



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

Processo n° 10611.720239/2011-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-003.437 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2017
Matéria REGIMES ADUANEIROS
Recorrente KINROSS BRASIL MINERACAO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

DRAWBACK. CUMPRIMENTO DO REGIME. 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.

Cumpra ao sujeito passivo provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório do regime de *drawback*, se não provado, o regime deve ser considerado descumprido.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Caracterizado o descumprimento do compromisso de exportar e a ausência da adoção das providências previstas na legislação para regularização, no trintídio subsequente, dos insumos importados com suspensão de impostos, cabe o lançamento da multa de ofício de 75%, por falta de recolhimento.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula do CARF n° 2.

INOVAÇÃO DE QUESTÕES NO ÂMBITO DE RECURSO VOLUNTÁRIO.IMPOSSIBILIDADE

Nos termos dos artigos 16, inciso III, e 17, ambos do Decreto n. 70.235/72, e, ainda, não se tratando de uma questão de ordem pública, deve o contribuinte em Impugnação desenvolver todos os fundamentos fáctico-jurídicos essenciais ao conhecimento da administração, sob pena de preclusão da matéria.

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, em relação ao mérito, nos termos do relatório e voto que

integram o presente julgado. Em relação à multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 77 Lei nº 10.833/03, negou-se provimento ao Recurso Voluntário, pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa, Maria Eduarda, Semíramis e Valcir Gassen.

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

Liziane Angelotti Meira- Relatora.

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Luiz Augusto do Couto Chagas, Semíramis de Oliveira Duro, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Antônio Carlos da Costa Cavalcanti, José Henrique Mauri, Liziane Angelotti Meira e Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida (fls. 1257/1275), abaixo transcrito:

Contra KINROSS BRASIL MINERACAO S/A foi lavrado auto de infração, no qual é formalizada a exigência dos impostos e contribuições incidentes sobre a importação de insumos, os quais teriam sido suspensos em razão da aplicação do regime aduaneiro especial conhecido por *Drawback*, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

Segundo a acusação, a empresa teria descumprido o compromisso de exportar firmado por ocasião da concessão do regime pela Secretaria de Comércio Exterior, fato que, por representar o descumprimento de requisito para a aplicação do regime, ensejaria a imposição da multa prevista no art. 107 do decreto lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/03, reproduzida na alínea "d" do inciso VII do art. 728 do Regulamento Aduaneiro - RA aprovado pelo decreto nº 6.759/09.

I. DA ACUSAÇÃO

Após apresentar os fundamentos que embasaram a ação fiscal e a autuação, a autoridade fiscal descreve as irregularidades constatadas nos Atos Concessórios *Drawback* nº 20040275302 e nº 20050283448, sintetizadas a seguir.

Inicialmente, observam os auditores fiscais que o AC nº 20040275302 autorizava a importação de diversos insumos, em quantidades determinadas, dentre eles um item descrito como "corpos moedores em aço forjado ou estampado, para

moinho esférico", sem detalhamento do diâmetro de cada peça. Em contraposição a empresa importadora comprometia-se a exportar 5.440,95584 kg de ouro.

Observam ainda as autoridades fiscais que ao apresentar a documentação que supostamente comprovaria o cumprimento do regime, a empresa apresentou documento intitulado Laudo Técnico - Ato Concessório, datado de 04/11/2004, em papel timbrado da Kinross Brasil Mineração S.A e assinado pelo Sr. Luiz Tavares dos Santos Junior, Engenheiro de Minas, CREA – MG nº 116410/D.

Com relação ao AC Nº 20050283448, verificam-se situações análogas, tendo sido igualmente previstos, dentre os insumos a serem importados, item descrito como "corpos moedores em aço forjado ou estampado, para moinho esférico", sem detalhamento do diâmetro de cada peça, sendo firmado o compromisso de exportar 5.531,19 kg de ouro.

Verifica-se igualmente que, além dos documentos correspondentes às DIs e RE vinculadas ao ato concessório sob análise, foi apresentado documento intitulado Laudo Técnico - Ato Concessório, datado de 10/10/2005, em papel timbrado da Kinross Brasil Mineração S.A e assinado pelo Sr. Luiz Tavares dos Santos Junior, Engenheiro de Minas, CREA – MG nº 116410/.

Observam os auditores fiscais que os laudos técnicos apresentados para ambos os atos concessórios discriminam a quantidade de "corpos moedores em aço forjado ou estampado, para moinho esférico" que seria necessária para a produção de 1000 kg de ouro, conforme o diâmetro das peças, que varia de 1", 1,5", 2", 2,5" a 3". Registram no particular que, embora as declarações de importação não detalhem o diâmetro das peças importadas ao amparo dos atos concessórios analisados, tal informação seria facilmente verificada com base nas notas fiscais de entrada do produto na empresa.

Nesse trilhar, defendem as autoridades atuantes que "é condição do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* – modalidade Suspensão que todas as mercadorias importadas, com suspensão dos tributos, devam ser integralmente utilizadas - diretamente e fisicamente - no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação de mercadorias destinadas à exportação, nos termos e condições previstos no Ato Concessório do Regime - é o Princípio da Vinculação Física".

Citando o artigo 3º do decreto nº 3.904/01 e o artigo 341 do Decreto nº 4.543/02 (Regulamento Aduaneiro), argumentam que a legislação, ao tratar do chamado Princípio da Vinculação Física, determina que "as mercadorias submetidas a despacho aduaneiro ao amparo do regime de *drawback* deverão ser integralmente utilizadas no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias a serem exportadas".

Com base em tal princípio, apresentam-se planilhas onde são computados, com base nos laudos técnicos fornecidos pela autuada, os quantitativos importados de corpos moedores em aço fundido, conforme o diâmetro da peça, bem como os quantitativos dos demais insumos importados, calculando-se ainda os quantitativos que teriam sido de fato consumidos no processo de fabricação do ouro exportado por meio de cada uma das DDEs vinculadas ao Regime.

Nesse sentido, cumpre destacar que as autoridades fiscais fazem uma análise temporal do estoque de insumos importados ao amparo de cada ato concessório isoladamente, de modo a verificar se as mercadorias exportadas e vinculadas àquele AC teriam efetivamente consumido insumos objeto do benefício.

Com base no chamado Princípio da Vinculação Física, defendem as autoridades fiscais que, ainda que mercadoria idêntica àquela pactuada com a Secex tenha sido exportada durante a vigência do regime, por meio de operação de exportação formalmente vinculada a determinado ato concessório, caso reste demonstrado que no momento da produção a empresa não dispunha de insumos importados ao amparo do regime para a fabricação da mercadoria, tal operação não seria válida para comprovar o cumprimento do regime.

Partindo de tal premissa, verificam os auditores fiscais que, para ambos os atos concessórios objeto de auditoria, a despeito de a empresa haver logrado exportar quase a integralidade quantidade de mercadoria pactuada com a Secex, com pequena margem (cerca de 1%), no caso do AC nº 20040275302, e com uma pequena diferença a menor (menos de 1%), no caso do AC nº 20050283448, haveria saldo de insumos importados ao amparo do Regime de *Drawback*, os quais não teriam sido efetivamente empregados na fabricação do produto exportado.

Concluem os auditores fiscais, com base na análise temporal do fluxo de estoque da empresa, que, em diversas operações de exportação vinculadas aos atos concessórios sob análise, o produto exportado teria utilizado

parcialmente insumos que não teriam sido importados sob o regime.

Com base na análise apresentada pela autoridade fiscal, evidenciam-se duas situações. Algumas operações de exportação vinculadas ao AC teriam ocorrido antes da primeira importação de determinado insumo, caracterizando que, para aquela exportação, o insumo efetivamente empregado na fabricação do ouro não correspondia a uma operação de importação amparada pelo AC.

Em outras situações, embora a exportação tenha sido posterior a primeira importação de determinado insumo, verificou-se que parte ou a integralidade daquele insumo teria origem externa ao ato concessório auditado, posto que no momento da produção, não haveria estoque suficiente daquele insumo no âmbito do referido AC para produzir o montante de ouro exportado.

Assim sendo, a autoridade fiscal entendeu que, em ambas as situações, as operações de exportação teriam o condão de comprovar a exportação dos demais insumos importados, glosando outrossim, a parcela correspondente aos insumos que não tiveram origem em importações amparadas sob aquele ato concessório.

Em contraposição, a análise temporal do fluxo de estoque permitiria concluir que parte dos insumos importados ao amparo do regime teria deixado de ser efetivamente utilizada no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação das mercadorias exportadas sob o AC, em desconformidade com o Princípio da Vinculação Física, tendo restado caracterizada a existência de estoque positivo de insumos importados com suspensão de impostos ao final do prazo de vigência do regime.

As irregularidades constadas em relação a cada tipo de insumo, descritas às fls. 126 a 163, são sintetizadas nos quadros a seguir reproduzidos.

a) Ato Concessório nº 20040275302

Processo nº 10611.720239/2011-26
Acórdão n.º 3301-003.437

S3-C3T1
Fl. 1.322

ATO CONCESSÓRIO Nº 20040275302				
ITEM	Código Item	Qty Importada	Quantidade Consumida no Produto Exportado	Estoque
ITEM 2	CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 1"	326.400,00	232.555,09	93.844,91
	CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 1,5"	299.200,00	299.200,00	-
	CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 2"	1.958.400,00	1.534.464,94	423.935,06
	CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 2,5"	2.443.600,00	1.764.527,90	679.072,10
	CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 3"	322.000,00	156.625,94	165.374,06
ITEM 3	ITEM 003 - ESPUMANTE	39.360,00	26.133,84	13.226,16
ITEM 7	ITEM 007 - CARVÃO ATIVADO	61.000,00	53.967,72	7.032,28
ITEM 8	ITEM 008 - MERKAPTO	585.000,00	534.052,19	50.947,81
ITEM 10 e 14	ITENS 010 e 014 - AERO PROMOTER 7249	44.000,00	23.070,37	20.929,63
ITEM 11 e 16	ITEM 011 e 016 - AERO PROMOTER 3473	594.000,00	311.321,70	282.678,30
		6.672.960,00	4.935.919,70	1.737.040,30

b) Ato Concessório nº 20050283448

ATO CONCESSÓRIO Nº 20050283448				
ITEM	Código Item	Qty Importada	Quantidade Consumida no Produto Exportado	Estoque
ITEM 006	ITEM 006 - CIANETO DE SÓDIO	140.000,00	-	140.000,00
ITEM 007	ITEM 007 - CARVÃO ATIVADO	59.400,00	39.600,00	19.800,00
ITEM 014	ITENS 014 - AERO PROMOTER 7249	170.500,00	147.476,63	23.023,37
ITEM 016	ITEM 016 - AERO PROMOTER 3473	850.010,00	548.554,72	301.455,28
ITEM 019	ITEM 019 - ESPUMANTE Creprep F-501	80.100,00	-	80.100,00
ITEM 017 e 022	ITEM 022 - CORPOS MOEDORES LAMINADO 1"	272.000,00	185.727,83	86.272,17
ITEM 017 e 023	ITEM 023 - CORPOS MOEDORES LAMINADO 2"	2.552.000,00	2.116.800,00	435.200,00
ITEM 017 e 024	ITEM 024 - CORPOS MOEDORES LAMINADO 2,5"	3.140.800,00	2.071.996,02	1.068.803,98
ITEM 017 e 025	ITEM 025 - CORPOS MOEDORES LAMINADO 3"	761.600,00	331.716,19	429.883,81
		8.026.410,00	5.441.871,39	2.584.538,61

Diante do exposto, entende a autoridade fiscal, com base no Princípio da Vinculação Física, que a presença de saldo positivo de estoque dos insumos importados com suspensão de impostos ao amparo do regime de *Drawback* caracterizaria o inadimplemento parcial do regime, ainda que se reconheça que o quantitativo de ouro exportado seja superior (no caso do AC nº 20040275302) ou quase idêntico (no caso do AC nº 20040275302) ao acordado com a Secex.

No particular, argumenta ainda a autoridade lançadora:

"A beneficiária pode até alegar que esses insumos serão utilizados posteriormente no processo produtivo do ouro destinado ao mercado exterior (exportação), no entanto, mesmo que comprovadamente os insumos importados tenham sido utilizados na fabricação de produtos também comprovadamente exportados, se não comprovada a vinculação física, a exportação não pode ser considerada para fins de comprovação de *Drawback*.

Portanto, é irrelevante que a empresa beneficiária promova exportações em quantitativos até mesmo superiores aos pactuados no Ato Concessório, se os produtos exportados não foram elaborados com os insumos importados.

É condição do Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* – modalidade Suspensão que todas as mercadorias importadas, com suspensão dos tributos, devam ser integralmente utilizadas - diretamente e fisicamente - no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação de mercadorias destinadas à exportação, nos termos e condições previstos no Ato Concessório do Regime."

Por outro lado, destaca a autoridade lançadora que, no caso do inadimplemento do regime, total ou parcial, a legislação prevê expressamente as medidas a serem adotadas pelo importador para regularização da situação, a teor do art. 342 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02: a) devolução ao exterior ou reexportação; b) destruição, sob controle aduaneiro, às expensas do interessado; ou c) destinação para consumo das mercadorias remanescentes, com o pagamento dos tributos suspensos e dos acréscimos legais devidos.

Uma vez procedida a glosa dos insumos que não teriam sido aplicados diretamente na produção do ouro destinado à exportação no âmbito dos AC auditados, a autoridade fiscal promoveu o cálculo e lançamento dos impostos incidentes na importação e que haviam sido suspensos, aos quais foram acrescidos juros de mora e multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996.

Foi ainda aplicada multa prevista no art. 107 do decreto lei nº 37/66 com redação dada pelo art. 77 Lei nº 10.833/03, reproduzida no art. 266 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/02, a seguir transcrito:

“Art. 266. No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos impostos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.”

Entendeu a autoridade lançadora que sendo o *Drawback* um regime aduaneiro especial, e restando descumprido, a autuada ficaria sujeita à multa diária de R\$ 1.000,00 a partir do dia subsequente ao 30º dia contado da data de encerramento do respectivo ato concessório, considerando-se que neste período caberia à empresa destinar corretamente a mercadoria importada e não utilizada na produção do produto exportado.

No caso do AC nº 20040275302, cuja validade expirou em 02/12/2006, a contagem do prazo teria início em 03/01/2007, encerrando-se em 28/03/2011, data da lavratura do auto de infração, totalizando-se 1.548 dias.

Por outro lado, no caso do AC nº 20040275302, cuja validade expirou em 28/11/2007, a contagem do prazo teria início em 29/12/2007, encerrando-se em 28/03/2011, data da lavratura do auto de infração, totalizando-se 1.185 dias.

DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente cientificado em 04 de abril de 2011, conforme termo de ciência à fl. 915, comparece a autuada ao processo em 04 de maio de 2011, para impugnar o lançamento, apresentando a petição de fls. 917 a 966, onde maneja os argumentos de defesa a seguir sintetizados.

Inicialmente, discorre sobre as atividades desenvolvidas pela empresa e sobre as três modalidades previstas para o Regime de *Drawback*. Salaria que as modalidades Isenção e Restituição teriam como beneficiários o importador que não utilizara tempestivamente o *Drawback* Suspensão quanto da importação de mercadorias posteriormente exportadas.

Observa que nos termos do art. 339 do Decreto 4.534/02, a concessão do regime competiria à Secex. Reconhece, por outro lado, que conforme Portaria MF nº 594/92, competiria à Receita Federal a fiscalização do regular cumprimento, pela importadora, dos requisitos e condições fixados pela legislação pertinente.

No particular, salienta que, conforme o art. 142 do CTN, a atividade fiscalizatória é totalmente vinculada ao que dispõe a Lei, não podendo ser extrapolados seus limites ou intentada interpretação desarrazoada, no objetivo de forçar a arguição de descumprimento dos termos do *Drawback*.

Nesse trilhar, questiona o princípio da vinculação física, segundo o qual os insumos importados deveriam ser integralmente empregados no processo produtivo ou na embalagem, acondicionamento ou apresentação do produto a ser exportado.

Argumenta que, apesar de a impugnante haver empregado integralmente os insumos importados ao amparo dos atos concessórios sob análise em mercadorias destinadas ao exterior, a fiscalização teria entendido pelo inadimplemento parcial dos atos concessórios objeto de auditoria.

Sustenta que a premissa da vinculação física estaria em nítido conflito com o princípio da não exportação de impostos, por meio do qual os países exportadores isentam ou restituem impostos incidentes sobre produtos a serem exportados, os quais sujeitar-se-ão à tributação no país de destino.

A não tributação dos insumos importados ao amparo do *Drawback* constituiria relevante instrumento de política de comércio exterior, tendo como objetivo melhorar a competitividade do produto nacional no mercado externo, gerando reflexos positivos na economia nacional, inclusive no nível de emprego da mão de obra.

Argumenta que 99% se sua receita total nos anos de 2005, 2006 e 2007, decorreria do ouro exportado, conforme atestariam suas DIPJ (documento nº 3, anexo à impugnação), sendo forçoso concluir que a integralidade das matérias primas importadas destinou-se à exportação, sendo cabível, outrossim, a manutenção dos benefícios inerentes ao regime de *Drawback*.

Noutro giro, sustenta que, ainda que se admitisse o inadimplemento parcial do Regime, não seria razoável exigir-se os impostos suspensos, posto que seria cabível sua restituição pela impugnante, seja por meio do *Drawback* Restituição, seja por meio do *Drawback* Isenção.

Argumenta que nas três modalidades previstas na legislação, o fato que ensejaria o direito ao não recolhimento dos impostos incidentes sobre a matéria prima importada seria o emprego do bem importado no processo de industrialização do produto a ser exportado. Assim sendo, restaria integralmente atingido o objetivo do regime, uma vez que os bens importados foram efetivamente empregados na produção de bens destinados ao exterior.

Acrescenta que não teria havido prejuízo aos cofres públicos, destacando ainda que seria cumpridora das demais obrigações fiscais inerentes à sua atividade empresarial.

Por outro lado, sustenta que a fiscalização cometera um erro ao considerar como termo inicial da vigência do regime a data de realização da primeira importação efetuada pela impugnante.

No particular, defende que, por força do §4º do art. 83 da Portaria Secex nº 10/2010, que prevê que o prazo de vigência do regime será contado a partir da data de vigência do ato concessório, a fiscalização deveria computar todas as exportações efetuadas pela impugnante desde o termo

inicial de vigência dos atos concessórios objeto de auditoria.

Acrescenta que a despeito dos laudos técnicos especificarem as quantidades de insumos a serem consumidos no processo de produção de 1.000kg de ouro, trata-se de uma informação aproximada, posto que a quantidade de insumos efetivamente empregada dependeria de fatores naturais, como o teor aurífero do minério, sua composição e nível das camadas deste mineral, o que não seria conhecido a priori.

Alega ainda que a impugnante necessita manter um estoque de insumos importados para a realização de suas atividades, posto que a falta de qualquer mercadoria poderia paralisar seu processo produtivo, obstando de forma irreversível a consecução de seu objeto social.

Desse modo, sendo impossível a aferição precisa da quantidade de insumos importados necessária à extração do ouro destinado ao exterior, e considerando o cumprimento da meta de exportação, caberia, com base nos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cancelar a exigência fiscal.

Noutro giro, defende que a via eleita para exigência fiscal, qual seja, a lavratura de auto de infração para constituição do crédito tributário, seria inadequada, sendo cabível no caso em tela a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa da União, ajuizando-se a competente execução fiscal. Colaciona jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Defende ainda que não caberia a aplicação da multa de ofício de 75%, capitulada no art. 44 da Lei 9.430/96, mas tão somente a multa de mora, prevista no art. 61 do mesmo diploma legal.

Ao julgar a impugnação, a 6ª Turma da DRJ/REC proferiu o Acórdão nº 11-50.813 - 6ª Turma da DRJ/REC, de 31 de julho de 2015 (fls. 1257/1275), com a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Exercício: 2005, 2006, 2007

DRAWBACK SUSPENSÃO. VINCULAÇÃO FÍSICA ENTRE O INSUMO IMPORTADO E O BEM EXPORTADO.

O encerramento do regime de *drawback*, na modalidade suspensão, exige a comprovação, por meio da apresentação dos documentos fixados na legislação de regência, de que o beneficiário empregou os insumos importados sob o manto

do regime nas mercadorias exportadas em cumprimento do compromisso assumido.

A vinculação de Registros de Exportação de mercadorias comprovadamente produzidas com insumos estranhos ao ato concessório não se presta à comprovação dos compromissos fixados.

Caracterizado saldo positivo de insumos importados sob o manto do regime, após o encerramento do ato concessório, não há como se considerar o regime adimplido.

DRAWBACK SUSPENSÃO. INCABÍVEL INSCRIÇÃO DO DÉBITO EM DÍVIDA ATIVA. NECESSIDADE DE LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Eventual existência de Termo de Responsabilidade a resguardar os impostos suspensos por ocasião da importação, não demonstrada nos autos, não autoriza a inscrição do débito em Dívida Ativa da União. Ainda que existentes, embora dispensados pela Secex a partir da Portaria SECEX nº 11, de 25 de agosto de 2004, que revogou o Comunicado DECEX nº 21, de 1997. Ainda que se admita que existam dúvidas acerca da melhor via para a formalização da exigência fiscal decorrente do descumprimento do regime de *Drawback* Suspensão, se a constituição do crédito tributário por meio do competente auto de infração ou a mera inscrição do débito em Dívida Ativa da União, é certo que a autoridade fiscal elegeu a via que assegura ao contribuinte o mais amplo direito de defesa, franqueando-lhe todos os termos estabelecidos no âmbito do Processo Administrativo Fiscal (Decreto 70.235/72).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005, 2006, 2007

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Caracterizado o descumprimento do compromisso de exportar e a ausência da adoção das providências previstas na legislação para regularização, no trintídio subsequente, dos insumos importados com suspensão de impostos, cabe o lançamento da multa de ofício de 75%, por falta de recolhimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005, 2006, 2007

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO REGIME. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente questionada pelo contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A Kinross Brasil Mineração S/A apresentou Recurso Voluntário (fls 1280/1310), no qual alegou, em síntese, que:

-
- Seria desnecessária a vinculação física e não se aplicaria o princípio da vinculação ao regime de *drawback*, uma vez atendidos os compromissos de exportação fixados. O princípio deveria ser mitigado no caso de bens fungíveis. "O que é relevante par fins de cumprimento do acordo é a efetiva exportação dos produtos que contenham a matéria prima importada, O QUE É FATO INCONTROVERSO NESSE PROCESSO".
 - Nos termos do art. 106 do CTN, deveria ser dada retroatividade benigna às disposições da Lei nº 12.350/2010 e da Portaria RFB/Secex nº 1618/2014 no que concerne à fungibilidade nas operações relativas ao regime aduaneiro especial de *drawback*.
 - Teria havido equívoco da fiscalização no que concerne ao termo inicial do ato concessório do regime de *drawback*. Por força do § 4º do art. 83 da Portaria Secex nº 10/2010, que estabelece que a vigência do regime se inicia nada data de emissão do ato concessório, a fiscalização deveria computar todas as exportações efetuadas pela impugnante desde o termo inicial de vigência dos atos concessórios objeto de auditoria.
 - Seria impossível a quantificação precisa dos insumos aplicados na produção. Ou seja "como na extração do ouro até nos dia atuais não é possível auferir de forma precisa e matemática a quantidade de insumos importados necessários para extração do outro com destino ao exterior, pelos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, deve ser cancelado o presente lançamento fiscal"
 - Seria inaplicável a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, porque "não há qualquer menção de que a contribuinte tenha se utilizado de dolo com o fim de burlar a incidência tributária, tampouco de que tenha cometidos fraudes com o objetivo de se aproveitar do regime tributário mais benéfico."
 - Caso se entendesse por aplicável a multa de ofício, questiona o seu percentual, 75%, porque seria confiscatório e violaria a capacidade contributiva. Solicita cancelamento ou redução para o percentual de 20%.
 - Seria incabível a multa regulamentar pelo descumprimento do regime aduaneiro especial de *drawback*, cita várias decisões que lhe respaldariam.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

No que concerne à aplicação da vinculação física ao regime aduaneiro especial de *drawback*, adoto as razões e o voto constante da decisão recorrida. Ou seja, ao presente caso não se aplica a fungibilidade, sendo necessária a vinculação física. Cabe ao beneficiário do regime comprovar que o insumo importado foi efetivamente utilizado no produto exportado.

Colaciono voto de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, constante de decisão no mesmo sentido da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9303001.346 – 3ª Turma):

O regime aduaneiro especial de *drawback*, previsto no art. 78 do DL 37/66 e restabelecido por força do art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.402/1992 foi, inicialmente, regulamentado pelo Decreto nº 68.904, de 12/07/1971, sendo que, atualmente, sua regulamentação consta dos arts. 314 a 319 do Regulamento Aduaneiro. É um estímulo à exportação e consiste na suspensão, isenção ou restituição de tributo incidente no ingresso da mercadoria (matériaprima ou produtos intermediários) utilizada na fabricação, complementação ou acondicionamento de produto destinado à exportação.

Na modalidade *drawback*-suspensão, o importador se compromete a proceder à exportação dentro do prazo que lhe é concedido pelo Ato Concessório (condição resolutória futura). Se ao final deste prazo, a condição é satisfeita a contento, a suspensão da exigência do crédito tributário se transforma em isenção. Contudo, decorrido esse prazo sem que a referida exportação se efetive, o contribuinte deverá liquidar o débito em trinta dias, sendo que este débito corresponde à obrigação tributária nascida por ocasião do fato gerador e constituída através do termo de responsabilidade.

O regime de *drawback* tem a natureza jurídica de um contrato, firmado entre a União e a empresa beneficiária, com direitos e obrigações de ambas as partes, no qual a União concede os benefícios de suspensão, restituição ou isenção de impostos e a beneficiária se compromete a cumprir sua obrigação de exportar, dentro dos limites, condições e termos pactuados.

A finalidade deste Regime é propiciar ao exportador nacional condições competitivas em relação aos preços internacionais, desonerando dos encargos financeiros que caracterizam as importações comuns, sob a condição de que

os produtos importados sejam empregados na industrialização de produtos nacionais a serem exportados. É neste aspecto que o princípio da vinculação física entre produtos importados e produtos a serem exportados reveste-se de fundamental relevância.

No caso do *Drawback* modalidade Suspensão, como já destacado, os tributos que incidiriam na importação ficam com sua exigibilidade suspensa, sob condição resolutive do regime, que é a exportação do produto final. Com o adimplemento desta, a suspensão dos tributos se transforma em isenção concreta. Ou seja, na modalidade Suspensão, o benefício é concedido anteriormente à ocorrência de um evento futuro, no caso, a futura exportação, estando intimamente ligado aos compromissos assumidos pela empresa, em conformidade com o projeto elaborado pelo próprio interessado e nos termos do Ato Concessório emitido pela SECEX.

A sistemática do *Drawback*-Suspensão é bem diferente daquela que ocorre na modalidade Isenção, em relação à qual o importador utilizou produtos de importação comum, com o pagamento dos tributos devidos, na fabricação de produtos já exportados. Nesta hipótese, o benefício fiscal visa “compensar” os encargos financeiros anteriormente despendidos, possibilitando ao interessado importar com isenção de tributos a mesma mercadoria (qualidade, quantidade, etc.) para repor seus estoques.

Por ser um incentivo à exportação, o controle a ser efetuado em relação ao cumprimento das condições e requisitos envolvidos deve ser mais cuidadoso e abrangente, sem, contudo, tornar impraticável ou impossibilitar o alcance do objetivo maior pretendido.

Isto porque, ao se beneficiar determinadas empresas, deve-se sempre ter a precaução de não se criar uma situação de desigualdade e injustiça com outras empresas do mesmo setor econômico, o que fatalmente ocorreria se os produtos importados com suspensão de tributos, em decorrência do Regime *Drawback*, fossem “desviados” para o mercado interno.

No presente caso, houve a concessão do regime, surgindo um vínculo entre o fisco e o beneficiário do regime, pelo qual o primeiro desembarçou mercadorias com suspensão da exigibilidade dos tributos, sob condição de que o segundo promovesse a sua aplicação em produtos destinados à exportação, no prazo e condições estipulados no ato concessório emitido pelo órgão competente.

A condição básica para a obtenção do benefício é que a importadora se comprometa a atingir certas metas de exportação, utilizando-se para tanto dos insumos importados sob o regime de *Drawback*, conforme visto.

Não bastasse isso, **o atual regulamento aduaneiro** (vigente na época do fato gerador), contrariamente ao que assevera a interessada, **também prevê a total vinculação entre as mercadorias importadas e aquelas a exportar**, conforme transcrição do artigo 341 do Decreto 4543/2002:

“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 importadas, com os acréscimos legais devidos.” (grifei)

Se, no entanto, a importadora descumpre o acordado, desrespeitando quaisquer condições previstas na legislação, perde a característica essencial que lhe confere o benefício previsto no Ato Concessório, devendo sujeitar-se ao regime de importação comum.

No regime de *Drawback*-Suspensão, **é pressuposto essencial que os insumos importados com benefício fiscal sejam efetivamente empregados na industrialização dos produtos a serem exportados, o que é o princípio da vinculação física citado.**

O Regulamento Aduaneiro deixa claro que o contribuinte deve providenciar por si mesmo o pagamento dos tributos devidos, em caso de inadimplemento do compromisso de exportar, em trinta dias contados do término do prazo concedido para a exportação.

No caso em tela, ficou caracterizado que a autuada deixou de liquidar o débito correspondente às mercadorias que deixaram de ser exportadas no prazo estipulado, dentro dos trinta dias previstos, até porque não concordou com o lançamento, impugnando-o.

Em assim sendo, procede a cobrança dos tributos, acrescidos dos juros de mora, conforme previsão do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Dessarte, voto por manter o entendimento da decisão recorrida nessa matéria.

Cumpre anotar que não se sustentam as alegações da Recorrente de que, com fulcro no art. 106 do CTN, deveria ser dada retroatividade benigna às disposições da Lei no 12.350/2010 e da Portaria RFB/Secex no 1.618/2014 no que concerne à fungibilidade nas operações relativas ao regime aduaneiro especial de drawback.

A fungibilidade somente foi efetivamente introduzida no sistema jurídico brasileiro com a Portaria conjunta mencionada. Esta trouxe os termos, condições e limites para aplicação da fungibilidade ao regime de *drawback* integrado.

Dessa forma, está-se diante de procedimento novo, com termos, limites e condições específicos e aplicável ao *drawback* integrado. Ou seja, não se trata de norma introdutora de penalidade, de norma interpretativa, não sendo possível "deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo", como solicitou a Recorrente.

Quanto ao alegado equívoco da fiscalização quanto ao termo inicial do ato concessório do regime de *drawback*, colaciono os fundamentos e conclusões da decisão recorrida, com os quais aquiesço:

No particular, defende a impugnante que, por força do §4º do art. 83 da Portaria Secex nº 10/2010, que estabelece que a vigência do regime se inicia na data de emissão do ato concessório, a fiscalização deveria computar todas as exportações efetuadas pela impugnante desde o termo inicial de vigência dos atos concessórios objeto de auditoria.

Tal alegação não merece prosperar. A glosa questionada pela autuada não decorre de alteração da data de início da vigência do regime, que de fato, coincide com a data de emissão do Ato Concessório. Conforme anteriormente demonstrado, o *Drawback* suspensão exige a vinculação física entre o insumo importado e o bem exportado. Assim sendo, não há como admitir a comprovação da exportação de qualquer insumo antes que este tenha sido efetivamente importado ao amparo do regime.

Mesmo após a primeira importação de determinado insumo, caso caracterizado que não havia quantitativo suficiente deste insumo, considerando-se as importações realizadas ao amparo do AC analisado, para produzir os bens exportados, tais operações devem ser glosadas para efeito de baixa do estoque deste insumo.

Nesse trilhar, caracterizada a existência de saldo positivo de insumos importados ao amparo do AC analisado ao término de sua vigência, sem que o contribuinte tenha adotado as providências previstas na legislação no trintídio subsequente, cabe exigir-se os impostos suspensos por ocasião da importação.

Diante do exposto, adoto as razões constantes da decisão recorrida e voto por manter integralmente o seu entendimento nessa matéria.

Quanto aos argumentos da Recorrente de que seria impossível a quantificação precisa dos insumos aplicados na produção, cabe consignar que esta informou seu processo produtivo e se comprometeu a cumpri-lo na forma aprovada no ato concessório. Essa responsabilidade, assumida expressamente pela Recorrente é condição para aferição do regime, não pode ser afastada por alegadas dificuldades de controle e acompanhamento do seu processo produtivo. Cumpre mais uma vez colacionar os fundamentos da decisão impugnada:

Novamente, tal alegação não merece prosperar. Em primeiro lugar, em razão de, conforme detalhado no item anterior, o cumprimento do regime demandar a vinculação física entre o bem importado e o exportado, não sendo possível atestá-lo com base no mero atingimento de volume de exportação compatível com o pactuado.

Além disso, cumpre registrar que, embora a impugnante alegue que aqueles volumes discriminados no laudo técnico sejam imprecisos, não foram trazidos aos autos elementos que suportassem tal alegação, nem foram tecnicamente especificadas as margens de flutuação das quantidades eventualmente empregadas.

No particular, cabe ressaltar que **a própria concessão do regime é baseada numa relação insumo-produto, a ser atestada pelo beneficiário por meio de laudo técnico**, donde se depreende que, salvo melhor juízo, **eventual inviabilidade de se estabelecer tal relação de forma razoavelmente precisa prejudicaria a própria concessão do regime pela Secex.**

Considerando-se que **a existência de tal relação é uma premissa para a concessão do regime**, entendo que o laudo técnico apresentado somente poderia ser afastado na presença de elementos concretos aptos a infirmar suas conclusões.

Todavia, cumpre registrar que não foram trazidos aos autos elementos que efetivamente demonstrassem que o quantitativo de insumos empregados no ouro exportado vinculado aos atos concessórios sob análise tenham efetivamente diferido daqueles que haviam sido estimados no laudo técnico fornecido pela empresa.

Observa-se, ainda, que mesmo que comprovadas eventuais alterações nas condições concedidas pelo ato concessório, caberia ao interessado submetê-las à apreciação da Secex, dentro do prazo de vigência do Regime, pleiteando a alteração do AC. Transcreve-se a seguir o art. 78 da Portaria Secex nº 14/2004:

"Art. 78. Qualquer alteração das condições concedidas pelo Ato Concessório de *Drawback* deverá ser solicitada, dentro do prazo de sua validade, por meio do módulo específico *Drawback* do SISCOMEX.

Parágrafo único. Os pedidos de alteração somente serão passíveis de análise quando formulados até o último dia de validade do Ato Concessório de *Drawback* ou no primeiro dia útil subsequente, caso o vencimento tenha ocorrido em dia não útil." (grifos nossos)

Transcrevo também as conclusões no mesmo sentido constantes do Acórdão nº 9303001.346 – 3ª Turma da CSRF:

Não houve, em nenhum momento a comprovação do efetivo uso dos mesmo produtos importados em mercadorias exportadas, conforme o compromisso estipulado no ato concessório.

Aqui o ônus probante é do beneficiado pela suspensão dos tributos. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre da distribuição legal do ônus da prova. Há que se “convencer” o julgador da existência do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo, no caso, o total cumprimento do regime.

O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decaí em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

In casu, o sujeito passivo é que teria interesse em provar o seu direito à fruição do benefício acordado no ato concessório, e não o fez. Assim não há como se decidir pelo cumprimento do regime. (grifei)

Diante do exposto, entendo que é dever do beneficiário do regime aduaneiro especial de *drawback* provar o cumprimento de seus deveres e, conseqüentemente, comprovar o emprego dos insumos nos produtos importados. Não realizada tal prova, deve ser considerado inadimplido o regime.

Assim, nessa matéria, adoto as razões e as conclusões constantes da decisão recorrida.

Sobre alegação de que não seria aplicável a multa de ofício prevista no inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, porque não teria se caracterizado dolo nem fraude da Recorrente, cumpre observar que a determinação legal é de se aplicar essa multa no caso de descumprimento de obrigações tributárias, situação em que se enquadra o presente caso. Se houver fraude, sonegação ou conluio, a Lei n.º 9.430/1996 determina, em seu art. 44, § 1º, a duplicação da multa, o que não ocorreu no presente caso.

Sendo assim, voto no sentido de manter o entendimento da decisão recorrida, mantendo a multa de ofício.

Sobre o pedido do contribuinte de que, sendo cabível a multa de ofício, ela deveria ser reduzida a 20%, em razão de pretensa violação do princípio do não confisco e da capacidade contributiva, cumpre observar que a multa de ofício, no percentual aplicado está expressamente prevista em lei vigente e não declarada inconstitucional.

Conforme dispõe a Súmula n.º 2 do CARF: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária". Portanto, também nesse ponto, voto por manter a decisão recorrida.

Em relação à multa prevista no art. 107 do Decreto-lei nº 37/66, com redação dada pelo art. 77 Lei nº 10.833/03, que a Recorrente defendeu ser incabível, trazendo vários argumentos e robusta jurisprudência, contudo, não respondeu à afirmação da decisão recorrida de que essa multa não teria sido originalmente impugnada e que, em consequência, restaria precluído o seu direito de questioná-la.

Realmente, a questão em análise só foi trazida aos Autos em sede de Recurso Voluntário, ou seja, não foi arguida quando da apresentação da impugnação, oportunidade que o contribuinte tem para trazer todos os fundamentos relevantes para o julgamento da lide administrativa, exatamente como prevê o art. 16, inciso III, e 17 do Decreto nº 70.235/725.

Logo, não tendo sido aventada tal matéria em sede de impugnação e não se tratando de questão de ordem pública, i.e., passível de ser conhecida de ofício, precluiu o direito do contribuinte desenvolver este tema no âmbito do presente Recurso Voluntário, exatamente como prevê o art. 17 do sobredito Decreto e, ainda, sob pena de haver uma indevida supressão de uma instância julgadora. No mesmo sentido, Acórdão nº 3402003.435 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.

Processo nº 10611.720239/2011-26
Acórdão n.º **3301-003.437**

S3-C3T1
Fl. 1.336

Nesse contexto, voto por negar provimento a esta alegação em decorrência de sua preclusão.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Liziane Angelotti Meira - Relatora