



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10218.001190/2007-75
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-009.201 – 3ª Turma
Sessão de 18 de julho de 2019
Matéria Auto de Infração - Aduana
Recorrente PALMYRA DO BRASIL INDUSTRIA E COMERCIO DE SILICIO METALICO E RECURSOS NATURAIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002, 2003

DRAWBACK SUSPENSÃO. INADIMPLÊNCIA. DIREITO À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. REGRAL GERAL. RECURSOS REPETITIVOS.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em regime de recursos repetitivos deverão ser reproduzidas no julgamento do recurso apresentado pela contribuinte, por força do disposto no artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

No caso de inadimplemento das obrigações assumidas na concessão do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* Suspensão, sem que haja o recolhimento espontâneo dos tributos devidos pelo contribuinte, o prazo de decadência do direito que detém a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a exigência já poderia ter sido formulada. Considera-se, para tanto, o prazo de trinta dias concedido ao contribuinte para pagamento do valor devido, contados da data limite para exportação.

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2002, 2003

DRAWBACK SUSPENSÃO. EMPREGO DOS INSUMOS IMPORTADOS. SUBPRODUTOS E PRODUTOS VENDIDOS NO MERCADO INTERNO. LIMITE LEGAL DE CINCO POR CENTO. INOBSERVÂNCIA. INADIMPLÊNCIA PARCIAL.

Ainda que o beneficiário do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* comprove a exportação de mercadorias nas quantidades e valores pactuados

por ocasião da concessão do benefício, o contribuinte será considerado parcialmente inadimplente se demonstrado que parte das mercadorias importadas com suspensão foram empregadas na fabricação de produtos ou subprodutos destinados ao mercado nacional, especialmente se em percentual superior àquele admitido na legislação de regência.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo contra decisão tomada no acórdão nº 3401-003.995, de 27 de setembro de 2017 (e-folhas 2.110 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

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%. INADIMPLENTO 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

A divergência suscitada no recurso especial (e-folhas 2.163 e segs) refere-se **(i)** ao termo de início para a contagem do prazo de decadência do direito do fisco efetuar o lançamento de ofício no caso de importações realizadas ao amparo do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*; e **(ii)** exigência de tributos suspensos na importação ao amparo do Regime nos casos de venda no mercado interno de subprodutos/resíduos decorrentes do processo produtivo do contribuinte em percentuais superiores àquele admitido na legislação (5% do valor do produto importado).

O Recurso especial foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 2.206 e segs.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 2.219 e segs. Defende a manutenção da decisão recorrida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso, dele tomo conhecimento.

Decadência do crédito tributário

Uma das questões trazidas aos autos pela recorrente, diz respeito ao *dies a quo* para contagem do prazo de decadência do direito que a Fazenda Nacional detém de constituir o crédito tributário considerado devido pelo contribuinte. No entendimento da Fiscalização Federal, no caso de inobservância das regras Regime, o prazo inicia-se conforme o regramento definido no art. 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a exigência já poderia ter sido formulada. Já para a recorrente, por tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, vale a regra insculpida no art. 150 do Código: cinco anos contados da ocorrência do fato gerador do tributo correspondente.

Concessa venia, a jurisprudência acerca dessa matéria encontra-se há muito consolidada.

Por longa data discutiu-se se o pagamento se constituía ou não em que requisito para que o sistema excepcional de contagem do prazo decadencial estabelecido no art. 150 do CTN se operasse. As divergências a esse respeito, contudo, perderam qualquer sentido a partir do momento em que o Superior Tribunal de Justiça - STJ decidiu, em regime de recursos repetitivos, que o pagamento era condição necessária à aplicação dos critérios

definidos no art. 150, tal como resta incontroverso do teor da decisão proferida no julgamento do REsp nº 973.733/SC, conforme segue.

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 SC (2007/01769940)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, 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 imponíveis 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 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Tal como reza o art. 62, § 2º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, as decisões tomadas em regime de recursos repetitivos são de reprodução obrigatória nos julgamentos dos recursos no âmbito do CARF.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No particular, não me parece que haja controvérsia acerca da inobservância, por parte do beneficiário do Regime, da obrigação de recolher os tributos devidos antecipadamente, antes do início de qualquer procedimento fiscal, seja por ocasião da importação das mercadorias, seja trinta dias após o encerramento do Regime. Assim procedendo, incorreu na hipótese contemplada pelo REsp nº 973.733/SC, quando descreve a circunstância na qual a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas, *a despeito da previsão legal, o mesmo incorre*, remetendo a contagem do prazo fatal para formulação da exigência aos critérios definidos no art. 173 do Código Tributário Nacional.

E, de fato, a obrigação a que nos referimos no parágrafo anterior sobressai incontroversa das disposições da Portaria Secex nº 14/2004 (prevista desde a Portaria Secex nº 21/1997 e alterações subsequentes).

Art. 159. A liquidação do compromisso de exportação no Regime de Drawback, modalidade suspensão, ocorrerá 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 abaixo, no prazo de 30 (trinta) dias, contados a partir da data-limite para exportação:
(grifos acrescidos)

a) devolução ao exterior da mercadoria não utilizada;

b) destruição da mercadoria imprestável ou da sobra, sob controle aduaneiro;

c) destinação da mercadoria remanescente para consumo interno, com a comprovação do recolhimento dos tributos previstos na legislação. *Nos casos de mercadoria sujeita a controle especial na importação, a destinação para consumo interno dependerá de autorização expressa do órgão responsável.* (grifos acrescidos)

Art. 161. Será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback, modalidade suspensão, no caso de não cumprimento do disposto no art. 159.

Infere-se, portanto, que inocorrendo a *destinação da mercadoria remanescente para consumo interno, com a comprovação do recolhimento dos tributos previstos na legislação no prazo de trinta dias contados a partir da data-limite para exportação, será declarado o inadimplemento do Regime de Drawback.*

Tal como se depreende do quadro à e-folha 74, a validade dos Atos Concessórios auditados expirou dentro do período de 09/02/2003 a 16/10/2004. Considerados os trinta dias concedidos pela legislação para efetivação do pagamento, o prazo mais exíguo situa-se no mês de março de 2003. Significa dizer que prazo decadencial iniciou-se no dia 1º de janeiro de 2004 e se encerrou em 31/12/2008. Conforme consta nos autos, o lançamento foi notificado ao contribuinte em 22/11/2007 (e-folha 34), por conseguinte, não há que se falar em decadência do direito que detém a Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário neste controvertido.

Destinação de subprodutos e/ou resíduos para o mercado interno

Também controverte-se nos autos as consequências tributárias da destinação, para o mercado interno, de subprodutos em percentual bem superior àquele admitido pela legislação de regência.

Como se sabe, o Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* está alicerçado no *Princípio da Vinculação Física*, que estabelece como requisito básico para o reconhecimento do adimplemento do programa, que toda a mercadoria importada com suspensão do pagamento dos tributos seja empregada na fabricação dos produtos exportados. É o que dispõe o art. 341 Decreto 4.543/02 - Regulamento Aduaneiro (art. 314, I, do RA/85).

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.

Ainda assim, nos termos do art. 353 do Decreto 4.543/02 (§ 2º do art. 321 do RA/85), na concessão do Regime de *Drawback* Suspensão, serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados, desde que em percentual inferior a cinco por cento do valor do produto exportado.

Art. 353. Na concessão do regime serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados, quando seu montante não exceder de cinco por cento do valor do produto importado.

Os fatos narrados pela Fiscalização Federal dão conta de que, ao longo período fiscalizado, tomando-se por base o peso total dos produtos industrializados pela empresa, 26,83% foram destinados ao mercado interno (e-folha 40). Também conforme descreve, levando-se em consideração os dados obtidos a partir do Relatório sobre o Processo Produtivo, das notas fiscais de saída e do Laudo Técnico apresentados (documentação carreada aos autos), constatou-se tratar-se de uma unidade fabril única, que compõe todo o processo produtivo de processamento do eletrodo de carbono e niple importados, sem a ocorrência de perdas. Nela são produzidos o Silício Metálico e a Sílica Fume Silmix Tipo ND, essa última um subproduto do processo industrial. Parte da primeira (dependendo da qualidade do produto) e a integralidade da segunda foram destinadas ao mercado interno, perfazendo um total de 90,45% do valor da matéria-prima importada.

A recorrente não contesta as informações acima. Observem-se os esclarecimentos que presta à e-folha 2.173, no corpo do recurso especial.

34. Como se vê, a mesma produção, com os mesmo insumos, resulta em diversos produtos (subprodutos) de tipos e qualidades diversas, assim, a RECORRENTE os separar e, os produtos com qualidade e especificação corretas são exportados, o restante, de qualidade inferior e/ou o próprio Silmix (subproduto) ficam no País, para venda ou descarte.

Em sua defesa, alega, contudo, que, por ocasião do pedido do Ato Concessório de *Drawback*, apresentou uma tabela na qual demonstrara claramente a diferença entre a quantidade em quilos do insumo importado e a quantidade do insumo efetivamente exportado, evidenciando que "esta última é notoriamente menos, em razão das perdas e resíduos inerentes ao processo produtivo". Logo após tecer tais considerações, "colou" no corpo do recurso especial a tabela a que faz referência.

Curiosamente, não é essa a conclusão a que se chega a partir da leitura das informações contidas na tabela. Na penúltima linha (e-folha 2.174) consta a Média, observada em quatro anos consecutivos, do (i) *Consumo de Eletrodo por kg*; (ii) da *Produção com Qualidade Adequada*; e (iii) do *Eletrodo Kg/t*. Os valores anotados são, respectivamente, 116574; 966,47 e 122,72. Significa dizer que, em média, para produzir 996,47 toneladas de

produto acabado com qualidade adequada, gasta-se 116.574 Kg de eletrodo, registrando-se ali um consumo médio de 122,72 quilos de eletrodo por tonelada de produto acabado. A partir desses valores, é possível dizer que, se para cada tonelada de produto acabado, consome-se 122,72 Kg de eletrodo, então, se consumidos os 116.574 Kg de eletrodo, chegar-se-ia à produção de, aproximadamente, 949,92 toneladas de produto acabado, o que representa 98,29% das 996,47 toneladas informadas no quadro. Uma "perda" de menos de 2%.

A recorrente também alega em sua defesa que não foi considerado o fato de que parte dos produtos destinados ao mercado interno é o Silmix e parte é o próprio Silício. Por outro lado, que o Regime não pode ser desconsiderado numa situação, como a identificada nos autos, em que o total das exportações foi efetivamente realizado.

Que se diga, desde logo, que não faz nenhuma diferença se o produto destinado ao mercado interno foi um subproduto (o Silmix) ou o próprio produto (o Silício). O único fato relevante é saber a quantidade de insumos importados que não foi empregada na fabricação do produto exportado, em afronta ao *Princípio da Vinculação Física*. Seja o Silmix, seja o Silício, o fato é que não há nenhuma controvérsia acerca do emprego de insumos importados com suspensão do pagamento dos tributos em produtos destinadas ao mercado interno.

Já no que se refere ao inadimplemento do Regime mesmo quando, como no caso, o compromisso de exportação foi cumprido, basta que se rememore o teor das disposições normativas contidas no art. 161 da Portaria Secex 14/2004, supratranscrita. Tal como determina, a destinação de mercadorias para o mercado interno sem a comprovação do recolhimento dos tributos dará ensejo a que o beneficiário do Regime seja considerado inadimplente. Foi o que ocorreu.

Por fim, para que o assunto não passe em branco, traz-se também à lume o disposto no art. 73 da Portaria Secex nº 14/2004, que afasta qualquer possibilidade de que o limite de cinco por cento seja interpretado como uma "faixa de isenção ou anistia" concedida genericamente aos beneficiários do Regime. Como fica claro, trata-se de uma condição a ser observada para que os subprodutos e/ou resíduos não sejam alcançados pela exação.

Art. 73. Serão desprezados os subprodutos e os resíduos não exportados, quando seu montante não exceder de 5% (cinco por cento) do valor do produto importado.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas

Processo nº 10218.001190/2007-75
Acórdão n.º **9303-009.201**

CSRF-T3
Fl. 2.239
