



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

Processo nº 10218.001190/2007-75
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.995 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - II/IPI - DRAWBACK SUSPENSÃO
Recorrente GLOBE METAIS INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A (DOW CORNING SILÍCIO DO BRASIL IND. E COM. LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2002, 2003

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício decorrente do descumprimento dos requisitos inerentes ao drawback suspensão será determinado com base na regra de que trata o art. 173, inciso I, do CTN. A contagem do referido prazo deverá se dar a partir do trigésimo dia subsequente ao do vencimento do prazo estabelecido, no respectivo ato concessório, para o cumprimento das obrigações assumidas pelo beneficiário.

DRAWBACK SUSPENSÃO. PRODUTOS NÃO EXPORTADOS. RESÍDUOS NÃO EXPORTADOS. PERDAS SUPERIORES A 5%. INADIMPLEMENTO PARCIAL DO REGIME.

Configurado o inadimplemento parcial do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade suspensão, diante da existência de produtos e resíduos decorrentes de perdas superiores a 5%, não exportados, é devida a cobrança dos tributos aduaneiros suspensos.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida (fls.¹ 1838/1844), o qual passo a transcrever:

“Trata o presente processo de Autos de Infração, lavrados para exigência de **Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep-importação e Cofins-importação**, acrescidos dos juros de mora e multa de ofício, totalizando um crédito tributário exigível no valor de R\$3.210.964,35, pelo **descumprimento das obrigações assumidas no regime de Drawback**.

Autos de Infração às fls. 75 a 148.

Relatório Fiscal às fls. 36 a 43e tabelas às fls. 44 a 74.

Segundo relato constante nos autos, o período fiscalizado abrange **04/2002 a 12/2003**, em que a empresa Camargo Corrêa Metais S.A, CNPJ nº 04.872.297/0001-36 operava, entretanto em 30/03/2007 a mesma foi incorporada à empresa Globe Metais Participações Ltda – CNPJ 07.936.447/0001-16, bem como foi alterada a denominação para Globe Metais Indústria e Comércio S/A. mantendo o mesmo CNPJ nº 04.872.297/0001-36.

Foi feita a **verificação do cumprimento dos compromissos assumidos**, ou seja, **importar insumo - eletrodo e niple de carbono amorfo para exportar**, por parte da Camargo Corrêa Metais S.A - GLOBE METAIS, o **resultado da produção**, conforme os atos concessórios de Drawback Suspensão Comum, iniciado e terminado com os **atos concessórios n.ºs 20020022352, registrado em 17/04/2002 e 20030204801, registrado em 30/12/2003**, respectivamente, cujos números compõem a tabela nº 32 (fls. 74).

O Princípio da Vinculação Física é o Princípio basilar que rege o funcionamento do Regime Aduaneiro Especial de Drawback. Trata-se de condição fundamental a ser cumprida pela empresa beneficiária de um Ato Concessório Drawback-suspensão: os insumos importados deverão ser integralmente utilizados no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação da mercadoria a ser exportada.

Desta forma, ao Drawback modalidade-suspensão é inerente à condição de que os insumos importados com suspensão de tributos sejam aplicados direta e fisicamente na produção das mercadorias exportadas, seja integrando-se fisicamente à mercadoria exportada, seja, excepcionalmente, consumindo-se no processo de sua produção.

¹ Todos os números de folhas indicados neste documento referem-se à numeração eletrônica do e-processo.

Este princípio estava implícito no artigo 314, inciso I, do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/85 (Base legal: DL 37/99, artigo 78, inciso I). O Regulamento Aduaneiro posterior (Decreto n.º 4.543/02) manteve o Princípio da Vinculação Física no artigo 341:

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

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

Nas análises dos produtos vendidos - notas fiscais de saídas - e o conteúdo do anexo 1 do Laudo Técnico (fls. 150/152), verificou-se que toda a produção resulta somente em duas categorias comercializadas: SILÍCIO METÁLICO COM PUREZA <99,99% (produto) e SILICA FUME SILMIX TIPO ND (subproduto). O Silício Metálico com pureza <99,99%, conforme as variáveis no momento da produção, destinou-se aos mercados externo e interno. O de QUALIDADE ADEQUADA (%Fe < 0,40 e %Ca < 0,20; com granulometria > 10 mm) é destinado ao mercado externo, e os que possuem teores de Cálcio, Ferro ou granulometria inadequados à exportação, nesse caso, somam-se à Silica Fume tipo ND (subproduto), **comercializados no mercado interno, em montante com valor de 90,45% do valor do eletrodo e niple importados, acima de 5% permitidos pela legislação**, art. 326 do Decreto n.º 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro anterior), art. 17 da Portaria Secex n.º 04, de 11/06/1997 e art. 73 da Portaria Secex n.º 14, de 17/11/2004. **Valor comercializado no mercado interno no período entre abril/2002 a dezembro/2003: R\$18.806.804,73** (tabelas 1 e 2, fls. 44). **Valor importado de eletrodo/niple: R\$ 21.287.671,77**(tabela 31, fls. 71/73).

A empresa não demonstrou, nos seus registros, qual foi especificamente o insumo importado (eletrodo e niple) utilizado na produção, dentre os que estavam estocados e importados ao amparo de diversos atos concessórios simultâneos temporais.

A questão resume-se, não na capacidade de averbar as exportações, e sim nas **vendas internas efetivadas de produtos derivados do processo produtivo com insumo importado ao amparo do regime aduaneiro especial de Drawback**, o que é possível, conforme § único do art. 341 do Decreto n.º 4.543, de 26 de dezembro de 2002, mediante o recolhimento dos tributos e acréscimos legais, fato não comprovado.

As tabelas n.ºs 7 a 30 (fls. 50 a 70) espelham o conteúdo das notas fiscais de saída no período de 04/2002 a 12/2003 com os respectivos resumos nas tabelas n.ºs 5 e 6 (fls. 48/49). A tabela n.º 5 mostra que no período considerado do **ano de 2002 houve vendas internas em quantidades de toneladas em relação ao total produzido, na média de 31,87%**, ou seja, 31,87% da produção do período foram direcionadas para o mercado interno. A tabela n.º 6 mostra que **em 2003, essa média foi de 24,18%**. Portanto, em face do processo produtivo e dos controles exercidos pelo contribuinte sobre

essa produção e sobre as vendas efetivadas (com os devidos cancelamentos), sem prejuízo do adimplemento da exportação, há de se **tributar com os devidos acréscimos legais, pela média do período fiscalizado, 04/2002 a 12/2003**, as quantidades carreadas ao mercado interno, ou seja, **26,83%**, em toneladas – conforme retratado na consolidação na tabela nº 5.

Significa que 26,83% dos insumos importados, em peso, consumidos na produção e no período fiscalizado serão tributados com os devidos acréscimos legais, pois o resultado da produção é diretamente proporcional linear ao consumo de eletrodo, tanto para o produto na venda interna quanto ao na venda externa, independente da relação insumo/produto que varia em relação a cada período que se queira mensurá-la (Anexo 1, do Laudo Técnico nº001/2007).

Para o cálculo dos tributos, e acréscimos legais devidos - em cada adição das Declarações de Importação, no período fiscalizado - é efetuada proporção de 26,83% dos valores das bases de cálculo dos tributos suspensos pela utilização do Drawback. Equivale dizer que 26,83% do peso total do produto vendido no mercado interno foram produzidos ao consumo, em peso, de 26,83% de eletrodo/niple do total utilizado na produção do período considerado 04/2002 a 12/2003, e esta média foi aplicada sobre o valor aduaneiro da importação com tributos suspensos, determinando-se a base de cálculo para cálculo dos tributos e acréscimos legais devidos.

Não foi identificado qualquer consumo da unidade do insumo - eletrodo/niple - de fabricação nacional, vale dizer que **todo o insumo foi importado**, utilizado na produção referente ao período fiscalizado, conforme demonstram as tabelas n.ºs 3 e 4.

A base de cálculo foi encontrada individualmente pela aplicação da porcentagem de 26,83% sobre os valores aduaneiros de cada adição das Declarações de Importação no período considerado.

Foram, então, lavrados os Autos de Infração com a aplicação da penalidade prevista no inciso I do caput do Art. 44 da Lei 9.430/96 e exigência do pagamento dos tributos (Imposto de Importação e Imposto sobre produtos industrializados) como determina o inciso I do §1º do Art. 44 da Lei 9.430/96, pela **comercialização, no mercado interno, no período fiscalizado, 04/2002 a 12/2003, sem o recolhimento dos tributos e acréscimos legais devidos**, de produtos e subprodutos, cujos insumos referiam-se às importações de eletrodo e niple de carbono efetuadas pela Camargo Corrêa Metais S.A, CNPJ n.º 01.872.297/0001-36 (GLOBE METAIS INDÚSTRIA E COMERCIO S/A), com suspensão dos pagamentos dos tributos por utilização do Regime Aduaneiro Especial de Drawback suspensão comum, relativo aos atos concessórios de Drawback Suspensão Comum indicados.

Intimada da autuação, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1176/1202, alegando, em síntese, o que segue:

1) Ocorrência de decadência: o Auto de Infração foi lavrado em 22/11/2007; ou seja, após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores (registro das Declarações de Importações) ocorrido no período de 04/2002 a 22/11/2002.

A suspensão do pagamento não tem o ensejo de suspender o nascimento da obrigação jurídico-tributária, muito menos o prazo decadencial que, como se sabe, não se suspende, conforme dispõe o Código Civil, art. 207, “salvo disposição em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição”.

O II (Imposto de Importação) é tributo sujeito ao lançamento por homologação, isto é, aquele em que o próprio contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador e faz o recolhimento do montante devido. Sendo assim, o início do prazo decadencial é determinado pelo art. 150, §4º do CTN, in verbis: “O lançamento por homologação, que ocorre com os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (...)”.

Indubitável, portanto, a ocorrência da decadência quanto às importações realizadas antes de novembro de 2002, devendo tais valores serem excluídos da presente autuação.

Uma vez reconhecida a decadência, devem ser os autos baixados em diligência, para apuração dos valores das importações realizadas naquele período, a fim de ser produzido novo ato de lançamento (artigos 142 e 149, do CTN), excluindo-se os tributos relativos aos fatos geradores ocorridos entre 04/2002 e 11/2002.

Deve, ainda, em função da decadência, ser revisto todo o lançamento feito, eis que a exclusão daquelas importações (ocorridas até novembro de 2002) importará mudança na proporcionalidade das operações com vendas no mercado interno, eis que não há uma quantidade fixa mensal de importações e exportações.

2) Da imprecisão dos fatos: Ao elaborar o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, o AFRF afirma que não houve respeito aos requisitos para fruição do benefício do drawback, em função da **venda no mercado interno de mercadorias no valor de R\$ 18.806.804,73**. Acontece que o referido Termo de Encerramento é contraditório, e não permite conhecer com precisão a acusação que recai sobre a impugnante. No **item 7**, afirma que os R\$ 18 milhões seriam provenientes de vendas tanto de **Silício** quanto de **Silmix**. Todavia, no **item 8** afirma que os R\$ 18 milhões corresponderiam às vendas tão somente de **Silmix**.

Ao proceder ao lançamento, a Autoridade Fiscal tem o dever de identificar com precisão a matéria tributável, a fim de viabilizar a defesa do autuado, mas isso não foi respeitado neste caso. E, ao não identificar com precisão a matéria tributável, o Auto de Infração deve ser cancelado, por violar o disposto no artigo 142 do CTN e ainda o artigo 10, do Decreto 70.235/72.

A não identificação precisa da matéria tributável e da infração cometida viola os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório (art. 5º, LIV e LV, CF/88), constitucionalmente consagrados.

3) Do critério para apuração do tributo - Desconsideração dos Insumos adquiridos no Mercado Interno: Para o cálculo do tributo e constituição do crédito tributário, a Autoridade Fiscal considerou, tão somente, as vendas de

Silício e Silmix realizadas pela impugnante no mercado interno e as aquisições oriundas do exterior.

Proporcionalizou, então, os insumos importados e considerou que toda a mercadoria vendida internamente teria sido produzida mediante a utilização exclusiva de insumos importados. A impugnante não adquire insumos unicamente mediante importações, sendo que **parte de suas aquisições de insumos se dá no mercado interno brasileiro, conforme comprovam as anexas Notas Fiscais (fls. 1723/1731).**

Nem se diga que a alteração do critério, nitidamente necessária no presente caso, implicaria mera revisão de ofício do lançamento (art. 149, do CTN). Sendo imprescindível a alteração do critério adotado pelo Sr. Agente Fiscal que necessariamente deveria ter considerado as aquisições internas dos insumos no cálculo da proporcionalidade, é patente a nulidade do lançamento.

4) Da fungibilidade dos insumos utilizados - aquisições no mercado interno: Conforme visto na narrativa dos fatos, a impugnante utiliza, para a produção do Silício, os insumos Eletrodo de Carbono e Niple. Ambos os insumos são adquiridos tanto no mercado interno quanto são importados do exterior com o benefício do drawback.

Ao utilizar esses insumos em seus fornos para a fabricação do Silício, a impugnante simplesmente não consegue separar, do produto acabado, qual levou insumo nacional e qual levou insumo importado. Isso porque os materiais são precisamente semelhantes e se misturam durante o processo produtivo. Sendo assim, é necessário admitir, ainda que por presunção, que o produto acabado vendido para o Brasil é produzido com insumo brasileiro, ao passo que o Silício exportado é produzido com insumo importado, eis que são fungíveis tais insumos. De acordo com julgado da CSRF, “a fungibilidade dos insumos importados, dentro do prazo do ato concessório, permite a sua substituição por idênticos do gênero, quantidade e qualidade, o que não descaracteriza a exportação objeto do compromisso do importador no regime Drawback, conforme Parecer Normativo CST nº 12/97 e Ato Declaratório nº 20/96 da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação.”

A própria Fiscalização admite que a impugnante cumpriu os atos concessórios (compromissos de exportação). Portanto as aquisições no mercado interno de insumos também deveriam ter sido consideradas na proporcionalidade do cálculo feito pelo Sr. Fiscal, o que não ocorreu, maculando o ato de lançamento, por descumprimento dos requisitos essenciais, corroborando sua nulidade.

5) Das peculiaridades dos produtos e subprodutos da impugnante:

Conforme narrado na descrição dos fatos, a impugnante adquire tanto no mercado interno como no mercado externo os insumos Eletrodos de carbono amorfo e Niple para o fim de produzir e exportar o produto Silício Metálico.

Ocorre que do processo produtivo do Silício Metálico resulta a sobra tanto de um subproduto - Silmix, como também de um produto (Silício) de qualidade inferior, para o qual não existe mercado internacional.

Em primeiro lugar, deve-se explorar a questão do Silmix. Trata-se de um "produto" obtido das "escórias" (subproduto da fundição de minério para purificar metais), extraído da fumaça das chaminés, que é coletado e revendido para adição ao cimento.

Referido "produto" é extremamente leve, de modo que não se justifica a sua exportação.

Deve-se salientar que a intenção da impugnante, quando importa Eletrodos de Carbono e Niple, não é a produção do Silmix. Sua intenção é produzir Silício Metálico de boa qualidade e exportá-lo, e isso é feito.

A obtenção do Silmix é uma decorrência do próprio processo produtivo, e de melhoramentos internos feitos pela impugnante, com vistas a evitar a poluição do meio-ambiente.

Isso não desvirtua a atividade da impugnante, que é a produção de Silício Metálico com vistas exportação. Em hipótese alguma a venda do Silmix no mercado nacional pode ser considerada como descumprimento do Drawback com vistas a exigência dos tributos que estavam suspensos por ocasião da importação com benefício.

Deve-se salientar que é impossível produzir o Silício sem produzir-se o Silmix. A sua geração é decorrência natural da produção do Silício. Trata-se de um resíduo ou, ainda, de um subproduto, que em hipótese alguma pode ensejar a tributação dos insumos, eis que não foram consumidos visando-se a sua produção, e sim a do produto "principal", qual seja o Silício.

Demonstrada, portanto, a improcedência do Auto de Infração, no que exige os tributos sobre os insumos consumidos na "produção" do Silmix, eis que esse não é efetivamente produzido, mas sim decorre da produção do Silício.

A intenção da impugnante, quando importa os insumos, não é produzir esse Silício de 2.ª linha, mas sim produzir o Silício que atenda às exigências do mercado internacional. A produção desse outro produto é uma decorrência natural do próprio processo produtivo do Silício Metálico exportável. O Laudo Técnico anexo (Doc. 04) dá conta dessas informações, demonstrando a inevitável contaminação de parte do produto.

6) Da impossibilidade de tributação dos 5% a título de resíduo (art. 326 do Regulamento Aduaneiro): o Agente Fiscal entendeu que, uma vez que os resíduos e subprodutos vendidos no mercado nacional superavam 5% do valor do produto importado, deveria haver a tributação do total. Assim, considerou que 26,83% dos insumos importados deveriam ser tributados, considerando que foi vendido no mercado nacional o equivalente a 90,45% do valor dos insumos importados.

Mas esse raciocínio não é válido, pois somente podem ser tributados os **insumos relativos aos produtos vendidos no mercado interno que superem 5% dos insumos importados**. O que se entende da leitura do Regulamento Aduaneiro é que 5% das sobras do processo industrial podem permanecer, legalmente, em território nacional sem necessidade de recolhimento dos correspondentes tributos aduaneiros.

Logo, o percentual passível de tributação, de acordo com o Regulamento Aduaneiro, é o montante que exceder 5%.

Portanto, sem prejuízo do exposto nos tópicos anteriores, no mínimo, deve ser feito, portanto, o cálculo, para exclusão dos 5% legalmente deixados fora da tributação.

Deve-se, entretanto, salientar que no caso da impugnante, esse percentual deve ser maior, eis que o processo produtivo do Silício envolve uma geração maior de subprodutos, sobras ou resíduos.

De qualquer forma o legislador ao estabelecer o percentual de 5%, considerou uma média ponderada dos inúmeros produtos que podem ser exportados e em cuja produção sejam utilizados insumos importados.

Para o caso da produção do Silício, contudo, esse percentual não é válido, conforme atesta inclusive o Laudo Técnico anexo.

Sendo assim, **nem mesmo o que excede a 5% pode ser considerado para fins de tributação**.

Não há contestação de que **a impugnante exporta o Silício produzido**. Ou seja, **os atos concessórios são cumpridos, e o que a impugnante faz com as sobras do processo produtivo, é questão alheia ao seu objetivo principal quando das importações**. Assim, não há que se falar em percentuais, seja em peso, seja em valores, que descaracterizem ainda que parcialmente o drawback, merecendo cancelamento o Auto de Infração ou, no mínimo, o recálculo considerando os 5% permitidos.

7) Dos quesitos para a diligência/perícia técnica: a impugnante formula quesitos às fls. 1630/1632 para apuração e exclusão da base de cálculo.

8) Ao final requer reconhecimento da nulidade do Auto de Infração ou sua improcedência, com o cancelamento total da exigência (principal, multa, juros e demais encargos) ou, alternativamente, seja o crédito tributário recalculado conforme exposto acima.

É o relatório.” (grifei)

A **decisão de primeira instância**, proferida em 02/10/2014 (fls. 1837/1849), foi pela improcedência da impugnação, em decisão cuja ementa abaixo transcreve-se:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2002, 2003

DRAWBACK. DECADÊNCIA. PRAZO. ART. 173, INCISO I DO CTN.

A fiscalização do cumprimento do regime aduaneiro de Drawback, somente pode ser iniciado após 30 dias do prazo final para cumprimento do compromisso de exportação, portanto o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao descumprimento do regime de drawback, extingue em 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que foi extinto o prazo para a conclusão do regime, nos termos do inciso I, do art. 173 do CTN

DRAWBACK. UTILIZAÇÃO DOS INSUMOS. EXCEDENTES. TRIBUTAÇÃO.

As mercadorias admitidas no regime, na modalidade de suspensão, deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo. O excedente de mercadorias produzidas poderá ser consumido no mercado interno somente após o pagamento dos impostos suspensos dos correspondentes insumos ou produtos importados, com os acréscimos legais devidos

Impugnação Improcedente Crédito

Tributário Mantido

Após ciência ao acórdão de primeira instância (Termo à fl. 1852), em 02/02/2015, apresentou o **recurso voluntário** de fls. 1854/1877, em 27/02/2015, em essência, reiterando a argumentação expressa na impugnação.

Voto

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida

O recurso apresentado preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

PRELIMINAR

DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega-se vício do auto de infração, em razão da **imprecisão dos fatos imputados**, uma vez que a autoridade fiscal não teria operado com precisão ao elaborar o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, não permitindo a ora recorrente conhecer com precisão a acusação, afirmando, no item 7, que os R\$ 18 milhões seriam provenientes de vendas tanto de Silício quanto de Silmix e, no item 8, que os R\$ 18 milhões corresponderiam às vendas tão somente de Silmix, contradições que deixariam obscura a real motivação, o que violaria os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Protesta, ainda, no tocante à multa no auto de infração de IPI, cujo dispositivo legal, abaixo reproduzido, utilizado para a capitulação, estaria revogado, o que também levaria à nulidade da autuação.

Enquadramento Legal

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007.

75,00% Art. 80, inciso I, da Lei nº 4.502/64, com a redação dada pelo art. 45 da Lei nº 9.430/96.

Como bem concluiu a decisão recorrida, desnecessário alongar-se em tais argumentos, visto que o auto de infração relata de forma bem clara o processo de fabricação do produto Sílica metálica, onde resta um subproduto Silmix e também sobre os valores

levantados diante da contabilidade da autuada, referindo-se este valor de R\$18.806.804,73 às vendas no mercado interno e, ainda que citadas de forma diferente nos dois itens, não há dúvidas quanto sua origem, demonstrada através de planilhas citadas nestes mesmos itens, revelando a autuada perfeito entendimento da motivação da autuação, tanto que se defende claramente das acusações.

Destaque-se, quanto à alegada capitulação incorreta da multa, no auto de infração de IPI, nos termos dos artigos 105 e 106, do CTN, aplicar-se a lei vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores e da prática da infração (explicitado no ***Enquadramento Legal: Fatos geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007***, exatamente anteriores às mudanças promovidas pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488/07), salvo, retroatividade benigna, quando deixe o fato de ser definido como infração ou quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, o que absolutamente não ocorreu, via alterações legislativas promovidas pela Lei nº 11.488/07, a qual, ao mesmo tempo que revogou o indigitado art. 45, da Lei nº 9.430/96, deu nova redação ao art. 80, da Lei nº 4.502/64, não havendo abolição da infração ou cominação de penalidade menos severa, aos casos de falta de recolhimento do valor do IPI.

Não há nulidade quando suficientemente demonstrado e fundamentado os motivos pelos quais lavrou-se o auto de infração, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, retratado nas alegações aduzidas nas peças impugnativa e recursal.

Além disso, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal as hipóteses de nulidade são tratadas de forma específica no art. 59, do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

A leitura do artigo supracitado leva ao entendimento de que, no caso de auto de infração, ato administrativo formalizado por termo próprio e resultante do conjunto de outros atos e termos fiscais, só há nulidade se for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), falando-se em defesa cerceada somente quanto aos despachos e decisões (art. 59, II), não importando em nulidade, as irregularidades, incorreções e omissões sanáveis (art. 60).

Como ato administrativo, o auto de infração deve respeitar os requisitos mínimos do artigo 10, do Decreto nº 70.235/72, e estando revestido de suas formalidades essenciais, no que tange ao seu conteúdo necessário e respectivas provas, serão analisados junto com o mérito da tributação, não sendo causa preliminar de nulidade.

Portanto, não acolho a preliminar de nulidade suscitada.

MÉRITO

DECADÊNCIA

Quanto à controvérsia inicialmente estabelecida, sobre o **termo inicial de contagem do prazo decadencial**, entendo, há de se promover o cotejo da **legislação de regência de cada tributo, sujeito ao lançamento por homologação**, com as regras hermenêuticas do Código Tributário Nacional - CTN, dependente da **existência (150, § 4º) ou inexistência (173, I) de pagamento antecipado**, consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do **REsp nº 973.733/SC**, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, do art. 543-C, do CPC/73, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do §2º, do art. 62, do RICARF/2015.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário, relativamente ao **Imposto de Importação - II**, foi objeto de disposição específica do **Decreto-lei nº 37, de 18/11/1966**, na redação que lhe deu o art. 1º, do **Decreto-lei nº 2.472, de 01/09/1988**, tratando, no *caput*, da situação de não lançamento do tributo e da **inexistência de pagamento antecipado**; e, em seu *parágrafo único*, da **existência de pagamento antecipado**, relacionados com os arts. 173, inc. I, e 150, § 4º, da **Lei nº 5.172, de 25/10/1966** (CTN), respectivamente. Da mesma forma ocorre com o **Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**, em relação às disposições expressas no art. 129, do Decreto nº 4.544, de 26/12/2002 (RIPI/2002), cujas bases legais são os mesmos arts. 173, inc. I, e 150, § 4º, do CTN, aplicáveis, também, ao **PIS-importação** e à **COFINS-importação**, incidentes sobre a importação de bens e serviços, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Entendo que, como a hipótese em exame — drawback-suspensão — não diz respeito à simples diferença de tributo à exigir-se, ou seja, não havendo pagamento antecipado algum dos impostos suspensos, originalmente lançados por homologação, resta deslocar-se os fatos apuráveis ao comando do **caput, do art. 138, do DL nº 37/66**, ao contrário do seu *parágrafo único, dirigido às situações de ausência total de pagamento, em sintonia com o art. 173, inc. I, do CTN e com a jurisprudência do STJ (REsp nº 973.733/SC)*, de reprodução obrigatória pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do art. 62, §2º, do RICARF.

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Portanto, especificamente quanto ao drawback-suspensão, embora o fato gerador do imposto de importação ocorra na data do registro da DI (arts. 72 e 73, do Decreto nº 4.543, de 26/12/02 - RA/2002, com fulcro nos art. 1º e 23, do Decreto-lei nº 37, de 18/11/66), o termo *a quo* do prazo decadencial – considerando que, nessa modalidade, não há pagamento antecipado de tributos aduaneiros – só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, vale dizer, **no primeiro dia do exercício seguinte, ao dia imediatamente posterior, ao trigésimo dia da data limite para exportação**, haja vista que o contribuinte beneficiário do regime tem trinta dias após o seu encerramento para promover o devido recolhimento dos tributos suspensos exigidos na importação, conforme COMUNICADO DECEX Nº 21, de 11/07/97 (DOU de 23/07/97, pág. 15097), itens 26.2 e 26.3 — Consolidação das Normas do Regime de Drawback — CND.

CAPÍTULO VI - LIQUIDAÇÃO DO COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO

TÍTULO 26 - Considerações Gerais

26.1 Caso a beneficiária apresente documentação que comprove a efetiva importação e exportação nas condições constantes do Ato Concessório de Drawback, modalidade suspensão, será considerado cumprido o compromisso de exportação vinculado ao Regime.

26.2 A liquidação do compromisso de exportação se dará mediante:

I - exportação efetiva do produto previsto no Ato Concessório de Drawback, na quantidade, valor e prazo nele fixados;

II - adoção de uma das providências previstas no item 26.3 desta CND e, no caso do subitem 26.1.III, comprovação do recolhimento dos tributos e adicionais exigidos na importação;

III - liquidação ou impugnação de débito eventualmente lançado contra a beneficiária.

26.3 Na modalidade de suspensão, vencido o Ato Concessório de Drawback e não cumprido o compromisso de exportar, em razão da não utilização ou utilização parcial da mercadoria importada, a beneficiária deverá adotar, dentro do prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data limite para exportação, estabelecida no Ato Concessório de Drawback, uma das providências relacionadas a seguir:

I - providenciar a devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

II - requerer a destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro, às suas expensas; ou

III - destinar a mercadoria remanescente para consumo interno, com o devido recolhimento dos tributos e adicionais exigidos na importação, com os acréscimos legais previstos na legislação, observadas no que couber, as normas gerais de importação.

Assim, a contagem se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte, ao dia imediatamente posterior, ao 30º (trigésimo) dia do encerramento do regime de drawback-suspensão, prazo que o beneficiário tem para reexportar, nacionalizar, ou destruir, sob controle aduaneiro, o produto importado eventualmente remanescente.

Observa-se que os **atos concessórios de Drawback Suspensão Comum**, cujos números compõem a tabela nº 32 (fl. 74), foram registrados entre **01/04/2002 e 30/12/2003**, com **datas de validade entre 09/02/2003 e 16/10/2004**. Fixados tais prazos, e considerando os 30 (trinta) dias previstos, a Fazenda Nacional, já a partir de **11/03/2003**, poderia iniciar o exame quanto à observação dos compromissos assumidos nos atos concessórios de validade mais antiga, **iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 1º/01/2004, tendo como data limite para a lavratura do auto de infração 31/12/2008**. Considerando que o lançamento ocorreu e foi cientificado pessoalmente em **22/11/2007**, conclui-se não alcançando pela decadência, o direito à constituir o presente crédito tributário.

TRIBUTAÇÃO DOS INSUMOS EXCEDENTES NO REGIME ADUANEIRO DE DRAWBACK-SUSPENSÃO

Por meio de alongados arrazoados, tanto na peça impugnatória, quanto no recurso voluntário, a defesa do mérito da tributação, propriamente dito, diz respeito à dois pontos principais, quais sejam, ter a autuação desconsiderado: **(1)** a utilização de insumos nacionais nos produtos exportados; e **(2)** os 5% (cinco por cento) dos produtos importados de tolerância, admitida pela legislação, quanto aos subprodutos e aos resíduos não exportados ² (art. 326, do Decreto nº 91.030/85 - RA/1985; art. 353, do Decreto nº 4.543/02 - RA/2002; e art. 401, do Decreto nº 6.759/09 - RA/2009).

Quanto à utilização de insumos nacionais nos produtos exportados, ao analisar a alegação, acompanhada das respectivas (nove) notas fiscais (fls. 1727/1731), de que parte dos insumos utilizados foram adquiridos no mercado interno [eletrodos da empresa brasileira UCAR Produtos de carbono S.A.: 11,75 toneladas (2002) e 0,818 toneladas (2003)], a decisão recorrida, inicialmente, os considerou insignificantes diante do volume total de insumos: 1.612.608 toneladas (2002) e 3.720.144 toneladas (2003), ainda assim, entendendo que deveriam ser considerados nos cálculos, porém, concluindo que estes dados (aquisições no mercado nacional) não estariam demonstrados contabilmente, não sendo possível diferenciar do conjunto de entradas contabilizadas, após levantamento feito nos próprios livros contábeis da autuada e demonstradas através das planilhas elaboradas pela Fiscalização.

Não há como discordar da decisão recorrida que, mesmo reconhecendo que estes valores de aquisições no mercado nacional poderiam afetar a proporção entre importados/nacionais X produção, concluiu que os dados não estariam demonstrados contabilmente, negando provimento à impugnação, nesse ponto, por não ser possível diferenciar estes dados do conjunto das demais entradas contabilizadas, ainda que apresentadas, no momento oportuno (inciso III, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72 - PAF) as supracitadas 9 (nove) notas fiscais.

De fato, a simples apresentação das notas fiscais, sem sua consolidação com os registros contábeis e fiscais, não é suficiente à provar a necessidade de recalculer a proporção entre importados/nacionais X produção, muito menos, à inferir integralmente os autos de infração, como requerido pela ora recorrente, ante suposta fungibilidade dos insumos importados e nacionais, esses últimos, apontados em notas fiscais com quantidades proporcionalmente insignificantes, como bem observado pela decisão recorrida.

² Na concessão do benefício [regime] serão desprezados os subprodutos e [os] resíduos não exportados, quando seu montante não exceder de cinco por cento (5%) do valor do produto importado.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido de cancelamento integral dos autos de infração recorridos ante a comprovada fungibilidade dos insumos importados e nacionais utilizados no produto exportado.

Quanto a alegação de que a tributação somente poderia ocorrer sobre o excedente dos 5% previsto nos art. 326, do Decreto nº 91.030/85 - RA/1985; art. 353, do Decreto nº 4.543/02 - RA/2002; e art. 401, do Decreto nº 6.759/09 - RA/2009, entendeu a decisão recorrida que a norma estabeleceria apenas uma “tolerância”, em até 5% de excedente, e se exceder a esta proporção, tudo seria tributado.

Entendo, ser esta a melhor interpretação da citada legislação.

Havendo excesso de perdas, há inadimplemento parcial do regime, ainda que a empresa exporte a quantidade comprometida de produtos, ou mesmo acima do pactuado. Nesse sentido as Portarias Secex nº 35/2006 e 14/2004 e 04/1997, dispõem, respectivamente, em seus arts. 154, 161 e 40, que o inadimplemento do Regime, em razão da não utilização ou utilização parcial das mercadorias importadas, será considerado total, quando não houver nenhuma exportação que comprove a utilização da mercadoria importada; ou parcial, se existir exportação efetiva que comprove a utilização de parte da mercadoria importada.

Assim, na concessão do regime de Drawback-suspensão serão desprezadas as perdas não exportadas, quando seu montante não exceder de 5% do produto importado. Caso contrário, com o inadimplemento ainda que parcial do regime, se descumprido o disposto nos art. 326, do Decreto nº 91.030/85 - RA/1985; art. 353, do Decreto nº 4.543/02 - RA/2002; e art. 401, do Decreto nº 6.759/09 - RA/2009, são devidos os tributos suspensos, proporcionalmente, sobre tudo que deixou de ser exportado.

Por tudo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Fenelon Moscoso de Almeida - Relator