



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	10831.001223/2001-54
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3803-006.854 – 3ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	28 de janeiro de 2015
<b>Matéria</b>	II/IPI - DRAWBACK SUSPENSÃO
<b>Recorrente</b>	FRESENIUS KABI DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Data do fato gerador: 27/08/1998, 28/08/1998, 21/09/1998, 24/09/1998, 28/09/1998, 30/10/1998

DRAWBACK SUSPENSÃO. DESATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Cabe ao beneficiário do regime Drawback Suspensão o controle atinente à vinculação física das mercadorias importadas aos produtos exportados, sob pena de se submeter à autuação relativamente aos tributos incidentes na importação, acrescidos dos encargos legais cabíveis.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 27/08/1998, 28/08/1998, 21/09/1998, 24/09/1998, 28/09/1998, 30/10/1998

PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO. OBSERVÂNCIA.

Encontra-se plenamente observado o princípio do contraditório quando a auditoria fiscal se pauta em amplo trabalho investigativo, seja pela via das intimações, seja por meio de exames na escrita fiscal e documentos que a lastreiam realizados no estabelecimento da pessoa jurídica, em que ao sujeito passivo se franqueou amplo espaço para manifestação.

AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente (Súmula CARF nº 100).

É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte (Súmula CARF nº 6).

#### PEDIDO DE PERÍCIA. INAPLICABILIDADE. PRESCINDIBILIDADE.

Cabe pedido de perícia apenas na primeira instância, devendo ser indeferido o pedido quando os elementos que integram os autos se mostram aptos à formação da convicção do julgador.

#### AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa, fundada em amplo material probatório fornecido pelo sujeito passivo, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Carolina Gladyer Rabelo, Paulo Renato Mothes de Moraes e Samuel Luiz Manzotti Riemma.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em contraposição à decisão da DRJ Fortaleza/CE que julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte supra identificado em decorrência da lavratura de autos de infração, em que se exigiram valores relativos ao Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos de multa e juros, no montante de R\$ 304.448,37.

De acordo com os autos de infração, os lançamentos decorreram da não comprovação da exportação, no prazo de um ano, de produtos em cujo processo produtivo tivessem sido utilizadas as mercadorias importadas sob o regime especial de Drawback Suspensão, por meio do Ato Concessório nº 52-98/000072-9, de 13/07/98<sup>1</sup>, dada a ausência de

Documento assinado digitalmente em 16/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 16/02/2015 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS  
Autenticado digitalmente em 02/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 16/02/2015 por CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS  
Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

comprovação da observância do princípio da vinculação física, bem como a inatividade do contribuinte quanto às providências determinadas no art. 319 do Regulamento Aduaneiro (RA).

Ressaltou a Fiscalização que, com base em planilhas fornecidas pelo contribuinte, identificaram-se muitas saídas registradas como drawback e que, após a auditoria de produção, evidenciaram-se desvinculadas fisicamente dos registros de exportação, em razão do quê foram consideradas operações não abrangidas pelo drawback.

Destacou-se, também, que, com base em laudo técnico fornecido pelo contribuinte, obteve-se o índice de perdas de insumos no processo produtivo.

Nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, a Fiscalização observou que uma parte dos insumos fora vendida, não podendo, por conseguinte, ser considerada como abarcada pelo drawback, tendo havido também a desconsideração dos ajustes físicos de estoques, em que não se informou onde o insumo fora consumido.

Identificou-se, ainda, a transferência indevida de insumos importados para outro ato concessório, para o que se exige prévia autorização da Cacex, assim como a identificação de declaração de importação não relacionada nos anexos do ato concessório.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu, em preliminar, a declaração de nulidade da autuação por ofensa ao princípio do contraditório, pelo fato de o auto de infração não se encontrar numerado e por ter sido lavrado por autoridade incompetente, e, no mérito, a extinção do crédito tributário, alegando, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) as importações foram todas regulares, tendo as matérias-primas importadas sido aplicadas em produtos destinados à exportação; com a vinculação física devidamente demonstrada;

b) a perda de material na produção real foi de 10% e não de 3,1% previsto originalmente;

c) mesmo que a empresa não tivesse cumprido as regras do drawback, a penalidade deveria se restringir à parte não cumprida;

d) caráter confiscatório da multa;

e) constitucionalidade da aplicação da taxa Selic a título de juros de mora;

f) necessidade de realização de perícia para confirmar os índices reais de perda e para analisar a contabilidade, abarcando todas as operações de exportação.

O acórdão da DRJ Fortaleza/CE, restou ementado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Data do fato gerador: 27/08/1998, 28/08/1998, 21/09/1998,  
24/09/1998, 28/09/1998, 30/10/1998*

***IMPUGNAÇÃO. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. MATÉRIA  
DE OBSERVAÇÃO COMPULSÓRIA.***

O prazo para apresentação da impugnação pelo sujeito passivo é preclusivo, previsto em ato normativo com força de lei, sendo de observação compulsória por parte da autoridade administrativa, não podendo esta transigir quanto à sua aplicabilidade.

*AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.  
LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. ASSUNTO RESERVADO A LEI.*

*A competência para a constituição do crédito tributário é assunto reservado exclusivamente a lei. Compete ao Auditor Fiscal da Receita Federal, hoje Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, quer seja o mesmo inerente aos tributos internos, quer referente aos tributos incidentes na área do comércio exterior.*

*PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.*

*Será indeferido o pedido de perícia quando os elementos que integram os autos demonstram a completa suficiência para formação de convicção pelo julgador e o consequente julgamento do feito.*

*AUTO DE INFRAÇÃO. SUPOSTA FALTA DE NUMERAÇÃO.  
ALEGAÇÃO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.*

*Incabível a argüição de nulidade por alegada inexistência de numeração do auto de infração, posto que tal providência, além de não ser requisito obrigatório de validade do ato constitutivo da obrigação tributária, revelou-se presente no caso fático em apreço.*

*ARGUIÇÃO DE NULIDADE. SUPOSTA OFENSA AO DIREITO AO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.*

*Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.*

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 27/08/1998, 28/08/1998, 21/09/1998, 24/09/1998, 28/09/1998, 30/10/1998*

*DRAWBACK. EMPRESA BENEFICIÁRIA DE ATOS CONCESSÓRIOS DE DRAWBACK SUSPENSÃO E ISENÇÃO. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES AO ATO CONCESSÓRIO INDICADO PELO SUJEITO PASSIVO. EXIGÊNCIA DOS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.*

*Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal,*

*quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. Demonstrado que o sujeito passivo informou nos registros de exportação número de ato concessório diverso, e diante da ausência de comprovação inequívoca de que as exportações realizadas pela beneficiária se vinculam, exatamente, ao ato concessório não indicado nos registros de exportação, cabível a exigência ex officio dos tributos incidentes na importação dos insumos beneficiados pelo regime, acrescidos dos encargos legais pertinentes.*

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

*Data do fato gerador: 27/08/1998, 28/08/1998, 21/09/1998, 24/09/1998, 28/09/1998, 30/10/1998*

**MULTA. CONTESTAÇÃO FUNDADA EXCLUSIVAMENTE NA SUS DESPROPORCIONALIDADE E EM SEU SUPOSTO EFEITO CONFISCATÓRIO. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.**

*É vedado à autoridade administrativa excluir ou reduzir obrigação tributária fundada exclusivamente em argumentos relacionados à alegada desproporcionalidade ou efeito confiscatório da exação constituída de ofício. A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. .**

*Legítima a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios no recolhimento do crédito tributário em atraso.*

**Lançamento Procedente**

No tocante à suposta ofensa ao princípio do contraditório, em razão da falta de exame por parte da autoridade fiscal das exportações efetuadas no ano de 1999, o julgador consignou que “o não aproveitamento das exportações conduzidas no citado período decorreu de critérios de natureza jurídica, como a impossibilidade de se estabelecer vínculo entre as exportações e os atos concessórios de drawback suspensão e isenção em nome da autuada, questões estas devidamente fundamentadas pela autoridade responsável pela ação fiscal”.

Ainda de acordo com o julgador, não há “nenhuma sombra de nulidade capaz de macular o lançamento tributário, principalmente diante do fato de a autuação só haver se materializado depois de diversas interpelações junto ao contribuinte, ao qual, inclusive, foi oportunizada a possibilidade de efetuar correções na sua contabilidade e nas informações prestadas ao fisco, conforme consignado no relatório de auditoria fiscal.”

No mérito, destacou o julgador que ‘a conclusão do fiscal responsável pela lavratura do auto de infração foi pelo inadimplemento total dos compromissos firmados relativamente ao ato concessório de drawback suspensão nº 52-98/000072-9, uma vez que a beneficiária deixara de cumprir com algumas exigências formais inerentes ao incentivo, como a necessidade de informar o número do ato concessório no Registro de Exportação - RE correspondente’.

Ainda de acordo com o julgador, no caso presente, “o sujeito passivo não informou, inicialmente, os dados acerca do incentivo nos Registros de Exportação correspondentes; posteriormente, contudo, anotou número de ato concessório diverso, inclusive quanto à modalidade - drawback isenção nº 00.52-99/000014-4 -, daquele informado nos relatórios de comprovação de drawback entregues à SECEX - concernentes ao ato concessório objeto da lide (drawback suspensão nº 52-'98/000072-9). Esses fatos motivaram a glosa total do incentivo, mesmo tendo a autoridade administrativa levantado os percentuais de insumos importados efetivamente utilizados na industrialização das mercadorias exportadas.

Na sequência, aduziu o relator do voto condutor do acórdão recorrido que “a não observação do mínimo controle dos vínculos relacionados aos atos concessórios retrocitados (drawback suspensão e drawback isenção) deixa em aberto uma grande possibilidade de burla aos controles necessários à perfeita análise do cumprimento das obrigações inerentes ao regime em questão”

“Ademais, e principalmente, o contribuinte tem a obrigação de comprovar inequivocamente a perfeita utilização do regime nos termos concedidos pelo órgão concedente”, conforme exige o art. 179 do Código Tributário Nacional (CTN).

Segundo o julgador, o contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento que afastasse as conclusões da Fiscalização, tendo todo o conjunto probatório presente nos autos indicado que as operações realizadas pelo interessado se deram no âmbito de outro ato concessório, esse na modalidade de isenção.

Cientificado da decisão em 09/12/2008, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 08/01/2009 e reiterou seu pedido, inclusive no que tange às preliminares de nulidade, repisando os mesmos argumentos de defesa.

Destacou o Recorrente, amparado em decisões deste Colegiado e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que erros formais são irrelevantes nos casos em que a exportação restar comprovada e que inexiste obrigação de observância da vinculação física entre os insumos importados sob o drawback e os produtos exportados.

Por fim, reiterou o pedido de realização de perícia e solicitou que as futuras intimações fossem enviadas também ao endereço do seu advogado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos sobre a lavraturas de autos de infração do Imposto de Importação (II) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), acrescidos de multa e juros, decorrentes da ausência de comprovação da exportação, no prazo de um ano, de produtos em cujo processo produtivo tivessem sido utilizadas as mercadorias importadas sob o regime especial de Drawback Suspensão, por meio do Ato

Concessório nº 52-98/000072-9, de 13/07/98<sup>2</sup>, dada a ausência de comprovação da observância do princípio da vinculação física, bem como a inatividade do contribuinte quanto às providências determinadas no art. 319 do Regulamento Aduaneiro (RA).

Quanto ao pedido de envio de intimações ao endereço do advogado, destaca-se que inexiste previsão legal ou regimental nesse sentido, havendo determinação no art. 23, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972, de encaminhamento de intimações ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, que é aquele que consta do cadastro na Receita Federal.

### I. Preliminares. Nulidades. Ofensa ao contraditório. Autoridade incompetente.

Alega o Recorrente que o agente fiscal atuara, durante a realização da auditoria, de forma isolada, sem a sua participação, o que, segundo ele, viola o princípio constitucional do contraditório, garantido pelo artigo 5º, LV, da Constituição Federal, tornando o auto de infração nulo de pleno direito.

Compulsando os autos, mais especificamente o Termo de Verificação Fiscal (fls. 23 e seguintes), é possível constatar, de pronto, que essa alegação não guarda qualquer relação com os fatos relatados.

Do referido Termo, constam informações em abundância indicando que o Recorrente fora intimado por inúmeras vezes, tendo lhe sido oportunizada, em diversas ocasiões, a possibilidade de retificação de dados informados erroneamente, além de a Fiscalização ter se pautado em planilhas elaboradas pelo próprio interessado, fundando-se, precipuamente, no princípio da boa-fé.

Eis alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal que demonstram essas constatações:

a) “Não foi examinado o Valor Aduaneiro das importações objeto deste TERMO. Foram aceitos os valores declarados pelo contribuinte, adotando-se o PRINCÍPIO DE PRESUNÇÃO DA SINCERIDADE” (fl. 26);

b) “a fim demonstrar a vinculação física dos insumos importados com os produtos exportados, o contribuinte, em resposta à Intimação de 18/08/2000 (fls. 51/53) apresentou inicialmente a planilha de fls. 95 a 100, onde vinculava a Ordem de Produção (OT), com o código do insumo e a quantidade consumida deste insumo naquela Ordem de Produção.” (fl. 39);

c) “Como era necessário vincular o insumo ao documento de importação e o produto acabado com o respectivo documento de exportação, foi novamente intimado a apresentar uma planilha que contemplasse todos esses dados.” (fl. 39);

d) “em resposta a esta Intimação , o contribuinte apresentou as planilhas de fls. (...), que em cotejamento com os documentos contábeis da empresa que as instruíram, apresentaram algumas incorreções que foram comunicadas verbalmente no decorrer das visitas efetuadas por esta Fiscalização.” (fl. 39);

Documento assinado digitalmente em 16/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 16/02/2015 p

or CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

e) “Posteriormente foram apresentadas à Fiscalização, novas planilhas , que segundo o contribuinte, apresentavam-se sanadas daquelas inconsistências.” (fl. 39);

f) “Tais planilhas utilizaram exatamente os dados fornecidos pelo contribuinte” (fl. 40);

g) “A fim de preservar o direito do contribuinte ao contraditório e a ampla defesa, foi solicitado a substituição das planilhas que apresentaram incorreções, e o mesmo ocorreu com a planilha que vinculava os Lotes de Produção com as Notas Fiscais de Saídas. (fl. 41).

Constata-se dos excertos supra inexistir qualquer fundamento à alegação do Recorrente de ofensa ao princípio do contraditório, tendo a Fiscalização, inclusive, feito referência expressa a esse respeito, conforme se verifica do item “g” supra.

Além disso, não se pode ignorar que o princípio do contraditório somente se aplica aos processos judiciais e administrativos, não se tratando de garantia que deva ser obrigatoriamente observada na fase investigativa, ou seja, durante a realização do procedimento de fiscalização, este de caráter inquisitório.

Também inexistem fundamento quanto à alegação de nulidade do lançamento por incompetência da autoridade lançadora, lotada no Aeroporto Internacional de Viracopos, quando o correto seria a fiscalização da Delegacia da Receita Federal de Campinas/SP, uma vez que as mercadorias já haviam sido desembaraçadas havia muito tempo.

Conforme já assinalara a autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> instância, no âmbito federal, a competência para a constituição dos créditos tributários é do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – AFRFB, quaisquer que sejam os tributos administrados pelo órgão e qualquer que seja o local de ocorrência da infração.

Eis o teor da súmula CARF nº 100:

*Súmula CARF no 100: O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil tem competência para fiscalizar o cumprimento dos requisitos do regime de drawback na modalidade suspensão, aí compreendidos o lançamento do crédito tributário, sua exclusão em razão do reconhecimento de benefício, e a verificação, a qualquer tempo, da regular observação, pela importadora, das condições fixadas na legislação pertinente.*

Note-se que a competência do AFRFB é definida em razão da matéria e não da lotação do servidor.

De acordo com o § 2º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal (PAF), “[os] procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º<sup>3</sup>, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.”

<sup>3</sup> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com

No mesmo sentido, tem-se o § 3º do mesmo artigo, em que se prevê que “[a] formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.”

Outro não é o entendimento que se pode extrair da súmula nº 6 do CARF, *verbis*:

*Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.*

Diante do exposto, afastam-se as preliminares de nulidades argüidas.

## II. Drawback Suspensão. Vinculação física. Prova.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o lançamento decorrerá do descumprimento das condições para fruição do benefício do Drawback Suspensão, em razão, basicamente, de duas constatações: (i) importações vinculadas a outro Ato Concessório, de nº 0052-99/000014-4 (Drawback Isenção), e (ii) falta de comprovação da vinculação física entre o insumo importado e o produto exportado.

Em relação à vinculação de importações a outro ato concessório, este relativo ao Drawback Isenção, a Fiscalização detectou, embasada em amplo material probatório fornecido pelo próprio Recorrente (planilhas, escrita fiscal, declarações de importação, declarações de exportação etc.), que parte considerável das importações encontrava-se vinculada a esse segundo ato concessório e não ao ato concessório controvérsio nos autos (nº 52-98/000072-9 – Drawback Suspensão).

Quanto às demais importações, não vinculadas ao referido ato concessório de Drawback Isenção, a Fiscalização as considerou não alcançadas pelo Drawback Suspensão por falta de comprovação da vinculação física entre o insumo e o produto exportado.

O princípio da vinculação física encontra-se disciplinado no Decreto-lei nº 37, de 1966, nos seguintes termos:

*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; (grifei)*

A vinculação física também encontra-se prevista na Lei nº 11.945, de 2009, que também disciplinou o Drawback Suspensão, relativamente a mercadorias adquiridas no mercado interno ou importadas, abarcando, além do Imposto de Importação (II) e do Imposto

---

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos

Documento assinado digitalmente em 16/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS, Assinado digitalmente em 16/02/2015 p

or CORINTHO OLIVEIRA MACHADO, Assinado digitalmente em 02/02/2015 por HELCIO LAFETA REIS

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sobre Produtos Industrializados (IPI), as contribuições para o PIS e a Cofins, inclusive as incidentes na importação, da seguinte forma:

*Art. 12. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.*

Nesse sentido, a vinculação das mercadorias às finalidades para as quais foram admitidas no regime exige, em regra, a sua utilização direta na fabricação de mercadorias destinadas à exportação ou o seu beneficiamento para posterior exportação.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já decidiu, mais de uma vez, no sentido da necessária observância do princípio da vinculação física, conforme se verifica das ementas a seguir reproduzidas:

**DRAWBACK SUSPENSÃO COMUM. PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA. IMPOSIÇÃO LEGAL.**

*O regime aduaneiro especial de drawback suspensão comum exige, em regra, sejam controlados, em separado, os estoques de insumos nacionais e importados, de forma a possibilitar a perfeita demonstração de que os insumos importados foram efetivamente empregados nas mercadorias exportadas.*

**DRAWBACK SUSPENSAO, EXPORTAÇÕES NÃO VINCULADAS A REGIME DE DRAWBACK. DESATENDIMENTO A REQUISITOS FORMAIS QUE IMPEDEM A VINCULAÇÃO DAS EXPORTAÇÕES A ATO CONCESSÓRIO DO REGIME. INADIMPLEMENTO.**

*Cabe ao sujeito passivo beneficiário do regime de drawback suspensão o controle atinente à vinculação, material e formal, quanto ao emprego dos insumos importados na industrialização e exportação das mercadorias compromissadas no ato concessório correspondente. A absoluta ausência de qualquer informação acerca do regime de drawback, ou de eventual Vinculação a ato concessório do regime no Registro de Exportação, não autoriza sua utilização para comprovação do adimplemento das exportações compromissadas.*

*Recurso Especial do Procurador Provido.*

*(Acórdão nº 930301.248 da 3ª Turma da CSRF, sessão de 06 de dezembro de 2010, Relator Conselheiro Henrique Pinheiro Torres)*

**PRINCÍPIO DA VINCULAÇÃO FÍSICA.**

*No regime de Drawback Suspensão, é condição para a regularidade do regime que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados.*

**RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO**

(Acórdão nº 9303002.833 da 3ª Turma da CSRF, sessão de 23 de janeiro de 2014, Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Verifica-se, portanto, haver decisões da CSRF exigindo a observância do princípio da vinculação física como pré-requisito à fruição do Drawback Suspensão.

A legislação que sobreveio ao Decreto-lei nº 37, de 1966, passou a prever algumas exceções ao princípio da vinculação física<sup>4</sup>, mas em caráter específico, destinadas a determinados produtos, quase sempre dependente da aprovação do órgão responsável pela concessão do benefício.

Com a edição da Lei nº 12.350 de 2012, resultante da conversão da Medida Provisória nº 497, de 2010, passou-se a defender a introdução ampla da flexibilização da vinculação física. Eis o teor do 32 da lei:

*Art. 32. O art. 17 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*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.*

*§ 1º O disposto no caput aplica-se também ao regime aduaneiro de isenção e alíquota zero, nos termos, limites e condições estabelecidos pelo Poder Executivo.*

*§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.* (grifei)

No dispositivo supra, é nítida a adoção da flexibilização do princípio da vinculação física, ainda que de forma excepcional, tratando-se de uma possibilidade e não de uma imposição, porém, tal dispositivo depende de regulamentação, não se aplicando de forma imediata a partir apenas da previsão legal.

A necessidade de regulamentação constou de forma expressa na Exposição de Motivos da Medida Provisória no 497, de 27/07/2010, conforme se verifica do excerto a seguir transcreto:

*Temos a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que:*

<sup>4</sup> Art. 2º, § 1º, do Decreto no 68.904/1971; arts. 314 a 334 do Regulamento Aduaneiro de 1985, aprovado pelo Decreto no 91.030/1985; arts. 335 a 355 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto no 4.543/2002); art. 5º da Lei nº 8.032/1990, com a redação dada pela Lei no 10.184/2001; Instrução Normativa SRF nº 328, de 28/11/2003 etc/08/2001

(...)

*d) altera o art. 17 da Lei no 11.774, de 17 de setembro de 2008, que dispõe sobre a fungibilidade de produtos adquiridos nos regimes aduaneiros suspensivos, permitindo que o Poder Executivo regulamente a matéria;*

(...)

*16. O art. 8º propõe alteração no art. 17 da Lei no 11.774, de 2008, que dispõe sobre a possibilidade da fungibilidade de bens adquiridos, tanto por importação como no mercado interno, com suspensão do pagamento de tributos federais e ao abrigo de regimes aduaneiros especiais, quando destinados à industrialização para exportação. Trata-se de revisão da redação original, que havia alicerçado sua base no art. 59 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e agora passa a ser aplicada de forma autônoma, desde que regulamentada pelo Poder Executivo.* (grifei)

A regulamentação do dispositivo, contudo, não tem o condão de retroagir para alcançar fatos ocorridos no período sob análise neste processo (ano-calendário 1998), aplicando-se apenas às hipóteses que lhe sobrevierem, uma vez que a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN circunscreve-se às infrações tributárias e às penalidades delas decorrentes.

Diante do exposto, não tendo o Recorrente se desincumbido do dever de comprovar que as mercadorias importadas, não abrangidas pelo Ato Concessório nº 0052-99/000014-4 (Drawback Isenção), se encontravam vinculadas fisicamente aos produtos exportados, tem-se por prejudicado o pleito nesse sentido.

Não se pode perder de vista que o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a atuação administrativa, baseada em amplo material probatório fornecido pelo Recorrente, não infirmada com documentação hábil e idônea.

Dessa forma, por carência de prova em sentido contrário, o que inviabiliza o acolhimento mesmo que parcial do pleito formulado, tem-se por correta a atuação da Fiscalização no que tange ao lançamento decorrente da não comprovação do atendimento dos requisitos necessários à fruição do benefício, restando prejudicada a matéria relativa às perdas de material na produção, por falta de objeto.

### III. Prova pericial. Inaplicabilidade. Prescindibilidade.

Quanto ao pedido de realização de perícia, há que se destacar que, de acordo com o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972, a perícia deve ser formulada na Impugnação, inexistindo, no Regimento Interno do CARF, previsão no mesmo sentido.

O art. 18, inciso I, do Anexo II do Regimento Interno do CARF prevê tão somente a realização de diligência para suprir deficiências de instrução do processo, inexistindo, portanto, regulação quanto à realização de perícia na segunda instância.

Mas mesmo que assim não fosse, deve-se registrar que o trabalho fiscal se baseara em ampla documentação e pesquisa, sendo que a quase totalidade dos dados foram fornecidos pelo próprio Recorrente, tendo lhe sido dado, como acima abordado, amplo direito de defesa, bem como lhe facultado o direito de corrigir os dados detectados pela Fiscalização como equivocados.

A auditoria se dera com base em intimações e em visitas ao estabelecimento do Recorrente, tendo havido mais de uma oportunidade para que novos documentos e novas informações fossem carreados aos autos pelo interessado, não se justificando, portanto, protelação do julgamento.

Não se pode ignorar que “o poder instrutório das autoridades de julgamento não pode levar a invasão da esfera de responsabilidade dos interessados em provar os fatos necessários à sua defesa. Segundo Bonilha<sup>5</sup>, “o caráter oficial da atuação dessas autoridades e o equilíbrio e imparcialidade com que devem exercer as suas atribuições, inclusive a probatória, não lhes permite substituir as partes ou suprir a prova que lhes incumbe carrear para o processo”<sup>6</sup>.

#### IV. Conclusão.

Nesse contexto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

<sup>5</sup> BONILHA, Paulo Celso B. Da prova no processo administrativo tributário. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1997, p. 78.

<sup>6</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Tersa Martinez. Processo administrativo fiscal comentado: de acordo com a lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 449.

CÓPIA