MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CARF CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO	**12452.720489/2014-12**
ACÓRDÃO	3402-013.373 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	24 de julho de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	LIEBHERR AEROSPACE BRASIL LTDA.
	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 22/02/2006 a 27/07/2010

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA CARF N. 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 22/02/2006 a 27/07/2010

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 103.

Nos termos do que dispõe a Súmula CARF nº 103, tendo sido exonerado o sujeito passivo de crédito tributário de valor total inferior ao limite de alçada vigente na data de apreciação do processo em segunda instância, o recurso de ofício apresentado pela DRJ não deve ser conhecido.

FALTA DE PAGAMENTO/RECOLHIMENTO. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA DE CONDUTA VIOLADA. TRIBUTÁRIA. LEI N. 9.873/1999. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO APLICÁVEL.

A falta de pagamento/recolhimento de tributos caracteriza o descumprimento da obrigação tributária principal, definida no § 1º do art. 113 do CTN, de tal sorte que, tendo natureza eminentemente tributária, não está sujeita à prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 22/02/2006 a 27/07/2010

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DRAWBACK SUSPENSÃO. PERÍODO ANTERIOR A 28/07/2010. VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 227.

Nos termos da Súmula CARF nº 227, o regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que, até 28/07/2010, haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) **por unanimidade de votos**, em não conhecer do Recurso de Ofício; (ii) **por unanimidade de votos**, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que suscita afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, por aplicação da Súmula CARF nº 2; (iii) **por unanimidade de votos**, em não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que suscita a ocorrência de *bis in idem* pelo lançamento cumulativo da multa de ofício isolada e da multa de mora, por não ser matéria que se encontra sob a lide; e, na parte conhecida, (iv) **por unanimidade de votos**, em não reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; e, no mérito, (v) **por maioria de votos**, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora), que dava provimento ao Recurso Voluntário. A conselheira Mariel Orsi Gameiro não havia apresentado voto relativo aos itens (i), (iii) e (v), tendo participado da votação, nesses itens, o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior. O conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior não votou nos itens (ii) e (v), uma vez que já havia votado a conselheira Mariel Orsi Gameiro (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles. Ausente momentaneamente a conselheira Cynthia Elena de Campos, substituída pelo conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente, Redator *Ad Hoc* e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto) e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo II do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), tendo em conta que a relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, não mais compõe esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente

DOCUMENTO VALIDADO

de Turma de Julgamento como redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

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

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênia para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

> Trata o presente processo de Auto de Infração com lançamentos de II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação no valor de R$12.865.520,70, em decorrência de descumprimento parcial das exigências do regime de Drawback-Suspensão. Aponta o auto de infração que os exames implementados evidenciaram as seguintes infrações:
>
> - não comprovação da aplicação da parte dos insumos importados nos produtos exportados.
>
> - não observância do princípio da vinculação física dos insumos aos produtos exportados.
>
> Ressalta que o beneficiário deixou de aplicar parte das mercadorias que importou nos produtos que exportou e vinculou ao mesmo ato concessório. Indica que as infrações citadas são suficientes para que os insumos envolvidos sejam desconsiderados para fins de comprovação do cumprimento dos compromissos de exportar assumidos nos respectivos atos concessórios.
>
> Logo, pelas razões apontadas, as mercadorias importadas em regime suspensivo para as quais não se comprovou a aplicação à vinculação física do insumo ao produto, passam a ter a suspensão tributária resolvida com a exigência do pagamento dos tributos suspensos.
>
> O relatório fiscal apresenta um detalhamento do caso. Indica que o procedimento de fiscalização foi instaurado para verificar a regularidade da aplicação do drawback-suspensão de que tratam os Atos Concessórios de Drawback - Suspensão nºs 20060030470, 20060047275, 20070117950, 20080015840, 20080016421, 20080031137, 20080055770, 20080108334, 20080108440, 20090010744, 20090015428 e 20090063260, bem como da exclusão dos créditos tributários cujos recolhimentos foram suspensos em decorrência da aplicação dos citados regimes aduaneiros especiais.

DOCUMENTO VALIDADO

Nos exames realizados aduz não foram detectadas ocorrências quanto aos aspectos de "Regularidade das Operações" e "Ocorrência das Perdas no Processo", entretanto há ressalvas quanto à "Vinculação Física".

Descreve os exames de autoria de produção realizados, e conclui que diante dos dados tabulados podem ser extraídas as seguintes observações:

Parte dos insumos aplicados aos atos concessórios não foram importados com a suspensão de tributos concedida por meio do ato a que foram vinculados aos RE dos produtos que os agregaram;

A relação entre a quantidade de insumos utilizada para a produção indica que houve sobra de insumos quando cotejadas com as exportações vinculadas ao correspondente ato concessório.

Conclui que não adotando tempestivamente as providências regulamentares para resolver a suspensão em relação aos itens importados que não foram aplicados aos produtos exportados com amparo de RE vinculado ao correspondente Ato concessório de Drawback, a Liebherr incorreu em infração ao no artigo 390 do Decreto nº 6.759/2009 ficando sujeita ao lançamento de ofício dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos.

Além de planilhas utilizadas para realização da auditoria, também foram juntadas as "Declarações de Importação" (fl. 1438). Tendo sido devidamente cientificado em 19/12/2014 (fl. 1470/1471), o interessado apresentou em 19/01/2015 a impugnação de fls 1473/1575.

Em sua impugnação o autuado insurge-se contra os seguintes pontos:

a) Da Violação ao Princípio da Verdade Material

- que toda receita da impugnante relativa ao respectivo período é proveniente de exportação dos produtos por ela elaborados, uma vez que as DIPJs da empresa demonstram que toda a produção do período foi destinada à exportação;

- que houve violação ao princípio da verdade material, alegando que teria comprovado, pelos documentos apresentados, que todos os insumos importados pelo regime foram aplicados em seu processo produtivo, com o produto final exportado;

- ainda tratando da violação ao princípio da verdade material, aponta a título argumentativo que poderia ter utilizado tanto insumo importados, quanto insumos nacionais, diante de sua fungibilidade.

Aponta que a jurisprudência entende ser desnecessária a vinculação física entre insumos importados e bens exportados;

- conclui que autoridade negligenciou a verdade material ao não atribuir as provas feitas pela impugnante o seu devido valor, ao ignorar fato por ela conhecido de que a totalidade dos produtos da impugnante foram e são exportados, e a inobservar o princípio da fungibilidade;

DOCUMENTO VALIDADO

- alega que não houve indicação precisa apontando o ato concessório supostamente descumprido por aplicação de outros insumos que não aqueles adquiridos no mercado externo. Aponta que a generalidade não pode ser admitida e que o mero exame de planilhas desacompanhados de uma explicação quanto à interpretação de seus dados é de per si, demonstrativo da ausência total de motivação, e prova da imprestabilidade de referidos dados como meio de prova da suposta ausência de vinculação física;

b) Da Violação ao Princípio do Contraditório e Ampla Defesa

- alega que os dispositivos apontados no auto de infração não dão azo ao entendimento da autoridade fiscal, o que o obriga a defender-se desconhecendo por absoluto o que assim deveria;

- afirma que cada dispositivo citado e incisos descrevem uma série de condutas típicas, não existindo um enquadramento objetivo, o que resulta em uma defesa "em tese";

- conclui que resta evidente a violação ao contraditório e ampla defesa;

c) Da Nulidade do Lançamento por Ausência de Motivação

- aponta que a simples menção de artigos da legislação não caracterizam a descrição circunstanciada do fato;

- que a autuante deixou de descrever a conduta típica de indicar os motivos da penalidade, a cada um dos itens dispostos no auto de infração, de forma individual, omitindo elementos essenciais para a sua integral compreensão, quanto a que produto/insumo ou mercadoria não teria sido vinculado aos produtos finais exportados;

- que há necessidade de uma descrição precisa e detalhada da infração cometida e do dispositivo violado;

d) Do Atendimento ao Objetivo Fundamental do Regime de Drawback – Desnecessidade de Vinculação Física entre Insumos Importados e os Produtos Exportados – Natureza Fungível

- discorre sobre a finalidade do regime de drawback – incentivar as exportações;

- que a empresa é fundamentalmente exportadora, sendo sua receita exclusivamente proveniente do mercado internacional, conforme demonstrado em sua DIPJ;

- alega que foi a vinculação física foi plenamente observada pela impugnante na medida em que ocorreu a exportação de todo bem produzido pela empresa, que por óbvio e por exclusão contém todos os insumos importados, bem como a pequena proporção de insumos do mesmo gênero, qualidade e quantidades daqueles anteriormente importados, sem, contudo, identidade física entre si, posto que fungíveis os insumos;

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

- alega ser possível a fungibilidade com base no Parecer Normativo nº 12, de 12/03/1979, da Coordenação do Sistema de Tributação e do Ato Declaratório Cosit nº 20/1996;

- alega que a vinculação física é irrelevante na configuração da realização das operações de drawback na modalidade suspensão;

e) Da Portaria nº 1.618/2014 – Aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna

- aponta que a referida portaria autoriza a substituição de mercadorias por outras, idênticas no gênero, quantidade e qualidade;

- que deve ser aplicado o art. 106, inciso II, alínea "b", do Código Tributária Nacional;

- que o princípio da retroatividade benigna deve ser aplicado ao caso, em face da desnecessidade de vinculação física do insumo importado ao produto final a ser exportado, devendo ser cancelada a autuação;

f) Da Documentação Comprobatório de Cumprimento das Regras de Drawback apresentada pela Impugnante e ignoradas pelo Fisco – Da Ofensa ao Princípio da Proporcionalidade

- alega ofensa ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a fiscalização omitiu a análise de toda documentação apresentada pela impugnante, demonstrando o cumprimento de seus compromissos;

- que o Fisco não apresentou nenhum elemento nos autos, nenhum cálculo limitando o lançamento apenas às DI's relacionadas exclusivamente aos atos concessórios em análise. Simplesmente lançou os tributos sobre todas as DI's compreendidas entre os períodos de 2006 a 2009; - que o tributo na forma autuada tem efeito confiscatório e viola o direito a propriedade e o princípio do não confisco;

g) Da Ilegalidade da Base de Cálculo do PIS-Importação e da Cofins Importação

- que a exigência de inclusão dos valores devidos a título de ICMS nas bases de cálculo das citadas contribuições não merece prevalecer. Aponta argumentação sobre assunto, inclusive, com decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade.

Nos pedidos, requer o acolhimento das preliminares de nulidade.

No mérito, o cancelamento do auto de infração, repisando os argumentos acima apontados.

Subsidiariamente, requer que seja afastada a multa de ofício, aplicando, quando muito, a multa de mora. Finalmente, requer a alteração da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Em 19/03/2015, a impugnante solicitou a juntada de novos documentos (fls. 1579/24084) ao presente processo, dentre outros, uma "laudo de avaliação emitido pela PrecieWaterHouseCoopers acerca dos procedimentos adotados pela

Requerente nas operações beneficiadas pelo regime aduaneiro especial de drawback-suspensão".

O processo foi baixado em diligência para juntada dos extratos contendo todas as informações sobre os referidos atos concessórios (fl. 24088/27271), sendo que o impugnante foi posteriormente cientificado (fls.27272/27279).

É o relatório.

A 7ª Turma da DRJ/FNS julgou parcialmente procedente a impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 22/02/2006 a 27/07/2010

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

O fato de constar do auto de infração vários dispositivos legais, de forma genérica, não macula o lançamento, quando restar caracterizado que não houve prejuízo ao contribuinte, seja porque a descrição da infração lhe possibilita ampla defesa, seja porque a impugnação apresentada revela pleno conhecimento da infração imputada.

LANÇAMENTO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Os Autos de Infração (AI´s) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, não havendo que se falar em sua nulidade.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 22/02/2006 a 27/07/2010

DRAWBACK. DECADÊNCIA.

O termo inicial do prazo decadencial dos créditos tributários suspensos por força do regime especial Drawback suspensão se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao término do regime.

DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA.

O princípio da vinculação física é de observância obrigatória para os atos concessórios de drawback expedidos com amparo legal no art.78 - II, do Decreto-Lei nº 37/66. ATO DECLARATÓRIO COSIT Nº 20/1996.

INAPLICABILIDADE AO DRAWBACK.

A correta leitura do Ato Declaratório COSIT nº 20/96 deve ser feita tomando em conta as normas que lhe deram suporte, principalmente o Parecer Normativo CST nº 12/79, que não estava direcionado às normas regentes do Drawback, mas, sim, àquelas que previam a isenção tributária instituída pelo Decreto-Lei nº 1.219/72 -

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Benefícios Fiscais a Programas Especiais de Exportação (BEFIEX) -, onde se tinha um incentivo à exportação semelhante ao constante do art.78, do Decreto-Lei nº 37/66. No caso, nenhuma "nova interpretação" foi dada por esse Parecer de 1979 quanto ao princípio da vinculação física, haja vista que a "fungibilidade" somente tinha sido admitida para o BEFIEX. Ademais, referido Ato Declaratório de 1996 somente seria aplicável aos "setores definidos pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo", devendo o interessado fazer prova de que integrava um desses setores.
>
> DRAWBACK SUSPENSÃO. FUNGIBILIDADE. APLICAÇÃO RETROATIVA.
>
> A aplicação retroativa do princípio da fungibilidade deve observar o §6º, do art.5º-A, da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467/2010.
>
> PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.
>
> A obediência das leis tributárias aos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco é matéria não apreciada na esfera administrativa.
>
> DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PARECER NORMATIVO COSIT. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO RFB.VINCULAÇÃO.
>
> O entendimento veiculado por meio de Parecer Normativo Cosit em relação à declaração de inconstitucionalidade decretada pelo Supremo Tribunal Federal é de aplicação compulsória por parte dos Julgadores administrativos da Receita Federal do Brasil. Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado, o contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: reflexo da exoneração fiscal nos juros de mora; inexistência de infração fiscal pela vinculação física diante do laudo independente, desnecessidade de vinculação física dos itens importados sob regime de drawback na modalidade suspensão, da inaplicabilidade de multa de ofício – bis in idem – efeito confiscatório.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaeler Dornelles**, Redator *Ad Hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de relatório e voto inseridas pela relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto o relatório quanto o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 2ª Turma Ordinária da 4 Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido o voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro na sessão de

16/04/2026. Naquela ocasião, após o voto da relatora original, houve pedido de vista, conforme registrado em Ata.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, relatora original:

Voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, proferido em 16/04/2026

O recurso é tempestivo e atende parcialmente os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo parcial conhecimento. Quanto à parte não conhecida, me refiro aos argumentos levantados pelo contribuinte dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade pela penalidade aplicada, porque esbarram na Súmula CARF nº 02.

Cinge-se a controvérsia na exigência de II, IPI, PIS-Importação e COFINS-Importação no valor de R$12.865.520,70, em decorrência de descumprimento parcial das exigências do regime de Drawback-Suspensão, pela não comprovação da aplicação da parte dos insumos importados nos produtos exportados, bem como pela não observância do princípio da vinculação física dos insumos aos produtos exportados.

Penso que o cerne da discussão reside na vinculação física entre os insumos e os produtos fabricados pelo contribuinte, que tem a exportação como protagonista do escoamento das respectivas mercadorias.

Registre-se que a Súmula CARF nº 227, dirimiu a controvérsia acerca da exigência da vinculação física dos insumos no regime de drawback, colocando-a como obrigatória até 28 de julho de 2010, e, no presente processo administrativo, as declarações de importação referem-se aos períodos de 2006 a 2008, portanto, devem obediência ao conteúdo sumular:

> SÚMULA 227
>
> O regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que, até 28/07/2010, haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-013.628, 9303-016.062, 9303-014.161.

A fiscalização apoia-se no seguinte:

> 2.1. Descrição dos exames de auditoria da produção Para realização dos exames a Fiscalização pesquisou, no banco de dados do Siscomex, informações prestadas pela Liebherr em todas as DI registradas sob sua responsabilidade no período em que ocorreram as importações vinculadas aos Atos Concessórios em exame.
>
> **Esta pesquisa resultou na construção das planilhas constantes do arquivo "APURAÇÃO" (Anexo VII, Guia "Itens de Importação") que é, juntamente com os demais arquivos digitais aqui citados, parte deste relatório. Nesta planilha estão**

DOCUMENTO VALIDADO

relacionadas, por item de adição, as informações que interessaram para a verificação da aplicação dos insumos importados, quais sejam: regime de tributação, item da adição, código da NCM, nº do ato concessório de drawback, descrição do item, unidade de comercialização, datas de registro e desembaraço da DI, quantidade de mercadoria comercializada e o valor CIF.

Com base nas descrições dos itens apresentados nas adições vinculadas aos Atos Concessórios, a Fiscalização, com respaldo em informação trazida pela Liebherr (Anexo VIII - Importações - Solicita Códigos), identificou os códigos de insumos utilizados para controle fiscal e de produção.

Para a auditoria em curso, a Fiscalização verificou por amostragem e aceitou como verdadeiras as informações prestadas na identificação dos códigos. A partir dos códigos dos componentes dos produtos e das respectivas quantidades constantes dos registros de exportação dos produtos resultantes da aplicação do regime de drawback, foram apurados, para cada ato concessório, os códigos e as respectivas quantidades de itens exportados para resolução dos compromissos.

A planilha da Guia "Itens de Exportação" relaciona estes itens bem como os documentos de Exportação (RE e DDE) e os Atos Concessórios a que estão vinculados. Conjugando os dados das Guias "Itens de Exportação" com dados do arquivo "Lista PN e Insumos – Finalizada" (Anexo III) foi obtida a relação de itens de insumo aplicados por produto em cada ato concessório.

A relação citada está disposta na Guia "Exportação Insumos Agregados". A partir da Guia "Exportação Insumos Agregados", e da Guia "Importação Insumos" foram relacionadas em ordem cronológica, por ato concessório, as transações de entrada e saída de insumos, relacionando em colunas os seguintes atributos:

Ato Concessório, Número de RE, DDE ou Item de Adição, código do Item do produto (Artigo e PN) exportado constante do RE, unidade de medida do produto exportado, código do insumo aplicado (Artigo e PN), quantidade de insumos aplicada por produto, unidade de medida do insumo, indicador de entrada e saída, a data de registro do RE e da DI, ciclo de produção, nacionalizações anteriores, data de movimentação de saída dos insumos (data de entrada acrescida do ciclo de produção).

Para efeitos deste auto de infração, a data de aplicação dos insumos foi considerada igual à data de desembaraço da DI, acrescida do período do ciclo produtivo indicado pela Liebherr nas descrições técnicas dos produtos (Anexo II). Os saldos em branco indicam situações em que a apuração resultou em "saldo negativo" permitindo concluir que o suprimento se deu com insumos advindos de aquisições não vinculadas aos Atos Concessórios correspondentes.

Da planilha "Controle Estoques" foi extraída a planilha "Saldos por Ato" onde estão consolidados os códigos e a quantidade de insumos que deixaram de ser aplicados em RE vinculado ao ato concessório relacionado. Finalizando o exame,

DOCUMENTO VALIDADO

foram pesquisados os itens de adição a serem tributados que estão apresentados na planilha "Glosa de Insumo por Ato".

Considerando que os insumos remanescentes foram os últimos a serem importados, suas quantidades foram somadas, em ordem cronológica invertida, a partir da importação mais recente vinculada ao ato concessório, até que o total igualasse à quantidade glosada. As planilhas "Distribuição da Glosa por DI", "Pre-apuração" e "Valoração da Glosa" preparam caminho para a última planilha, "Apuração por Adição", onde estão relacionados os itens de adição, as respectivas quantidades glosadas em Reais e os cálculo dos tributos devidos por Adição de DI. Diante dos dados tabulados podem ser extraídas as seguintes observações:

• Parte dos insumos aplicados aos atos concessórios não foram importados com a suspensão de tributos concedida por meio do ato a que foram vinculados aos RE dos produtos que os agregaram;

• A relação entre a quantidade de insumos utilizadas para a produção indica que houve sobra de insumos quando cotejadas com as exportações vinculadas ao correspondente ato concessório.

3.1. No Processo Produtivo

Os exames efetivados nesta fase da auditoria foram realizados para evidenciar se a Liebherr observou fielmente, ou não, o princípio da vinculação física exigido pela aplicação do regime de drawback suspensão.

A inocorrência da aplicação deste princípio descaracteriza a aplicação do regime de drawback para os casos em que não foi observado, como demonstraremos posteriormente. Por questões de natureza operacional (ou comercial), a Liebherr deixou de aplicar parte dos insumos que importou com amparo no regime de Drawback na fabricação dos produtos que exportou e vinculou aos respectivos Atos Concessórios de que foi beneficiária.

Para estes insumos, não foi observado o princípio da vinculação física do insumo ao produto exportado e desta forma a Liebherr estaria obrigada a valer-se de uma das formas previstas no artigo 390 do Decreto nº 6.759/2009 (anteriormente artigo 342 do Decreto nº 4.543/2002). É evidente que os processos envolvidos na fabricação de quaisquer produtos podem ser desenvolvidos de forma diversa da inicialmente prevista.

Na aplicação do regime aduaneiro de drawbacksuspensão, a legislação prevê inclusive a renúncia à aplicação do regime e prescreve para cada possibilidade de inadimplemento as providências adequadas para extinção do regime. A Liebherr apresentou à Fiscalização um arquivo de insumos relacionados onde se materializa a relação de insumos/produto que obedeceu para a produção dos itens de exportação vinculados a cada ato concessório.

Esta relação insumo/produto, aplicada aos produtos exportados levam a uma necessidade de insumos importados diferente daquela evidenciada pelo

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> **suprimento dos itens de importação. Os casos de aquisição de insumos maior que a necessidade evidencia a alteração das quantidades necessárias destes insumos no lapso temporal entre a concretização das operações de importação e a exportação dos bens exportados, gerando sobras que deveriam ter sido destinadas conforme disposição da alínea "c", Inciso I do dispositivo regulamentar acima citado (Ver item 5.1 deste relatório).**
>
> Não adotando tempestivamente as providências regulamentares para resolver a suspensão em relação a estes itens, a Liebherr incorreu em infração ao dispositivo citado ficando sujeita ao lançamento de ofício dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos.

Noutro passo, a contribuinte junta significativo conjunto probatório (além dos documentos já apresentados durante o procedimento fiscalizatório) – laudo de auditoria independente, termo de destruição de determinadas peças com respectivo discriminatório, planilhas demonstrativas, registros de exportação, notas fiscais, e declarações de importação, para demonstrar que sua atividade consiste na industrialização e comércio de equipamentos aeronáuticos e suas partes, peças e componentes, dentre outras, e que sua produção industrial destina-se fundamentalmente à exportação.

No decorrer do processo, apresentou laudo de auditoria independente com objetivo de demonstrar que houve a vinculação física questionada pela fiscalização, conforme se verifica abaixo:

I Dos fatos

A Sociedade foi fiscalizada por autoridade fiscal federal para verificar a regularidade da aplicação do regime aduaneiro especial de Drawback-Suspensão, resultando na lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM em 04 de dezembro de 2014.

Referido auto de infração pretendeu exigir os tributos que eventualmente deixaram de ser recolhidos aos cofres públicos e que incidiram sobre as importações de bens (insumos), ocorridas ao longo dos anos-calendários de 2006 a 2009, ao amparo dos Atos Concessórios de Drawback-Suspensão, listados no *Anexo III*.

Diante do exposto, fomos solicitados pela administração da Sociedade a prestar serviços de assessoria na comprovação da efetiva aplicação dos insumos, importados e beneficiados pela suspensão tributária antes referida, na industrialização de produtos acabados e destinados ao mercado internacional, com o objetivo de suportar a defesa que pretende afastar o já mencionado auto de infração.

II Da metodologia do trabalho

1. Das informações e documentos analisados

Para a execução de nossos trabalhos, utilizamos os documentos e bases de dados fornecidos pelos representantes da Sociedade:

Liebherr Aerospace Brasil Indústria e Comércio de Equipamentos Aeronáuticos Ltda.

- Atos Concessórios relacionados no *Anexo III*;
- Declarações de Importação – DI, relacionados no *Anexo IV*;
- Registros de Exportação – RE, relacionados no *Anexo V*;
- Relatório com os registros de importações e exportações extraído do Siscomex – Drawback Web;
- Arquivo eletrônico com o demonstrativo da estrutura do produto produzido – "*BOM - Bill Of Material*";
- Arquivo eletrônico com o demonstrativo do controle da perda de materiais durante o processo produtivo – "Refugo";
- Arquivo eletrônico com a relação de produtos nacionalizados;
- Relatório gerencial de notas fiscais de entradas e saídas emitidas pela empresa (leiaute da Instrução Normativa – IN 86/2001); e
- Notas fiscais de entradas e saídas.

Ressaltamos que nossos trabalhos não tiveram por objetivo a validação das habilitações de Atos Concessórios de Drawback, bem como das informações extraídas do Siscomex através do sistema "Drawback Web". Ademais, o nosso trabalho foi baseado nas informações que nos foram prestadas pelos responsáveis da Sociedade, bem como nos documentos e arquivos eletrônicos disponibilizados, em relação aos quais não realizamos testes de adequação e/ou outras análises, sendo estes considerados como bons, válidos e precisos, para fins de execução do escopo contratado.

2. Dos procedimentos adotados em nossas análises

Como forma de atestarmos a vinculação física dos insumos importados na elaboração de produtos acabados e exportados ao exterior, em relação às operações realizadas nos Atos Concessórios de Drawback-Suspensão, efetuamos as seguintes análises:

i) *Relatório gerencial contendo a relação de documentos fiscais de entradas e saídas* – as informações do relatório foram complementadas com os registros constantes no Drawback Web e confrontadas com informações das Declarações de Importação, Registros de Exportação, Estrutura do produto produzido e Notas fiscais;

ii) *Estrutura do produto produzido – "BOM"* – entendemos o processo produtivo realizado pela Sociedade e a partir das informações da estrutura do produto produzido, verificamos para cada item exportado a quantidade de insumos necessários para sua composição e confrontamos com os produtos efetivamente importados – item "i";

DOCUMENTO VALIDADO

iii) *Demonstrativo do controle de perda de produtos no processo produtivo - "Refugo"* – dado a exigência rigorosa do controle de qualidade dos produtos produzidos, a Sociedade possui um controle gerencial das perdas durante o processo produtivo. Assim, verificamos as informações constantes neste documento e seus reflexos em relação aos itens importados – item "i"; e

iv) *Nacionalização de mercadorias* – consideramos na composição dos resultados a relação dos itens nacionalizados conforme arquivo eletrônico disponibilizado.

Para tanto, nossos trabalhos abrangeram as importações de insumos realizadas pela Sociedade no período compreendido entre os anos de 2006 e 2009, bem como as exportações ocorridas ao longo dos períodos de 2006 a 2011, sempre vinculados aos Atos Concessórios objeto de nosso escopo, cujos resultados encontram-se analiticamente demonstrados no *Anexo I* do presente relatório.

3. Da metodologia aplicada para verificação das informações

Considerando as informações e os documentos anteriormente mencionados, efetuamos testes e revisões dos dados a nós disponibilizados. Tomamos como base inicial a análise dos itens importados e exportados a partir do relatório gerencial (IN 86/2001), complementando-os com as informações constantes do Drawback Web (sistema do Siscomex que controla as informações de importação e exportação).

Assim, identificamos o universo de itens importados e exportados, sob o registro de Drawback-Suspensão. Para tanto, nossas análises abrangeram a totalidade das operações realizadas sob o regime aduaneiro de Drawback para os quais a Sociedade estava habilitada a realizar no período entre 2006 a 2009.

Para a confirmação das informações disponibilizadas, efetuamos testes documentais complementares, por amostragem, por meio da inspeção física de Declarações de Importação e de Registros de Exportação, quando verificamos a adequação das informações prestadas, quantidades e a vinculação dos itens importados e exportados com os Atos Concessórios incluídos no escopo de nossos trabalhos.

Destaca-se que com relação ao confronto das informações, ou seja, itens das operações de importação e exportação sob o regime especial do Drawback-Suspensão, nossa análise compreendeu 100% (cem por cento) das operações no período.

Neste momento cabe-nos mencionar que para o desenvolvimento dos trabalhos foram observados critérios dispostos na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.222/2009, a qual aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 530 – Amostragem em auditoria.

De acordo com a referida norma, o objetivo é proporcionar uma base razoável para que se possa haver uma conclusão do conjunto de dados a que se pretende analisar, no presente caso, a vinculação dos insumos importados com os respectivos empregos no processo produtivo e posterior exportação do produto resultante.

A adoção da abordagem por amostragem para os testes documentais, por nós adotada no presente trabalho, se justifica pelo critério da razoabilidade a que se pretende demonstrar com os resultados das operações efetuadas pela Sociedade. Assim sendo, aplicamos o método de seleção de acordo com o item A13 e Apêndice 4, (d) da Resolução CFC nº 1.222/2009, na qual, tem o objetivo de evitar qualquer tendenciosidade ou previsibilidade consciente, procurando assegurar de que todos os itens do conjunto de informações tenha a mesma oportunidade de seleção.

Portanto, com a base de dados dos itens importados e exportados concluída, contemplando somente as informações vinculadas aos 12 (doze) Atos Concessórios, e os critérios citados acima, efetuamos o cruzamento entre a quantidade de itens importados e a quantidade efetivamente empregada na elaboração do produto final exportado. Em complemento ao resultado do cruzamento anteriormente mencionado, consideramos ainda as informações de itens nacionalizados, bem como os itens relacionados como perda no processo produtivo e as devoluções de importação havidas no período.

DOCUMENTO VALIDADO

III Nossos comentários

1. Das operações praticadas pela Sociedade

A Sociedade é uma empresa que tem como objeto a produção e comercialização de equipamentos, partes, peças e componentes de uso aeronáutico. No setor aeroespacial, oferece sistemas de gerenciamento de ar, sistemas de atuadores e de controle de voo, sistemas hidráulicos de trens de pouso.

Conforme podemos extrair das informações prestadas pelos responsáveis pela Sociedade, bem como das obrigações acessórias entregues ao fisco (Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ), a Sociedade realizou, no período analisado, operações comerciais exclusivamente voltadas ao mercado externo. Em outras palavras, toda a sua produção foi destinada a clientes sediados em outros países.

Para tanto, a Sociedade adquiriu insumos necessários à industrialização dos bens acima mencionados preponderantemente no mercado internacional, sendo que parcela mais representativa dessas importações foi realizada sob o regime aduaneiro de Drawback – Suspensão. No entanto, pontualmente, ocorreram importações regulares, bem como aquisições de insumos no mercado interno, alcançadas pelas incidências tributárias correspondentes.

2. Dos resultados de nossas análises

Diante das considerações anteriores, entendemos que as operações realizadas sob o regime aduaneiro especial de Drawback foram satisfatoriamente evidenciadas, conforme veremos a seguir.

Assim, de acordo com nossas análises e informações dos representantes da Sociedade, a atividade desenvolvida se pauta nas aquisições internacionais de insumos utilizando-se do mencionado benefício e, complementarmente por importações regulares ou aquisições no mercado interno, igualmente tributadas. Por outro lado, verifica-se que não há comercialização de produtos no mercado interno, mas tão somente operações voltadas ao exterior.

De todo modo, para identificação do montante de insumos importados sob o regime aduaneiro especial de Drawback e sua consequente exportação após o emprego no processo produtivo efetuado pela Sociedade, efetuamos o cruzamento mencionado do item 3 do tópico II acima.

Em assim procedendo, nos foi possível concluir que 92,49% dos itens importados (em quantidade) foram efetivamente empregados na elaboração de produtos acabados e exportados para o exterior, conforme quadro a seguir:

Descrição	Quantitativo	Percentual
Exportação	676.380,59	
Devolução	1.278,00	
Refugo	4.527,00	
Nacionalização	3.686,00	
Subtotal – comprovado	**685.871,59**	**92,49%**
Itens importados sem vinculação a bens exportados	55.682,08	7,51%
Total	**741.553,67**	**100,00%**

Os detalhes dos resultados de nossas análises estão relacionados no *Anexo I*, o qual é parte integrante do presente trabalho.

Vale ressaltar que em relação a determinados produtos acabados houve exportação em quantidade superior àquela que seria necessária para comprovar a vinculação/emprego da totalidade dos itens importados e relacionados nos Atos Concessórios retro mencionados. Para estes casos, a administração da Sociedade nos informou que utilizou-se de itens adquiridos no mercado interno ou importados, porém não no abrigo do benefício da Suspensão.

Adicionalmente, verificamos também que a Sociedade deixou de informar, no sistema do Siscomex – Drawback Web, o número do Ato Concessório em relação a uma parte não relevante das exportações. A composição dos Registros de Exportação não correlacionados com os respectivos Atos encontra-se listada no *Anexo VI* deste documento.

IV Dos anexos

O resultado da comprovação da efetiva aplicação dos insumos, importados e beneficiados pelo regime especial do Drawback, bem como outras informações citadas no presente documento encontram-se apresentados nos Anexos abaixo:

1. *Anexo I* – resultado analítico da comprovação da efetiva aplicação dos insumos importados vinculados aos Atos Concessórios.
2. *Anexo II* – demonstrativo da quantidade necessária de insumos para a fabricação dos produtos acabados e exportados vinculado aos Atos Concessórios.
3. *Anexo III* – relação dos Atos Concessórios.

DOCUMENTO VALIDADO

Liebherr Aerospace Brasil Indústria e Comércio de
Equipamentos Aeronáuticos Ltda.

4. *Anexo IV* – relação das Declarações de Importações – DI.
5. *Anexo V* – relação dos Registros de Exportação – RE.
6. *Anexo VI* – Relação das adições dos Registros de Exportação não elencadas no sistema do Siscomex "Drawback Web".

Conclusão

Ante todo o exposto e considerando as operações realizadas pela Sociedade, entendemos haver informações e/ou documentos que comprovem a regularidade da aplicação do regime aduaneiro especial de Drawback–Suspensão de que tratam os Atos Concessórios relacionados no tópico I acima mencionado, especialmente no quesito 'vinculação física', para 92,49% das operações realizadas ao longo dos anos objeto de nossa análise.

Acreditamos ter atendido às expectativas quanto ao assunto por nós analisado, colocamo-nos à disposição de V.Sas. para quaisquer esclarecimentos que se façam necessários.

Atenciosamente,

Constatou o laudo de auditoria independente, não só com base nos documentos já apresentados no processo, mas no cotejo das informações contidas para que restasse demonstrada a compatibilidade entre os insumos ingressados mediante as declarações de importação, as nacionalizações – e demais intercorrências quanto às mercadorias, e os produtos fabricados e posteriormente exportados, que restou comprovado que há vinculação física para 92,49% das operações realizadas.

É fato que a decisão de primeira instância é rasa e não analisa a contento todas as informações contidas no processo, porque a fiscalização afirma, na verdade, que há "sobra" de insumos, e que isso caracterizaria o descumprimento dos requisitos do regime de drawback suspensão, considerando a não formalização de um dos meios de regularização dessa situação pelo contribuinte – que, em termos técnicos, seriam somente três possibilidades: i) a exportação dos produtos; ii) a nacionalização com respectivo recolhimento dos tributos incidentes; ou iii) a destruição.

Constam nos autos os termos de destruição de inúmeras peças, como exemplo :

TERMO DE DESTRUIÇÃO

Ao oitavo dia do mês de outubro de dois mil e dez, comparecemos na sede da empresa Liebherr Aeospace Brasil Indústria e Comércio de Equipamentos Aeronáuticos Ltda., situada na Rua Hans Liebherr, nº. 01 – Unid. Industrial – Vila Bela, Guaratinguetá – SP e na presença do Sr. Rogério Reder Gimenez – CREA 5061763028/D – Gerente Industrial - matrícula 071, CPF 192.539.548-09 e RG 26.370.496-08, na qualidade de representante da empresa acima identificada, demos início ao acompanhamento, de acordo com o inciso I, do art. 390, do Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759/2009, de 05 de fevereiro de 2009, à destruição de 5.543 peças com o total de 4.860,000Kgs., que a interessada diz ser imprestáveis e oriundas do processo produtivo de mercadoria submetida ao regime aduaneiro especial de Drawback – Atos Concessórios 20060030470(222pçs.); 20060047275(193pçs.); 20070117950(165pçs.); 20080015840(30pçs.); 20080016421(1.053pçs.); 20080031137(723pçs.); 20080055770(344pçs.); 20080108334(97pç.); 20080108440(449pçs.); 20090010744(480pçs.); 20090015428(1.100pçs.); 20090063260(643pçs.); 20100031102(1pç.) e 20100034241(43pçs.).

Nesse dia as peças começaram a serem cortadas, por meio da Máquina Automática de Serra de Fita – Mod. S-6015, o procedimento de corte encerrou-se ao décimo sexto dia do mês de novembro corrente.

E para constar e surtir os efeitos de acordo com a legislação em vigor lavrou-se o presente termo em três vias de igual teor que serão assinadas por mim AFRFB e ATRFB designados e pelo representante supra mencionado, sendo uma via para o processo, a segunda para a interessada e a terceira para nosso arquivo.

DOCUMENTO VALIDADO

> **INTRODUÇÃO**
>
> No exercício das atribuições do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscalização instaurado para verificar a regularidade da aplicação do regime aduaneiro especial de drawback-suspensão de que tratam os Atos Concessórios de Drawback - Suspensão nos 20060030470, 20060047275, 20070117950, 20080015840, 20080016421, 20080031137, 20080055770, 20080108334, 20080108440, 20090010744, 20090015428 e 20090063260, bem como da exclusão dos créditos tributários cujos recolhimentos foram suspensos em decorrência da aplicação dos citados regimes aduaneiros especiais, em analise dos documentos apresentados em atendimento às intimações contidas no "Termo de Intimação Fiscal" (Anexo I), constatei fatos que ora relato.

Para além do relatório produzido pela auditoria independente, deve-se levar em conta neste julgamento que a pessoa jurídica autuada é majoritariamente exportadora de sua produção, que demonstrou de forma inequívoca a destruição de peças que possivelmente sejam correspondentes às sobras identificadas pela fiscalização – constante, portanto, a regularização dessa situação, a inequívoca demonstração através das notas fiscais, dos registros de exportação, e das declarações de importação, que foram cumpridos os requisitos do drawback suspensão, considerando a vinculação física dos insumos e das mercadorias produzidas e posteriormente exportadas.

Neste passo, entendo que razão assiste ao recorrente, posto que evidenciada a vinculação física suficiente à demonstração do cumprimento dos requisitos do regime de drawback suspensão.

Voto, portanto, por dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

(voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaeler Dornelles**, Redator designado.

Conforme se observa do voto apresentado pela i. Relatora, ela: (i) não conheceu dos "*argumentos levantados pelo contribuinte dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade pela penalidade aplicada, porque esbarram na Súmula CARF nº 02*"; (ii) reconheceu a necessidade, no caso dos autos, de observância ao princípio da vinculação física, por aplicação da Súmula CARF nº 227; e, (iii) no mérito, deu provimento ao Recurso Voluntário, justificando esse provimento, basicamente, em razão de a Recorrente: (a) ter apresentado laudo de auditoria que comprovaria a vinculação física questionada pela Fiscalização; (b) ser pessoa jurídica que atua, majoritariamente, na exportação de sua produção; e (c) ter demonstrado "*de forma inequívoca a destruição de peças que possivelmente sejam correspondentes às sobras identificadas pela fiscalização*".

DOCUMENTO VALIDADO

Concordando com o voto da i. Relatora em relação aos itens (i) e (ii) acima explicitados, divirjo em relação ao mérito (item (iii)), pelas razões que passo a expor em sucessivo. Além disso, é preciso ainda pontuar algumas matérias suscitadas pela Recorrente que não foram abordadas no voto da i. Relatora, o que também faço na sequência.

1. Do Recurso de Ofício

Conforme se percebe do Acórdão de Impugnação de e-fls. 27345 a 27403, a DRJ recorreu de ofício a este CARF por ter exonerado crédito tributário em valor superior a R$ 2.500.000,00, limite de alçada estabelecido à época do julgamento de primeira instância pela Portaria MF nº 63, de 2017.

> **RECURSO DE OFÍCIO**
>
> Dessa decisão recorro de ofício ao Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme determina o artigo 1º da Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, que estabeleceu o limite de alçada em R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Não obstante, nos termos da Súmula CARF nº 103, para fins de conhecimento do recurso de ofício, deve ser aplicado o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, o que, no presente julgamento, significa dizer que o Recurso de Ofício deve ser conhecido caso o crédito exonerado pela DRJ em relação ao sujeito passivo tenha excedido o montante de R$ 15.000.000,00, limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023.

E esse não é o caso do presente processo.

A conclusão do voto condutor do Acórdão da DRJ nos revela que o crédito tributário por ela exonerado, ali incluídos os tributos e as multas de ofício associadas, alcançou tão somente o montante de R$ 3.808.784,70:

> **Conclusão**
>
> Por todo o exposto voto no sentido de considerar procedente em parte a impugnação **exonerando o crédito tributário lançado no valor de R$3.808.784,70**, conforme tabelas anexas, acrescido dos respectivos juros legais.

Dessa forma, por ser o crédito tributário objeto do presente Recurso de Ofício (R$ 3.808.784,70) inferior ao atual limite de alçada estabelecido pela Portaria MF nº 2, de 2023 (R$ 15.000.000,00), aplico o que dispõe a Súmula CARF nº 103 para não conhecer do Recurso de Ofício apresentado pela DRJ.

2. Do *bis in idem*

A Recorrente traz, neste tópico, um argumento que não havia sido apresentado em sede de impugnação, qual seja, de que a exigência da multa de ofício isolada, "*cumulativamente com a multa de mora, configura Bis in Idem que é repudiado em nosso ordenamento jurídico pátrio, eis que duas multas se consubstanciam em penalidade aplicáveis ao contribuinte pelo descumprimento da legislação, ou seja, pelo mesmo fato*".

DOCUMENTO VALIDADO

A questão é que não houve, no presente processo, o lançamento de multa de ofício isolada e nem o lançamento de multa de mora, mas tão somente o lançamento de multa de ofício pela falta de pagamento/recolhimento de tributos.

Eis a imagem do demonstrativo consolidado do crédito lançado, extraída da e-fl. 2:

Imposto sobre Produtos Industrializados	
Imposto	937.915,35
Juros de Mora	588.682,63
Multa	703.436,51
Valor do Crédito Apurado	2.230.034,49
Imposto de Importação	
Imposto	2.307.751,31
Juros de Mora	1.443.388,99
Multa	1.730.813,48
Valor do Crédito Apurado	5.481.953,78
Programa Integração Social	
Contribuição	394.438,10
Juros de Mora	246.042,54
Multa	295.829,81
Valor do Crédito Apurado	936.310,45
Contribuição p/Financiamento S. Social	
Contribuição	1.774.913,91
Juros de Mora	1.111.121,28
Multa	1.331.186,78
Valor do Crédito Apurado	4.217.221,97
Total	
	Valor
Crédito tributário do processo em R$	12.865.520,70

Dessa forma, por não ser uma matéria que se encontra sob a lide posta nos autos, deixo de conhecer os argumentos trazidos em Recurso Voluntário que acusam a ocorrência de *bis in idem* no lançamento efetuado pela Fiscalização.

3. Da prescrição intercorrente

A Recorrente atravessou no processo, em 18/07/2025, a petição de e-fls. 27449 a 27459, onde sustentou que a inércia do CARF em julgar o seu Recurso Voluntário, apresentado em 10/01/2020, já superava, à época, mais de 5 anos e 5 meses, razão pela qual defendeu a aplicação do Tema 1.293 do STJ para que fosse reconhecida a prescrição intercorrente no presente processo.

Para a Recorrente, "*o drawback, na modalidade suspensão, é regime aduaneiro especial, de natureza estritamente administrativa, vinculado ao exercício do poder de polícia da Administração e dissociado da lógica de constituição de crédito tributário*", o que atrairia a aplicação do Tema 1.293 do STJ.

Por ser matéria que pode ser suscitada de ofício pelo Colegiado, não há que se falar em preclusão processual, razão pela qual passo a analisar o pedido formulado.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Antecipando meu entendimento de que a situação enfrentada nos autos não está sujeita à prescrição intercorrente, as razões que me levam a essa conclusão precisam ser buscadas no julgamento dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP (Tema 1.293/STJ), realizado na sistemática dos recursos repetitivos, onde foram firmadas as seguintes teses:

> 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
>
> 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
>
> 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Olhando para as teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, vemos que a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Daí já podemos tirar algumas lições importantes.

A primeira delas é que o critério legal que deve ser observado para fins de aplicação da prescrição intercorrente não é a natureza jurídica da sanção aplicada, mas sim a natureza jurídica da norma de conduta violada, ensejadora da sanção. Isso está expresso nas ementas dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, afetos ao Tema 1.293 do STJ:

> 3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual

DOCUMENTO VALIDADO

> for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

E é lógico que seja assim. A sanção a ser aplicada pelo descumprimento de uma norma de conduta é definida pelo legislador a partir do contexto social, político, econômico, cultural etc. vivenciado à época da elaboração da norma, e pode ter diferentes objetivos, como o de punir o infrator, o de fazer cessar o dano, o de reparar o dano causado, o de gerar um exemplo para desincentivar o descumprimento por outras pessoas, entre outras hipóteses.

Sendo uma prerrogativa do legislador, a sanção a ser aplicada não revela muito e não guarda, necessariamente, relação com o bem tutelado pela norma violada.

Qualquer tipo de sanção, seja multa, penalidade de perdimento ou sanção restritiva de direitos, pode ter por objetivo a punição do infrator, a cessação de dano, a reparação de dano causado ou o desincentivo para o descumprimento futuro de uma norma de conduta. E a escolha por uma ou outra sanção não altera a natureza jurídica da norma de conduta violada.

Por isso não me parece correto que possamos atribuir de plano, para efeitos de aplicação da prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, uma natureza administrativa à penalidade de perdimento. É preciso que identifiquemos, caso a caso, o bem jurídico tutelado para que possamos, a partir daí, definir a natureza jurídica da norma de conduta violada.

A segunda lição que podemos tirar da decisão do STJ no Tema 1.293 diz respeito à dicotomia que lá foi estabelecida.

Ao contrário do que muitos vem defendendo, o STJ não estabeleceu uma oposição entre a natureza tributária e a natureza aduaneira da norma de conduta violada. E nem poderia fazer isso, uma vez que esses não são conceitos excludentes.

Ricardo Xavier Basaldúa, em sua obra intitulada *Introducción al derecho aduaneiro: concepto y contenido*, nos ensina que o papel das aduanas está centrado no controle aduaneiro que elas devem exercer sobre o fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, e que esse controle visa, basicamente, garantir o cumprimento de duas dimensões essenciais por parte dos importadores/exportadores: que os tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior sejam devidamente recolhidos e que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias estabelecidas pelos Estados Nacionais sejam observadas e respeitadas.

Ou seja, quando olhamos para o universo aduaneiro podemos identificar uma grande fatia que está relacionada com questões tributárias, assim como podemos identificar uma grande fatia que não está relacionada com essas questões, sejam elas principais ou acessórias, mas sim com outras questões ditas administrativas, como, por exemplo, restrições ao fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, impostas pela legislação aduaneira.

DOCUMENTO VALIDADO

E a decisão do STJ no Tema 1.293 não contraria essa lógica. Pelo contrário, ela reforça esse entendimento quando estabelece a dicotomia, não entre natureza tributária e natureza aduaneira da norma de conduta violada, mas sim entre natureza tributária e natureza não tributária (natureza administrativa) dessa norma, associando a natureza não tributária ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro (ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação) e a natureza tributária à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado (direta e imediatamente).

A partir daí, não é difícil concluirmos que todas as normas de conduta dispostas na legislação aduaneira têm natureza aduaneira, mas somente aquelas que buscam garantir o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro têm natureza administrativa (não tributária) e, portanto, são capazes de atrair a aplicação da prescrição intercorrente.

E essa é a terceira lição que podemos extrair do que foi decidido pelo STJ no Tema repetitivo 1.293: para que possamos concluir que a norma de conduta violada possui natureza não tributária (natureza administrativa), é preciso que essa norma infringida tenha por objetivo tutelar o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

> 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Embora o STJ não tenha aprofundado a discussão para definir o que caberia dentro da expressão “controle do trânsito internacional de mercadorias” ou da expressão “regularidade do serviço aduaneiro”, nos parece que a primeira (controle do trânsito internacional de mercadorias) está relacionada com uma das dimensões do controle aduaneiro propostas por Ricardo Xavier Basaldúa, qual seja, o controle aduaneiro exercido pela aduana com o objetivo de garantir que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias sejam observadas e respeitadas.

Quanto à segunda expressão (regularidade do serviço aduaneiro), a leitura atenta do Capítulo III do Título III do Livro VII do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), que trata das atividades relacionadas aos serviços aduaneiros, nos revela que os serviços aduaneiros são aqueles serviços auxiliares necessários para que as operações de comércio exterior possam ocorrer, praticados não pela Administração Aduaneira, mas sim por terceiros, que, dentre outras atividades, envolvem: (i) a preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relativos ao despacho aduaneiro; (ii) a subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade; (iii) a ciência e recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro; (iv) o

DOCUMENTO VALIDADO

acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia; (v) o recebimento de mercadorias desembaraçadas; (vi) o transporte de mercadorias; (vii) a consolidação/desconsolidação de cargas; (viii) a realização de perícia; e (ix) a guarda de mercadoria sujeita ao controle aduaneiro.

Quem geralmente exerce essas atividades são terceiros contratados para esse fim, como o despachante aduaneiro, o transportador, o operador de transporte multimodal, o agente de cargas, o depositário, o perito etc.

Esses são os pontos, então, que devem ser observados para que possamos concluir pela natureza não tributária da norma de conduta violada.

Mas o STJ foi além e decidiu esclarecer, também, o que caracteriza a natureza tributária da norma de conduta violada para fins de que não seja aplicada a prescrição intercorrente. Disse o STJ que a norma de conduta violada tem natureza tributária quando se destina "*direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado*".

> 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Embora o que disse o STJ nessa terceira tese firmada pelo Tema 1.293 seja quase óbvio (que a aplicação de sanção pelo descumprimento de obrigação tributária no âmbito aduaneiro, inclusive acessória, não atrai a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999), há ali um reconhecimento de extrema relevância: a existência de obrigações tributárias acessórias no âmbito da legislação aduaneira.

Observe-se que essa terceira tese firmada pelo STJ utiliza os mesmos termos usados pelo CTN em seu art. 113, quando define o que são obrigações tributárias acessórias: "arrecadação" e "fiscalização dos tributos".

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
>
> **§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interêsse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dito isso, podemos sistematizar a busca pela natureza jurídica da norma de conduta violada da seguinte forma: (i) se a norma infringida tiver por objetivo tutelar o controle do trânsito

DOCUMENTO VALIDADO

internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro, ela terá natureza não tributária (natureza administrativa) e a penalidade aplicada, seja ela qual for, estará sujeita à prescrição intercorrente; e (ii) se a norma de conduta puder ser enquadrada como uma obrigação tributária, principal ou acessória, ela terá natureza tributária, não estando a penalidade aplicada sujeita à prescrição intercorrente.

Estabelecidas essas premissas, absolutamente necessárias para o enfrentamento dos casos concretos, passemos a analisar a natureza da norma de conduta violada que ensejou a aplicação de sanção no presente processo.

E, conforme se observa nos Autos de Infração juntados às e-fls. 2 a 1423, a única sanção imposta pela Fiscalização foi a multa de ofício, aplicada sobre as diferenças do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados incidente sobre a importação, da contribuição para o PISPASEP-Importação e da Cofins-Importação em razão da falta de pagamento/recolhimento identificada.

Ou seja, a norma de conduta violada que deve ser considerada para fins de determinação da sua natureza jurídica, se tributária ou não tributária (administrativa), é o dever que tem o contribuinte de pagar/recolher os tributos devidos.

E essa obrigação, sem sombra de dúvidas, tem uma natureza eminentemente tributária.

Ela é, nos termos definidos pelo § 1º do art. 113 do CTN, a principal obrigação a ser cumprida pelos contribuintes:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Diante disso, é evidente que a multa decorrente da falta de pagamento/recolhimento de tributo não está sujeita à prescrição intercorrente, uma vez que a norma de conduta violada que enseja a sua aplicação possui natureza tributária.

Nego provimento na matéria.

4. Dos juros de mora

A Recorrente reclama, neste tópico, que a DRJ, ao excluir parte do crédito tributário lançado, "*não incluiu, como deveria ter feito, no cálculo de exoneração, também a exoneração dos correspondentes juros de mora*".

A Recorrente observa "*que o valor integral lançado tinha em seu cômputo juros de mora, cuja base de cálculo abarcava os valores exonerados*", de tal sorte que, "*diante da exoneração de parte dos tributos lançados, resta claro que a base de cálculo utilizada pela*

DOCUMENTO VALIDADO

autoridade julgadora par cômputo de juros está indevidamente inflada, devendo ser observada a exoneração dos tributos e consequente ***exoneração dos juros lançados***".

Por isso pede "*a exoneração dos juros incidentes sobre os valores de principal exonerados pela r. decisão de primeira instância*".

Mas não tem razão a Recorrente.

Os juros de mora lançados no auto de infração apenas atualizam o valor devido até a data do lançamento (no caso dos autos, os juros moratórios foram calculados até o dia 28/11/2015), devendo ser recalculados na data do efetivo pagamento a partir do crédito remanescente no processo.

Por isso a DRJ não fez referência aos juros de mora quando exonerou parte dos tributos e das respectivas multas de ofício.

Dito de outra forma, o crédito tributário remanescente neste processo (que não inclui os valores exonerados pela DRJ), e somente ele, continuará sendo atualizado pelos juros de mora até a data do seu efetivo pagamento.

Dessarte, nego provimento na matéria.

5. Do princípio da vinculação física

Neste tópico, a Recorrente traz um longo arrazoado onde tenta defender a desnecessidade de vinculação física dos itens importados sob o regime de Drawback na modalidade suspensão.

Não obstante os argumentos trazidos pela Recorrente, fato é que, como bem apontou a i. Relatora em seu voto, a matéria se encontra pacificada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais desde a publicação da Súmula CARF nº 227, que confirmou a necessidade de observância ao princípio da vinculação física até 28/07/2010.

> SÚMULA CARF Nº 227
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/08/2025 – vigência em 01/09/2025
>
> O regime aduaneiro especial de drawback, em sua modalidade suspensão, impõe que, até 28/07/2010, haja vinculação física entre os insumos importados com suspensão de tributos e os produtos exportados.
>
> Acórdãos Precedentes: 9303-013.628, 9303-016.062, 9303-014.161

No caso dos autos, por se tratar de importações anteriores a 28/07/2010, a vinculação física das mercadorias importadas aos produtos exportados deve ser observada para fins de adimplemento dos atos concessórios.

Diante disso, nego provimento na matéria.

6. Do mérito

DOCUMENTO VALIDADO

Conforme se verifica nos autos, o mérito da discussão estabelecida no processo diz respeito à vinculação física das mercadorias importadas nos produtos exportados pela ora Recorrente. Isso fica muito claro no excerto a seguir reproduzido, extraído do Relatório de Auditoria Fiscal de e-fls. 1424 a 1432:

> Os exames efetivados nesta auditoria tiveram o propósito de verificar, para os Ato Concessórios de Drawback, basicamente, os seguintes aspectos:
>
> • Regularidade das Operações de Comércio Exterior Vinculadas ao Regime Especial;
>
> • Vinculação física dos insumos importados aos produtos exportados, e
>
> • Ocorrência de perdas não previstas no processo produtivo.
>
> Não foram detectadas ocorrências quanto aos aspectos de "Regularidade das Operações" e "Ocorrência das Perdas no Processo", entretanto há ressalvas quanto a "Vinculação Física".

Para chegar a essa conclusão, a Fiscalização executou um minucioso trabalho de auditoria de produção, tendo adotado os seguintes critérios:

> O propósito dos exames foi comprovar que os materiais regularmente importados com benefício fiscal foram efetivamente incorporados aos produtos exportados com vínculo no mesmo ato concessório de drawback que beneficiou a importação. Para tanto os exames foram realizados com base nas seguintes premissas:
>
> • cada ato concessório foi examinado individualmente;
>
> • a quantificação e identificação dos insumos importados foi feita, prioritariamente, a partir das informações constantes das adições das Declarações de Importação – DI (Anexo IV) realizadas pela Liebherr, e, subsidiariamente, a partir dos códigos informados nos arquivos de Itens de Notas Fiscais "4.3.2 – Arquivo de Itens de Mercadorias/Serviços - Notas Fiscais de Saída ou de Entrada Emitidas pelo Estabelecimento" (Anexo V);
>
> • a determinação da quantidade de insumos aplicados a cada produto exportado teve como base os dados apresentados pela Liebherr;
>
> • para cada insumo importado com benefício, em cada ato concessório examinado, foi considerado o estoque inicial, disponível para produção, igual a zero;
>
> • as movimentações de importação e exportação somente consideraram as operações regularmente vinculadas aos respectivos Atos Concessórios;
>
> • para entrada de insumos foi considerada a movimentação na data do desembaraço da correspondente DI, e para a saída a data de registro do RE;
>
> • a vinculação do RE ao AC somente foi considerada válida com a indicação do "Enquadramento da Operação" correto para o regime de drawback no

DOCUMENTO VALIDADO

campo apropriado e inserção das informações pertinentes no "campo 24" do RE (Dados do Fabricante); e

- as nacionalizações efetivadas com recolhimento espontâneo (Anexo VI) foram consideradas na apuração.

As premissas acima relacionadas foram adotadas pressupondo que a Liebherr respeitou as exigências que a legislação impunha, por ocasião da realização das operações, para o controle aduaneiro e fiscal. Implicando afirmar que as informações utilizadas para o desenvolvimento dos exames foram prestadas pelo beneficiário diretamente ou por intermédio da utilização de sistemas informatizados de uso público (Siscomex).

A Fiscalização também descreveu, de forma detalhada, os procedimentos por ela adotados quando da execução da auditoria de produção:

Para realização dos exames a Fiscalização pesquisou, no banco de dados do Siscomex, informações prestadas pela Liebherr em todas as DI registradas sob sua responsabilidade no período em que ocorreram as importações vinculadas aos Atos Concessórios em exame. Esta pesquisa resultou na construção das planilhas constantes do arquivo "APURAÇÃO" (Anexo VII, Guia "Itens de Importação") que é, juntamente com os demais arquivos digitais aqui citados, parte deste relatório. Nesta planilha estão relacionadas, por item de adição, as informações que interessaram para a verificação da aplicação dos insumos importados, quais sejam: regime de tributação, item da adição, código da NCM, nº do ato concessório de drawback, descrição do item, unidade de comercialização, datas de registro e desembaraço da DI, quantidade de mercadoria comercializada e o valor CIF.

Com base nas descrições dos itens apresentados nas adições vinculadas aos Atos Concessórios, a Fiscalização, com respaldo em informação trazida pela Liebherr (Anexo VIII - Importações - Solicita Códigos), identificou os códigos de insumos utilizados para controle fiscal e de produção. Para a auditoria em curso, a Fiscalização verificou por amostragem e aceitou como verdadeiras as informações prestadas na identificação dos códigos.

A partir dos códigos dos componentes dos produtos e das respectivas quantidades constantes dos registros de exportação dos produtos resultantes da aplicação do regime de drawback, foram apurados, para cada ato concessório, os códigos e as respectivas quantidades de itens exportados para resolução dos compromissos. A planilha da Guia "Itens de Exportação" relaciona estes itens bem como os documentos de Exportação (RE e DDE) e os Atos Concessórios a que estão vinculados.

Conjugando os dados das Guias "Itens de Exportação" com dados do arquivo "Lista PN e Insumos – Finalizada" (Anexo III) foi obtida a relação de itens de insumo aplicados por produto em cada ato concessório. A relação citada está disposta na Guia "Exportação Insumos Agregados".

DOCUMENTO VALIDADO

A partir da Guia "Exportação Insumos Agregados", e da Guia "Importação Insumos" foram relacionadas em ordem cronológica, por ato concessório, as transações de entrada e saída de insumos, relacionando em colunas os seguintes atributos: Ato Concessório, Número de RE, DDE ou Item de Adição, código do Item do produto (Artigo e PN) exportado constante do RE, unidade de medida do produto exportado, código do insumo aplicado (Artigo e PN), quantidade de insumos aplicada por produto, unidade de medida do insumo, indicador de entrada e saída, a data de registro do RE e da DI, ciclo de produção, nacionalizações anteriores, data de movimentação de saída dos insumos (data de entrada acrescida do ciclo de produção).

Para efeitos deste auto de infração, a data de aplicação dos insumos foi considerada igual à data de desembaraço da DI, acrescida do período do ciclo produtivo indicado pela Liebherr nas descrições técnicas dos produtos (Anexo II).

Os saldos em branco indicam situações em que a apuração resultou em "saldo negativo" permitindo concluir que o suprimento se deu com insumos advindos de aquisições não vinculadas aos Atos Concessórios correspondentes.

Da planilha "Controle Estoques" foi extraída a planilha "Saldos por Ato" onde estão consolidados os códigos e a quantidade de insumos que deixaram de ser aplicados em RE vinculado ao ato concessório relacionado. Finalizando o exame, foram pesquisados os itens de adição a serem tributados que estão apresentados na planilha "Glosa de Insumo por Ato".

Considerando que os insumos remanescentes foram os últimos a serem importados, suas quantidades foram somadas, em ordem cronológica invertida, a partir da importação mais recente vinculada ao ato concessório, até que o total igualasse à quantidade glosada. As planilhas "Distribuição da Glosa por DI", "Pre-apuração" e "Valoração da Glosa" preparam caminho para a última planilha, "Apuração por Adição", onde estão relacionados os itens de adição, as respectivas quantidades glosadas em Reais e os cálculo dos tributos devidos por Adição de DI.

Diante dos dados tabulados podem ser extraídas as seguintes observações:

- Parte dos insumos aplicados aos atos concessórios não foram importados com a suspensão de tributos concedida por meio do ato a que foram vinculados aos RE dos produtos que os agregaram;
- A relação entre a quantidade de insumos utilizadas para a produção indica que houve sobra de insumos quando cotejadas com as exportações vinculadas ao correspondente ato concessório.

Sem questionar de forma objetiva os critérios e os procedimentos adotados pela Fiscalização, a Recorrente, em seu Recurso Voluntário (e-fls. 27411 a 27432), acusa a Fiscalização de, ao não conseguir comprovar a vinculação física entre os insumos importados e os produtos exportados, ter desqualificado o regime de drawback e ter considerado que todos os tributos que estavam suspensos deveriam ter sido pagos com os acréscimos legais.

DOCUMENTO VALIDADO

De forma genérica, diz que "*não se consegue perceber a efetiva extensão dos trabalhos conduzidos pelo auditor fiscal e muito menos a razão pela qual a d. Delegacia de Julgamento desprezou os argumentos e provas trazidos pela Recorrente*".

E defende a inexistência de infração com base em dois pilares: a) o fato de que toda a receita por ela obtida nos períodos autuados decorreu da exportação de seus produtos; e b) o laudo elaborado pela Pricewaterhouse (e-fls. 1585 a 1592), que comprovaria, documental e fisicamente, a efetiva vinculação entre as mercadorias importadas com suspensão drawback e os produtos exportados.

A i. Relatora, em seu voto, votou por dar provimento ao Recurso Voluntário acrescentando um terceiro pilar àqueles fincados pela Recorrente, qual seja, a existência nos autos de dois termos de destruição de mercadorias associados aos atos concessórios que se encontram aqui em discussão (e-fls. 21468 a 21511).

Antes de analisarmos os argumentos de mérito, é preciso deixar registrado, mais uma vez, que a Fiscalização realizou uma minuciosa auditoria de produção, seguindo os critérios e procedimentos antes descritos.

O resultado pode ser acompanhado na planilha APURAÇÂO, juntada ao e-processo por meio do Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de e-fls. 1454, onde fica demonstrado, de forma cristalina, a efetiva extensão dos trabalhos conduzidos pela Fiscalização, assim como quais mercadorias foram objeto de lançamento.

Quanto aos argumentos de mérito trazidos pela Recorrente e pela i. Relatora, entendo que nenhum deles, vistos de forma isolada ou em conjunto, é capaz de afastar as conclusões a que chegou a Fiscalização.

Da receita da Recorrente

O Acórdão recorrido já havia expressado o entendimento de que o argumento da Recorrente de que toda a sua receita é proveniente de exportação de produtos por ela elaborados não implica, necessariamente, na observância do princípio da vinculação física.

> Não é possível afirmar que a vinculação física foi plenamente atendida na medida em que ocorreu a exportação de todo bem produzido pela empresa. Como já apontado, tal argumento não sobrevive à própria conclusão da auditoria, que demonstrou que parte dos insumos importados não forma aplicados nos respectivos produtos exportados. Logo, suposta exportação de todo bem produzido não implica necessariamente na observância do princípio da vinculação física.

E tem razão a DRJ. O fato de que toda a produção é destinada à exportação não significa dizer que determinada mercadoria importada ao amparo de um determinado ato concessório tenha sido utilizada na produção de um bem que tenha sido exportado de forma vinculada a esse ato concessório.

DOCUMENTO VALIDADO

Aliás, a auditoria de produção realizada pela Fiscalização demonstrou, de forma individualizada, que várias mercadorias importadas ao amparo de um determinado ato concessório não foram devidamente vinculadas à produção de bens exportados de forma vinculada a esse ato concessório.

E, diga-se mais uma vez, a Recorrente não apontou de forma objetiva qualquer equívoco cometido nas conclusões alcançadas pela Fiscalização.

Diante disso, acompanhando a conclusão expressa pela DRJ, entendo que o fato de a Recorrente ter como única fonte de receita a exportação de seus produtos não implica, necessariamente, no atendimento ao princípio da vinculação física, de tal sorte que, por si só, não comprova o adimplemento dos atos concessórios de drawback que se encontram em discussão no presente processo.

Do laudo da Pricewaterhouse

O laudo produzido pela Pricewaterhouse (e-fls. 1585 a 1592), encomendado pela Recorrente para tentar demonstrar o atendimento ao princípio da vinculação física entre a mercadoria importada e o produto exportado, concluiu "*que 92,49% dos itens importados (em quantidade) foram efetivamente empregados na elaboração de produtos acabados e exportados para o exterior*".

O problema desse laudo, que o inviabiliza para fins de comprovação do atendimento ao princípio da vinculação física, é que ele não examinou os atos concessórios drawback de forma individualizada, mas sim examinou o conjunto das importações e das exportações vinculadas aos 12 atos concessórios que foram objeto de análise pela Fiscalização, que, diga-se de passagem, analisou-os de forma individualizada.

Além disso, a planilha de trabalho apresentada às e-fls. 1593 a 1608, que busca demonstrar a quantidade de importações cuja vinculação física teria sido comprovada, não leva em consideração a data dos eventos (importação, exportação, devolução, nacionalização etc.), informação essencial para uma auditoria de produção que busca demonstrar a observância do princípio da vinculação física no drawback.

Dessa forma, não há como concluir, a partir do laudo produzido pela Pricewaterhouse, que uma determinada mercadoria importada ao amparo de um determinado ato concessório tenha sido utilizada na produção de um bem exportado de forma vinculada a esse ato concessório.

Dos termos de destruição

Por fim, em relação aos termos de destruição de e-fls. 21468 a 21511, referidos pela i. Relatora em seu voto, em que pese a relevância que possam ter para fins de comprovação do adimplemento de um ato concessório de drawback, fato é que eles não foram sequer mencionados pela Recorrente em seu Recurso Voluntário.

DOCUMENTO VALIDADO

Em outras palavras, esse não é um argumento de defesa que tenha sido trazido para discussão pela Recorrente, e nem é uma matéria que possa ser conhecida de ofício por este Colegiado.

Dessa forma, esse não é um argumento que possa ser aqui utilizado para infirmar as conclusões a que chegou a Fiscalização.

Assim, tendo em vista que a Recorrente não apontou, de forma objetiva, qualquer equívoco nas conclusões alcançadas pela Fiscalização, ao mesmo tempo em que não produziu prova capaz de demonstrar o efetivo emprego de todas as mercadorias importadas ao amparo dos atos concessórios drawback nos produtos exportados de forma vinculada a esses mesmos atos concessórios, não se pode reconhecer o cumprimento das condições do regime de drawback, impondo-se, nos termos da Súmula CARF nº 227, a manutenção da exigência fiscal.

Conclusão

Diante do exposto, voto: (i) por não conhecer do Recurso de Ofício; (ii) por não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que suscita afronta aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, por aplicação da Súmula CARF nº 2; (iii) por não conhecer do Recurso Voluntário na parte em que suscita a ocorrência de *bis in idem* pelo lançamento cumulativo da multa de ofício isolada e da multa de mora, por não ser matéria que se encontra sob a lide; e, na parte conhecida, (iv) por não reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; e, no mérito, (v) por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO