



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10508.720544/2016-18
ACÓRDÃO	3402-012.394 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARGILL AGRICOLA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2010, 2011

DRAWBACK. REGRA. VINCULAÇÃO FÍSICA.

Até o dia 28 de julho de 2010 é condição específica do Regime Aduaneiro Especial 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 art. 179 do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para fins de afastar o princípio da vinculação física após 28 de julho de 2010, data estabelecida pelo art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, vencidas as conselheiras Keli Campos de Lima e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam integral provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Cynthia Elena de Campos, Keli Campos de Lima (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e a conselheira Mariel Orsi Gameiro, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-77.665, proferido pela 22ª da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2010, 2011

DRAWBACK SUSPENSÃO.

O regime aduaneiro especial de drawback suspensão submete-se ao princípio da vinculação física, recaindo sobre o beneficiário o ônus de comprovar que os insumos importados com suspensão tributária foram efetivamente utilizados na fabricação das mercadorias exportadas ao amparo do regime.

POSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS POR EQUIVALENTES.

Aplica-se apenas a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010. Os fatos demonstram que os insumos não são fungíveis nem equivalentes. O interessado não comprovou o adimplemento dos compromissos de exportação assumidos.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA.

A falta de pagamento de tributos em decorrência da perda do benefício fiscal do drawback sujeita o interessado à multa de ofício e aos juros de mora.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O interessado foi autuado em face do inadimplemento do compromisso de exportar mercadorias, conforme o regime aduaneiro especial de Drawback Suspensão.

Segundo a “descrição dos fatos” (fls. 5 e 6 do "e-processo"), CARGILL importou mercadorias em regime de drawback nos anos de 2010 e 2011. Descumpriu os requisitos do regime por inobservância do “princípio da vinculação física” (Decreto nº 6.759/2009, artigo 383, inciso I, e artigo 389).

Foram lançados tributos, juros, multas e adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM), no valor total de R\$ 121.012.692,26 (fl. 2).

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 163 e ss.) complementa o auto de infração.

Intimado em 19/12/2016 (fl. 4092), o interessado apresentou impugnação em 17/1/2016 (fls. 4095 e ss.). Alega:

- Suas matérias-primas são amêndoa de cacau (NCM 1801.00.00), torta e pó de cacau (respectivamente 1803.20.00 e 1805.00.00).
- Importa matéria-prima sob regime de drawback suspensão.
- Discorre sobre origem, especificações e características das amêndoas, torta e pó de cacau (fls. 4098 e ss.).
- Insumos nacionais e importados são igualmente aptos para a industrialização. No processo produtivo não há segregação dos produtos destinados ao mercado interno e externo.
- Nulidade do lançamento por valoração subjetiva e parcial do fato gerador e falta de provas. Faz citações.
- A autoridade fiscal empregou deduções e presunções (fl. 4102). Seus juízos de valor e fantasias carecem de provas. Cita artigo 112 do Código Tributário Nacional (CTN) e artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972. Cita julgados.
- Nulidade por incorreta apuração do crédito tributário. Parte da matéria-prima importada foi utilizada na produção de produtos exportados.
- Se a autoridade afirma que houve mistura de produtos (citações em fl. 4105), deveria considerar a incidência de tributos apenas sobre parte das importações e não sobre a totalidade das importações do período.
- Deveria considerar o percentual de matérias-primas importadas utilizadas para produção do volume dos produtos exportados.
- O lançamento engloba a totalidade do volume de matérias-primas indicado nos atos concessórios.
- Nulidade por falta de intimação da impugnante. A fiscalização visitou a fábrica em 30/11/2016 sem prévio aviso e lavrou Termo de Visita e Constatação nº RGR006/2016, do qual o impugnante tomou conhecimento apenas quando da intimação do auto de infração.

- Desvio de finalidade de produtos importados sob drawback. Afirmarções do fiscal (fl. 4108). Não há prova de que o impugnante tenha destinado produtos ao mercado interno em concorrência desleal com demais empresas do setor
- À época dos fatos geradores o impugnante possuía em estoque tanto insumos nacionais quanto importados (gráfico em fl. 4108). Havia vendas nos mercados interno e externo.
- A comprovação da concomitância de matérias-primas nacionais e importadas fungíveis presentes em estoque ao mesmo tempo, bem como simultâneas vendas no mercado interno e exportações demonstra que não houve qualquer desvio de finalidade, nem abuso de utilização do benefício de suspensão de tributos na importação.
- Ilegalidade da exigência de vinculação física. A legislação não determina a vinculação física entre insumo importado e produto exportado. Faz citações.
- A Lei nº 12.350/2010, no seu artigo 32, na redação do artigo 17 da Lei nº 11.774/2014, expressamente permitiu a substituição de mercadoria importada por nacional. A partir da edição da Lei nº 11.774/2014, com vigência retroativa a 28/07/2010, não há exigência da vinculação física, diante da expressa autorização legal.
- O adimplemento do drawback decorre da comprovação do volume de produto exportado. Exportação com conteúdo nacional não acarreta prejuízo ao Erário. Cita fungibilidade (são fungíveis os bens que podem ser substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade).
- Aplica-se a retroatividade benigna, nos termos do artigo 106, II do CTN, da Lei 12.350/2010 a fatos geradores anteriores a 28/07/2010, uma vez que deixa de considerar infração o fato da inexistência de vinculação física entre insumos importados e exportações.
- O Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) é órgão competente para definir o padrão oficial de qualidade da amêndoa de cacau. Cita Regulamento do MAPA (fls. 4118-4120). O Regulamento Técnico permite mistura de amêndoas dos tipos 1, 2 e 3. São fungíveis, portanto.
- A fiscalização discorre (juízos pessoais) sobre as características dos produtos nacionais e importados e suas qualidades. Falta prova para tanto. O Regulamento do MAPA classifica as amêndoas igualmente, sendo nacionais ou importadas.
- Desnecessária a segregação física de estoques de mercadorias fungíveis (artigo 5-A da Portaria 467/2010, alterada pelo artigo 2º da Portaria 1.618/2010).
- O processo industrial pode utilizar tanto amêndoas nacionais quanto importadas, em larga escala. As suposições da autoridade fiscal não são comprovadas objetivamente.

- O Fisco deve utilizar o método PEPS apenas para investigar eventual desvio de finalidade do regime aduaneiro. Isso não significa, contudo, que a inobservância ao PEPS conduzirá, necessariamente, à conclusão do desvio.
- O que importa, para a metodologia, é demonstrar que existe fluxo de importações, tempo de produção e exportações compatíveis.
- Além da exigência abusiva de consideração da totalidade do estoque e produção segundo o critério PEPS, a prova da suposta inobservância pela Impugnante é imprestável para motivação do lançamento, pois na época analisada e trazida como motivação, 20/01/2010 a 03/02/2010, a Portaria 1618/2014 não estava vigente.
- Ausência de legalidade da exigência de código do produto, número de lote e data da produção na Nota fiscal de Exportação. Não existe no ordenamento jurídico norma que a obrigue a indicar tais dados na Nota fiscal de Exportação.
- Da indevida apuração do crédito tributário mediante cálculo por dentro do PIS e da COFINS. Inconstitucionalidade declarada pelo STF.
- A autoridade fiscal considerou a inclusão do PIS e da COFINS na base de cálculo das próprias contribuições exigidas. Cita julgamento do RE nº 559.937. O lançamento padece de vício insanável.
- Falta base legal para lançamento de juros sobre multa de mora.

A Contribuinte foi intimada da decisão em data de **15/05/2017** (e-fls. 4399), apresentando o Recurso Voluntário em **13/06/2017** (e-fls. 4401), o que fez com pedido de reforma da decisão recorrida e cancelamento do auto de infração.

Através da **Resolução nº 3402-001.472**, este Colegiado, em anterior composição, converteu o julgamento do recurso em diligência para as seguintes providências:

7. Nesse sentido, ante o entendimento consolidado de parcela significativa deste Tribunal, incluindo esta turma julgadora, pela desnecessidade da vinculação física dos produtos importados no regime de drawback e, ainda, para que se possa averiguar em concreto se o compromisso foi devidamente cumprido, mesmo que mediante a exportação de bens fungíveis, é fundamental converter o presente julgamento em diligência para que a unidade preparadora tome as seguintes providências:

- Analise os documentos apresentados pelo contribuinte nos autos, bem como outros que poderão ser exigidos (incluindo memorandos de exportação), promovendo relatório analítico no sentido de atestar se os produtos importados sob o regime de drawback foram de fato exportados, **ainda que mediante a utilização de bens equivalentes**, nos termos da lei n. 12.350/2010 e a Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, com a

redação dada pela Portaria conjunta n. 1.618, especificando analiticamente as datas dos fatos geradores; e, ainda

- Que reapure o PIS e a COFINS incidentes na importação nos termos do RE n. 559.937 do STF, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro.

Realizada a diligência, o processo retornou para novo sorteio e julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Argumentos preliminares

A Recorrente pede a nulidade do lançamento por valoração subjetiva e parcial do fato gerador e falta de provas, bem como por ter se baseado em presunções.

Para tanto, argumentou que, para sustentar a motivação do lançamento deveria a Fiscalização ter comprovado o desvio de finalidade do Drawback.

Entendo que os argumentos preliminares se confundem com o mérito, qual seja, o cumprimento (ou não) do regime aduaneiro, motivo pelo qual passo à análise conjunta, na forma abaixo fundamentada.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre lançamento de ofício decorrente da conclusão de que a Recorrente descumpriu o regime de drawback.

Concluiu a Fiscalização que a Recorrente importou mercadorias em regime de drawback nos anos de 2010 e 2011 e descumpriu os requisitos do regime por inobservância do “princípio da vinculação física” (Decreto nº 6.759/2009, artigo 383, inciso I, e artigo 389).

Com isso, foram lançados tributos, juros, multas e adicional ao frete para renovação da marinha mercante (AFRMM), no valor total de R\$ 121.012.692,26.

Através da **Resolução nº 3402-001.472**, este Colegiado, em anterior composição, converteu o julgamento do recurso em diligência para as seguintes providências:

7. Nesse sentido, ante o entendimento consolidado de parcela significativa deste Tribunal, incluindo esta turma julgadora, pela desnecessidade da vinculação física dos produtos importados no regime de drawback e, ainda, para que se possa averiguar em concreto se o compromisso foi devidamente cumprido, mesmo que mediante a exportação de bens fungíveis, é fundamental converter o presente julgamento em diligência para que a unidade preparadora tome as seguintes providências:

- Analise os documentos apresentados pelo contribuinte nos autos, bem como outros que poderão ser exigidos (incluindo memorandos de exportação), promovendo relatório analítico no sentido de atestar se os produtos importados sob o regime de drawback foram de fato exportados, **ainda que mediante a utilização de bens equivalentes**, nos termos da lei n. 12.350/2010 e a Portaria Conjunta RFB/SECEX n. 467, com a redação dada pela Portaria conjunta n. 1.618, especificando analiticamente as datas dos fatos geradores; e, ainda
- Que reapure o PIS e a COFINS incidentes na importação nos termos do RE n. 559.937 do STF, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro.

Em cumprimento à Resolução, a Recorrente foi intimada para atender ao Termo de Início de Diligência proposto pela Autoridade Fiscal, cujos quesitos seguem transcritos abaixo.

1 - Quais as origens das matérias primas importadas nos respectivos Atos Concessórios e quais códigos utilizados para controle interno de cada matéria prima importada?

2 - Especificar detalhadamente quais os produtos produzidos em cada Ato Concessório, e os códigos utilizados para controle interno de cada produto produzido?

3 - Houve pedido de prorrogação de algum Ato Concessório concedido a empresa. Quais?

4 - Especificar qual o Registro de Controle da Produção e Estoque que a empresa dispõe e fornecer cópia integral em meio digital das operações vinculadas a presente Fiscalização/Diligência contendo registro de data da época e detalhamento operacional que nos permita verificar os lançamentos, operação por operação, inclusive com lançamentos diários de todas as matérias primas utilizadas e todos os produtos produzidos com os seus respectivos códigos de controle interno.

5 - Informar a quantidade dos produtos destinados ao mercado interno (em meio eletrônico em formato de tabela Excel) contendo as quantidades/proporções das mercadorias importadas por Drawback Suspensivo, totalizadas por Ato Concessório e por período.

6 - Apresentar documentação que comprove que tais mercadorias:

- I - Sejam classificáveis no mesmo código da NCM;
- II - Realizem as mesmas funções;
- III - Sejam obtidas a partir dos mesmos materiais;
- IV - Sejam comercializadas a preços equivalentes;
- 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.”

Às fls. 4647 a Unidade Preparadora emitiu as Informações Fiscais, concluindo que *“os produtos importados pelo Interessado ao amparo do regime de Drawback não podem ser considerados exportados, para fins de adimplemento do regime, nem mesmo considerando o princípio da fungibilidade.”*

Considerou a Autoridade fiscal que a utilização de outros meios de interpretação no presente caso, de forma a ampliar o alcance do seu texto, poderia resultar no uso desregrado do benefício e fragilizar o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas, indo de encontro à vontade do legislador, e assim concluiu:

Como se depreende da leitura do documento de fls. 186/194 partes dos fatos geradores que ensejaram o lançamento tributário, ocorreram antes da inovação trazida pela MP 97/2010 (que será tratada detalhadamente no próximo tópico) estando portando, atrelados ao princípio da vinculação física das mercadorias.

O Contribuinte não comprova a vinculação entre as mercadorias importadas ao amparo do regime especial e os produtos por ele exportados. Apenas alega, em sua defesa, o princípio da fungibilidade que passou a vigorar somente após a edição da referida medida provisória, em julho de 2010, não abrangendo fatos geradores pretéritos tendo em vista a irretroatividade expressa na própria norma, sendo, portanto, incontroversos os lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos até a edição da Medida Provisória nº 497/2010.

A não utilização dos insumos importados nos produtos compromissados a exportar representa desvio de finalidade do incentivo, com prejuízos para a Fazenda Pública e à livre concorrência nacional, retratada na aquisição de mercadorias do exterior, pelo beneficiário do incentivo, em condições bem mais favoráveis que a concorrência, pois sobre tais mercadorias não haveria a incidência normal de tributos aduaneiros. Exatamente por tais razões é que, no regime aduaneiro especial de drawback, deve ser observado o princípio da vinculação física.

(...)

Da leitura da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618/2014, depreende-se que a possibilidade de substituição para os insumos reconhecidos como equivalentes, em espécie e qualidade, teria que atender cumulativamente alguns requisitos, dentre eles o de possuir as mesmas características e propriedades físicas, o que

não ocorre no caso objeto da presente fiscalização, pois, em relação aos Atos Concessórios fiscalizados, constata-se que a fiscalizada importou amêndoas de cacau da Indonésia e Costa do Marfim que conforme Certificados de Classificação de Cacau expedidos pela VIGIAGRO (Órgão do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento), (Doc de fls. XX), cerca de 75% do total das amêndoas importadas nesse período foram classificadas no tipo 3, ou seja, de qualidade inferior, não compatível com a qualidade dos produtos exportados no caso analisado.

A título ilustrativo podemos citar a descrição do produto exportado pela empresa, conforme fls. XX, onde consta: “Chocolate Genuine: É um produto nobre, produzido com manteiga e liquor provenientes das melhores amêndoas de cacau. Proporciona sabor diferente e qualidade superior para as suas formulações. Para atender o mercado industrial e o canal food service, o Chocolate Genuine pode ser comercializado nas versões ao leite, meio amargo, branco, blend, de origem controlada, blends especiais...”. Ora, se a própria fiscalizada reconhece que seus produtos exportados são provenientes das melhores amêndoas, fica claro que tais produtos jamais poderiam ser produzidos com a matéria-prima importada, de qualidade inferior.

Outro aspecto a ressaltar, considerando a farta documentação anexada aos autos, bem como a Resposta a Intimação de fls. 4632/4646, é que a Fiscalizada não obedece ao critério PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai) para o conjunto do seu estoque de matéria-prima, contrariando o previsto na portaria conjunta, além de se recusar a prestar os esclarecimentos necessários a fiscalização, considerando que é obrigação do beneficiário do regime demonstrar que os insumos importados foram utilizados na produção das mercadorias exportadas. Ao beneficiário incumbe o ônus da prova segundo o artigo 179 do Código Tributário Nacional.

(...)

CONCLUSÃO

Para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, pelo compromisso drawback, estavam obrigadas à vinculação física absoluta, ou seja, teriam que ser consumidas integralmente no processo produtivo das exportações objeto da comprovação do respectivo Ato Concessório. A Interessada não fez prova desta vinculação física, tampouco apresentou qualquer argumento em sua defesa.

Para as importações registradas após 28/07/2010, surge a possibilidade de substituir essas matérias-primas importadas com suspensão de tributos por outras adquiridas sem a suspensão de tributos (nacionais ou estrangeiras) no processo produtivo das exportações objeto da comprovação do respectivo Ato Concessório, desde que atendessem aos requisitos obrigatórios do artigo 5º-A da Portaria Conjunta RF13/SECEX nº 467 de 25/03/2010 (alterada pela Portaria Conjunta RF13/SECEX nº 1618 de 02/09/2014). Como ficou provado, exaustivamente, no decorrer deste Termo, a fiscalizada não fez prova desta

identidade ou equivalência para atender à vinculação física relativa, motivo pelo qual entendemos que o crédito tributário deva ser mantido em sua integralidade. (sem destaque no texto original)

Com relação às importações registradas após 28/07/2010, destaco a nova redação do art. 17 da Lei n.º 11.774/2008, dada pelo art. 32 da Lei n.º 12.350/2010, através da qual 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.

Com isso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior editaram a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010, posteriormente alterada pela Portaria Conjunta RFB Secex nº 1618/2014, possibilitando, aos fatos geradores a partir de 28/07/2010, o adimplemento do compromisso de exportação no regime Drawback com a substituição 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.

Impera destacar que o Código Civil, em consonância com o Regulamento Aduaneiro e Diplomas Legais acima já citados, igualmente prevê tal possibilidade de substituição de bens de natureza fungível através do artigo 645, o qual prevê que ***“O depósito de coisas fungíveis, em que o depositário se obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade, regular-se-á pelo disposto acerca do mútuo”***.

Não obstante a alteração legislativa acima, concluiu a Unidade Preparadora que a Fiscalizada não fez prova desta identidade ou equivalência para atender à vinculação física relativa, motivo pelo qual o crédito tributário foi mantido em sua integralidade.

Todavia, para comprovar a fungibilidade do produto amêndoas de cacau, **a Recorrente trouxe aos autos Laudo Conclusivo emitido pelo CIC – Centro de Inovação do Cacau,** constando a análise da equivalência/similaridade entre amostras de amêndoas de cacau de diferentes origens, ou seja, sem identificação da nacionalidade brasileira ou estrangeira das amêndoas de cacau.

No laudo em referência, o CIC – Centro de Inovação do Cacau, por meio Responsável Técnico, Dr. Samuel T. Saito, assim concluiu:

Tendo como ponto de partida amostras de origens diferentes, não foi possível agrupá-las em 4 grupos distintos com características físico-químicas semelhantes que pudessem ser correlacionadas por cada uma das origens. 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., podendo ser utilizadas para produção de liquor, torta e manteiga de cacau, com características muito similares, excluído as amostras que possam ser 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.

Portanto, concluímos que:

I – As amêndoas nacionais e importadas são classificadas no mesmo código da NCM;

II - As amêndoas nacionais e importadas realizam as mesmas funções para produção de liquor, torta, pó e manteiga de cacau,

III - As amêndoas nacionais e importadas são obtidas a partir dos mesmos materiais, ou seja, são ambas sementes da árvore *Theobroma cacao* L

IV - As amêndoas nacionais e importadas possuem as mesmas especificações, que as tornam aptas ao emprego ou consumo na industrialização de liquor, torta, pó de cacau e manteiga de cacau.

Com isso, resta demonstrada a fungibilidade dos produtos exportados pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser afastado o lançamento de ofício neste ponto.

Por sua vez, **com relação aos fatos geradores ocorridos até 28/07/2010**, concluiu a Fiscalização que o compromisso do drawback obrigava a vinculação física absoluta, ou seja, a mercadoria importada teria que ser consumida integralmente no processo produtivo das exportações objeto da comprovação do respectivo Ato Concessório. Observou, ainda, que a Recorrente não fez prova da vinculação física.

A título de fundamentação, destaco que assim prevê o Decreto nº 3.904, de 31 de agosto de 2001, ao abordar sobre o Princípio da Vinculação Física:

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, anterior 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.

Já o Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009) assim prevê em seu artigo 389:

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

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

Constata-se, portanto, que antes mesmo das alterações legislativas acima demonstradas, não havia previsão nos dispositivos legais até então vigentes sobre a possibilidade ou impossibilidade de substituição de uma mercadoria fungível por outra da mesma natureza.

Cumprimento esclarecer, ainda, que não há controvérsia sobre o fato de que as exportações efetivamente ocorreram.

Outrossim, entendo que os requisitos legais dos regimes aduaneiros especiais são considerados como “condição” no sentido técnico-jurídico.

E, na conceituação dada ao termo “condição” (art. 121 do Código Civil), tem-se que as consequências de eventual não observação da *conditio iuris*, devem ser interpretadas à luz da Teoria do Adimplemento dos requisitos legais, que conduz aos conceitos de **adimplemento absoluto** e **adimplemento imperfeito ou relativo**.

O descumprimento de simples deveres instrumentais (ou obrigações acessórias), consistentes na ausência de vinculação das exportações ocorridas aos respectivos Atos Concessórios ou, ainda, o **cumprimento imperfeito**, *per si*, não gera a exigência do crédito tributário, mas tão somente a sujeição do sujeito passivo à multa prevista na legislação aduaneira, sem obrigação de pagamento do tributo, em especial pela impossibilidade de utilização de tributo como sanção de ato ilícito, consoante previsão do Artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Destaco as lições do ilustre Doutrinador Solon Sehn em seu artigo “*Efeitos Jurídicos do Descumprimento do Drawback – Tributos e Penalidades*”:

No *drawback*-suspensão, essas obrigações alternativas encontram-se previstas no art. 390 do Regulamento Aduaneiro, que assim estabelece:

Art. 390. As mercadorias admitidas no regime que, no todo ou em parte, deixarem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas aos seguintes procedimentos:

I - no caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em até trinta dias do prazo fixado para exportação:

a) devolução ao exterior; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010);

c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos; ou (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

d) entrega à Fazenda Nacional, livres de quaisquer despesas e ônus, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-las; (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

II - no caso de renúncia à aplicação do regime, adoção, no momento da renúncia, de um dos procedimentos previstos no inciso I; e

III - no caso de descumprimento de outras condições previstas no ato concessório, requerimento de regularização junto ao órgão concedente, a critério deste.

Portanto, apenas o inadimplemento absoluto das obrigações principais do regime aduaneiro - o desvio de finalidade e a não exportação - autoriza a cobrança do crédito tributário devido por ocasião do ingresso da mercadoria no território nacional. Isso, porém, não se dá em função da ocorrência de um evento futuro e incerto, mas porque, no âmbito do controle aduaneiro diferenciado aplicável ao regime especial, é

evidenciada a finalidade de integração do produto estrangeiro no mercado nacional. Não é por outro motivo que a cobrança retroage à data do registro da declaração apresentada perante a autoridade aduaneira competente. O mesmo ocorre quando a mercadoria, por não ter sido reexportada ou exportada, permanece indevidamente no território nacional.

Em síntese, ao tratar sobre o regime de Drawback, o legislador não condiciona expressamente o benefício à vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada, especialmente pelo de se tratar de um estímulo mediante a comprovação do atendimento do Ato Concessório, qual seja, a exportação do produto final, na forma compromissada pelo beneficiado.

Neste sentido:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 03/11/1998 a 03/04/2002

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

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 atendidos certos quesitos a que norma se refere. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. (Acórdão nº 3402-004.114)

Destaco, ainda, as seguintes decisões Eg.do 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)

TRIBUTÁRIO. PRODUÇÃO DE PROVAS. CERCEAMENTO DE DEFESA. DISCRICIONARIEDADE JUDICIAL. EXAME DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. REEXAME DOS FATOS. ENFRENTAMENTO DOS ARGUMENTOS ESSENCIAIS AO DESLINDE DA CAUSA. DRAWBACK. VINCULAÇÃO FÍSICA. INSUMOS IMPORTADOS. INSUMOS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO. TESE DA EQUIVALÊNCIA. PRECEDENTES.

I. Admite-se ampla margem discricionária ao magistrado em relação à análise da conveniência e da necessidade de produção de provas, podendo indeferir provas

periciais e proceder ao julgamento antecipado da lide, caso entenda pela suficiência dos elementos probatórios acostados aos autos para formação de sua convicção, como ocorreu na hipótese. Precedente: AgInt no AREsp n. 2.061.471/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 28/11/2022, DJe de 13/12/2022.

II. A revisão do entendimento quanto ao indeferimento/desnecessidade da produção de prova pericial e/ou a discussão quanto à suficiência ou insuficiência das provas colacionadas e eventual cerceamento de defesa acabaria por demandar o reexame de matéria fática e do conjunto probatório dos autos, encontrando óbice na Súmula n. 7 do STJ.

III. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que não há violação ao arts. 489, § 1º, IV, e 1.022, II, do CPC/2015, quando o Tribunal a quo se manifesta clara e fundamentadamente acerca dos pontos indispensáveis para o desate da controvérsia, apreciando-a e apontando as razões de seu convencimento, ainda que de forma contrária aos interesses da parte, como verificado na hipótese. Precedente: AgInt no REsp n. 1.841.359/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 26/6/2023, DJe de 29/6/2023.

IV. O drawback constitui regime jurídico aduaneiro especial com vistas ao incentivo às exportações, podendo ser concedido como (1) suspensão do pagamento de tributos incidentes sobre a importação de mercadorias a serem beneficiadas; (2) restituição dos tributos pagos na importação de mercadorias a serem beneficiadas; e (3) isenção dos tributos incidentes sobre importação de mercadorias a serem beneficiadas.

V. Em relação ao drawback-suspensão, a legislação aduaneira permitia a extensão do benefício aos insumos adquiridos no mercado interno e utilizados no processo produtivo da mercadoria destinada à exportação, não tendo adotado a tese da vinculação física entre os produtos. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.842.145/DF, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 16/11/2021, DJe de 18/11/2021; REsp n. 341.285/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 12/5/2009, DJe de 25/5/2009;

REsp n. 413.564/RS, relatora Ministra Denise Arruda, relator para acórdão Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 3/8/2006, DJ de 5/10/2006, p. 236; e AgRg no REsp n. 591.624/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 23/4/2009, DJe de 8/5/2009.

VI. Na hipótese, a importação dos produtos (etilbenzeno e monômero de estireno) ocorreu nos anos de 2006 a 2008, de tal sorte ser possível, para fins de aplicação dos benefícios decorrentes do regime aduaneiro especial do drawback, a substituição por hidrocarbonetos de mesma espécie, qualidade e quantidade adquiridos no mercado interno, adotando-se a tese da equivalência entre os produtos.

VII. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido.

(REsp n. 2.103.213/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/3/2024, DJe de 7/3/2024.) (sem destaques no texto original)

Cumprе destacar que no Acórdão proferido em julgamento ao REsp n. 2.103.213/RS, o Eminentе relator, Ministro Francisco Falcão, assim fundamentou:

Nos termos dos incisos do art. 78 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, e dos incisos do art. 383 do Decreto n. 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), o drawback constitui regime jurídico aduaneiro especial com vistas ao incentivo às exportações, podendo ser concedido como (1) suspensão do pagamento de tributos incidentes sobre a importação de mercadorias a serem beneficiadas; (2) restituição dos tributos pagos na importação de mercadorias a serem beneficiadas; e (3) isenção dos tributos incidentes sobre importação de mercadorias a serem beneficiadas.

Em relação ao drawback-suspensão, dispunha, com fundamento no inciso II do art. 78 do Decreto-Lei n. 37, de 1966, o inciso I do art. 335 do Decreto n. 4.543, de 2002, que o regime aduaneiro especial afetará os tributos incidentes sobre a “importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada”.

A ampliação do regime de drawback, prevista nos incisos do caput e do § 1º do art. 336 do Decreto n. 4.543, de 2002, não mencionava expressamente os insumos adquiridos no mercado interno (ressalvada a importação de insumos destinados à fabricação de máquinas e equipamentos para o mercado interno, em virtude de licitações internacionais) e utilizados no processo produtivo da mercadoria destinada à exportação.

Após a Lei n. 11.774, de 2008, passou-se a admitir, no art. 17, a possibilidade de substituição dos produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes por aplicação do § 1º do art. 59 da Lei n. 10.833, de 2003, por outros produtos nacionais da mesma espécie, qualidade e quantidade, adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

A Medida Provisória n. 497, de 2010, convertida na Lei n. 12.350, de 2010, modificou a redação do dispositivo no seu art. 32, possibilitando a aplicação da fungibilidade dos bens importados ou adquiridos no mercado interno submetidos a qualquer forma de suspensão de tributos por produtos nacionais sem a suspensão do pagamento de tributos.

No mesmo sentido, com o advento da Lei n. 12.058, de 2009, foi incluído, no § 1º do art. 12 da Lei n. 11.945, de 2009, o inciso III, de modo a admitir que o regime de drawback-suspensão seja aplicado “às aquisições no mercado interno (...) para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas

industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação”.

Nesse sentido, calha transcrever os dispositivos mencionados, *in verbis*:

(...)

Independentemente da gradativa modificação legislativa, o STJ manifestou-se no sentido de ser despicienda a identidade física quando constatada a fungibilidade dos produtos importados, isto é, quando for possível a sua substituição por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade, nos termos do art. 85 do Código Civil, *in verbis*:

(...)

Em outras palavras, a interpretação da legislação aduaneira indicava a adoção da tese da equivalência entre os produtos importados, de modo que a substituição dos produtos importados por produtos nacionais não descaracteriza o regime aduaneiro especial do drawback-suspensão, em especial quando constatada a fungibilidade entre os produtos.

Dessa forma, considerando que a importação dos produtos em comento (etilbenzeno e monômero de estireno) ocorreu nos anos de 2006 a 2008, impõe-se reconhecer como admissível, para fins de aplicação dos benefícios decorrentes do regime aduaneiro especial do drawback, a substituição deles por hidrocarbonetos de mesma espécie, qualidade e quantidade adquiridos no mercado interno.

Considerando os fundamentos acima e, diante do fato de ser incontroverso que as exportações efetivamente ocorreram, restando apenas a acusação de ausência de vinculação física das mercadorias, entendo por configurado o cumprimento imperfeito quanto aos deveres instrumentais, na forma acima demonstrada, motivo pelo qual voto pelo cancelamento do auto de infração.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento ao Recurso Voluntário, para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, “*dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para fins de afastar o princípio da vinculação física após 28 de julho de 2010, data estabelecida pelo art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010*”, contrariando o entendimento da i. relatora, que entendia pelo afastamento do princípio da vinculação física também para os períodos anteriores e, por isso, dava integral provimento ao Recurso Voluntário, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

Como se percebe, não há divergência em relação às importações realizadas após o dia 28 de julho de 2010, mas tão somente em relação aos fatos geradores ocorridos antes dessa data.

A i. relatora faz um esforço argumentativo para defender que, para o período anterior a 28/07/2010, “*o legislador não condiciona expressamente o benefício à vinculação física entre o insumo importado e a mercadoria exportada, especialmente pelo de se tratar de um estímulo mediante a comprovação do atendimento do Ato Concessório, qual seja, a exportação do produto final, na forma compromissada pelo beneficiado*”.

E é esse o ponto de discordância que tenho com a i. relatora.

A legislação vigente à época era mais do que clara no sentido de que o princípio da vinculação física era um princípio intimamente conectado com o Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, situação só alterada após a publicação da MP nº 497, de 2010 (convertida na Lei nº 12.350, de 2010), e, mais especificamente, após a alteração promovida pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2014, na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010.

Observe-se que o art. 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 2002) era expresso em vincular os benefícios do drawback suspensão à utilização das mercadorias importadas nos produtos a serem exportados, da mesma forma que constou no art. 389 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 2009):

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.**

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

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

Parágrafo único. O excedente de mercadorias produzidas ao amparo do regime, em relação ao compromisso de exportação estabelecido no respectivo ato concessório, poderá ser consumido no mercado interno somente após o

pagamento dos tributos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos.

Essa é uma matéria que, inclusive, foi recentemente debatida em alguns julgados na Câmara Superior de Recursos Fiscais da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde foi decidido pelo afastamento do princípio da vinculação física para os fatos geradores ocorridos a partir de 28/07/2010, e pela aplicação de tal princípio para os fatos geradores ocorridos antes dessa data.

Por concordar com as razões de decidir do Acórdão 9303-016.062, julgado em 08/10/2024, reproduzo o voto do i. conselheiro relator Alexandre Freitas Costa sobre a matéria, e o adoto como se minhas fossem as razões de decidir:

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 Recorrente 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 os fatos geradores do presente processo ocorreram no ano de 2004, enquanto a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, que veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467 de 25/03/2010, para permitir a aplicação da fungibilidade no drawback brasileiro, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010, a viabilizar a substituição dos insumos por outros equivalentes ou idênticos 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, há de ser dado provimento ao Recurso Especial para determinar a aplicação do princípio da vinculação física e restabelecer a integralidade da autuação fiscal.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a aplicação do princípio da vinculação física tão somente para os fatos geradores ocorridos a partir do dia 28 de julho de 2010, data estabelecida pelo art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010, mantendo a necessidade de observância de tal princípio para os fatos geradores ocorridos até o dia 27 de julho de 2010.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles