



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.001824/2002-57  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-010.496 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 14 de julho de 2020  
**Recorrente** SAO MARCO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 31/10/1996, 12/12/1996, 23/12/1996

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 que os insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado, com vista ao cumprimento do compromisso de exportação assumido, caracteriza o inadimplemento do referido regime e imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

Recurso Especial Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-010.496 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10660.001824/2002-57

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (efls. 2376 a 2398), interposto pelo Contribuinte, em face do Acórdão n.º 3102-002.336 (efls. 2038 a 2058), de 12 de dezembro de 2014, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que por unanimidade de votos negou provimento ao Recurso Voluntário.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

### **ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 31/10/1996, 12/12/1996, 23/12/1996

**DRAWBACK SUSPENSÃO. REGIME COMUM. EXPORTAÇÕES EFETUADAS POR OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

As exportações realizadas por pessoas jurídicas diferentes da beneficiária do regime drawback suspensão comum não constitui prova adequada para fim comprovação do compromisso de exportação assumido no correspondente ato concessório, o que implica cobrança dos tributos suspensos devidos na operação de importação amparada pela referida modalidade de regime drawback suspensão.

**DRAWBACK SUSPENSÃO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLENTO 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 que os insumos importados, sob a égide do regime drawback suspensão, não foram aplicados no ciclo de produção do produto final exportado, com vista ao cumprimento do compromisso de exportação assumido, caracteriza o inadimplemento do referido regime e imediata exigibilidade dos tributos suspensos, acrescidos dos consectários legais devidos.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 31/10/1996, 12/12/1996, 23/12/1996

**DECADÊNCIA. REGIME *DRAWBACK* SUSPENSÃO. LANÇAMENTO DOS TRIBUTOS SUSPENSOS. TERMO INICIAL. CIÊNCIA DENTRO DO PRAZO QUINQUENAL. INOCORRÊNCIA.**

1. O direito de lançar os tributos suspensos pela aplicação do regime *drawback* suspensão decai no prazo de 5 (cinco) anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao ano do vencimento do prazo de inadimplemento do regime, que ocorre no trigésimo dia após o término do prazo validade do ato concessório.

2. Nos presentes autos, a caducidade do direito de lançar não se consumou, haja vista que o sujeito passivo foi cientificado dos autos de infração antes de expirado o referido prazo.

Recurso Voluntário Negado.

Diante desta decisão o Contribuinte ingressou com Embargos de Declaração (efls. 2347 a 2353). Estes não foram admitidos pelo Despacho s/n proferido pelo Presidente da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF (efls. 2359 a 2368), em 8 de junho de 2015.

O Recurso Especial do Contribuinte foi admitido parcialmente por intermédio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (efls. 2444 a 2446), de 31 de março de 2016, pelo então Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

Às efls. 2447 a 2448, encontra-se o Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em que se manteve a decisão com seguimento apenas quanto à fungibilidade dos insumos.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (efls. 2450 a 2459) em 8 de abril de 2016. Do pedido pugna pelo não provimento do recurso do Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade.

## **Conhecimento**

No que tange a fungibilidade dos insumos em drawback suspensão o Contribuinte apresentou como paradigma o Acórdão n.º 3403-003.146 com o intuito de comprovar a divergência jurisprudencial. A matéria foi objeto de prequestionamento e de fato há a divergência interpretativa, pois no acórdão paradigma afastou-se a exigência da vinculação física entre os insumos importados sob o regime de drawback suspensão e os produtos exportados, enquanto que no acórdão recorrido manteve-se a exigência.

Assim, de acordo com o decidido no Despacho de Exame e Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, vota-se pelo conhecimento.

## **Mérito**

Na decisão recorrida, que negou provimento ao Recurso Voluntário por unanimidade, entendeu-se que a) a decadência não atingiu o direito de promover o lançamento relativamente a nenhuma das operações; b) não haveria fundamento para que se considerasse cumprido parte do compromisso de exportar por meio de exportações realizadas por terceiros, dado que o contribuinte não era beneficiário de drawback solidário; e c) a escrituração não permitira averiguar o cumprimento do princípio da vinculação física.

Com isso, o Contribuinte sustenta em seu recurso, no que tange à fungibilidade dos insumos, que:

(...) tratando-se de matéria prima fungível, nada impede que dentro do prazo de vigência dos atos concessórios a Recorrente tenha substituído a matéria-prima importada por idêntica, no gênero, quantidade e qualidade, para a fabricação do produto a ser reexportado, razão pela qual jamais poderia ter sido desconsiderado os controles de estoques da Recorrente, para descaracterizar o cumprimento do regime de drawback.

Na análise dos autos verifica-se que não assiste razão ao Contribuinte, pois o princípio da fungibilidade não se aplica ao regime drawback suspensão. Neste regime vige o princípio da vinculação física. Como não ficou comprovada a aplicação da totalidade dos insumos importados tem-se o descumprimento do regime.

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais assim já decidiu no Acórdão n.º 9303-002.107:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 29/12/1997 a 04/11/1998

**DRAWBACK SUSPENSÃO**

O encerramento do regime de drawback, ainda que na submodalidade genérico, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário exportou o quantitativo de produtos avançados quando da expedição do ato concessório.

Ausentes tais elementos, não há como se considerar o regime adimplido.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Neste mesmo sentido cita-se a ementa do Acórdão n.º 9303-007.178, de 12 de julho de 2018:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

**DRAWBACK-SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.**

No regime de *drawback*-suspensão, para os fatos geradores ocorridos até 28/07/2010, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na

industrialização dos produtos a serem exportados. Inexistindo exceção normativa que afaste tal obrigação e nem se desincumbindo o contribuinte de comprovar o atendimento de tal exigência, ele sujeita-se à autuação fiscal pelo descumprimento do regime.

Assim, sem reparos a decisão ora recorrida. Cita-se trechos do voto proferido Acórdão n.º 3102-002.336, do il. Conselheiro relator José Fernandes do Nascimento, que bem esclarecem os fatos e a legislação de regência e servem como razões para decidir de acordo com o previsto no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99:

#### **Do descumprimento do princípio da vinculação física.**

No subitem 2.2 do Relatório de Ação Fiscal (fls. 21/23), a fiscalização informou que, intimada a apresentar o Livro Controle de Produção e de Estoque (modelo 3), a autuada apresentou folhas impressas de Controle de Produção e de Estoque, relativas a toda a produção. Feita a análise dessa documentação, a fiscalização concluiu que a recorrente não mantinha controles e registros de estoques dos insumos estrangeiros importados ao amparo do regime aduaneiro de drawback suspensão, bem como não mantinha controles e registros dos estoques de produtos finais elaborados com os insumos importados no âmbito do citado regime. A escrituração da recorrente englobava toda a matéria prima adquirida, seja no mercado interno ou externo, incluindo a importada para utilização específica ao abrigo do regime de drawback. Ainda relatou a fiscalização que: a) os valores totais dos produtos exportados informados à Secex, para fim de comprova do regime, foram menores do que aqueles registrados nas citadas folhas de Controle de Produção e de Estoque; e b) não localizou a entrada da matéria prima importada ao amparo do AC 0018-96/0003676 e que, relativamente à mercadoria amparada pelo AC 0018-96/0004036, não existia registro de sua entrada nos controles de produção e de estoque apresentados pela autuada.

Enfim, a fiscalização concluiu que, se a empresa não fazia a escrituração individualizada do Livro de Registro de Controle de Produção e de Estoque (modelo 3), não havia como demonstrar o efetivo cumprimento das condições onerosas decorrentes da concessão dos AC 001896/0003676 e 001896/0004036 (quantidades, discriminação dos insumos e produtos, preços e prazos de validade). Logo, não tinha como comprovar que atendera ao Princípio da Vinculação Física.

Por sua vez, a recorrente alegou que tinha total controle da movimentação de seus estoques, seja de matéria prima (cobre), seja de produto acabado (fio), tudo controlado pelo sistema integrado Magnus, de autoria da empresa Datasul, devidamente reconhecido pela RFB.

Não procede a alegação da recorrente. As graves irregularidades apresentadas na escrituração das referidas fichas do Controle de Produção e de Estoque, a meu ver, torna imprestável tal documentação para fim comprovação do efetivo controle da matéria prima importada e do produto a ser exportado.

Além disso, a recorrente não apresentou justificativas plausível, amparada por documentação adequada, acerca das irregularidades apontadas pela fiscalização, no sentido de demonstrar que a matéria prima importada foi incorporada ao produto exportado. Aliás, ao invés de contestar tais discrepâncias relatadas pela

fiscalização, a recorrente suscitou a aplicação do princípio da fungibilidade da matéria prima nacional e importada estocada, afirmando que a substituição de material importado por equivalente, desde que em mesma quantidade e qualidade não comprometia o cumprimento do regime drawback em questão.

Com efeito, para recorrente, o estoque de matérias primas formado pelo mesmo “cobre”, não havendo necessidade de manutenção de estoques e controles separados para as matérias primas importadas, porque se tratava de matéria prima fungível, logo, nada impedia que, dentro do prazo de vigência dos AC, a recorrente tivesse substituído a matéria prima importada por idêntica, no gênero, quantidade e qualidade, para a fabricação do produto a ser reexportado, o que não descaracterizava o cumprimento do regime de drawback em questão, conforme Parecer Normativo 12/79 do Coordenador do Sistema de Tributação.

Sem razão a recorrente.

Diferentemente do alegado pela recorrente, o princípio que norteia o regime drawback suspensão é o princípio da vinculação e não o da fungibilidade. Este somente se aplica ao drawback isenção.

Com efeito, a vinculação física entre o insumo importado e o produto final exportado é requisito necessário para fruição do incentivo fiscal do regime drawback suspensão, por expressa determinação do inciso II do art. 78 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, a seguir transcrito:

*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;*

[...]

Em consonância com o disposto no referido preceito legal, os arts. 315 a 319 do Regulamento Aduaneiro de 1985 (RA/1985), aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985, vigente na época da concessão do citado regime, tratam da regulamentação do assunto. No que tange ao princípio da vinculação física, merece destaque os seguintes dispositivos a seguir transcritos:

*Art. 314 Poderá ser concedido pela Comissão de Política Aduaneira nos termos e condições estabelecidos no presente Capítulo, o benefício do "drawback" nas seguintes modalidades (DecretoLei no 37/66, artigo 78, I a III):*

*I) suspensão do pagamento dos tributos exigíveis na importação de mercadoria a ser exportada após beneficiamento ou destinada à fabricação, complementação ou acondicionamento de outra a ser exportada;*

(...)

*Art. 315 O benefício do "drawback" poderá ser concedido: [...]*

*II) à mercadoria matériaprima, produto semielaborado ou acabado utilizada na fabricação de outra exportada, ou a exportar;*

[...]

[...]

*Art. 319 As mercadorias admitidas no regime que, em seu todo ou em parte, deixem de ser empregadas no processo produtivo de bens, conforme estabelecido no ato concessório, ou que sejam empregadas em desacordo com este, ficam sujeitas ao seguinte procedimento: (redação dada pelo Decreto no 636/1992)*

[...]

De acordo com os referidos preceitos normativos, para fim de cumprimento do regime drawback suspensão, era imprescindível que o insumo importado fosse beneficiado ou aplicado diretamente no produto exportado, integrando-o fisicamente ou, no mínimo, sendo consumido no processo produtivo do produto exportado.

No mesmo sentido, o assunto encontrava-se disciplinado na Portaria Secex no 04, de 11 de junho de 1997, também vigente na época do deferimento do regime, cujo art. 21 também explicitava a necessidade de utilização das matérias-primas importadas no processo industrial dos produtos a serem exportados, nos termos a seguir transcrito:

*Art. 21 – O Regime de Drawback, modalidade suspensão, condiciona a empresa beneficiária ao adimplemento do compromisso de exportar, no prazo estipulado no Ato Concessório de Drawback, produtos na quantidade e valor determinados, em cujo processo de industrialização serão utilizadas as mercadorias a importar ao amparo do Regime. (grifos não originais)*

Em suma, na forma da legislação aplicável, a conclusão inexorável é que a modalidade de drawback suspensão não comporta abrandamento ou exceção, exigindo como condição necessária para o seu cumprimento a observância do critério da vinculação física.

Não se pode olvidar, ademais, que, por força do disposto no art. 111 do CTN, as regras atinentes ao drawback suspensão, por serem de caráter excepcional, veiculadora de benefício de suspensão do pagamento dos tributos incidentes na operação de importação, devem ser interpretadas de forma literal, isto é, sem utilização dos recursos de integração da norma jurídica, especialmente, o da analogia em relação ao regime de drawback isenção, que é regido pelo princípio da fungibilidade.

Na prática, a adoção da alegação da recorrente representaria a substituição do princípio da vinculação física pelo princípio da fungibilidade ou da equivalência, que permite a substituição de uma mercadoria importada ao

amparo do regime suspensivo de tributação por outra de mesma espécie, qualidade e quantidade, inclusive, podendo esta ser nacional, nacionalizada ou estrangeira, afrontando o disposto nos referidos preceitos normativos.

Não é demais ressaltar que o princípio da fungibilidade tem aplicação restrita ao regime drawback isenção, conforme estabelecido o inciso III do art. 78 do Decreto-lei no 37, de 1966, a seguir reproduzido:

*Art. 78 Poderá ser concedida, nos termos e condições estabelecidas no regulamento:*

[...]

*III isenção dos tributos que incidirem sobre importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes à utilizada no beneficiamento, fabricação, complementação ou acondicionamento de produto exportado.*

[...] (grifos não originais)

Tal princípio, por falta de expressa previsão legal não se aplica ao regime drawback suspensão, que é regido pelo princípio da vinculação física, conforme anteriormente exposto.

Nesse sentido, têm se manifestado os membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), conforme se infere do teor do enunciado da ementa a seguir transcrita:

(...)

Por todas essas razões, fica demonstrado que o princípio da fungibilidade não se aplica ao drawback suspensão, que, diferentemente do alegado pela recorrente, é regido pelo princípio da vinculação física. Logo, se não foi comprovada a aplicação da totalidade dos insumos importados, sob a égide do regime de drawback suspensão, inequivocamente, houve descumprimento do regime, portanto, devida a cobrança dos tributos suspensos, nos termos propostos nas autuações em questão. (...)

Do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-010.496 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10660.001824/2002-57