidos acréscimos legais.

Do auto de infração a impugnante tomou ciência em 07/12/2016 e apresentou impugnação tempestiva em 06/01/2017.

A Impugnação

A impugnação inicia-se nas alegações preliminares, onde é defendido que a autuação não deve prosperar, devendo ao auto de infração ser declarado nulo uma vez que:

- O auto de infração foi lavrado sem o respaldo de provas, sendo fruto de meros indícios. Alega a impugnante que à época da fiscalização, foi apresentada vasta documentação para demonstrar o total cumprimento do Regime de Drawback, contudo a fiscalização desconsiderou estes documentos com a justificativa que os controles apresentados foram insuficientes para aferir a produção e verificar a vinculação física do produto importado via drawback no produto exportado;

- **Não há certeza do auto lavrado**, uma vez que a fiscalização declarou no Termo de Verificação Fiscal que “não pôde apurar a composição individual de cada produto industrializado” Diante disto, questiona a impugnante, “como poderia a d. Fiscalização afirmar que parte dos insumos importados teria sido utilizada em produção voltada ao mercado interno e, conseqüentemente, gerado dano ao erário devido à suposta falta de recolhimento dos tributos anteriormente suspenso;

- **O fisco não comprovou a ocorrência dos fatos motivadores da exigência fiscal**, conforme exigido no artigo 142 do CTN; Quem alega deve provar, cabendo o ônus da prova à fiscalização; Sem as provas, o fisco fere o princípio da legalidade previsto no (art. 5º, II, e 150,1), da Constituição Federal;

- O fisco não demonstrou buscar a apuração da verdade material;

-A fiscalização, ao se basear em dados de visita realizada em procedimento de fiscalização anterior (processo 10508. 720558/2014-61), utilizou dados incorretos, que retratam uma outra realidade que não é a mesma dos tempos de produção fiscalizado no presente processo.

- **Os Atos Concessórios foram devidamente baixados e homologados pelo SECEX – órgão competente** Sobre o tema a impugnante alega que pela interpretação do artigo 2º da Portaria MEF n.º. 594, de 25.08.1992, caberia à RFB fiscalizar o inadimplemento do regime de drawback, somente após a RFB receber esta informação da SECEX. Como não houve esta comunicação da SECEX, que considerou o regime adimplido, não poderia a RFB imputar seu inadimplemento da forma como o fez por meio da lavratura do auto de infração.

- Houve o efetivo cumprimento das Condições do Regime Aduaneiro Especial de Drawback, devendo por isso ser reconhecido o benefício concedido.

Sobre o tema alega que a Delfi, “empresa incorporada pela impugnante, importou a quantidade e a matéria-prima a que havia se comprometido perante a SECEX, que ingressou em solo nacional devidamente acobertadas pelas DIs e exportou os produtos na quantidade e prazos a que havia se comprometido, e que o tema é incontroverso, pois a própria RFB reconhece que a empresa exportou as quantidades que constam do ato concessório, e enquanto vigente o regime, a Delfi cumpriu todas as obrigações que lhe foram impostas, comunicando tal cumprimento a quem de direito”.

- **A vinculação física entre produto importado e exportado exigida no drawback, é aquela prevista** no artigo 75 do Decreto Lei n.º 37/66, que apenas determina a necessidade de "identificação" desses insumos por meio da vinculação do número dos Atos Concessórios em cada DI e RE, procedimento que foi realizado pela Delfi.

Sobre o tema alega ainda que “diante das referidas previsões normativas, observa-se que não é necessária a comprovação documental de que o insumo importado foi efetivamente consumido naquele produto exportado, bastando, para fins de cumprimento dos requisitos do Regime de Drawback, que a mesma quantidade de matéria-prima que foi importada seja empregada no produto exportado, nos termos do compromisso assumido nos Atos Concessórios”

- **Inaplicabilidade do Princípio da Vinculação Física** É ilegal o princípio da vinculação física exigido pela RFB, pois carece de base legal. Cita o Decreto Lei 37/66, os Decretos 4543/2002 e 6759/2009, e o Ato Declaratório COSIT no. 20/96. Vita [sic] também jurisprudência do STJ e do CARF.

- Deve ser observado no caso, o princípio da fungibilidade ou equivalência

Sobre o tema menciona que

- o artigo 17 da Lei 11.174/2008 com nova redação dada pela Lei 12350/2010 estabelece que "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."

- a aplicabilidade ao princípio da fungibilidade ou da equivalência aos casos de drawback por si só afastam de plano a necessidade de observância do princípio da vinculação física, conforme se observa em acórdãos do STJ e dos Tribunais Regionais Federais, apresentados na impugnação às fls. 1084 e 1085 deste PAF (impugnação).

- o artigo 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX n.º 1.618/2014 que incluiu o art. 5º-A na Portaria Conjunta RFB/Secex n.º 467/2010, que disciplinou o que são mercadorias fungíveis, é questionável, pois criou exigências extras àquelas determinadas pela própria Lei, o que não se pode admitir. Cita o confronto com o Princípio da Hierarquia das normas.

- As amêndoas de cacau importada e nacionais são fungíveis. Sobre as diferentes classificações das amêndoas, alega a impugnante que "o que define a classificação de uma amêndoa não é a sua origem e sim o conjunto dos vários critérios de qualidade verificados no momento da compra, que determinam as características orgânicas e fisiológicas das amêndoas, já que se trata de produto in natura." E, portanto, como afirmado, uma mesma origem "pode ter lotes com diferentes características, bem como duas origens diferentes podem ter as mesmas características, ou seja, os mesmos valores de umidade, mofo, resíduo, formato, etc", e que "Qualquer amêndoa tem a função de produzir o derivado de cacau pretendido (líquor, manteiga e pó), bastando realizar os ajustes adequados a aquele lote ou lotes de amêndoa para se obter o produto final pretendido". Concluí que diante das análises efetuadas sintetizadas no parágrafo anterior, a utilização de amêndoas de cacau no processo produtivo da Delfi, obedeceu o disposto na Portaria Conjunta RFB/SECEX NO 1618

-A aplicação dos controles seria uma camisa de força fiscal, que condenaria o regime de drawback ao fracasso e cita o ADE COSIT (CGST N.º 20, DE 17 DE MAIO DE 1996), que reconhece o princípio da fungibilidade.

Sobre o tema alega que "... a legislação relativa ao Drawback-Suspensão, diferentemente do que faz entender a d. Fiscalização, não exige os controles por ele apontados, muito menos dispõe acerca da necessidade de que haja vinculação física efetiva entre o insumo importado ou, em outras palavras, que a mesma matéria-prima importada seja efetivamente consumida/empregada no bem a exportar, ainda mais em se tratando de bem fungível, bastando que sejam observados o prazo, quantidade e valores determinados no AC do regime."

- Impossibilidade de se exigir o pagamento do AFRMM- Alega que uma vez devidamente demonstrado na impugnação que houve o cumprimento do Regime de Drawback em comento, além do cancelamento da exigência relativa ao II, PIS/PASEP e COFINS importação, também a acusação relativa à falta de pagamento do AFRMM deve ser afastada em sua integralidade (Lei n.º 10.893/2004 e Instrução Normativa n.º 1.471/2014).

. Impossibilidade de desconsideração dos controles apresentados à época da fiscalização
- Regularidade dos registros mantidos e ausência de dano ao erário

Sobre o tema cita a impugnante que, diferentemente do que aduz a d. Fiscalização, tanto a Delfi, quanto a Impugnante foram bastante diligentes e apresentaram todos os documentos exigidos pela legislação e que lhe foram solicitados, não havendo que se falar em insuficiência ou irregularidade da documentação apresentada, tampouco na ocorrência de dano ao erário.

Que os relatórios "Master Plan" e "JO", que permitiriam a rastreabilidade do produto importado, assim como conhecer a composição do produto exportado, e segundo a fiscalização não foram apresentados, mesmo tendo sido solicitados no Termo de Intimação no. 4, tratam-se de meros controles internos, que periodicamente são destruídos. Logo tendo sido destruídos, não foram apresentados quando da resposta ao referido termo de intimação.

Os controles apresentados à época da fiscalização consistiram em controle alternativo previsto na legislação, que cumpriram o objetivo nela previsto (apuração do estoque), ao contrário do entendimento da Fiscalização, de que "tais documentos seriam insuficientes para demonstrar o compromisso assumido."

Que o artigo 466 do RIPI/10 assim como o artigo 388 do RIPI/2002 previam a possibilidade de um controle substitutivo, conforme realizado no presente caso, não havendo que se falar em irregularidade dos controles mantidos pela Impugnante.

Sobre o inadimplemento do regime, fundamentado na falta de registros diários de produção, a impugnante alega que:

Ademais, considerando as razões expostas no tópico acima, não há como corroborar com a conclusão da d. Fiscalização quando afirma que não foi possível identificar "com clareza todos os produtos exportados e o dia exato de sua produção, inclusive especificando com exatidão, e de forma inequívoca a composição do produto exportado, e também a identificação do excedente de produção que foi destinado ao mercado interno com o insumo importado, e principalmente a quantidade do insumo importado que retornou ao exterior, via exportação de produto manufaturado", e que por isso os controles apresentados seriam inidôneos e o Regime de Drawback seria considerado inadimplido.

Isto porque, o que se exige é a manutenção de controle de produção e a exportação de produtos indicados nos Atos Concessórios com amêndoas equivalentes e estes requisitos foram devidamente demonstrados por meio dos controles apresentados.

Alega que no caso se houvesse o descumprimento alegado pela fiscalização quanto a apresentação de parte dos controles internos de forma diversa daquela exigida pela fiscalização, não caberia a desqualificação de toda documentação apresentada, cabendo ao caso por tratar-se de um dever instrumental, a punição pelo seu descumprimento, mas não a presunção de ocorrência ou inoccorrência de uma obrigação tributária ensejadora de pagamento do tributo em si. Diante disso, não se pode admitir que o suposto descumprimento da obrigação acessória já seria bastante em si para justificar a exigência dos créditos tributários.

- Impossibilidade da Aplicação de Multa de Ofício sobre os fatos geradores ocorridos antes da incorporação da Delfi.

A multa de ofício lançada nos autos não poderá ser mantida, na medida em que o sujeito que cometeu o suposto ato infracional ora questionado não foi a Impugnante.

Cita para fundamentar sua alegação o Artigo 132 do CTN, que segundo ela estabelece com clareza que a sucessora é responsável somente pelos tributos, sendo a multa possível de ser cobrada somente se lançada antes da sucessão, hipótese em que a multa é parte integrante do passivo da empresa.

Afasta também a aplicação da Súmula no 47 do CARF, porque quando dos fatos que ensejaram a lavratura do auto de infração, as empresas eram concorrentes, passando a ter o mesmo controle a partir de 2013.

- Ilegalidade de Cobrança de Juros sobre a multa.

Ainda que se entenda pela manutenção das autuações em análise, o que se alega a título argumentativo, é certo que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas, por absoluta ausência de previsão legal.

Após exame da defesa apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

DRAWBACK SUSPENSÃO. APLICAÇÃO. COMPETÊNCIAS DA RFB/MF VERSUS SECEX/MDIC.

Compete a RFB/MF a aplicação e a fiscalização do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão. À Secex/MDIC, na qualidade de órgão responsável pelo controle administrativo do regime, compete sua concessão, mediante emissão de respectivo ato concessório e eventual(is) aditivo(s). Dessa maneira, os comprovantes de exportação enviado a Secex pela própria beneficiária são insuficientes, por si só, para demonstrar de forma inequívoca o cumprimento do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. ÔNUS DA PROVA DO ADIMPLEMENTO DO REGIME.

É ônus da beneficiária comprovar o adimplemento do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, demonstrando cabalmente a efetiva exportação do insumo importado com suspensão dos tributos que regularmente incidiriam se não fosse concedido o incentivo fiscal, atendidas as demais condições estabelecidas no ato concessório.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA. FUNGIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO.

Para que se configure o aperfeiçoamento do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão, se faz necessária efetiva comprovação da estrita vinculação física entre o insumo importado com benefício fiscal e o produto exportado. Para que se possa atribuir eficácia à pretendida fungibilidade entre o insumo importado ao amparo deste regime suspensivo e o produto manufaturado destinado à exportação, é determinante, para além do cumprimento do ordenamento jurídico vigente à época, comprovar a similaridade em quantidade e qualidade entre estes, bem como a compatibilidade de sua utilização com o ciclo produtivo da mercadoria exportada, pois do contrário não há como considerar adimplido o compromisso assumido em ato concessório, sob pena de desnaturar a própria essência do regime.

COEXISTÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA VINCULAÇÃO FÍSICA COM O DA FUNGIBILIDADE.

Não há de se entender no regime aduaneiro de drawback, o princípio da equivalência/fungibilidade, como excludente do princípio da vinculação física, e sim como complementar, sendo para cada ato concessório, as quantidades de bens fungíveis/equivalentes utilizadas no processo produtivo, complementares às quantidades dos produtos importados, portanto, igual a quantidade dos produtos importados não utilizados na produção dos produtos finais a serem exportados. Decorre deste, entendimento, que para os bens equivalentes/fungíveis são necessários os mesmos controles contábeis utilizados para comprovar a vinculação física dos produtos importados e exportados;

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR.

O descumprimento das condições estabelecidas em ato concessório e na legislação de regência do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão enseja a exigência dos tributos suspensos por ocasião da importação dos respectivos insumos estrangeiros, acrescidos dos demais encargos legais.

LIVROS DE CONTROLE DE PRODUÇÃO E ESTOQUE NO DRAWBACK

A existência de controles alternativos ao Livro de Registro de Produção e Controle de estoques não desobriga a impugnante de demonstrar ao fisco sua perfeita apuração do estoque permanente, cujo pressuposto é o controle, **operação a operação**, da movimentação dos produtos em seu estabelecimento, ocasião em que evidenciará individualmente cada produto, por espécie, marca, tipo e modelo;

MULTA APLICADA ANTES DA SUCESSÃO É APLICÁVEL À SUCESSORA Dos artigos 129, 139 e 113 do CTN, depreende-se que a multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento".

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário, requerendo reforma em síntese:

- a) nulidade por cerceamento de defesa;
- b) nulidade por erro de premissa pela DRJ;
- c) nulidade por mero indícios e presunção e inobservância da verdade material;
- d) impossibilidade da RFB imputar inadimplência do compromisso de exportar;
- e) ocorrência do prazo decadencial que deve ocorrer da data do evento conforme relatório em e-fl. 1.378;
- f) que cumpriu do Regime Aduaneiro Especial;
- g) aplicabilidade do princípio da fungibilidade;
- h) impossibilidade de exigir o pagamento da AFRMM diante da isenção do Drawback Suspensão;
- i) impossibilidade da multa de ofício por sucessão;
- j) ilegalidade na cobrança de juros sobre a multa;

Posteriormente o processo foi distribuído para Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário o qual foi convertido em diligência por essa Turma Julgadora.

Em e-fls.1.503/1.512, foi elaborado o relatório fiscal de diligência, tendo a contribuinte ciência e se manifestado em e-fls. 1.518/1.526.

Com saída da Conselheira Relatora desse CARF, os autos foram a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

O recurso é tempestivo e merece ser conhecido.

1. DA LIDE

Trata-se de auto de infração “*onde foram lançados os tributos Imposto de Importação (II), o PIS, a COFINS e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante suspensos, e respectivas multa de ofício e juros de mora, devido ao descumprimento do Regime de Drawback, referente aos atos concessórios 20080122880, 20090011643, 20100001157, 20090030877 e 20090060792.*”

Nessa toada, a fiscalização entendeu em e-fl.934:

que regulamenta a substituição do insumo importado pelo nacional a partir de 28 de julho de 2010, definiu apenas a possibilidade de substituição para os insumos reconhecidos como equivalentes, em espécie e qualidade, e para isso, teriam que atender cumulativamente alguns requisitos, principalmente de **possuir as mesmas características e propriedades físicas, entre outras**, e desta maneira, conforme demonstrado acima, verificamos diferenças substanciais nas características e propriedades físicas e químicas e também na classificação dos tipos de amêndoas. Portanto, conclui-se pela não aplicação do Princípio da Equivalência (Fungibilidade) em relação às amêndoas de cacau.

Ainda, é importante frisar que conselheira relatora na diligência assim consignou em sua decisão:

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

Conforme se verifica pelo Termo de Verificação Fiscal, o presente Auto de Infração decorre de continuação de procedimentos anteriores realizados nos autos do Processo nº 10508.720558/2014-61. Ambas as autuações, portanto, decorrente de um mesmo trabalho fiscal, com a verificação dos mesmos fatos e documentos.

Referido processo já foi distribuído neste CARF sob a relatoria do Conselheiro Walker Araújo, da 2ª Turma da 3ª Câmara desta 3ª Seção e foi levado à pauta de julgamento do dia 30/10/2018, oportunidade na qual os julgadores concluíram pela conversão do feito em diligência.

Muito embora não reste dúvida se trataram de processos conexos, a reunião dos feitos não é mais possível, uma vez que, como dito, o Processo nº 10508.720558/2014-61 já teve seu julgamento iniciado até mesmo antes do sorteio do presente feito a esta Relatora.

Não obstante, é medida de segurança jurídica que ambos os feitos guardem identidade de instrução, de modo a permitir a adequada e justa cognição dos fatos. No caso, aquela Turma julgadora deliberou, como dito, pela conversão do feito em diligência,

amparando-se, especialmente, nas diversas manifestações fiscais no sentido de que a Recorrente possui rígido sistema de controles de estoque e sua utilização.

Ou seja, ainda que não tenha apresentado livros de controle de produção e estoque no drawback, todo o contexto fático dos autos permite extrair dois fatos incontroversos: (i) que Recorrente “*mantém controles rígidos e segregação de seus insumos (separados por origem e lotes)*”, e (ii) restou comprovada “*a exportação pelo beneficiário de produtos manufaturados em quantidades equivalentes às estabelecidas nos Atos Concessórios em comento, dentro dos prazos acordados*”.

Logo, o que se depura dos fatos é que a Recorrente detêm meios alternativos suficientes para a comprovação das exportações assumidas nos atos concessórios de drawback. A questão nos parece ser relativa à forma de apresentação de tais informações durante a Fiscalização.

Pelo exposto, voto por determinar, nos presentes autos, que seja realizada diligência fiscal nos mesmos moldes daquela solicitada no processo 10508.720558/2014-61:

(...)

Acrescento, ao solicitado, que, quanto à “*prestabilidade*” das informações apresentadas, na hipótese de a Fiscalização entender que estas não são suficientes para a comprovação necessária, que apresente sua justificativa a este colegiado.

Verifica-se que a contribuinte pediu conexão com os nº 10508.720558/2014-61, que foi negado o pleito por estar em fase diferente deste, porém, adotando o mesmo entendimento da resolução proferida naquele processo.

Dessa forma passo analisar cada item alegado em recurso voluntário.

2. NULIDADE POR CERCEAMENTO DE DEFESA;

No que tange ao pedido de cerceamento de defesa, ele não deve prosperar uma vez que não demonstrado nenhum prejuízo pela contribuinte, ainda nesse sentido:

Súmula CARF nº 163 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis

.(**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Assim, rejeito a preliminar de nulidade.

3. NULIDADE POR ERRO DE PREMISA PELA DRJ;

Neste ponto, a Recorrente requer a decretação da nulidade da decisão de primeira instância, por entender que o relator "a quo" não analisou nenhuma das alegações e documentos apresentados pelo contribuinte atinente ao cumprimento do Regime de Drawback.

Contudo, entendo que o fato de inexistir menção expressa aos documentos e a todos os argumentos suscitados pela Recorrente não é causa de nulidade, considerando que o julgador fundamentou sua decisão com base nos argumentos que ele entendeu necessário da solucionar a lide.

Com efeito, o lançamento fiscal foi mantido com base nos seguintes argumentos: (i) pela ausência de comprovação da vinculação física; e (ii) que o insumo objeto de análise não pode ser substituído por outro, por entender que insumo importado é infungível.

Portanto, entendo que a ausência de menção expressa quanto os argumentos e documentos trazidos pela Recorrente, não é causa de nulidade da decisão recorrida.

Assim, deve ser afastado o pedido de nulidade pleiteado pela Recorrente.

4. NULIDADE POR MERO INDÍCIOS E PRESUNÇÃO E INOBSERVÂNCIA DA VERDADE MATERIAL;

Neste ponto, entende a Recorrente que o Auto de Infração foi lavrado com base em mero indício e presunção, sem qualquer comprovação de que houve efetiva destinação de parte dos insumos importados ao mercado interno, ao invés do estrangeiro.

Por estes motivos, entende que o Auto de Infração deve ser totalmente cancelado.

Em que pese os argumentos explicitados pela Recorrente, entendo que o Auto de Infração não foi lavrado com base em mero indício e presunção, mais com base em todo suporte documental e informações prestadas pela Recorrente que, segundo a fiscalização foram insuficientes para comprovar o cumprimento do benefício. Esse último fato ensejou a lavratura do Auto de Infração.

Assim, frente ao inadimplemento do compromisso de exportar, cujo ônus é do contribuinte, a fiscalização não tinha outro caminho, por dever de ofício, senão constituir crédito tributário dos tributos suspensos.

Ou seja, a autuação não foi pautada em meros indícios ou presunções.

Neste cenário, afasto a pretensão da Recorrente.

5. IMPOSSIBILIDADE DA RFB IMPUTAR INADIMPLÊNCIA DO COMPROMISSO DE EXPORTAR

Sobre tal tema esse CARF fixou entendimento, vejamos:

Súmula CARF nº 100 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 09/12/2013

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. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, rejeito a preliminar.

6. OCORRÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL QUE DEVE OCORRER DA DATA DO EVENTO CONFORME RELATÓRIO

Alega a contribuinte que foi intimada do lançamento tributário em 07/12/2016, sendo que os atos praticados ocorreram nas datas abaixo, conforme constante em seu voluntário e-fl. 1.378, vejamos:

Ato Concessório	DI n.º	Data de Registro da DI	Data de encerramento do prazo decadencial (150, § 4º)	Data de encerramento do prazo decadencial (173, I)
2008/0132880	09/0085704-2	05/02/2009	05/02/2014	01/01/2015
2009/0011643	09/0450459-4 09/0450457-8 09/0450458-6	20/04/2009	20/04/2014	01/01/2015
2009/0030877	09/1021884-0 09/1022637-1 09/1021885-9	21/08/2009	21/08/2014	01/01/2015
2009/0060792	09/13140427 09/13140443 10/02232270 10/02232289	23/10/2009 19/02/2010	23/10/2014 19/02/2015	01/01/2015 01/01/2016
2010/0001157	10/0088014-3 10/0088015-1	27/01/2010	27/01/2015	01/01/2016

No entanto, esse CARF fixou o seguinte entendimento:

Súmula CARF nº 156 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

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

Assim, verifica-se que no caso em tela, o período da fiscalização não alcança a hipótese da súmula acima.

7. MÉRITO

Sustenta a contribuinte que cumpriu com os AC's, realizando a exportação na quantidade assumida. A lide é tão somente travada sobre a possibilidade ou não da fungibilidade das amêndoas de cacau utilizadas como insumo. Nesse sentido o relatório fiscal em e-fl. 1.505:

Preliminarmente cabe enfatizar, quanto ao mérito, que a controvérsia circunda nas seguintes questões: (i) A fungibilidade das amêndoas de cacau utilizadas como insumos de produção dos produtos industrializados e exportados pela fiscalizada; (ii) A vinculação física como princípio basilar do regime drawback suspensão; (iii) e a existência de controle de produção e estoque específico, para atender o princípio da vinculação física.

Quanto a fungibilidade, esta fiscalização já demonstrou em seu relatório (Termo de Verificação fiscal), detalhadamente e exaustivamente, as diferenças encontradas sobre a qualidade das amêndoas de cacau nacional e importada, e o seu controle e segregação em lotes, e a necessidade de utilização de blend's variáveis, inclusive diários, para utilização das diversas amêndoas de cacau, de variadas origens e qualidades, o que, de

fato, prejudica sobremaneira considerar amêndoas de cacau como bens fungíveis, principalmente por **não “possuir as mesmas características e propriedades físicas, entre outras especificações”** (inc. V, §1, art. 5º da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014, norma que regulamentou e restringiu a substituição de mercadorias equivalentes para Drawback Suspensão).

A fiscalização compreendeu em e-fls. 930/931:

90. Ênfase que apenas por ocasião da **Medida Provisória n.º 497, de 17/07/2010** (que foi convertida na **Lei n.º 12.350 de 20/12/2010, cujo art. 32 deu nova redação ao art. 17 da lei n.º 11.774, de 17/09/2008**), foi que o legislador ordinário pátrio **optou** pela possibilidade da substituição dos produtos importados por outros equivalentes, para fins de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, ressalvando-se, porém, observância **aos termos, limites e condições a serem estabelecidos pelo Poder Executivo**, posto que **sem isso** restaria fragilizado o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas ao albergue desse regime aduaneiro especial, vez que desvirtuaria esse benefício, pois abalaria os princípios da isonomia e da livre concorrência, **o que resultaria em prejuízos à economia nacional**.

(...)

92. E desta forma, a possibilidade legal de substituição de produtos importados por equivalentes, tratada pelo legislador pátrio, passou a vigorar a partir da **Lei n.º 12.350 de 2010**, que depois de regulamentada pela **Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014**, passou a ser admitida a partir de 28 de julho de 2010, nos limites e condições por ela estabelecidos.

93. Portanto, finda-se qualquer dúvida no que se refere ao **Princípio da Vinculação Física**, que se consolida **absoluto** até 28 de julho de 2010 e passa a ser **relativo** após essa data, nos termos e limites regulamentados pela citada **Portaria RFB/SECEX 1618/2014**.

94. Em relação aos Atos Concessórios fiscalizados (**20080132880, 20090011643, 20100001157, 20090030877, 20090060792**), todos eles tiveram suas importações anteriores a julho de 2010, conforme podemos observar no *ANEXO I* a este termo.

Ademais, cabe ressaltar que em relação às amêndoas de cacau, ainda assim, hoje, prevalece o Princípio da Vinculação Física, visto que as amêndoas de cacau não são equivalentes entre si, conforme veremos a seguir.

Fato relevante é que todas as importações ocorreram anteriormente a julho de 2010, porém a exportações em sua maior parte ocorrendo posteriormente ao período de julho de 2010.

Ora, o art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN estabelece que a Lei 11.827/08 deve aplicar-se a ato ou fato pretérito quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

O que, por conseguinte, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização seria conduta comissiva contemplada no artigo 78, inciso II, do Decreto-lei 37/66. Tal imposição foi afastada por norma de mesma hierarquia positivada posteriormente, conferindo a reclamação de aplicação retroativa, em respeito ao art. 106, inciso II, alínea “b”, do CTN.

Nesse sentido, o ex-conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, escreveu sobre o tema:

Princípio da vinculação física pode deixar de ser aplicado em drawback 29 de julho de 2015, 8h00

Por Charles Mayer de Castro Souza

É certo que, pelas mais diversas razões e necessidades, o legislador constantemente promove modificações no texto de normas jurídicas em vigor. Em alguns casos, embora não expressamente modifiquem a sua escrita, provocam alterações, nos planos da eficácia e da vigência, por meio da introdução, no direito positivo, de outras normas jurídicas que, com relação àquelas, são em parte ou inteiramente incompatíveis ou regulam a mesma matéria nelas tratadas.

Há hipóteses em que essas novas normas jurídicas, inadvertidamente ou não, vão muito além: atingem situações pretéritas, promovendo alterações significativas em situações já aparentemente consolidadas no tempo.

É o que, a nosso juízo, ocorreu quando o artigo 17 da Lei 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória 428, de 2008), passou a permitir que, para o efeito de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos (entre os quais o *drawback*, na modalidade suspensão), “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”. Essa era a redação original do dispositivo, posteriormente alterada, inclusive para permitir a sua aplicação ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero.

A expressão “da mesma espécie, qualidade e quantidade” aplica-se, como é notório, aos produtos fungíveis, aqueles que, por apresentarem-se com essas mesmas características, podem ser substituídos por outros (artigo 85 do vigente Código Civil).

O efeito para trás da inovação legislativa repousa no fato de que, ao menos até agora, vinha-se entendendo, embora com divergências, que, ao *drawback*-suspensão, dever-se-ia aplicar o controvertido “princípio da vinculação física”, segundo o qual os insumos importados com suspensão dos tributos aduaneiros deveriam ser obrigatoriamente aplicados na industrialização do produto posteriormente exportado. Malgrado não explicitado na letra da lei, é o que se extrai do artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, que fala em “importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada”.

Em face do que dispõe o artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, e da natureza fungível de alguns insumos importados, estabeleceu-se, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), divergência de entendimentos, que, não fosse pela introdução legislativa, estaria longe de terminar. Para algumas turmas deste colegiado, o princípio da vinculação física, ainda que os insumos apresentassem a natureza de bens fungíveis, deveria ser obrigatoriamente observado, uma vez que o seu emprego no produto a exportar seria da própria essência do regime suspensivo (Acórdão CSRF 03-05.557, de 13/11/2007; Acórdão 3ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária nº 3102-002.220, de 27/05/2014). Para outras, no entanto, a fungibilidade dos insumos importados autorizaria a sua substituição por outros adquiridos no mercado interno, desde que, obviamente, os produtos a exportar fossem destinados à exportação, na qualidade, quantidade e tempo referidos no Ato Concessório (Acórdão CSRF 03-

05.573, de 25/02/2008; Acórdão 3ª Seção/4ª Câmara/ 3ª Turma Ordinária 3403-003.146, de 19/08/2014).

Todavia, com a permissão introduzida pelo artigos 17 da Lei 11.774, de 2008, a observância do princípio em exame deixou de ser exigida, já que ao beneficiário do regime suspensivo permitiu-se importar insumos do exterior, vendê-los no mercado interno e, posteriormente, adquirir outros, também no mercado interno, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade (é como dispõe a redação atual do art. 17 da Lei 11.774, de 2008, conferida pela Lei 12.350, de 2010), para, em seguida, empregá-los no processo de industrialização daqueles produtos a exportar, nos termos e condições estabelecidas no Ato Concessório que concedeu o benefício. Noutras palavras, positivou-se o que só em teoria se vislumbrava — o conhecido “princípio da fungibilidade”, adotado, para o caso, em algumas decisões do Carf.

O que nos interessa aqui, cumpre ressaltar, não é a conveniência ou não da medida — mesmo porque absolutamente tardia essa discussão —, mas, como já deixamos entrever, os seus reflexos em relação a fatos passados, mais especificamente em relação aos lançamentos de ofício através do quais exigidos os tributos aduaneiros não recolhidos, em face de um alegado descumprimento do regime suspensivo pela não observância do princípio da vinculação física.

Entendemos que, fundamentado o lançamento unicamente na não observância do princípio em exame, o lançamento ainda pendente de julgamento na esfera administrativa deve ser cancelado pelas instâncias julgadoras.

A razão é simples: O artigo 106, II, “b”, do CTN estabelece que a lei deve aplicar-se a ato ou fato pretérito quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo (uma observação adicional: há quem sustente, e com razão, que a primeira parte desse dispositivo apenas reproduz o disposto na alínea “a” do mesmo inciso, de modo que a aplicação de um ou de outro, por indiferentes, vale aqui).

Ora, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização é conduta comissiva encartada, ainda que implicitamente, no artigo 78, II, do Decreto-lei 37, de 1966, obrigação que, por norma jurídica posterior de mesma hierarquia, deixou de ser exigida para os insumos fungíveis, fato que reclama a sua aplicação retroativa por força do artigo 106, II, “b”, do CTN.

Portanto, ao menos para aqueles caos em que os insumos importados com suspensão podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade, o que passou a importar para o cumprimento do regime suspensivo é tão só o fato de o produto resultado do processo de industrialização ter ou não sido exportado nas condições indicadas no ato concessório, motivo por que, além do cancelamento, pelas instâncias julgadoras, dos autos de infração já lavrados e ainda não definitivamente julgados (fundamentados apenas no descumprimento do princípio da vinculação física!), também passou a ser absolutamente impertinente, porque desnecessário, exigir que o seu beneficiário arque com os custos de segregar os estoques dos insumos fungíveis adquiridos no mercado interno dos importados com suspensão dos tributos aduaneiros.

Charles Mayer de Castro Souza é Auditor-Fiscal da Receita Federal, Conselheiro Titular da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

Revista **Consultor Jurídico**, 29 de julho de 2015, 8h00

[HTTPS://www.conjur.com.br/2015-jul-29/charles-souza-vinculacao-deixar-aplicada-drawback](https://www.conjur.com.br/2015-jul-29/charles-souza-vinculacao-deixar-aplicada-drawback)

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça:

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

1. Hipótese em que a contribuinte importou soda cáustica para ser utilizada como insumo na produção de celulose a ser posteriormente exportada, no regime de drawback, modalidade suspensão.
2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.
3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.
4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco.
5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu *in casu*, sem que se cogite de fraude ou má-fé.
6. Precedente da Primeira Turma.
7. Recurso Especial não provido.

(REsp 341.285/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009)

Neste CARF:

Numero do processo:12689.000578/2007-38

Ementa:ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Ano-calendário: 2003, 2004 DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INAPLICABILIDADE. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que cumpridos os requisitos legais. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional.

Numero da decisão:3402-007.515 **Nome do relator:**Thais De Laurentiis Galkowicz

Ainda, a IN nº 1911/2019, admite a fungibilidade, vejamos:

CAPÍTULO III DA FUNGIBILIDADE NO DRAWBACK Art. 557. Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes de drawback integrado suspensão e isenção, as mercadorias destinadas à industrialização para exportação, importadas ou adquiridas no mercado interno podem ser substituídas por outras

mercadorias equivalentes, importadas ou adquiridas no mercado interno nos termos e nas condições estabelecidos na Portaria Conjunta RFB/ Secex nº 467, de 25 de março de 2010, com redação dada Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2 de setembro de 2014, art. 1º (Lei nº 11.774, de 2008, art. 17, com redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 32).

Ultrapassada a questão atinente a vinculação física e sua fungibilidade, cabe destacar o excerto da fiscalização em e-fls. 933/934:

96. Nos Atos Concessórios fiscalizados, a referida empresa importou amêndoas de cacau da Indonésia, conforme informado pela empresa, são não fermentadas (de baixa qualidade).

97. A empresa fiscalizada realiza testes e controle de qualidade das amêndoas de cacau adquiridas e as classificam de acordo com o seu procedimento de trabalho denominado "Especificações de compra de cacau" (**Doc.43**), em Fino (ausência de defeitos), Tipo I, Tipo II, Tipo III, em ordem decrescente de qualidade, sendo que o cacau que não for classificado dentro dos tipos I, II ou III, deve ser classificado como Tipo IV, este somente será recebido mediante autorização do Coordenador de Filiais ou Gerente de Compras (Que avaliará o uso ou não desta amêndoa de baixa qualidade). Quanto aos testes, conforme relatado pela empresa, eles iram avaliar as características físicas e químicas das amêndoas de cacau, que servirão de base para definir a proporção e o tipo de produto a ser produzido, inclusive o teor de mistura (**Menti**). É importante ressaltar que as características física/químicas encontradas nas amêndoas de cacau, como o teor de gordura, dureza, grau de acidez, grau de umidade, entre outros, são fatores determinantes do tipo de produto manufaturado, e que sofrem influência direta da origem, por exemplo, no cacau importado, que, em média, o teor de umidade é menor e a acidez é maior que o cacau Bahia.

98. Ressalto ainda, que as amêndoas possuem propriedades organolépticas (sabor, cor, odor e textura) distintas em relação ao Tipo e a origem, e a sua qualidade é resultado das boas práticas agrícolas e do processamento pós-colheita.

99. Nesse sentido, podemos afirmar com segurança, que para produzir uma qualidade de produto especial originado do cacau Bahia Certificado, como explicado pela empresa na **Instrução de Trabalho (Doc.44 a 46)**, não podemos fazê-lo, por exemplo, com as amêndoas de cacau não fermentada da Indonésia (de baixa qualidade). E sabendo disto, a fiscalizada mantém controles rigorosos de classificação e segregação de sua matéria prima, identificando individualmente cada uma, inclusive por exigência de seus clientes.

No seu armazém, todo cacau que entra, é segregado por lote e origem, classificado e testado. Confirmando, assim, a diferença existente entre as amêndoas de cacau para a indústria. Se não fosse assim, não seria necessário nenhum controle rigoroso, ou separação alguma, e toda e qualquer amêndoa comprada (importada ou não) seria tratada de forma igual, sem distinção, e estariam todas reunidas como se fosse a mesma matéria prima. Seus clientes também não precisariam fazer verdadeiras auditorias para certificar a origem da matéria prima, como relatado pela empresa.

100. Por fim, a Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014, que regulamenta a substituição do insumo importado pelo nacional a partir de 28 de julho de 2010, definiu apenas a possibilidade de substituição para os insumos reconhecidos como equivalentes, em espécie e qualidade, e para isso, teriam que atender cumulativamente alguns requisitos, principalmente de **possuir as mesmas características e propriedades físicas, entre outras**, e desta maneira, conforme demonstrado acima, verificamos diferenças substanciais nas características e propriedades físicas e químicas e também na

classificação dos tipos de amêndoas. Portanto, conclui-se pela não aplicação do Princípio da Equivalência (Fungibilidade) em relação às amêndoas de cacau.

A portaria conjunta RFB/SECEX n.º 467/2010, assim disciplinou a fungibilidade:

Art. 5º-A 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.(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - sejam classificáveis no mesmo código da NCM;(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - realizem as mesmas funções;(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

IV - sejam comercializadas a preços equivalentes; e(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

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.(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 2º O disposto no caput:(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

I - não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

II - admite-se também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

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.(Incluído(a) pelo(a) Portaria Conjunta RFB Secex n.º 1618, de 02 de setembro de 2014)

§ 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

Em que pese a fiscalização ter alegado que a contribuinte não apresentou uma série de documentos, depende-se da própria ação fiscal, que a fiscalização obteve facilmente

diversas informações junto a contribuinte, sendo que tais documentos serviram de argumento para fazer o lançamento do auto de infração.

Ainda, durante a diligência, assim afirmou a fiscalização em e-fl. 1.507:

Ilustrada a função da prova e o contexto da análise ora empreendida, convém considerar que os novos elementos apresentados demonstram a utilização do cacau importado no processo produtivo, e a sua destinação final. E, desta forma, caso esses elementos fossem apresentados no contexto anterior, ou seja, em momento oportuno, durante o curso da fiscalização, serviriam como prova de cumprimento de uma parte do benefício pleiteado, tendo em vista demonstrar razoabilidade com os demais elementos e documentos analisados durante a fiscalização e levantados durante a visita ao processo fabril.

Desta forma, utilizaremos os novos elementos de provas apresentados pela Autuada e faremos os respectivos ajustes na apuração dos valores e quantidades de insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados, acatando integralmente os valores apresentados, tanto para cumprimento do Princípio da Vinculação Física, como para descumprimento (fornecimento para o mercado interno de insumos importados com benefício fiscal, sem o devido pagamento de tributos suspensos).

Não é demais lembrar, que os fatos serão incontrovertidos se forem admitidos no processo ou não forem contestados pela parte contrária. Também estão incluídos nessa categoria os que puderem ser deduzidos a partir do pronunciamento da parte contrária (dedução lógica) ou por sua própria natureza, e nesse contexto, ao recepcionar integralmente os controles de produção apresentados pela Autuada, **finda a lide em relação à quantidade de amêndoas de cacau importada com benefício que retornou ao exterior na composição do produto exportado (que atendeu o Princípio da Vinculação Física), e a quantidade de amêndoas que foram destinadas para consumo interno sem o devido pagamento dos tributos (descumprindo o regime)**, como demonstraremos a seguir, restando apenas como fato controverso a questão da fungibilidade das amêndoas de cacau (equivalência), a qual caberá à Autoridade Julgadora o deslinde da questão.

Da análise das planilhas apresentadas, verifica-se um relatório detalhado da produção e do volume das amêndoas importadas e das amêndoas nacionais, como também da composição dos produtos exportados e do **atendimento parcial** ao Princípio da Vinculação Física.

Assim, resta compreender se foi empregado a vinculação da *“mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.”*, conforme constante no *caput* do dispositivo acima mencionado.

Foi juntado laudo pela contribuinte em e-fl. 1.440 e seguintes, no entanto consta em e-fl. 1.444, vejamos:

2.3 Opiniões e interpretações

As amostras analisadas pertenciam à espécie de *Theobroma cacao L.*, possuindo cor, aroma, forma e estrutura biológica de fácil identificação, sendo classificadas comercialmente, seguindo a Nomenclatura Comum do Mercosul como **NCM 1801.00.00** - Cacau e suas preparações - Cacau inteiro ou partido, em bruto ou torrado. No Brasil, a legislação vigente para classificação de cacau, segue o recomendado pela Instrução Normativa 38/2008 do MAPA e Internacionalmente alguns países utilizam o descrito pela ISO 2451/2014. Nossa análise observou o previsto na legislação brasileira **IN 38/2008 (MAPA)**, e todas as conclusões desse parecer são restritas aos parâmetros de avaliação estabelecidos na legislação.

Tendo como ponto de partida amostras de origens diferentes, não foi possível agrupá-las em 5 grupos distintos com características físico-químicas semelhantes que pudessem ser correlacionadas por cada uma das origens. Excluindo as amostras classificadas como "Fora de tipo" devido ao alto teor de fumaça (grupo vermelho) e as amostras "desclassificadas" pelo alto teor de mofo interno (grupo verde), todas as demais amostras (n=14) se mostraram equivalentes independentemente da procedência. Isso se deve ao fato de que as características previstas na nossa legislação podem variar independentemente da origem, pois são inerentes, muitas vezes, ao processamento pós-colheita das sementes de cacau, da forma como são armazenadas, transportadas, embaladas e comercializadas. Ou seja, do ponto de vista de equivalência, consideramos as amostras como sendo amêndoas fermentadas e secas de *Theobroma cacao L.*, que apesar de possuírem características físico-químicas distintas, devido aos fatores citados anteriormente, podem ser utilizadas para produção de liquor, torta e manteiga de cacau, com características muito similares, excluindo as amostras que foram individualmente "Desclassificadas" na análise (IN38/2008), e fazendo uma ressalva às amostras classificadas como "Fora de tipo", uma vez que a legislação vigente permite o rebeneficamento dessas amostras por mistura e diluição.

Nota: Este relatório substitui integralmente o relatório analítico RC-01-BR-2017-004.

Nota-se, que os produtos possuem características físicas-químicas distintos, porém, o art. 52, §2º, da Portaria RFB nº44/2020, ao tratar de drawback isenção assim disciplina:

Art. 52. Considera-se como equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, a mercadoria nacional ou estrangeira da mesma espécie, qualidade e quantidade daquela anteriormente adquirida no mercado interno ou importada com pagamento de tributos

2º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que:

I - sejam classificáveis no mesmo subitem da NCM, devendo ser consideradas eventuais alterações na NCM posteriores à data da importação ou aquisição no mercado interno original;

II - realizem as mesmas funções;

III - sejam obtidas a partir dos mesmos materiais; e IV - cujos modelos ou versões sejam de tecnologia similar, observada a evolução tecnológica.

Desse modo, compreendo que houve a equivalência, sendo devidamente exportado, ainda destaco o constante no relatório fiscal de diligência em e-fls. 1.509/1.510:

Convém relatar, apesar de bastante enfatizado ao longo do Relatório Fiscal, que a Autuada cumpriu as quantidades e os prazos pactuados no Drawback Suspensão e, especificamente por efetuar mistura de amêndoas de cacau importado com amêndoas nacionais, desviou grande parte das amêndoas importadas com benefício fiscal para o mercado interno.

Para ilustrar, a título de exemplo do caso em concreto, a Autuada importou 9.864,79 toneladas de amêndoas de cacau de diversas origens, **TABELA 2** acima, e utilizou um teor de mistura médio de 15,20, ou seja, para manufaturar a quantidade de produtos pactuados nos Atos Concessórios foram utilizados somente cerca de 1.504 toneladas de amêndoas importadas, juntamente com cerca de 8.360 toneladas de amêndoas nacionais. Desta forma, tendo em vista que só foram exportadas as quantidades pactuadas nos Atos

Concessórios, o restante das amêndoas importadas, cerca de 8.360 toneladas, foram misturadas a outras amêndoas nacionais e destinadas ao mercado interno.

Dessa forma, dou provimento ao recurso voluntário, restando prejudicado os demais argumentos.

8. CONCLUSÃO

Diante do exposto, rejeito as preliminares e no mérito DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Relator