



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10508.720558/2014-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9303-015.702 – CSRF/3ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	BARRY CALLEBAUT BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Data do fato gerador: 30/10/2009

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 pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe parcial provimento, 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.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

*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 Contribuinte em face do Acórdão nº 3302-011.702, de 20 de setembro de 2021, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 30/10/2009

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

1. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.
2. A não comprovação de que parte dos insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foi aplicada na produção do produto acabado exportado, caracteriza-se o inadimplemento parcial do referido regime e a consequente exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

PRAZO DE DECADÊNCIA. DRAWBACK SUSPENSÃO. TERMO INICIAL DE CONTAGEM. CIÊNCIA DO AUTUADO ANTES DE COMPLETADO O QUINQUIDIO. EXTINÇÃO DO DIREITO DE LANÇAR. INOCORRÊNCIA.

1. No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos tem início no primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação fixada no ato concessório.
2. Nos presentes autos, não houve caducidade do direito de lançar, haja vista que o sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração antes de expirado o prazo quinquenal de decadência.

MULTA DE OFÍCIO, SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. SÚMULA CARF Nº 113 A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de

esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

#### JUROS SOBRE MULTA. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Consta do acórdão da decisão:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos ao percentual de 43,13% das amêndoas importadas, nos termos do relatório fiscal de fls. 2.031/2.043.

#### Síntese dos Autos

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança de R\$ 15.643.285,54 relativa à exigência de impostos e contribuições incidentes sobre a importação de insumos (II; PIS/COFINS- Importação), acrescida de juros de mora e multa de ofício, pelo fato de a Recorrente ter descumprido o regime de Drawback - modalidade suspensão para os 07 (sete) Atos Concessórios de Drawback a seguir descritos:

#### Atos Concessórios

Número	Registro	Validade
<b>2007-0138125</b>	31/10/2007	01/11/2012
<b>2007-0170088</b>	17/01/2008	18/01/2010
<b>2008-0018017</b>	20/05/2008	20/05/2010
<b>2008-0018009</b>	05/03/2008	05/03/2010
<b>2007-0138052</b>	31/10/2007	30/10/2009

Conforme se verifica na conclusão do Termo de Verificação Fiscal (fls.1.408-1.447), as irregularidades constatadas pela fiscalização foram as seguintes:

"63. CONCLUSÃO: Não é possível a verificação com exatidão da vinculação física entre o cacau importado e os produtos exportados, em cumprimento ao pactuado pelo Ato Concessório de Drawback, objetos desta fiscalização. Embora se saiba que a fiscalizada realiza mistura de cacau importado com nacional, pela falta de apresentação dos controles necessários, principalmente a escrituração do Livro de

Produção de acordo com a legislação do IPI, com lançamentos diários para se permitir a apuração do estoque Permanente - não é possível verificar a quantidade de insumo importado que foi destinado ao mercado interno, nem a quantidade que retornou para o exterior. Portanto, a fiscalizada inadimpliu o regime Drawback Suspensão, tanto por não lograr êxito em prova a vinculação física do produto importado contido no produto exportado, quanto por dar saída do insumo importado com benefício ao mercado interno sem o pagamento dos tributos na importação, e desta maneira não preenche as condições de usufruir de tal benefício.

64. A falta de apresentação dos controles e registros exigidos pela legislação fragiliza sobre maneira o controle aduaneiro sobre as mercadorias importadas nesse Regime especial, desvirtuando tal incentivo à exportação. Ademais, esses requisitos são essenciais para 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).

65.(...) 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.

Intimada do Auto de Infração, a Recorrente apresentou impugnação (fls.1.559-1.660), alegando, em síntese apartada: preliminarmente (i) Incompetência da RFB para imputar a inadimplência do compromisso de exportar; (ii) extinção do direito de lançar pela consumação da decadência; (iii) Impossibilidade de autuação com base em meros indícios e presunção; meritoriamente (iv) do cumprimento das condições do Regimento Aduaneiro Especial de Drawback para confirmação do incentivo concedido; (v) princípio da "vinculação física" e o princípio da fungibilidade ou equivalência; (vi) o cumprimento do fim objetivado na concessão do Regime Especial de Drawback; (vii) ausência de danos ao Erário e Regularidade dos Registros apresentados pela Impugnante; e (viii) ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa.

Em 28 de maio de 2015, foi proferido o acórdão nº 16-68-639 (fls.1.676-1.704) julgando, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação para manter o crédito tributário exigido.

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

Em 24 de setembro de 2018, o processo foi convertido em diligência para que, em síntese apertada, a fiscalização procedesse a apuração da quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados.

Às folhas 2031-2043 consta o relatório fiscal de diligência, concluindo pelo atendimento parcial ao princípio da vinculação física. Ato contínuo, a Recorrente apresentou sua manifestação, arguindo (i) necessidade de aplicação do princípio da fungibilidade; (ii) necessidade de ajuste do valor autuado nos moldes e percentuais reconhecidos pela própria fiscalização; e (iii) necessidade de reconhecimento integral do Drawback-suspensão.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do recurso. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores relativos ao percentual de 43,13% das amêndoas importadas, nos termos do relatório fiscal de fls. 2.031/2.043.

A contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 2.128/2.156.

### **Do Recurso Especial**

Em seu Recurso Especial, alega a Contribuinte haver divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente às seguintes matérias: (i) **nulidade da autuação por incompetência da RFB para imputação de penalidade**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-001.932; (ii) **nulidade da autuação pela consumação da decadência**, indicando como paradigmas os Acórdãos n.º 302-33.420 e 3202-000.878; (iii) **prevalecência do Princípio da Fungibilidade ou Equivalência sobre o Princípio da Vinculação Física em casos de Drawback**, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 3201-009.804 e 3402-007.515; e (iv) **impossibilidade de imputação de multa de ofício à Recorrente por sucessão**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 101-93.726.

O recurso especial foi parcialmente admitido pelo Despacho de Admissibilidade de fls. 2.375/2.383, apenas para discussão do tema (iii) prevalência do Princípio da Fungibilidade ou Equivalência sobre o Princípio da Vinculação Física em casos de Drawback.

Os temas (i) **nulidade da autuação por incompetência da RFB para imputação de penalidade**; (ii) **nulidade da autuação pela consumação da decadência**; e (iv) **impossibilidade de**

**imputação de multa de ofício à Recorrente por sucessão**, foram rejeitados em razão da decisão atacada ter aplicado as Súmulas CARF n.º 100, 156 e 113, respectivamente.

Quanto ao tema admitido para análise, alega a Recorrente, em síntese, que:

- a Recorrente demonstrou ao longo de suas peças defensórias o estrito cumprimento das obrigações assumidas;
- 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;
- uma vez comprovado que a Recorrente (i) importou e exportou dentro dos limites estabelecidos no Ato Concessório e (ii) que cumpriu todas as exigências legais pertinentes, não existe motivo concreto e verdadeiro para se negar, no presente caso, os benefícios concedidos pelo regime especial de drawback.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que sustentou, em preliminar, não ser possível o conhecimento do recurso especial, haja vista ser a sua pretensão o reexame do contexto fático-probatório dos autos, sendo tal procedimento vedado a esta turma uniformizadora.

Quanto ao mérito alega 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 da vinculação física advém da própria legislação, não podendo a autoridade fiscal ignorá-lo. Pelo contrário, cabe à autoridade administrativa ficar adstrita ao cumprimento do que dispõe a lei, sob pena de responsabilidade funcional;
- 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;
- o Parecer Normativo CST nº 12, de 12/03/1979 (DOU de 19/03/1979), embora tendo se reportado a outra matéria (hipóteses de isenção do II e do IPI para empresas fabricantes de produtos manufaturados que tiveram Programa Especial de Exportação nos termos do art. 1º do Decreto-lei nº 1.219, de 15/05/1972), abordou a questão relativa à necessidade de observação da vinculação física, tanto no drawback suspensão como no drawback isenção;
- impõe a legislação de regência o cumprimento de vários requisitos, de modo a tornar inequívoca a vinculação entre a importação beneficiada e a exportação, propiciando ao Fisco o efetivo controle do emprego e destinação dos bens.

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 Fazenda Nacional no tocante à ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Entende ela que o conhecimento do Recurso Especial irá significar a reanálise do conteúdo fático-probatório dos autos.

Dispõe o acórdão recorrido quanto ao tema admitido para análise:

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLEMENTO DO REGIME. EXIGIBILIDADE DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. POSSIBILIDADE.

1. O cumprimento do princípio da vinculação física é requisito essencial para o adimplemento do compromisso de exportação assumido no ato concessório do regime drawback suspensão.

2. A não comprovação de que parte dos insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foi aplicada na produção do produto acabado exportado, caracteriza-se o inadimplemento parcial do referido regime e a consequente exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

Os acórdãos paradigmas dispõem quanto ao tema:

Acórdão n.º 3201-009.804

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 aos 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 incontrovertido 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.

Acórdão n.º 3402-007.515

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 aos processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106, II "b" do Código Tributário Nacional.

Tendo por fundamento o entendimento de que a vinculação física entre produto importado/exportado é requisito indispensável para o contribuinte usufruir dos benefícios do regime Drawback – Suspensão, a decisão recorrida analisou o resultado da diligência empreendida por requisição do Colegiado, objetivando verificar e apurar a quantidade e do valor dos insumos importados que entraram na composição dos produtos exportados a partir de auditoria do

sistema de controle de estoque do contribuinte. E, na ausência de prova em contrário, adotou o resultado da diligência, que considerou parcialmente atendido o princípio da vinculação física.

O Acórdão paradigma nº 3201-009.804, lavrado em processo do interesse do mesmo contribuinte, ora recorrente, tratou do lançamento de ofício dos tributos suspensos, em decorrência do inadimplemento de outros atos concessórios drawback e contemplou arcabouço probatório similar.

No mérito do recurso apreciado, o voto condutor da decisão referiu artigo publicado em veículo jornalístico, segundo o qual o art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória nº 428, de 2008), que teria passado a permitir que, para efeito de comprovação do adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, entre os quais o drawback-suspensão, os insumos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão pudessem ser substituídos por outros insumos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Concluiu que, para o efeito de adimplemento do regime suspensivo, passou a importar somente o cumprimento do compromisso de exportação pactuado. Entende que essa disposição tem o efeito retroativo de que trata o art. 106, II, “b”, do CTN.

Já o Acórdão paradigma nº 3402-007.515 defendeu que, para efeitos adimplemento do compromisso de exportação nos regimes de drawback suspensão, 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, por força da aplicação retroativa do art. 17 da Lei nº 11.774, de 2008.

Do voto do relator do acórdão recorrido 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) não comprovação de aplicação das amêndoas importadas na produção dos produtos exportados em percentual superior àquele apontado pela Autoridade Fiscal em atendimento à diligência determinada pela Resolução nº 3302-000.824.

Já as decisões paradigmas entenderam 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, presente a similitude fática mínima necessária, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

***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 a Recorrente 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 43,13% 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 o Recurso Especial da Contribuinte para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para fins de afastar o princípio da vinculação física após a data de 28 de julho de 2010, data estabelecida pelo art. 5º-A, § 6º, da Portaria Conjunta RFB/Secex 467/2010.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**