



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720515/2016-48
ACÓRDÃO	9303-015.635 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BARRY CALLEBAUT BRASIL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

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

DRAWBACK. REGRA. VINCULAÇÃO FÍSICA.

Até o dia 28 de julho de 2010 é condição específica do regime especial aduaneiro de drawback suspensão a industrialização e posterior exportação da mercadoria anteriormente importada.

Tratando-se de condição para isenção, a vinculação física deve ser demonstrada pelo beneficiário nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, no que se refere aos fatos geradores ocorridos até 28/07/2010. A Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario acompanhou o relator pelas conclusões, em função de aspectos probatórios.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-009.804, de 27 de setembro de 2022, assim ementado:

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. 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.

Consta do acórdão da decisão:

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 Diefenthaler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Hécio 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

Síntese dos Autos

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.

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.

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.

A 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.

Uma vez que não foi possível à fiscalização verificar a adimplência do regime nos Atos Concessórios mencionados e tendo eles sido baixados no DECEX, concluiu a Fiscalização que a Contribuinte perdeu o direito de usufruir do benefício do drawback suspensão em razão do seu inadimplemento já que ela não atendeu os requisitos de controles necessários para do benefício usufruir. Ao perder o direito a usufruir do benefício em questão, toda importação beneficiada pelo regime foi enquadrada em regime de importação comum, com incidência de todos os tributos suspensos no momento da importação, com os devidos acréscimos legais.

A Contribuinte apresentou impugnação alegando a nulidade do auto de infração por ausência de provas que o respaldem; que os Atos Concessórios foram devidamente baixados e homologados pela SECEX; que o art. 75 do Decreto-lei 37/66 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; que o princípio da vinculação física é inaplicável por ausência de base legal.

A 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde reiterou os argumentos de sua Manifestação de Inconformidade

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por maioria de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Hécio 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.

A contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 1.505/1.519.

A Fazenda Nacional interpôs Embargos de Declaração às fls. 1.558/1.562 o qual foi rejeitado pelo Despacho de fls. 1.566/1.572.

Do Recurso Especial

Em seu Recurso Especial de fls. 1.574/1.589, alega a Fazenda Nacional haver divergência referente à matéria **observância do princípio da vinculação física**, indicando como paradigma os acórdãos n.º 9303-006.989 e 9303-008.652.

O recurso especial foi admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 1.593/1.599.

Em síntese, alega a Fazenda Nacional que:

- o drawback é um mecanismo de incentivo à exportação que visa propiciar ao exportador a possibilidade deste adquirir, com desoneração de impostos (II, IPI e ICMS), os insumos a serem incorporados ou utilizados na industrialização de produtos destinados à exportação.;
- o regime de drawback poderá ser concedido, essencialmente, mediante três modalidades distintas: drawback suspensão, drawback isenção e drawback restituição;

- a competência para a concessão das duas primeiras modalidades de drawback é da Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC;
- o drawback suspensão contempla a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação de mercadoria exportada após beneficiamento, ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outro produto a ser exportado;
- o prazo para efetuar a exportação é de um ano, prorrogável por mais um ano, à exceção apenas da importação de mercadorias destinadas à produção de bens de capital de longo ciclo de produção, que gozam do prazo máximo de suspensão de cinco anos;
- 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;
- 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;
- as importações no processo em questão dizem respeito a períodos anteriores a 28 de julho de 2010, enquanto a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618 foi expressa ao consignar no § 6º do art. 5-A, que se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010;
- o princípio da fungibilidade de insumos somente alcançou os fatos geradores a partir de 28/11/2010, de forma que, no período abarcado nos presentes autos, prevalece incólume o princípio da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de drawback e os produtos exportados.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões em que sustentou, em preliminar, não haver similitude fática entre os acórdãos citados pela Fazenda, o que inviabiliza o conhecimento do recurso especial. Alega ainda que o conhecimento do recurso especial acarretaria o reexame do contexto fático-probatório, sendo tal procedimento vedado a esta turma uniformizadora.

Quanto ao mérito alegou, em síntese, que:

- o acórdão recorrido acertadamente concluiu pelo cancelamento do lançamento fiscal em razão da observância e cumprimento pela Recorrida de todos os requisitos relativos ao Regime de Drawback suspensão;
- o acórdão recorrido considera a observância dos princípios da fungibilidade e da vinculação física como normas complementares que são aplicadas em operações de Drawback suspensão, considerando a natureza da mercadoria em discussão;
- o cumprimento do regime de drawback depende tão somente do cumprimento do compromisso de exportar, nos prazos e quantidades estabelecidos nos Atos Concessórios - até porque, com relação a alguns produtos, como é o caso da amêndoa de cacau, a vinculação física se torna inviável por conta de sua própria natureza e do tipo de processo produtivo;
- não obstante tenha a regulamentação do Regime Especial de Drawback Suspensão previsto que as mercadorias devem ser utilizadas na industrialização das mercadorias a serem exportadas, o cumprimento do compromisso de exportação não está condicionado à comprovação da vinculação física de um determinado insumo importado ao produto a ser exportado;
- o Drawback não consiste em um favor fiscal, mas sim um estímulo e incentivo à exportação para facilitar a saída da mercadoria do país, assegurando-lhe melhores condições de competitividade no mercado internacional;
- para a obtenção desse benefício, portanto, o importador deve comprovar a utilização dos insumos por ele importados nos produtos exportados, sem que seja necessária a vinculação física dos insumos importados com os produtos exportados;
- o E. Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou no sentido de reconhecer a aplicação do princípio da fungibilidade, desde que observadas as quantidades acordadas para fabricação do produto final, conforme se depreende do acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 413.564-RS;
- é absolutamente impertinente, porque desnecessário, já que claramente a legislação não exige, pretender que o beneficiário arque com os custos de segregar os estoques dos insumos fungíveis adquiridos no mercado interno dos importados com suspensão dos tributos aduaneiros;
- não há dúvida que nunca houve a exigência de demonstração da vinculação física para cumprimento do Drawback suspensão, seja em razão da ausência

de qualquer previsão expressa nesse sentido na legislação, seja em razão de que qualquer exigência nesse sentido seria contrária à própria finalidade do benefício fiscal;

- as previsões contidas na Lei nº 11.774/2008 e na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010 referentes ao Drawback Suspensão devem ser aplicadas ao caso em análise por força do disposto no art. 106, II, “b”, do CTN, que estabelece que a inovação legislativa deve retroagir quando dispensar alguma ação ou omissão que tenha sido objeto do Auto de Infração;
- caso se entenda pela não aplicação do princípio da fungibilidade, é imperioso o cancelamento dos valores relativos aos percentuais de amêndoas importadas para os quais é inequívoco o cumprimento do Regime de Drawback, mesmo com a aplicação do Princípio da Vinculação Física;
- o entendimento firmado pelo STF, quando do julgamento do RE nº 574.706/PR, deve ser observado para a redução do valor do lançamento;
- por haver expressa previsão legal que isenta do pagamento do AFRMM as operações havidas sob regime aduaneiro especial, em que há o retorno ao exterior, como ocorreu no presente caso, requer seja mantido o cancelamento do lançamento, ante a nítida inexistência de previsão legal para sua cobrança;
- com relação às multas, deve-se averiguar o momento em que tal penalidade foi constituída, para então atribuir-se ou não a responsabilidade ao incorporador;
- embora no caso sob análise as multas de ofício tenham sido lançadas após a incorporação (incorporação datada de 02/06/2014 e lançamento datado de 06/12/2016), o que por si só seria suficiente para se afastar as penalidades impostas, é necessário destacar que, à época dos fatos geradores, a Recorrida e a Delfi eram empresas concorrentes, sem controle comum e de grupos econômicos distintos, sendo inaplicável, portanto, o disposto na Súmula CARF n.º 47;
- em decorrência do caráter personalíssimo das multas e princípio da impossibilidade de transferência das penas, não poderia a Recorrente ser responsabilizadas pelas multas de ofício objeto da autuação;
- os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

Do Conhecimento

O recurso é tempestivo e deve ter os demais requisitos de admissibilidade analisados face aos argumentos da Contribuinte no tocante à ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Entende a Recorrida que o Acórdão nº 9303-008.652 não pode ser admitido como paradigma uma vez que os produtos nele tratados não são fungíveis, enquanto os produtos tratados nestes autos o são.

Argumenta que no caso paradigma *“as características da mercadoria foram relevantes quando da análise do referido paradigma, ao ponto de o relator transcrever em seu voto os elementos que o levaram a entender pela descaracterização da fungibilidade na natureza dos produtos importados, o que não é o caso da Recorrida”*, enquanto no presente caso *“foi comprovado ao longo do processo que as mercadorias importadas pela Recorrida sob o Regime de Drawback possuem natureza fungível, de modo que restou demonstrado o completo descabimento, para este caso específico, da segregação física entre mercadorias importadas e as nacionais, sendo este ponto essencial para a formação da conclusão dos julgadores no acórdão recorrido”*.

Conclui afirmando que *“sendo a natureza da mercadoria extremamente relevante para a conclusão dos julgadores, não poderia a PGFN indicar conteúdo paradigmático que não considera exatamente essa característica”*.

Do voto do relator do acórdão paradigma verifica-se que sua *ratio decidendi* teve por fundamento dois pontos: (i) a inaplicabilidade da retroatividade do disposto no art. 17 da Lei nº 11.774/2008 com a redação dada pelo art. 32 da Lei nº 12.350/2010, afastando a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “b” do Código Tributário Nacional por vislumbrar a falta de pagamento de tributos decorrente do descumprimento do compromisso de exportar; e (ii) a não fungibilidade dos bens importados, caracterizada por sua identificação através de números de série.

Já a decisão recorrida, fundamentando-se no conjunto probatório dos autos, entendeu que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado, aplicando o princípio da fungibilidade em razão da aplicação de bens fungíveis/equivalentes utilizados no processo produtivo, equivalente às quantidades dos produtos importados.

Desta forma, não há a similitude fática mínima necessária para o conhecimento do Recurso Especial quanto ao Acórdão n.º 9303-008.652.

Quanto ao Acórdão n.º 9303-006.989, afirma a Recorrida que ele não pode ser admitido como paradigma em razão da divergência entre os ramos de atividade das contribuintes comparadas: naquele caso se trata de uma indústria têxtil; e no presente, uma indústria alimentícia.

Afirma, ainda, que a peculiaridade do seu processo produtivo foi um ponto central na formação da convicção da decisão recorrida; enquanto no acórdão paradigma não houve a análise do processo produtivo.

Destaca que a diligência realizada no processo paradigma teve como objeto exclusivo a verificação de incorreções sobre as multas aplicadas e comprovação de pagamentos realizados, não havendo qualquer relação com a análise do processo produtivo.

Com efeito, no acórdão paradigma o objeto social do sujeito passivo é a industrialização têxtil.

Embora haja diferença entre os ramos de atividade, a tese trazida à análise no Recurso Especial é convergente, qual seja, a observância do princípio da vinculação física, razão pela qual voto por conhecer do Recurso Especial.

Do mérito

No mérito, entendo assistir razão, em partes, à Recorrente.

Inicialmente, é fundamental destacar que o Princípio da Vinculação Física constitui o alicerce do Regime Aduaneiro Especial de Drawback – modalidade Suspensão, tendo o Decreto nº 3.904, de 31 de agosto de 2001, ao abordar este princípio, feito referência direta no artigo 3º, nos seguintes termos:

"Art. 3º - As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de drawback deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na

embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

De igual forma, o Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, antigo Regulamento Aduaneiro, manteve a redação do artigo 3º do Decreto nº 3.904/01 em seu artigo 341:

"Art. 341 - 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."

O Parecer Normativo/CST/nº 12/79 reforça esta orientação ao estabelecer que, no caso de Drawback, a vinculação é de natureza física, exigindo que o bem importado seja obrigatoriamente exportado ou que as matérias-primas e produtos intermediários importados sejam totalmente utilizados na industrialização dos bens destinados à exportação.

Com base nos dispositivos acima mencionados, e entendendo que a vinculação física entre o produto importado e exportado é um requisito essencial para que o contribuinte usufrua dos benefícios do regime de Drawback - Suspensão, rejeito os argumentos da Recorrida de que a exportação das mercadorias produzidas com a utilização dos insumos importados seria suficiente, independentemente da observância do princípio da vinculação física.

Entretanto, no que tange à possibilidade de que os produtos importados, sujeitos ao benefício fiscal, possam ser substituídos por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes, cumpre recordar que o termo "da mesma espécie, qualidade e quantidade" se aplica a produtos fungíveis, conforme preceitua o artigo 85 do Código Civil:

"São fungíveis os móveis que podem substituir-se por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade."

Tal dispositivo estabelece que bens que apresentem as mesmas características de espécie, qualidade e quantidade podem ser substituídos por outros.

Com efeito, com a inovação legislativa advinda da nova redação do art. 17 da Lei n.º 11.774/2008, dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350/2010, a observância do princípio da vinculação física para a fruição da modalidade de drawback-suspensão passou a considerar a particularidade do produto importado, conferindo maior segurança jurídica e equidade aos sujeitos passivos.

Assim, o princípio da vinculação física foi afastado quando o beneficiário do regime suspensivo foi autorizado a importar insumos do exterior, vendê-los no mercado interno e, posteriormente, adquirir outros, também no mercado interno, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade para empregá-los no processo de industrialização dos produtos a serem exportados.

Diante disso, considerando que a Recorrida mantinha sistema de controle de estoque que possibilitava à fiscalização verificar e apurar a aplicação das amêndoas importadas na produção dos produtos exportados, e que a diligência realizada afirmou ter ela utilizado um teor de mistura médio de 15,20% para manufaturar, entendo que o presente caso deve ser resolvido aplicando-se tal percentual no que se refere aos fatos geradores ocorridos até 28/07/2010.

A partir desta data deve-se aplicar o disposto no art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010, que atribuiu ao referido preceito normativo eficácia retroativa, isto é, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010.

Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento, no que se refere aos fatos geradores ocorridos até 28/07/2010.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa