



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15165.001001/2009-11</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.601 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	THYSSENKRUPP PRESTA DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Exercício: 2009

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: (i) 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; (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência; e (iii) por maioria de votos, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar, tão somente, as exações relativas à indevida vinculação física das mercadorias importadas e produtos exportados, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler 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 Diefenthaler Dornelles. O julgamento

teve início na reunião assíncrona realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025, ocasião em que o processo foi retirado de pauta pelo fato de a relatora ter restado vencida em sua proposta de conversão do feito em diligência, sem apresentação de voto de mérito.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento onde foi rejeitada a conversão do feito em diligência os 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 Diefenthaler Dornelles (Presidente), e da sessão de julgamento onde foi enfrentado o mérito os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honório dos Santos, Márcio José Pinto Ribeiro (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

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

Trata o presente de Auto de Infração lavrado em ato de verificação do cumprimento das obrigações decorrentes dos seguintes atos Concessórios de Drawback:

De acordo com o Relatório de Procedimento Fiscal, fls. 1403 e seguintes, foram indicadas pela fiscalização as seguintes irregularidades em relação a cada Ato Concessório:

1. Do Ato Concessório 20020012454. Conforme análise de fls. 1410 a 1415, a fiscalização identificou as seguintes irregularidades no regime de drawback:

- Violação do Princípio da Vinculação Física.
- Importações realizadas após a data da última exportação vinculada ao Ato Concessório.
- Exportações enquadradas como exportação comum, código 80000.

- Exportação de mercadorias estranhas ao Ato Concessório. 2. Do Ato Concessório 20030001374. Conforme análise de fls. 1403 a 1404, a fiscalização identificou as seguintes irregularidades nesse regime de drawback:

- Exportação de mercadorias estranhas ao Ato Concessório.

- Violação do Princípio da Vinculação Física.

- Importações realizadas após a data da última exportação vinculada ao Ato Concessório. 3. Do Ato Concessório 20030009871. Conforme análise de fls. 1404 a 1409, a fiscalização identificou as seguintes irregularidades nesse regime de drawback:

- Exportações enquadradas como exportação comum, código 80000.

- Mercadorias importadas pelo Ato Concessório e não exportadas.

- Importações realizadas após a data da última exportação vinculada ao Ato Concessório. A partir dessas constatações foi lavrado o presente Auto de Infração para exigência dos tributos relativos às importações glosadas, notadamente o II e o IPI, além dos juros e multas de ofício, conforme demonstrativo de fls. 1347 a 1395.

Intimada do Auto de Infração em 30/06/2009 (fl. 1418), a interessada apresentou impugnação e documentos em 29/07/2009, juntados às fls. 1420 e seguintes, alegando em síntese:

1. Alega a ocorrência de decadência do direito de constituir o crédito tributário. Alega a aplicação do art. 142 e 150, §4º do CTN. Cita o art. 383 e os artigos 386 a 390 do Ra de 2009 (Decreto nº 6.759/09). Cita os respectivos artigos do RA de 85 (Decreto nº 91.030/85). Alega que o prazo decadencial correria do fato gerador ou, no máximo, após o prazo de 30 dias para nacionalização das mercadorias. Alega que o art. 173 do CTN não seria aplicável pois os tributos são sujeitos a lançamento por homologação. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

2. Alega que a fiscalização não reconheceu o direito à redução de 40% do II e a suspensão do IPI, nos termos da legislação referente ao Regime Automotivo. Cita a Lei nº 9.826/99 e a IN-SRF nº 235/02. Cita a Lei nº 10.182/01. Alega que a própria fiscalização reconhece que a impugnante estava habilitada e fazia parte do Regime Automotivo, visto que tal benefício foi solicitado para outras mercadorias das declarações de importação autuadas. Alega que descabe a afirmação da fiscalização de que a impugnante deveria peticionar pelo benefício na declaração de importação. Alega que na declaração só poderia peticionar por um único

benefício fiscal, que no caso era o Regime de Drawback. Alega que não se trata de preclusão consumativa. Cita jurisprudência administrativa sobre verdade material.

3. Alega que a fiscalização, por falta de tempo ou por conveniência, descartou os relatórios de comprovação apresentados pela impugnante, utilizando apenas os dados constantes do SISCOMEX. Alega que a fiscalização não buscou a verdade material. Alega que deve ser realizada diligência fiscal para produção de perícia. Apresenta planilhas já postas a disposição da fiscalização para apuração do regime. Afirma que as planilhas respeitam as condições expostas pela fiscalização, inclusive o Princípio da Vinculação Física. Indica perito e quesitos.

4. Alega que o Regime de Drawback deve ser analisado sob o prisma da verdade real. Cita jurisprudência administrativa e judicial sobre o tema. Alega que o objetivo maior do Regime de Drawback foi atingido, qual seja, a exportação de produtos industrializados. Alega que devem ser aceitos os registros de exportação RE que por erro foram preenchidos com o código de exportação normal 80000. 5. Alega que o DECEX acatou a baixa do regime e que a fiscalização da Receita Federal não poderia usurpar a competência de tal órgão. 6. Requer, por fim, que sejam acatados os argumentos apresentados, e que seja julgado parcial ou totalmente improcedente a autuação.

É o relatório.

A 17ª Turma da DRJ/SPO decidiu pela improcedência da impugnação, em 17 de abril de 2018, mediante Acórdão nº 16-82.113, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS Ano-calendário: 2002, 2003, 2004  
DRAWBACK SUSPENSÃO. PRÍNCIPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. O regime aduaneiro especial de drawback suspensão exige a comprovação da vinculação física entre insumos importados e produtos finais exportados. REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS. DRAWBACK. DESCUMPRIMENTO. BENEFÍCIOS FISCAIS. REGIME AUTOMOTIVO. APLICABILIDADE. A desconsideração do regime aduaneiro especial de drawback suspensão, não afasta a incidência legal de benefício fiscal vigente à época de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, no qual repisa os argumentos postos em sede de impugnação.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

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

Cinge-se a controvérsia na exigência dos tributos relativos às importações glosadas, notadamente o II e o IPI, além dos juros e multas de ofício, por descumprimento do regime de drawback, especificamente em relação aos atos concessórios 20030009871, 20030001374 e 20020012454.

O fisco considerou: violação do Princípio da Vinculação Física; Importações realizadas após a data da última exportação vinculada ao Ato Concessório; Exportações enquadradas como exportação comum, código 80000; Exportação de mercadorias estranhas ao Ato Concessório.

Pois bem.

***Da proposta de diligência***

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 – constante no volume 1 (fls. 666/867) 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, passo à análise da preliminar e do mérito.

***Da decadência***

Afirma o contribuinte que o entendimento fincado pelo julgador de primeira instância, quanto a aplicabilidade do artigo 173, do Código Tributário Nacional, contraria a sistemática decadencial prevista para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme prevê o artigo 150, parágrafo 4º, do mesmo diploma legal.

Em que pese o esforço na defesa da tese, e a acirrada discussão existente no âmbito judicial, a Súmula CARF nº 156 define o marco da contagem do prazo decadencial para o regime de drawback:

**Súmula CARF nº 156****Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019**

No regime de drawback, modalidade suspensão, o termo inicial para contagem do prazo quinquenal de decadência do direito de lançar os tributos suspensos é o primeiro dia do exercício seguinte ao encerramento do prazo de trinta dias posteriores à data limite para a realização das exportações compromissadas, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Acórdãos Precedentes:

9303-003.465, 9303-003.141, 3401-005.695, 3301-005.215 e 9303-006.291.

(Vinculante, conforme [Portaria ME nº 410](#), de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

No presente caso, na análise dos cinco atos concessórios fiscalizados, o termo final do ato concessório foi fincado:

AC 2002 0012 454, com validade de 26.01.2002 a 01.01.2004;

AC 2003 0001 374, com validade de 20.01.2003 a 20.01.2004;

AC 2003 0009 871, com validade de 30.01.2003 a 25.01.2004;

AC 2003 0133 467, com validade de 08.09.2003 a 08.09.2005;

AC 2003 0144 000, com validade de 25.09.2003 a 24.09.2004.

E, neste passo, entendo que o lançamento realizado pela fiscalização para exação dos tributos incidentes na operação sob a guarida do regime especial atende ao prazo decadencial, configurando-se como legítimo, apontada a sistemática de contagem do respectivo prazo pela supramencionada súmula.

Isto posto, voto por rejeitar a preliminar de decadência.

**Mérito**

Quanto ao mérito, i) a decisão de primeira instância rechaça aplicação do artigo 17, da Lei 11.774/2008, em relação ao princípio da vinculação física, seja porque não é norma interpretativa, seja porque não se trata de infração, ii) além disso, dispõe que o erro no preenchimento da declaração de importação de exportações não vinculadas ao regime de drawback, considerado que não foi demonstrada vinculação ao RE.

No mais, reconheceu a aplicação do regime automotivo para as mercadorias importadas, excluindo-se os créditos relativos ao IPI, e com a redução em 40% relativos ao II.

Pois bem.

Quanto à vinculação física, razão não assiste à decisão de primeira instância, e para expor as razões pelas quais discordo daquele entendimento, peço vênha 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;***

Para a compreensão de seu estatuto jurídico, por expressa remissão do *caput* do artigo 78 do DecretoLei nº 37/66, deve-se 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**, constitui-se em um rotundo equívoco tratar a "exigência de vinculação física" como um 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, agregando ao estado de coisas a ser atingido e promovendo uma verdadeira inversão da finalidade inicial do regime aduaneiro especial (do foco na exportação passe a 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, faça-se 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 fungibilidade/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.*

*2. A empresa adquiriu a soda cáustica também no mercado interno e, por questões de segurança e custo, utilizou indistintamente o produto importado e o nacional na produção da celulose exportada.*

*3. É incontroverso que a contribuinte cumpriu o compromisso de exportação firmado com a CACEX. Assim, a quantidade de soda cáustica importada foi efetivamente empregada na celulose exportada.*

*4. Seria desarrazoado exigir que a fábrica mantivesse dois estoques de soda cáustica, um com o produto importado e outro com conteúdo idêntico, porém de procedência nacional, apenas para atender à exigência de identidade física exigida pelo fisco.*

*5. O objetivo da legislação relativa ao drawback, qual seja a desoneração das exportações e o fomento da balança comercial, independe da identidade física entre o produto fungível importado e aquele empregado no bem exportado. É suficiente a equivalência, o que ocorreu in casu, sem que se cogite de fraude ou má-fé.*

*6. Precedente da Primeira Turma.*

*7. Recurso Especial não provido.*

**(REsp 341.285/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/05/2009, DJe 25/05/2009)**

**TRIBUTÁRIO. 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 matérias-primas 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 não provido.

**(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 drawback suspensão.*

*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. 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 3ª 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:*

*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: Giuffrè, 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 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 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 caracteriza, 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 drawback suspensão, 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 tratá-la 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**:*

***b) quando deixe de tratá-lo 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 sê-lo 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 Decreto-lei 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 drawback suspensão 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.*

*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 benefício 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 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 admite-se 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.

Em primeiro lugar, deve-se 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 ar condicionado, 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 drawback suspensão.

Assim sendo, deve-se 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.

Corroborar 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”<sup>4</sup>. 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 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).

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

Já em relação ao erro de preenchimento na declaração de importação, com o código “80000”, que denomina como exportação sem vinculação do regime de drawback, considero como insuperável a ausência de comprovação da liquidação do compromisso de exportação e, por sua vez, do adimplemento do regime especial de drawback.

Isto posto, rejeito a preliminar de decadência, e, no mérito, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para cancelamento das exações relativas à indevida vinculação física das mercadorias importadas e produtos exportados.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Mariel Orsi Gameiro**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido na reunião assíncrona realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025, por voto de qualidade, rejeitar a proposta de conversão do feito em diligência apresentada pela i. Relatora, coube a mim a elaboração do voto vencedor relativo a essa matéria.

Não obstante, é importante que se diga que o julgamento não pôde ser concluído nessa reunião realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025 em razão do fato de a i. Relatora não ter apresentado, à época, o voto de mérito, o que só ocorreu na reunião assíncrona realizada entre os dias 03/06/2025 e 04/06/2025.

Da reunião realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025 para a reunião realizada entre os dias 03/06/2025 e 04/06/2025 houve uma alteração na composição do Colegiado, o que explica o fato de as razões que levaram o Colegiado a rejeitar a conversão do feito em diligência na reunião realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/04/2025 terem restado vencidas quando do enfrentamento do mérito na reunião realizada entre os dias 03/06/2025 e 04/06/2025.

Dito isso, passo a expor as razões que levaram o Colegiado formado para a reunião realizada entre os dias 14/04/2025 e 18/-4/2025 a rejeitar a conversão do feito em diligência, que dizem respeito, especificamente, à discussão sobre o princípio da vinculação física e o princípio da fungibilidade, aplicáveis ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão.

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, inicialmente, por converter o feito em diligência para que a unidade de origem verificasse *“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”*.

E aqui reside a divergência.

A legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores discutidos no presente processo (06/04/2006) era mais do que clara no sentido de que o princípio da vinculação física era um princípio intimamente conectado com o Regime Aduaneiro Especial de Drawback Suspensão, situação só alterada após a publicação da MP nº 497, de 2010 (convertida na Lei nº 12.350, de 2010), e, mais especificamente, após a alteração promovida pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, de 2014, na Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010.

Observe-se que o art. 341 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 2002) era expresso em vincular os benefícios do drawback suspensão à utilização das

mercadorias importadas nos produtos a serem exportados, da mesma forma que constou no art. 389 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto nº 6.759, de 2009):

Art. 341. As **mercadorias admitidas no regime**, na modalidade de suspensão, **deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas.**

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

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

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

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

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

#### **Do mérito**

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

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

"Art. 3º - As mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de drawback deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

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

"Art. 341 - As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas."

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

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

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

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

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

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

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

Diante disso, considerando que os fatos geradores do presente processo ocorreram no ano de 2004, enquanto a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.618, que veio para alterar a Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467 de 25/03/2010, para permitir a aplicação da fungibilidade no drawback brasileiro, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória 497/2010, a viabilizar a substituição dos insumos por outros equivalentes ou idênticos foi expressa ao



consignar no § 6º do art. 5-A, que se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de 28 de julho de 2010, há de ser dado provimento ao Recurso Especial para determinar a aplicação do princípio da vinculação física e restabelecer a integralidade da autuação fiscal.

Diante disso, considerando que os fatos geradores discutidos no presente processo ocorreram antes do ano de 2010, é de se reconhecer a necessidade de observância ao princípio da vinculação física para fins de adimplemento do compromisso assumido pela empresa, refletidos no Ato Concessório de Drawback, de tal sorte que se revela despicienda a diligência proposta pela i. Relatora.

Por essas razões, manifesto meu voto de forma contrária à realização da diligência proposta.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles**