MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10280.722611/2009-11**
ACÓRDÃO	3402-012.599 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	04 de junho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PARA PIGMENTOS S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2004

REGIME ESPECIAL DRAWBACK SUSPENSÃO. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. FUNGIBILIDADE. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.

O princípio da vinculação física não se aplica com finalidade de afirmar o descumprimento do regime de drawback suspensão, bastando para tanto comprovar o compromisso de exportação dos produtos, considerando a fungibilidade dos insumos importados aplicáveis e aplicados no processo produtivo do contribuinte, devendo a mudança normativa operada em 2008 – artigo 17, da Lei 11.778, ser aplicada em conformidade com a retroatividade benigna disposta no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a proposta de conversão do feito em diligência apresentada pela relatora, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro (relatora), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que votaram pela conversão do feito em diligência, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Márcio José Pinto Ribeiro, que negavam provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor em relação à rejeição da proposta de conversão do feito em diligência o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente, Redator designado e *Redator ad hoc*

Participaram do presente julgamento os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honorio dos Santos, Marcio Jose Pinto Ribeiro (substituto[a] integral), Mariel Orsi Gameiro, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto[a] integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto [a] integral) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Conforme o art. 58, inciso III, do RICARF, o Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, não mais integra o CARF.

Como redator *ad hoc* apenas para formalizar o acórdão, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui debatidos, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

> Trata-se de Auto de Infração por "INADIMPLEMENTO DO COMPROMISSO DE EXPORTAR - DRAWBACK SUSPENSÃO".
>
> Informa a Fiscalização que, por meio das DI's nºs 05/0325869-0, 05/0481832-0, 05/0890471-9 e 05/0593341-6, a impugnante desembaraçou 80 toneladas de hidrossufito de sódio, 194,22 toneladas de poliacrilato de sódio e 9600 unidades de sacos de polietileno com suspensão de impostos, tendo como fundamento o regime aduaneiro Drawback Suspensão concedido a partir do Ato Concessório nº 20040007529.
>
> Afirma que, após fazer a vinculação física dos insumos importados com o produto final exportado, verificou que 71,08 toneladas de hidrossulfito, 161,14 toneladas de poliacrilato e 5416 unidades de sacos de polietileno não foram utilizados no processo produtivo amparado pelo ato concessório fiscalizado.
>
> "Diante do exposto acima e não tendo o beneficiário tomado nenhuma das providências elencadas no art. 342 do RA, resolve-se a suspensão, exigindo os tributos devidos sobre as quantidades dos insumos importados (hidrossulfito, poliacrilato e big bag) não utilizados". Às fls 38 a 45 são apresentadas tabelas com os dados relativos a:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- Tabela IX.1 - Importações realizadas pelo ato concessório nº 20040007529 do produto hidrossulfito de sódio.
- Tabela IX.2 - Importações realizadas pelo ato concessório nº 20040007529 do produto poliacrilato sódio.
- Tabela IX.3 - Importações realizadas pelo ato concessório nº 20040007529 do produto big bag.
- Tabelas XI.1, X.2 e X.3 - Fluxo de utilização do hidrossulfito de sódio, do poliacrilato de sódio e dos big bags importados com os registros de exportações de caulim vinculados ao ato concessório fiscalizado.

Com base nas tabelas supracitadas, a autoridade fiscal teceu, entre outras, as seguintes observações:

"Saldo do produto em toneladas = 33.844,50 ÷ 476,12= 71,08 toneladas de hidrossulfito de sódio que não foram utilizadas na produção do caulim exportado e serão glosados da última DI que entrou no estoque da empresa fiscalizada, devido ao controle de estoque utilizado ser o PEPS (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai);

Se observarmos a planilha acima, verificamos que do intervalo dos registros n° 041222957001 de 06/09/2004 ao n° 041263196001 de 12/09/2004 e dos registros n° 041809075001 de 19/12/2004 ao n° 050674917001 de 14/05/2005 a empresa produziu e exportou caulim sem ter em estoque hidrossulfito de sódio amparado pelo ato concessório fiscalizado;

As quantidades de caulim dos REs n°041222957001 e n°041809075001, foram partes aceitas na prestação do Ato Concessório fiscalizado e partes glosadas devido à obrigatoriedade do principio vinculação fisica da matéria-prima importada com o produto final exportado. Foram nesses pontos onde ocorreram as quebras na produção, por falta de hidrossulfito de sódio importado através do A/C fiscalizado, que agregado a valores gera o produto exportado (caulim);

O RE 0412229570001 de 06/09/2004 gerou um saldo negativo de 1.990,76 toneladas de caulim que não foram fabricadas com o hidrossulfito importado através do ato concessório fiscalizado, observa-se ainda que a empresa continua exportando o caulim sem o insumo importado (hidrossulfito de sódio) até a próxima importação, que só veio ocorrer no dia 16/09/2004, data do desembaraço, da DI n° 04/0806130-2 com 200,00 toneladas de hidrossulfito que geraram 95.238,00 toneladas de caulim;

O RE 0418090750011 de 19/12/2004 gerou um saldo negativo de 6.686,05 toneladas de caulim que não foram fabricadas com o hidrossulfito importado através do ato concessório fiscalizado, observa-se ainda que a empresa continua exportando o caulim sem o insumo importado (hidrossulfito de sódio) até a próxima importação, que só veio ocorrer no dia 18/05/2005, data do desembaraço, da DI n° 05/0325869-0 com 80,00 toneladas de hidrossulfito que geraram 38.095,20 toneladas de caulim;

Verificamos nos sistemas da Receita Federal que a data do desembaraço da última DI no 05/0325869-0, que importou 80,00 toneladas de hidrossulfito, foi no dia 18/05/2005, dia que consideramos esse hidrossulfito disponível para a linha de produção. A quantidade de 80,00 toneladas de hidrossulfito geraram 38.095,20, aplicando-se a relação insumo/produto fornecida no Laudo Técnico entregue pela empresa fiscalizada. Acontece que após essa data, a Para Pigmentos exportou somente 4.250,70 toneladas de caulim, sobrando a quantidade de 33.844,50 toneladas de caulim no estoque final, resultando em 71,80 toneladas de hidrossulfito importadas que não podem ser beneficiadas pelo ato concessório fiscalizado. A empresa Para Pigmentos não poderia importar matéria-prima para repor estoque anteriormente utilizado, é obrigatória por lei a vinculação física da matéria-prima importada com o produto final exportado. Conclui-se que esse hidrossulfito importado não foi utilizado na produção do caulim exportado pelo ato concessório fiscalizado;

A empresa Para Pigmentos não adotou, no prazo de trinta dias, contados a partir da data-limite para exportações, referente as 71,80 toneladas de hidrossulfito não utilizadas na produção do caulim exportado através do ato concessório fiscalizado, nenhuma das providências constantes no Art. 342 do Decreto 4.543 de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro) e no Inciso II, Titulo 26, Capitulo VI do Comunicado DECEX n° 21 (Consolidação das Normas de Drawback)

Saldo do produto em toneladas = 20.712,39 ÷ 128,53 = 161,141 toneladas de poliacrilato de sódio que não foram utilizadas na produção do caulim exportado e serão glosados das últimas DI que entraram no estoque da empresa fiscalizada, devido ao controle de estoque PEPS (Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai) e do principio da vinculação física do insumo com o produto final exportado;

Se observarmos a planilha acima, verificamos que do intervalo dos registros n° 040458975001 de 11/04/2004 ao n° 041305831001 de 19/09/2004 e dos registros n° 041476817001 de 21/10/2004 ao n° 050674917001 de 14/05/2005 a empresa produziu e exportou caulim sem

DOCUMENTO VALIDADO

ter em estoque poliacrilato de sódio amparado pelo ato concessório fiscalizado;

A quantidade do REs n° 041476817001 de 21/10/2004, foi parte aceita na prestação do Ato Concessório fiscalizado e parte glosada devido à obrigatoriedade do principio vinculação física da matéria-prima importada com o produto final exportado. Nesse ponto ocorreu uma quebra na produção, por falta de poliacrilato de sódio importado através do A/C fiscalizado, que agregado a valores gera o produto exportado (caulim);

O RE 041476817001 de 21/10/2004 gerou um saldo negativo de 1.838,86 toneladas de caulim que não foram fabricadas com o hidrossulfito importado através do ato concess6rio fiscalizado, observa-se ainda que a empresa continua exportando o caulim sem o insumo importado (poliacrilato de sódio) até as próximas importações, que só vieram ocorrer no dia 19/05/2005, data dos desembaraços, das DIs n° 05/0481832-0 e n° 05/0481845-1 com 194,22 toneladas de poliacrilato que geraram 24.963,09 toneladas de caulim;

Verificamos nos sistemas da Receita Federal que a data dos desembaraços das Ultimas DI no 05/0481832-0 e nº 05/0325869-0, que importaram 194,22 toneladas de poliacrilato, foi no dia 19/05/2005, dia que consideramos esse poliacrilato disponível para a linha de produção. A quantidade de 194,22 toneladas de poliacrilato gerou 24 . 963 , 09 toneladas de caulim, aplicando-se a relação insumo/produto fornecida no Laudo Técnico entregue pela empresa fiscalizada. Acontece que após essa data, a Para Pigmentos exportou somente 4.250,70 toneladas de caulim, sobrando a quantidade de 20.712,39 toneladas de caulim no estoque final, que dividindo pelo fator 128,53 resultou em 161,14 toneladas de poliacrilato importadas que não podem ser beneficiadas pelo ato concessório fiscalizado. A empresa Para Pigmentos não poderia importar matéria-prima para repor estoque anteriormente utilizado, é obrigatória por lei a vinculação física da matéria-prima importada com o produto final exportado. Conclui-se que esse poliacrilato importado não foi utilizado na produção do caulim exportado através ato concessório fiscalizado;

A empresa Para Pigmentos não adotou, no prazo de trinta dias, contados a partir da data-limite para exportações, referente às161,14 toneladas de poliacrilato não utilizadas na produção do caulim exportado através do ato concessório fiscalizado, nenhuma das providências constantes no Art. 342 do Decreto 4.543 de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro) e no Inciso II, Titulo 26, Capitulo VI do Comunicado DECEX n° 21 (Consolidação das Normas de Drawback)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

.....

Sobraram 5.416 sacos de Big Bag que não foram utilizados no acondicionamento do caulim exportado através do Ato Concess6rio fiscalizado;

Se observarmos a planilha acima, verificamos que do intervalo dos registros n° 041816023001 de 06/01/2005 ao n° 050251153001 de 16/03/2005 a empresa exportou caulim acondicionado em BIG BAGs sem ter em estoque Big Bag importado através do ato concessório fiscalizado;

Verificamos nos sistemas da Receita Federal que a data do desembaraço da última DI no 05/0890471-9, que importou 4.800,00 unidades de sacos, foi no dia 26/08/2005, dia que consideramos esses Big Bags disponíveis para o acondicionamento do caulim exportado. Somando-se os 4.800 sacos de big bag importados na (llama DI com os 2.800 Big Bag remanescentes no estoque da empresa resultaram em 7.600 sacos de Big Bag. A partir dessa data a empresa comprovou a exportação de 2.184 sacos de Big Bag. Ao final do ato concessório fiscalizado sobraram no estoque da empresa 5.416 (7.600 — 2.184) sacos de big bag que não foram exportados. A empresa Para Pigmentos não poderia importar matéria-prima para repor estoque anteriormente utilizado pois é obrigatória por lei a vinculação física da matéria-prima importada com o produto final exportado. Conclui-se que 5.416 Big Bags importados não foram utilizados no acondicionamento do caulim exportado através ato concessório fiscalizado;

A empresa Para Pigmentos não adotou, no prazo de trinta dias, contados a partir da data-limite para exportações, referente aos 5.416 sacos de Big Bag não utilizados na produção do caulim exportado através do ato concess6rio fiscalizado, nenhuma das providências constantes no Art. 342 do Decreto 4.543 de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro) e no Inciso II, Titulo 26, Capitulo VI do Comunicado DECEX no 21 (Consolidação das Normas de Drawback)...."

Entendendo que a obrigatoriedade da vinculação física da matéria-prima importada com o produto exportado é inerente ao regime de Drawback Suspensão, a Autoridade Fiscal decidiu glosar "as quantidades de 71,08 toneladas de hidrossulfito de sódio importado através da DI nº 05/0325869-0; de 161,14 toneladas de poliacrilato de sódio importado através das DIs nº 05/0481832-0 e n°05/0481845-1 e de 3.146 unidades de Big Bag importados através da DI nº 05/0890471-9, resolvendo-se a suspensão e exigindo os tributos devidos".

Por fim, é apresentado o demonstrativo do total do crédito tributário apurado referente ao ato concessório fiscalizado.

Contraditando a autoridade fiscal, a impugnante inicia afirmando que o critério de lançamento adotado pela autoridade fiscal não encontra respaldo legal, a justificar a nulidade da autuação.

"Importante, desde logo, observar que a legislação (art. 336, §1º do Decreto nº 4.543/02) autoriza a concessão do regime especial do drawback inclusive para matéria-prima e outros produtos que, embora não integrando o produto exportado, sejam utilizados na sua fabricação em condições que justifiquem a concessão".

Afirma que o art. 339 do Decreto 4.543/02 permite a concessão do regime com base unicamente nos fluxos financeiros das importações e exportações, bem assim da compatibilidade entre as mercadorias a serem importadas e aquelas a exportar.

"Logo, não há na legislação brasileira um requisito absoluto da vinculação física como diretriz única para a concessão do regime de drawback, como afirma a autoridade fiscal no lançamento objeto de análise".

Alega que a autoridade fiscal, para fundamentar o princípio da vinculação física, apóia-se, unicamente, no art. 341 do Decreto nº 4.543/02.

Afirma que o correto entendimento da questão deve partir do estatuto normativo que rege o regime especial de drawback, o ato concessório. Este disciplina as regras, os termos e condições que deve o contribuinte cumprir para poder gozar do benefício aduaneiro especial, razão pela qual é nele que a resposta ao tema deve ser buscada.

"É o compromisso de exportação firmado no Ato Concessório que define o regime jurídico aplicável à importação submetida ao regime de drawback. Nada mais. No caso sob análise, não consta do Ato Concessório a exigência de vinculação física absoluta entre as matérias-primas importadas e o produto exportado, tendo o compromisso de exportação devidamente cumprido pela empresa".

Afirma que o DECEX, ao conceder o regime, afastou-se do princípio da vinculação física para satisfazer-se com a mera compatibilidade entre as matérias primas importadas e o produto exportado, nos termos da regra contemplada no artigo 339 do Regulamento Aduaneiro.

"Bastou para a autoridade aduaneira, no ato de concessão do drawback, a equivalência, similitude ou compatibilidade entre as matérias-primas importadas e a mercadoria industrializada posteriormente exportada".

DOCUMENTO VALIDADO

"Assim sendo, o princípio da vinculação física não tem o condão de tornar ilegítima uma operação de exportação, não se prestando a embasar a autuação em comento".

Apresenta decisões administrativas que, no seu entender, flexibilizam o princípio da vinculação física.

Evoca o Princípio da Equivalência, afirmando que o que importa para efeito de obediência ao regime de drawback não é a identidade ou vinculação física entre a matéria-prima importada e o produto exportado, mas o efetivo cumprimento do compromisso de exportação, mesmo que o contribuinte utilize matérias-primas equivalentes àquela importada sob o regime de suspensão tributária.

Apresenta decisões administrativas e judiciais que, no seu entender, respaldam o Princípio da Equivalência.

Alega, ainda, que a autoridade fiscal não possui competência legal para exigir tributos incidentes sobre operações submetidas ao regime aduaneiro especial de drawback ainda pendentes de análise por parte do DECEX.

"Dentro da normalidade, ou seja, cumpridas as regras definidas no ato concessório, foge à Receita Federal do Brasil competência legal para conceder e verificar o cumprimento dos requisitos e condições do regime especial de drawback que, como se disse, estão objetiva e claramente definidos no ato concessório deferido individualmente para cada contribuinte através do DECEX".

Afirma que a existência ou não de tributos sobre o comércio exterior, a serem exigidos pelas autoridades fiscais, depende de juízo prévio dos órgãos do Ministério do Desenvolvimento como o DECEX, quanto ao cumprimento dos compromissos de exportação assumidos pelo contribuinte. Por fim, requer o cancelamento do lançamento e "protesta-se, outrossim, pela apresentação de provas documentais no bojo da instrução processual".

É o que importa relatar.

A 8 Turma da DRJ/REC decidiu pela improcedência da impugnação, em 25 de abril de 2018, mediante Acórdão nº 11-059-606, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Fato Gerador: 31/03/2005, 10/05/2005, 19/08/2005, 08/06/2005

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. NÃO COMPROVAÇÃO DE REQUISITOS NORMATIVOS. CARACTERIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA DO REGIME.

A não comprovação da exportação de produtos em que tenham sido utilizados os insumos importados com suspensão de tributos, nos limites, condições e termos do Ato Concessório de Drawback, caracteriza a inobservância do princípio da vinculação física, requisito essencial para a concessão do benefício fiscal, acarretando a necessária cobrança dos tributos e acréscimos legais, referentes às mercadorias importadas ao amparo desse regime aduaneiro especial.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL. DRAWBACK. SUSPENSÃO. COMPETÊNCIA.

Compete à Secretaria de Comércio Exterior (Secex) o controle administrativo do regime de drawback na modalidade suspensão, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a aplicação e a fiscalização do regime.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: i) da interpretação do princípio da vinculação física; ii) da necessidade de observância do princípio da fungibilidade; e, iii) da inaplicabilidade da multa de ofício do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaeler Dornelles**, Redator *ad hoc*

Como Redator ad hoc, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzida, cujo posicionamento adotado não necessariamente coincide com o meu.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na exigência de imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, Cofins-Importação e PIS-Importação, sob a alegação de

descumprimento do regime de drawback suspensão, concedido a partir do Ato Concessório nº 20040007529.

Acusa a fiscalização que, ao fazer a vinculação física dos insumos importados - 80 toneladas de hidrossufito de sódio, 194,22 toneladas de poliacrilato de sódio e 9600 unidades de sacos de polietileno, verificou que 71,08 toneladas de hidrossulfito, 161,14 toneladas de poliacrilato e 5416 unidades de sacos de polietileno não foram utilizados no processo produtivo amparado pelo ato concessório fiscalizado.

Pois bem.

Do atendimento do requisito de vinculação física e equivalência (fungibilidade)

Para início do voto, entendo que a controvérsia resume-se à discussão sobre o princípio da vinculação física e o princípio da fungibilidade, ambos aplicáveis aos casos de atos concessórios de regimes de drawback suspensão nas importações de matérias-primas.

A autoridade fiscal sustentou em síntese que a empresa i) importou parte dos insumos no final do processo produtivo, o que gerou estoques finais desses insumos, que não foram utilizados nesse processo, e que ii) registrou os Res e embarcou caulim para o exterior em datas anteriores às importações de insumos necessários para sua fabricação, contrariando o princípio da vinculação física do insumo importado com o produto final exportado.

O contribuinte afirma que tendo em vista o regulamento aduaneiro dispor que, no regime de drawback, é possível que sejam contempladas situações nas quais a matéria-prima importada não compõem o produto exportado, mas são utilizados na fabricação de tais produtos em condições que justifiquem a concessão do benefício, afastando, dessa forma, o princípio da vinculação física como comando absoluto na interpretação das normas aplicáveis ao caso.

Aduz também que, o Ato Declaratório COSIT nº 20/1996, determina que não configura desvio de finalidade do regime de drawback, quando a matéria-prima importada é utilizada na elaboração de produto destinado ao mercado interno, desde que ela seja substituída por matéria-prima nacional, em quantidade e qualidade equivalentes, na elaboração dos produtos exportados, e que deve ser observado o princípio da fungibilidade (equivalência), bastando para tanto, que a matéria-prima utilizada não necessariamente seja aquela importada sob a guarida do regime de drawback, mas que carreguem equivalentes qualidade e quantidade.

Para análise em questão é importante contextualizarmos que o artigo 17, da Lei 11.774/2008 permitiu a substituição de produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento os tributos incidentes por produtos nacionais ou importados, desde que sejam da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

Ou seja, a permissão estendia-se aos produtos fungíveis, porque, dentre outras razões, era desarrazoado exigir que o contribuinte mantivesse dois estoques, um do “insumo”

DOCUMENTO VALIDADO

com benefício, utilizado na produção, com objetivo de demonstrar o cumprimento dos requisitos do regime, e outro, também utilizado na produção, mas sem o benefício.

Afirma a decisão de primeira instância que:

> *Portanto, a possibilidade legal de substituição de produtos importados por equivalentes, tratada pelo legislador pátrio, passou a vigorar tão somente a partir da Medida Provisória nº 497, de 17/07/2010 (posteriormente convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010), e, ainda assim, na dependência de ulterior regulamentação por parte do Poder Executivo, que só se deu, de forma efetiva, a partir da publicação da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618, de 02/09/2014 (publicada no DOU de 03/09/2014, seção 1, pág. 21, que alterou a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25/03/2010), e, mesmo assim, nos termos e condições nela estabelecidos.*
>
> *Assim, vê-se que a possibilidade de utilização de mercadoria equivalente para produzir produto a ser exportado, além das limitações estabelecidas na citada portaria, só pode alcançar fatos geradores posteriores a 28 de julho de 2010 (artigo 5º- A, da Portaria Conjunta RFB/SECEX 467, de 25/03/2010, § 6º, acrescido pelo artigo 2º da Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618, de 2014), não alcançando, portanto, as importações objetos deste Processo Administrativo Fiscal, (...)*

Equivocada a fiscalização e a decisão de primeira instância.

Para expor as razões pelas quais discordo daquele entendimento, peço vênia para me utilizar do voto proferido pelo ex-conselheiro Carlos Daniel, no Acórdão nº 3402-004.114, que com maestria, aborda não só a sistemática da fungibilidade, como também o arcabouço técnico que deve ser aplicado às considerações de leis interpretativas, com finalidade de análise da aplicabilidade do artigo 106, do Código Tributário Nacional:

> Por entender que hoje vige a fungibilidade, em oposição à vinculação física, represento trecho de voto apresentado no Acórdão CARF nº **3402003.201**, no qual essa posição foi por mim inicialmente exposta.
>
> O ponto analisado aqui diz respeito à necessidade ou não da observância da chamada "*regra da vinculação física*" nas importações realizadas sob regime de *drawbacksuspensão*, no caso em tela.
>
> O regime de *drawbacksuspensão*, foi instituído pelo Decretolei nº 37/66:
>
> *Art. 78 Poderá ser concedida, **nos termos e condições estabelecidas no regulamento**:*
>
> *(...)*
>
> *II suspensão do pagamento dos tributos sobre a importação de mercadoria **a ser exportada após beneficiamento**, ou **destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada**;*

DOCUMENTO VALIDADO

Para a compreensão de seu estatuto jurídico, por expressa remissão do *caput* do artigo 78 do DecretoLei nº 37/66, devese compulsar o Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos que ensejaram a autuação, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, e posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, especialmente em seus artigos 338 a 344, nos quais se verifica como fundamento à chamada *regra da vinculação física* o seu artigo 341, *verbis*:

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.

Não visualizo neste dispositivo qualquer regra jurídica que imponha a observância de um critério de identidade física entre os bens importados e aqueles utilizados no processo produtivo das mercadorias exportadas. Em rigor, o que o artigo 341 faz é referência à utilização dos insumos importados com o benefício da suspensão dos impostos devidos, o que de resto é óbvio diante da própria razão de concessão desse incentivo à exportação.

Todavia, ele não veda em qualquer momento que se utilizem insumos equivalentes produzidos no país, isto é, que sejam fungíveis entre si, sem afetar a qualidade da mercadoria exportada e sem corresponder a qualquer espécie de fraude à lei. Como dito anteriormente, ***tratase de um benefício à exportação***, e ela deve ser o "fiel da balança" da correta exegese deste dispositivo.

A sistemática do *drawbacksuspensão* consiste na permissão à importação de insumos com suspensão dos tributos, para serem destinadas à industrialização para produção da mercadoria cuja exportação se pretende incentivar.

O legislador não cogita, ao dispor sobre o regime do *drawback*, da utilização de mercadoria nacional, pois está tratando de um benefício para a importação de insumos necessários à produção de determinadas mercadorias. O objetivo dele é estimular a exportação, e a comprovação do atendimento do Ato Concessório no que concerne a ela dá por adimplido o compromisso assumido pelo Contribuinte.

Além disso, como bem pontuado pelo Conselheiro Luís Rogério Sawaya Batista, no seu voto no **Acórdão CARF nº 3403003.054**, constituiuse em um rotundo equívoco tratar a "exigência de vinculação física" como um

DOCUMENTO VALIDADO

princípio jurídico, tratandose, rigorosamente, de regra jurídica (como de resto já tratamos desde o início de nosso voto).

Não nos parece que esse equívoco seja despropositado ele tem a finalidade de imbricar no estatuto teleológico e axiológico do instituto do *drawbacksuspensão* tal comando, agregandoo ao estado de coisas a ser atingido e promovendo uma verdadeira inversão da finalidade inicial do regime aduaneiro especial (do foco na exportação passase à enfatizar a importação do insumo).

Portanto, com olhos voltados ao objetivo real do regime de *drawbacksuspensão* a exportação da mercadoria na quantidade e qualidade determinada no ato concessório tornase de ululante clareza a ausência de qualquer vedação da substituição dos insumos importados por insumos nacionais idênticos, porque **o cerne do benefício é o produto final exportado**.

Beira às raias do irracional e do arbitrário exigir que o Contribuinte mantenha estoques separados de uma matériaprima nacional e outra importada, quando ambas são absolutamente fungíveis entre si, indo inclusive contrário ao que dispõe o artigo 85 do Código Civil Brasileiro:

Art. 85. ***São fungíveis os móveis que podem substituirse por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade****.*

A característica principal de um bem fungível, como os insumos importados sob o regime de *drawbacksuspensão*, é a possibilidade, autorizada por lei, de que sejam substituídos por outros da mesma espécie, qualidade e quantidade.

Além de irracional, é irrazoável exigir que, sem prévia determinação legal, façase uma separação entre o estoque de insumos nacionais e internacionais, mesmo quando comprovado que eles são do mesmo tipo, quantidade e qualidade.

Tanto é assim que o Superior Tribunal de Justiça, intérprete maior da legislação federal, por diversas ocasiões já reiterou o entendimento de que havendo a fungilibidade/equivalência entre o produto nacional e o importado, há que se reconhecer o cumprimento do regime pela exportação das mercadorias, não havendo necessidade da manutenção de estoques distintos. Senão, vejamos abaixo as ementas a respeito, que representam o entendimento das duas turmas da Seção competente do STJ:

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.

DOCUMENTO VALIDADO

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 máfé.

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. DRAWBACK. SODA CÁUSTICA. EMPREGO DE MATÉRIAPRIMA IDÊNTICA NA FABRICAÇÃO DO PRODUTO EXPORTADO. BENEFÍCIO FISCAL.

*1. **É desnecessária a identidade física entre a mercadoria importada e a posteriormente exportada no produto final, para fins de fruição do benefício de drawback, não havendo nenhum óbice a que o contribuinte dê outra destinação às matériasprimas importadas quando utilizado similar nacional para a exportação**.*

2. In casu, o acórdão de segundo grau decidiu que o fato de a empresa ter empregado similar nacional da soda cáustica importada na industrialização da celulose que foi exportada não implica a desconstituição do benefício da suspensão do tributo.

3. Recurso especial nãoprovido.

*(**REsp 413.564/RS**, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 05/10/2006, p. 236)*

Desse modo, na esteira da jurisprudência do STJ, já que se reconhecer a fungibilidade entre os insumos nacionais e internacionais, para fins de atendimento aos requisitos do ato concessório do regime de drawbacksuspensão.

Por outro lado, verificase que a ausência de apresentação de controles e registros em separado de estoques dos insumos estrangeiros importados e dos produtos finais elaborados com os insumos importados no regime.

DOCUMENTO VALIDADO

Todavia, com a verificação da ausência de fundamento legal para a exigência da vinculação física que seria comprovada por tal documentação, cai por terra a sua exigência. Nesse sentido é o voto vencedor no Acórdão CARF nº 3403003.054, que reproduzimos abaixo:

Dessa forma, se o cerne do litígio, como apontado pela Decisão, consiste em saber se a Recorrente infringiu o princípio da vinculação física, bem como se deveria manter o Livro ou fichas de controle da produção ou sistema "similar", que permitisse controles de estoques, e se os Livros Registro de Inventário, Entradas e Saídas teriam o condão de suprir os controles necessários, entendo que a Recorrente não descumpriu totalmente o regime de drawback.

Na realidade, ***toda essa exigência decorre da premissa assumida pela Fiscalização, ratificada pela DRJ, que a Recorrente deveria manter controle físico de seu estoque importado e nacional, para fins de comprovação dos AC´s, premissa esta, repito, não expressa na legislação e que decorre, ao meu ver, de um posicionamento da Fiscalização****.*

Afastada a premissa viciada, não há que se fundar a autuação na inexistência do livro que, para fins de controle do adimplemento do Ato Concessório, é despiciendo.

Isso tudo que foi dito anteriormente veio a ser aclarado definitivamente pelo artigo 17 da Lei 11.774, de 2008 (conversão da Medida Provisória 428, de 2008), que trouxe o seguinte comando:

Art.17.Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação nos regimes aduaneiros suspensivos, destinados à industrialização para exportação, ***os produtos importados ou adquiridos no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídos por outros produtos, nacionais ou importados, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importados ou adquiridos no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes****, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.*

Consignando de forma literal a interpretação que já era há muito dada tanto no âmbito do CARF, como no acórdão 930300.211, da 3º CSRF, como também pela Primeira e Segunda Turmas do STJ, nos precedentes citados anteriormente.

Na esteira do que expusemos com mais vagar na declaração de voto apresentada no **Acórdão CARF nº 3402003.037**, parecenos que tal dispositivo não inovou de qualquer forma no ordenamento tributário, vindo somente dar a ***interpretação autêntica*** do Legislativo à legislação de regência do regime aduaneiro especial em comento.

Entendo que estamos diante de um dispositivo de lei estritamente interpretativo, desafiando a aplicação do art.106, I do Código Tributário, *verbis*:

Art. 106. A lei aplicase a ato ou fato pretérito:

DOCUMENTO VALIDADO

I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

O caráter "*autêntico*" é dado a qualquer interpretação decorrente do próprio sujeito que tenha produzido o texto a ser interpretado seria como se Machado de Assis subscrevesse carta em que confirmasse a traição de Capitu, que deveria ser tomada com a interpretação autêntica da obra "Dom Casmurro".

Naturalmente que ao falarmos de Direito, especialmente Direito Tributário, cujas principais regras são produzidas por um Parlamento, fica evidente o caráter ficcional dessa *autenticidade* (Cf. PUGIOTTO, Andrea. *La legge interpretativa e i suoi giudici*. Milano: Giuffré, 2003. P.125127) de modo que a subjetividade do legislador se revela como uma noção meramente metafórica, para não dizer ideológica, diante da possibilidade de composições absolutamente distintas desse órgão emitirem leis interpretativas. Isso demanda que substituamos o pressuposto da identidade do autor ou do órgão para a identidade de *função* (legislativa), que liga a força normativa dos dois atos, lei interpretada e lei interpretativa se prestando a justificar a interpretação autêntica.

Deixando de lado as discussões teóricodoutrinárias, é fato que o artigo 106, I do CTN fala expressamente na figura da "lei interpretativa" e que diversas manifestações dos tribunais superiores consideraram esse figura como plausível juridicamente no ordenamento pátrio, a exemplo do voto do Min. Celso de Mello no julgamento da ADIN 6053/ DF:

(...) É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica. As leis interpretativas desde que reconhecida a sua existência em nosso direito positivo não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

Portanto, não se quer aqui discordar da plausibilidade das teses que sustentam um caráter inovador da lei interpretativa mas sim entender o que o CTN refere ao falar dela, e quais são suas forma, conteúdo e limites dentro do Direito Brasileiro (e até mesmo a sua compatibilidade com o regime constitucional tributário, que expressamente alberga a *irretroatividade* na esfera tributária).

A questão principal, para além da legitimidade de tal prática, é como age o Legislativo ao emanar leis de tal natureza se de forma *declarativa*, *decisória* ou *criativa* o que nos parece poder ser reduzido a três possibilidades(Cf. GUASTINI, ob.cit., p.98):

i) Em primeiro lugar, pode ser o caso de existir uma moldura *(para usar o léxico kelseniano) de múltiplos sentidos interpretativos possíveis para*

DOCUMENTO VALIDADO

determinado texto de lei, sejam eles gramaticais, jurisprudenciais ou de qualquer outra fonte, cabendo ao legislador escolher um *dentre eles.*

ii) Em segundo lugar, pode suceder que exista a moldura citada acima, mas que o legislador escolha um significado além desse marco preexistente.

iii) Em terceiro lugar, pode ser o caso de que não haja, em absoluto, uma multiplicidade de interpretações divergentes, mas uma interpretação determinada e consolidada (jurisprudencialmente, por exemplo), e que o legislador imponha significado distinto do usualmente aceito.

Como bem colocado por Gustavo Zagrebelsky (*Il sistema delle fonti del diritto*. Torino: UTET, 1984. P.91), apenas no primeiro caso estaremos diante de uma lei interpretativa que constitua genuína interpretação, isto é, que atue de forma decisória, *sem norma nova, não suportada semanticamente pela lei interpretada.*

Entendemos que apenas no primeiro caso se poderá falar em lei interpretativa, para fins de aplicação do art.106, I do CTN, haja vista que nos demais há a inovação que demanda a irretroação, por força da segurança jurídica e da regra de irretroatividade veiculada na Constituição.

Outro problema, esse mais relevante ao deslinde da questão, é qual critério para identificação de uma lei interpretativa. Como coloca Ricardo Guastini (Ob. Cit., p.8687), essa questão comporta duas respostas, em tradução livre:

a) Um primeiro modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de indícios puramente textuais, como o título da lei ("Lei de interpretação autêntica") e/ou a formulação de suas disposições ("A disposição tal deve ser entendida no sentido que...", e similares).

b) Um segundo e mais estendido modo de ver a questão é aquele segundo o qual as leis interpretativas se identificam sobre a base de um não textual, mas estrutural, e precisamente pelo fato de que as disposições interpretativas não ditam normas em sentido estrito (reguladoras de algum tipo de suposto de fato), mas sim metanormas (ou normas de segundo grau), que tem por objeto nada mais que o significado das disposições interpretadas. De maneira que uma disposição interpretativa é tal sempre que não seja idônea para resolver controvérsia alguma por si mesma, senão que em combinação com a disposição interpretada, com a qual "se solda", de maneira que as duas formam, por assim dizer, um único texto normativo (sujeito, por suposto, a ulteriores interpretações).

Parecenos que a segunda solução é a mais consentânea, pois seria de um artificialismo exacerbado exigir que houvesse menção nominal à natureza interpretativa para que uma lei fosse compreendida como tal. Nesse mesmo sentido entendeu Aliomar Baleeiro:

"Expressamente interpretativa", todavia, ***não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais****, apresentandose como tal*

DOCUMENTO VALIDADO

na ementa ou no contexto. Basta que, reportandose aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. (Direito Tributário Brasileiro, 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P.670)

Além disso, a prática jurisdicional pátria tem reconhecido a possibilidade de leis interpretativas sob um critério estrutural, mesmo que não venha a remissão expressa à natureza interpretativa. Exemplo disso foi a discussão sobre o art.11 da Lei 9.779/99 e seu caráter interpretativo, sem prejuízo da sua redação não constar nenhuma referência expressa nesse sentido, presente no REsp 746.768, relatado pelo Min. Castro Meira.

No caso em tela, a regra do art.17 da Lei nº 11.774/2008 apenas declarou a interpretação dentre as possíveis de serem construídas à partir do art.341 do RA/2002 que já gozava de respaldo jurisprudencial e também doutrinário. Isso caracterizaa, na senda explanada acima, como uma lei interpretativa.

E mais, funcionalmente compreendida, ela encampa exatamente a função pela qual a interpretação autêntica não pode ser dispensada do sistema jurídico contemporâneo, sobretudo em um Estado que almeja finalidades e pratica um agir teleologicamente orientado.

A lei interpretativa é sua forma de corrigir uma interpretação transviada que a Administração pratique de determinada lei, contrária à finalidade para a qual tal lei foi criada.

No caso do drawbacksuspensão, o regime foi criado com a finalidade de estimular a exportação de determinadas mercadorias nunca é demais ressaltar tal ponto mas a Administração Tributária, em uma inversão de objetivos, passou a tratála como um benefício relacionado à importação, e focando na exigência da tal "vinculação física" que, a despeito de irrazoável e desproporcional, era fundamento de diversas autuações fiscais.

Para corrigir esse desvio interpretativo, o legislador achou por bem declarar o sentido correto do dispositivo, dando mais segurança àqueles que importem sob o regime aduaneiro mencionado.

Assim, por força do art.106, I do CTN, tal dispositivo deve retroagir para atingir as situações pretéritas, inclusive esta que julgamos, afastando totalmente a exigência da vinculação física que fundamentou a autuação fiscal.

Por outro lado, caso se considere que a Lei 11.774/2008 inovou no ordenamento jurídico, melhor sorte não socorre à autuação, em razão da aplicação do art.106,

II, "b" do CTN, verbis:

Art. 106. A lei aplicase a ato ou fato pretérito:

II tratandose de ***ato não definitivamente julgado****:*

DOCUMENTO VALIDADO

*b) **quando deixe de tratálo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão**, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

Tal dispositivo, que também trata da eficácia retroativa de leis tributárias, determina que para os atos administrativos ainda não definitivamente julgados (como este), a lei deve retroagir sempre que ela dispense alguma ação ou omissão que tenha dado causa ao Auto de Infração, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo.

Não se trata aqui da alínea "a" do art. 106, II do CTN, que trata dos casos em que determinada conduta deixe de ser tratada como infração, mas do caso em que determinadas ações ou omissões sejam exigidas pela legislação tributária e deixem de sêlo posteriormente, devendo a nova lei retroagir beneficiando a todos aqueles cuja violação de tal exigência pretérita esteja pendente de julgamento definitivo.

Nesse exato sentido é o entendimento do Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza:

Ora, empregar os insumos importados no produto a ser exportado que resulta do processo de industrialização é conduta comissiva encartada, ainda que implicitamente, no artigo 78, II, do Decretolei 37, de 1966, obrigação que, por norma jurídica posterior de mesma hierarquia, deixou de ser exigida para os insumos fungíveis, fato que reclama a sua aplicação retroativa por força do artigo 106, II, "b", do CTN. Ora, o ato julgado no caso é a não observância da vinculação física que, conforme o entendimento do fiscal, era de necessária observância para o adimplemento do Ato Concessório do drawback, mas que deixou de ser tratado como necessário por legislação superveniente. (http://www.conjur.com.br/2015jul29/ charlessouzavinculacaodeixaraplicadadrawback)

Portanto, a exigência da vinculação física na industrialização para exportação de produtos que tiveram o benefício do drawbacksuspensão padecem sob qualquer ângulo que se enfrente a questão.

Em primeiro lugar, devemos consignar que entendemos que não há como se depreender do art.341 do RA/2002 a exigência de vinculação física ou a impossibilidade de utilização de insumos nacionais iguais aos importados, na linha de precedentes do CARF e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

À partir daí, há dois desdobramentos com o art.17 da Lei 11.774/2008:

*I) **Caso se entenda tal lei não inovou (como entendemos neste voto)**, há que se reconhecer que tal dispositivo teve caráter meramente interpretativo, devendo retroagir para beneficiar o contribuinte no presente caso, por força do art.106, I do CTN.*

DOCUMENTO VALIDADO

*II) **Caso se entenda que a lei inovou**, dispensando a exigência da vinculação física, há que se reconhecer que o dispositivo deixou de tratar como necessária a ação de industrializar exatamente os insumos importados, devendo tal dispensa retroagir por força do art.106, II, "b" do CTN, beneficiando ao contribuinte do presente caso.*

Portanto, por onde quer que se enfrente a questão, os fundamentos da autuação caem por terra, independente da premissa adotada.

No caso em tela, os registros do Contribuinte foram considerados imprestáveis para demonstrar o atendimento ao regime aduaneiro em razão de não comprovarem a atendimento da "exigência" da vinculação física, o que já foi francamente demonstrado ser um equívoco da Administração Tributária. Senão vejamos trecho da decisão da DRJ:

*Do exposto, **podese inferir que a mera comprovação de que exportações ocorreram não é argumento capaz de vincular um bem importado com beneficio a um exportado, sendo necessário que importação e exportação estejam intimamente vinculadas de tal forma a permitir o pleno controle pela Administração tributária do emprego e destinação desses bens**, facultando, por derradeiro, se for o caso, a exigência dos tributos suspensos caso não sejam atendidos os compromissos assumidos na concessão do regime.*

***Descaracterizada a relação entre as exportações e o respectivo ato concessório, AINDA QUE REGISTRADAS NOS RELATÓRIOS UNIFICADOS DE DRAWBACK**, não há como entender que a beneficiária comprovou a utilização dos insumos importados na produção dos bens exportados e, por conseguinte, não há como atestar que a contribuinte cumpriu o compromisso assumido. Logo, admitir o contrário seria desvirtuar a finalidade do regime tornando ineficaz qualquer expediente que permitisse sua aferição.*

Como se vê, as exportações foram comprovadas nos relatórios unificados de drawback, mas ainda assim foram desconsideradas pelas autoridades fiscalizadoras e julgadoras para apurar esse adimplemento.

Este Colegiado, inclusive, muito recentemente julgou questão semelhante no

Acórdão CARF nº 3402003.872 de relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Lock Freire, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2002

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCIPIO 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

***atendidos certos quesitos a que norma se refere**. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Recurso de ofício negado e recurso voluntário provido.*

No mencionado Acórdão, cuja tese preponderou por maioria, com a fundamentada divergência da Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, o Conselheiro Relator mencionou, oportunamente, a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, de 25/03/2010 (DOU de 26/03), com a redação vigente dada pela Portaria Conjunta RFB/SECEX 1618, de 02/09/2014, que ao regulamentar o artigo 17 da Lei 11.774/2008, estabelece que:

"Art. 5ºA Para efeitos de adimplemento do compromisso de exportação no regime de que trata o art. 1º, as mercadorias importadas ou adquiridas no mercado interno com suspensão do pagamento dos tributos incidentes podem ser substituídas por outras, idênticas ou equivalentes, nacionais ou importadas, da mesma espécie, qualidade e quantidade, importadas ou adquiridas no mercado interno sem suspensão do pagamento dos tributos incidentes.

§ 1º Poderão ser reconhecidas como equivalentes, em espécie e qualidade, as mercadorias que, cumulativamente:

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; e

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. § 2ºO disposto no caput:

I não alcança a hipótese de empréstimo de mercadorias com suspensão do pagamento dos tributos incidentes entre pessoas jurídicas distintas;

II admitese também nos casos de sucessão legal, nos termos da legislação pertinente;

III poderá ocorrer, total ou parcialmente, até o limite da quantidade admitida sob o amparo do regime, apurada de acordo com a unidade de medida estatística da NCM prevista para cada mercadoria.

§ 3º Ficam dispensados, para fins de verificação de adimplemento do compromisso de exportação, controles segregados de estoque das mercadorias fungíveis referidas no caput, sem prejuízo dos controles contábeis previstos na legislação.

Tal ponto é pertinente para a verificação da efetiva fungibilidade ou não dos insumos utilizados, à luz do art. 5º, §1º mencionado acima.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Em primeiro lugar, devese frisar que em momento algum alegou a fiscalização que os componentes utilizados nos produtos exportados seriam qualitativamente distintos daqueles importados sob o benefício do regime especial esse ponto não foi fundamento da autuação, tampouco da decisão da DRJ.
>
> A despeito disso, essa questão resta afastada quando se compulsa o relatório de diligência, especialmente fls. 2427 e 2428, na qual o perito aponta divergências exclusivamente quantitativas entre as quantidades de insumos importados e produtos exportados. Tal fato é natural, visto que o benefício visa estimular a exportação de aparelhos de arcondicionado, cujas peças são variadas e detêm cada uma funções específicas em cada modelo.
>
> De qualquer forma, a totalidade da autuação e os fundamentos da manutenção da mesma na 1ª instância deixa claro que não há dúvidas quanto a semelhança entre os insumos utilizados e os importados, mas apenas quanto à comprovação ou não da vinculação física, a qual, como já demonstrado, é despicienda para o adimplemento do regime de drawbacksuspensão.
>
> Assim sendo, devese superar o óbice apresentado pela não comprovação da vinculação física para enfrentar propriamente o volume de produtos exportados e as condições de adimplemento dos Atos Concessórios. Todavia, tal matéria não fora apreciada pela instância de origem, em razão da assunção da tese da vinculação física, o que impede que este Colegiado profira juízo inaugural sobre ela.

Corrobora tal entendimento, quanto ao princípio da vinculação física para o Drawback Suspensão, até a edição da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei 12.350/2010, no qual vê-se que deve ser aplicada a retroatividade benigna das Portarias editadas pela RFB, nos seguintes termos, esposados pelo ex-conselheiro Rodrigo Mineiro, na Resolução nº 3402-001.790:

> O que a Lei 12.350/2010 trouxe foi uma situação excepcional, para fins de comprovação daquele compromisso de exportar, que foi condicionada ao atendimento dos critérios estabelecidos pelo Poder Executivo, dentro de sua competência regulamentar, atendendo à necessidade de controle das operações, e a definição do que seria "mercadoria equivalente" para fins de adimplemento do regime. Atendendo ao previsto no dispositivo legal, ainda que com um considerável atraso, a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior editaram a Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 1.618, de 2 de setembro de 2014, que alterou a redação da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467/2010, que "disciplina o regime especial de Drawback Integrado, que suspende o pagamento dos tributos que especifica"4. Não se trata de uma inovação infralegal, restringindo uma hipótese legal, mas de uma regulamentação prevista na própria lei, de

forma a esclarecer seu conteúdo, alcance e medidas de controle. O núcleo da norma de isenção continua intacto, mesmo aquela possibilidade excepcional de se aceitar a equivalência para fins de adimplemento no regime. A regulamentação deu a dimensão para se considerar como equivalente o produto, de mesma espécie e qualidade, evitando interpretações distorcidas, dando uma segurança jurídica ao regime. Quanto ao limite determinado pela norma, o Poder Executivo foi muito condescendente com os operadores, fixando apenas o limite quantitativo, considerando aquele definido pelo regime (Ato Concessório). Nenhum limite temporal foi imposto, ainda que necessário ao pleno controle do regime, que poderia evitar distorções concorrenciais temporais, como por exemplo, a oscilação de preços internos ocasionados por safras (e entressafras) agrícolas. Quanto às condições, que preferimos denominar de critérios, houve distinção para as mercadorias idênticas e as mercadorias equivalentes: (I) serão consideradas como idênticas, para fins de substituição no produto exportado, aquelas mercadorias iguais em tudo, ou seja, em suas características físicas, qualidades e reputação comercial, admitidas pequenas diferenças na aparência; (II) serão consideradas como equivalentes, (II.1) aquelas classificadas no mesmo código da NCM, (II.2) aquelas que realizarem as mesmas funções, (II.3) aquelas obtidas a partir dos mesmos materiais, (II.4) aquelas comercializadas a preços equivalentes, e (II.5) aquelas com as mesmas especificações, que as tornem aptas ao emprego ou consumo na industrialização de produto final exportado informado. Destaca-se que os critérios são cumulativos, ou seja, para considerar a mercadoria como equivalente, ela deve observar todos os critérios definidos na norma. Destaca-se que, no critério de preços equivalentes, a Portaria permite o desconto da variação cambial e a possibilidade de desconsiderar alterações no preço da mercadoria de até cinco por cento em relação ao valor das mercadorias originalmente adquiridas no mercado interno ou importadas. Tal comparação de preços deve ser feita confrontando o valor de aquisição da mercadoria equivalente (sem benefício do drawback) e o valor da mercadoria originalmente adquirida no mercado interno ou importada (com benefício do drawback), excluindo o valor dos tributos e contribuições incidentes sobre a aquisição (ICMS, IPI, PIS e COFINS), e a variação cambial, de forma a comparar os preços na mesma base. Portanto, em caso de descumprimento dos critérios estabelecidos pela norma, para fins de se considerar a mercadoria como idêntica ou equivalente, a operação é desconfigurada como hipótese excepcional (equivalência) , voltando à regra geral (vinculação física). Importante destacar a possibilidade de

DOCUMENTO VALIDADO

> aplicação retroativa de tais dispositivos. Ainda que a Portaria tenha determinado que sua aplicação retrocederia à data da edição da Medida Provisória 497/2010 (28 de julho de 2010), desde que atendidas as condições estipuladas, entendemos que, para fatos ocorridos anteriormente à referida data, em autos de infração ainda não definitivamente julgados, aplicar-se-ia a retroatividade benigna prevista no inciso II, art. 106 do CTN, por se tratar de ato não definitivamente julgado que deixou de defini-lo como infração. Destaca-se que é imperativa, para a retroação, a efetiva comprovação do atendimento dos critérios estabelecidos na Portaria, por parte do beneficiário.

Da mesma forma já entendeu este Tribunal:

> ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Ano-calendário: 2003, 2004 DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INAPLICABILIDADE. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. O regime aduaneiro especial de drawback suspensão, consoante os termos da Lei 11.774/2008, não exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e os produtos finais exportados utilizados para comprovação dos termos avençados no ato concessório, desde que cumpridos os requisitos legais. Tampouco exige contabilidade segregada para insumos importados sob essa modalidade. Aplica-se tal entendimento ao processos não definitivamente julgados, conforme impõe o artigo 106 , II "b" do Código Tributário Nacional.
>
> (Processo nº 12689.000578/2007-38, acórdão nº 3402-007.515, relatoria de Thais De Laurentiis Galkowicz, julgado em 14 de dezembro de 2021).

A despeito da negativa da decisão de primeira instância apoiar-se exclusivamente na impossibilidade da retroatividade do entendimento benigno quanto aplicação do princípio da fungibilidade para fins de verificação do cumprimento do regime de drawback, entendo por bem converter o presente julgamento em diligência.

Isso porque constam nos autos laudos técnicos colacionados pelo recorrente que podem demonstrar a utilização das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, especialmente em relação às quantidades e qualidades técnicas de cada um dos componentes do produto final, que tem o potencial de comprovar os termos avençados no ato concessório em cotejo aos requisitos legais.

Vencida na proposta de diligência, em relação ao mérito, considerando o exposto no voto supramencionado, não pode a decisão de primeira instância ignorar o iter percorrido para se configurar uma lei interpretativa, tão menos diminuí-la ao ponto de não se tratar de uma das hipóteses trazidas pelo artigo 106, do Código Tributário Nacional, no inciso I, ou no inciso II, alínea b, devendo-se considerar, para o presente auto de infração, somado aos comprovantes no

DOCUMENTO VALIDADO

procedimento fiscalizatório, a fungibilidade dos insumos importados em cotejo àqueles utilizados no processo produtivo dos produtos exportados.

Isto posto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Redator *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, redator designado

O presente julgamento teve início na reunião assíncrona virtual realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025, que contou com a participação dos conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente), e onde restou decidido, por voto de qualidade, pela rejeição da proposta de conversão do feito em diligência apresentada pela i. relatora.

Em relação ao julgamento realizado na reunião assíncrona virtual, ocorrida entre os dias 03/06/2025 e 04/06/2025, com um colegiado com composição diferente, coube a mim a elaboração do voto vencedor relativo a essa matéria em que a i. relatora restou vencida, o que passo a fazer em sucessivo.

Conforme explicitado no voto da i. Relatora, a controvérsia está centrada na discussão sobre o princípio da vinculação física e o princípio da fungibilidade, aplicáveis ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão.

Explica ela que "a autoridade fiscal sustentou em síntese que a empresa i) importou parte dos insumos no final do processo produtivo, o que gerou estoques finais desses insumos, que não foram utilizados nesse processo, e que ii) registrou os Res e embarcou caulim para o exterior em datas anteriores às importações de insumos necessários para sua fabricação, contrariando o princípio da vinculação física do insumo importado com o produto final exportado".

Por entender que o princípio da fungibilidade no Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, introduzido em nosso ordenamento jurídico pela MP nº 497, de 2010 (convertida na Lei nº 12.350, de 2010), deve ser aplicado de forma retroativa (retroatividade benigna), a i. Relatora votou para converter o julgamento em diligência, a fim de viabilizar a análise dos "laudos técnicos colacionados pelo recorrente que podem demonstrar a utilização das matérias-primas utilizadas em seu processo produtivo, especialmente em relação às quantidades e

DOCUMENTO VALIDADO

qualidades técnicas de cada um dos componentes do produto final, que tem o potencial de comprovar os termos avençados no ato concessório em cotejo aos requisitos legais".

E aqui reside a divergência.

A legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores discutidos no presente processo (ano de 2005) 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**

DOCUMENTO VALIDADO

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-

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 disso, considerando que os fatos geradores discutidos no presente processo ocorreram no ano de 2005, é de se reconhecer a necessidade de observância do princípio da vinculação física para fins de adimplemento do compromisso assumido pela empresa, refletidos no Ato Concessório de Drawback, não havendo razões, portanto, para que o julgamento seja convertido em diligência que objetiva coletar subsídios para fins de aplicação do princípio da fungibilidade.

Por essa razão, voto pela rejeição da conversão do julgamento em diligência, proposta pela i. relatora, e pelo enfrentamento do mérito.

No mérito, a tese acima exposta restou vencida, o que se explica pela mudança na composição do colegiado observada entre o início do julgamento (reunião assíncrona virtual realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025) e a sua conclusão (reunião assíncrona virtual realizada entre os dias 03/06/2025 e 04/06/2025).

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles