



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

| | |
|--------------------|--|
| Processo nº | 10611.720349/2017-83 |
| Recurso nº | Voluntário |
| Acórdão nº | 3401-005.792 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária |
| Sessão de | 30 de janeiro de 2019 |
| Matéria | AUTO DE INFRAÇÃO - DRAWBACK |
| Recorrente | KINROSS BRASIL MINERAÇÃO S.A. |
| Recorrida | FAZENDA NACIONAL |

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DRAWBACK. SUBPRODUTO. CONTROLE ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA COMO EXCEDENTE.

Havendo subproduto resultante do processo produtivo ao amparo do regime de *drawback* (no caso, compondo “bulhão de ouro”), tal subproduto se encontra sob controle aduaneiro, e deve receber uma das destinações previstas na legislação aduaneira, no estado em que se encontra, não podendo a fiscalização exigir, mediante lançamento, o valor correspondente ao insumo importado que foi utilizado, de fato, no produto exportado (e por isso não constitui excedente, mas simples subproduto), nem relacionar tais insumos sem métrica definida a um segundo processo produtivo (no caso, de “prata”), que utiliza insumos nacionais e estrangeiros.

DRAWBACK. EXCEDENTES. MERCADORIAS EM ESTOQUE. LANÇAMENTO. PROCEDÊNCIA.

Havendo excedentes da mercadoria importada em estoque (no caso, Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2”), após a exportação do produto (na hipótese, “ouro”), revela-se procedente o lançamento correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para manter o lançamento em relação a Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2”, vencidos o relator (Conselheiro André Henrique Lemos) e o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, e, por maioria de votos, em afastar o lançamento em relação aos chamados subprodutos, vencidos os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que propunham conversão em diligência. Os Conselheiros

Rosaldo Trevisan, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e Rodolfo Tsuboi acompanharam o relator pelas conclusões. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor em relação a Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2", e para externar as conclusões majoritárias do colegiado, em relação ao chamado subproduto, na forma regimental. Atuou como redator (Ad Hoc) o Conselheiro Rosaldo Trevisan, tendo em vista que o relator original, que já teve seu voto coletado em novembro/2018, não mais compõe o colegiado, conforme Portaria CARF n. 143, de 30/11/2018. O Conselheiro suplente Renato Vieira de Ávila não votou nas matérias já apreciadas pelo relator original.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Redator Designado *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

(cf. relatório constante na pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original aos demais conselheiros)

Adota-se o Relatório da DRJ/FNS (efl. 907 e ss.), por bem retratar o que consta dos autos:

*O presente processo refere-se aos **Autos de Infração** de fls 04/117, acompanhados do Relatório de Auditoria Fiscal de fls. 119/206, lavrados para exigência de **Imposto de Importação, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação**, com os respectivos **juros de mora e multa de ofício**, bem como de **multa por descumprimento de regime**, totalizando um crédito tributário no valor de R\$ 32.334.343,19 (Trinta e dois milhões, trezentos e trinta e quatro mil, trezentos e quarenta e três reais e dezenove centavos). São as seguintes exigências:*

IPI – R\$ 3.054.990,12

Juros de Mora - R\$ 2.245.186,94

Multa - R\$ 2.291.242,59

Imposto de Importação - R\$ 5.053.181,32

Juros de Mora - R\$ 3.719.271,33

Multa - R\$ 3.789.885,99

PIS/Pasep - R\$ 756.426,83

Juros de Mora - R\$ 565.383,62

Multa - R\$ 567.320,16

Cofins - R\$ 3.484.149,25

Juros de Mora - R\$ 2.604.193,05

Multa - R\$ 2.613.111,99

Multa por descumprimento do regime - R\$ 1.590.000,00

Conforme relato da fiscalização, a autuação originou-se do descumprimento parcial do Regime Aduaneiro Especial de Drawback operacionalizado por meio do Ato Concessório de Drawback – modalidade Suspensão, n.º 2009.0063660, registrado em 18/11/2008, tendo como data de validade 21/11/2012.

A beneficiária apresentou em 15/03/16 as telas do sistema Drawback - Web do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, intituladas “Dados Básicos”, “Itens de Exportação” (com apenas um produto), “Itens de Importação” (com vinte e um produtos) e outros, em meio eletrônico, inseridas em um “CD-room”, com os seguintes dados:

(...)

Informa que pôde verificar na tela do sistema Drawback – Web, no módulo “Itens de Importação” do Ato Concessório de Drawback, que não consta informação de subprodutos/resíduos para nenhuma mercadoria/insumo importado.

Através de intimações à interessada a fiscalização apurou que foram transferidas mercadorias, após solicitação ao Departamento de Comércio Exterior – DECEX, de outro Ato Concessório (Ato Concessório de Drawback nº 2008.0102530) para o Ato Concessório de Drawback – modalidade Suspensão 2009.0063660, ora fiscalizado.

Nas transferências fez-se constar que duas DI (nºs 11/0005384-2 e 11/0005541-1), tiveram a renúncia à aplicação do regime de Drawback.

Quanto às Declarações de Importação nºs 11/0005384-2 e 11/0005541-1, foi intimada a apresentar os documentos que comprovassem o recolhimento dos tributos devidos, já que declarara anteriormente que nacionalizou os insumos/mercadorias importadas das respectivas DI.

Também foi apresentado o laudo técnico do Ato Concessório contendo a relação de consumo Insumo x Produto dos insumos/mercadorias importados. Dizendo que: Todos os insumos declarados acima são consumidos em sua totalidade,

não havendo reaproveitamento, uma vez inseridos no processo não há possibilidade de reutilizá-los, pois misturam-se ao minério e são, por gravidade, direcionados para uma barragem de contenção de rejeitos.

Em documento complementar ao laudo técnico, apresentado pelo gerente de Desenvolvimento Tecnológico, descreveu-se detalhadamente o processo produtivo de cada mercadoria e seu ciclo produtivo, bem como a relação de todas as mercadorias (insumos) no processo industrial e informações vagas relativas às perdas, subprodutos e resíduos.

Após a análise da documentação apresentada pela beneficiária, constatou-se que a beneficiária não se manifestou sobre as perdas e subprodutos.

Sendo assim, a interessada foi novamente intimada a apresentar a quantidade do subproduto PRATA do processo industrial do produto OURO, uma vez que em outros dois atos concessórios (Atos Concessórios de Drawback – modalidade Suspensão nºs 2011.0017226 e 2011.0017692) constavam haver o subproduto PRATA, incluindo inclusive as informações de perdas no processo produtivo.

Analizando as notas fiscais de venda de PRATA apresentadas pela beneficiária, verificou-se que deveriam faltar dez notas fiscais de venda de PRATA, as quais foram solicitadas pela interessada para serem excluídas da ação fiscal anterior por constarem de outro Ato Concessório - nº 2009.0063660 (agora objeto da presente autuação), quando em resposta às intimações sobre o Ato Concessório nº 2011.0017226, já fiscalizado e com ação fiscal encerrada em 30/03/2015.

A empresa informou que houve equívoco quando do levantamento da documentação solicitada no Termo de Intimação Fiscal precedente e que após nova conferência confirmou a vinculação das 10 (dez) notas fiscais de venda de PRATA ao Ato de 2009, no valor complementar de R\$ 4.570.864,00. E entregou comprovante de recolhimento dos tributos relativos às DI nºs 11/0005384-2 e 11/0005541-1.

A despeito do recolhimento dos tributos das DI nºs 11/0005384-2 e 11/0005541-1, observou-se ter ocorrido outras transferências do Ato Concessório de Drawback nº 2008.0102530 para o AC atual nº 2009.0063660.

Através da análise do laudo técnico, que constava a quantidade de cada insumo sob suspensão tributária para a produção de 1.000kg do produto a ser exportado, o OURO, concluiu-se que havia saldos positivos de estoque indicando que após o processo produtivo de obtenção do OURO, parte dos insumos adquiridos ao amparo do Ato Concessório, incluindo-se as transferências, não foram utilizados, conforme tabela abaixo:

| Insumo/Mercadoria Importadfa | Quantidade de Insumos/Mercadorias (em kg) | | |
|------------------------------------|---|--|----------------|
| | Importadas + Transferências | Necessárias à produção conf. Laudo Técnico | Saldo Positivo |
| CIANETO DE SÓDIO | 1.920.000,00 | 1.440.730,00 | 479.270,00 |
| CORPOS MOEDORES EM AÇO LAMINADO 2" | 10.453.260,00 | 10.080.000,00 | 373.260,00 |

Por ter verificado que a produção total de ouro anuída no Ato Concessório em 16.280,00 kg foi maior em 4,91 kg (efetivamente exportado 16.284,91 kg), fez-se os ajustes de redução no saldo positivo de estoque de Corpos Moedores 2" para 370.220,00 kg, e de Cianeto de Sódio para 478.835,48 kg, sendo glosados tais quantidades para a cobrança dos referentes tributos devidos, por não terem sido nacionalizados, reexportado ou destruídos conforme facultado na Portaria SECEX nº 14/04, inciso II do artigo 159.

As glosas do produto cianeto de sódio ocorreram sobre as declarações e importações: DI 09/1714903-8 (adição 001), DI 10/0342909-4 (adição 001), DI 10/0541251-2 (adição 001), e do produto corpos moedores de 2": DI 10/0959825-4 (adição 001) e DI 10/0994619-8 (adição 001), no valor total de crédito tributário (I.I., PIS/PASEP e COFINS na importação), respectivamente, de R\$ 1.395.316,39 e R\$ 825.485,59, sendo o total do crédito sobre ambos produtos o valor de R\$ 2.220.801,98.

Quanto ao subproduto PRATA, a fiscalização considerou o seu total de 8.324,00 kg obtido na industrialização de 16.284,91 kg de OURO, cuja comercialização no mercado nacional para as empresas: Cennabréas Indústria e Comércio Ltda, Marsam Metais S/A, Mineração Com. Export e Metalms Industrial Brasileira Metais Ltda, resultou no valor de R\$ 13.693.626,85, conforme notas fiscais de venda apresentadas em respostas às intimações.

Por considerar o percentual de excedente previsto no art. 401 do Decreto 6.759/09, atual Regulamento Aduaneiro – RA, que despreza o valor dos subprodutos e resíduos não exportados, quando seu montante não exceder de 5% do valor das mercadorias/insumos importados, a fiscalização deduziu o valor de 5% do valor total mercadorias/insumos importados de R\$ 43.116.212,89 (valor relativo aos 5% - R\$ 2.155.810,64) do total de PRATA comercializada no mercado interno (R\$ 13.693.626,85) obtendo um valor final excedente ajustado do subproduto PRATA de R\$ 11.537.816,21.

Aplicando uma regra de proporção sobre valor e quantidade (peso - kg) chegou-se a quantidade do subproduto PRATA produzida em excesso ao permitido na legislação, 7.013,54 kg.

Considera que a quantidade do subproduto PRATA produzida está diretamente ligada à quantidade industrializada do produto principal, ou seja, o OURO, que é o objeto de exportação do Ato Concessório de Drawback - modalidade Suspensão nº 2009.0063660.

A glosa sobre a quantidade de PRATA foi aplicada conforme a tabela abaixo:

| Descrição Mercadoria | Quantidade de insumo necessário para cada 1.000 KG de OURO produzido (em toneladas) | Quantidade de insumo necessário para a produção de 7.013,54 KG de OURO (em toneladas) |
|--------------------------------------|---|---|
| Aeropromoter 404 | 93,76 | 657,59 |
| Aeropromoter 3473 | 250,04 | 1.753,67 |
| Aeropromoter 7249-A | 62,51 | 438,42 |
| Amil Xantato | 152,27 | 1.096,02 |
| Carvão ativado | 10,34 | 72,52 |
| Cianeto de Sódio | 88,50 | 620,70 |
| Corpos Moedores em aço laminado 1" | 61,92 | 434,28 |
| Corpos Moedores em aço laminado 2" | 619,16 | 4.342,50 |
| Corpos Moedores em aço laminado 2,5" | 78,87 | 553,16 |
| Corpos Moedores em aço laminado 3" | 154,05 | 1.080,44 |
| Corpos Moedores em aço laminado 4" | 501,23 | 3.515,40 |

*Ainda por ter verificado o descumprimento parcial de regime aduaneiro especial de Drawback aplicou-se a **multa diária** de R\$ 1.000,00 (Hum mil Reais) nos termos do art. 107 do Decreto Lei nº 37/66 com redação dada pelo art. 77 Lei nº 10.833/03, desde o primeiro dia seguinte a expiração de validade do referido Ato Concessório, ou seja, dia 22/11/12, tendo como data final o dia 30/03/17, que corresponde a data de lavratura do Auto de Infração, perfazendo um total de 1.590 dias, no valor de R\$ 1.590.000,00.*

*Por fim, aplicada a **multa de ofício** e apresenta a tabela abaixo do crédito exigido dos tributos e multas devidos com acréscimos legais assim constituídos:*

| | I.I. | I.P.I. | PIS | COFINS | MULTA PELO DES-CUMPRIMENTO DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK | TOTAL (em R\$) |
|---------------|----------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---|----------------------|
| Tributo | 5.053.181,32 | 3.054.990,12 | 756.426,83 | 3.484.149,25 | | |
| Juros de Mora | 3.719.271,33 | 2.245.186,94 | 565.383,62 | 2.604.193,05 | | |
| Multa | 3.789.885,99 | 2.291.242,59 | 567.320,16 | 2.613.111,99 | 1.590.000,00 | |
| Total | 12.562.338,64 | 7.591.419,65 | 1.889.130,61 | 8.701.454,29 | 1.590.000,00 | 32.334.343,19 |

Cientificada do auto de infração, conforme Aviso de Recebimento de fl. 767, a interessada apresentou a impugnação de fls. 774/822, alegando o que segue:

Na questão da sobra de PRATA, não se deve considerar que o regime foi inadimplido, pois:

1. não se trata de subproduto ou resíduo dos bens importados com isenção, e sim subproduto do processo industrial;
2. os insumos importados pela impugnante são totalmente consumidos em seu processo de produção do ouro. Ou seja, não há resíduo ou subproduto em relação a eles;
3. a prata é obtida sem custo adicional de produção, e de forma necessária no processo de refino do ouro;
4. a Impugnante cumpriu integralmente o compromisso de exportação pactuado junto ao Órgão Aduaneiro (SECEX), único órgão competente para a concessão do Drawback.

Em verdade, a prata é um subproduto do próprio processo de industrialização do ouro, e no Ato Concessório objeto do

presente processo não se prevê compromisso para sua exportação, não estando sob controle aduaneiro.

Colaciona decisão da 7ª Turma da DRJ Florianópolis (ACD nº 07-38.185), confirmada pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do CARF, onde se decide em caso similar da mesma interessada pelo entendimento de que a PRATA é nacional, não se podendo admitir a exigência dos tributos suspensos na importação de insumos de forma proporcional à produção da PRATA como se esta fosse importada ou que devesse ser exportada.

Questiona o método para a quantificação do crédito tributário, por ter sido distorcida a quantidade total produzida para a análise da quantificação dos insumos utilizados para a “produção” de PRATA.

A Fiscalização desconsiderou o fato de que deveria ter sido somado o valor total da produção de OURO e PRATA para auferir a correta proporção de insumo x produtos (Ouro e Prata, e não a substituição do Ouro pela Prata).

Do total dos insumos importados, verifica-se que foi possível produzir 16.284,9100 kg de OURO e apenas 8.324,00 kg de PRATA, resíduo do processo produtivo da impugnante.

Caso o Fisco adotasse um critério resultante do confronto entre a receita total auferida x receita da venda da PRATA no mercado interno seria mais justo, pois, o valor total autuado sob este fundamento (excesso da venda da prata) foi de mais R\$ 28 milhões, ao passo que o próprio valor total da receita da venda da PRATA no mercado interno (constante do Relatório Fiscal) foi de R\$ 13,7 milhões, o que só confirma a falta de razoabilidade dos critérios adotados pelo Fisco.

A receita decorrente da PRATA é insignificante em relação à receita gerada pela produção do OURO, não estando nem de longe em um mesmo patamar no âmbito das atividades da impugnante, notadamente na quantidade produzida e receita auferida pela venda de cada um deles (a título de ouro representa, em média, o percentual de 99,5% da totalidade de suas receitas, enquanto a prata representa, em média, 0,5%).

Quanto ao saldo positivo no estoque dos dois insumos (cianeto de sódio e corpos moedores em aço laminado 2") foi autuado pela aplicação do princípio da vinculação física, contudo tal acréscimo de estoque deveria ser visto como um descumprimento de obrigação acessória, já que o regime foi cumprido na medida da efetiva comprovação da exportação do produto final (OURO).

Deveria ter sido considerado o princípio da fungibilidade para se compreender que há a possibilidade de utilização de produtos alheios à DI objeto do auto de infração.

A legislação flexibilizou a substituição dos produtos importados por outros adquiridos no mercado interno, tendo a Portaria

Conjunta RFB/SECEX nº 1.618/2014, no art. 5-A, § 3º, dispensado a necessidade de controle segregado de estoque físicos para fatos geradores a partir de 28 de julho de 2010.

Dispositivo que deveria ser aplicado por retroatividade benigna do CTN, artigo 106, inciso II, alínea “b”, ao presente caso.

Não se pode aplicar a multa de ofício do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 pela interpretação combinada dos artigos 179 e 155 do CTN (isenção individual e concessão de moratória).

Para a multa regulamentar deve-se observar que a tipificação prevista na alínea “d”, do inciso VII, do artigo 728 do Decreto nº 6.759/09 carece de critérios objetivos que permitam a sua aplicação no caso concreto, vez que o seu ditame legal não determina uma conduta clara que seja passível da aplicação da penalidade.

Também a penalidade aplica-se tão somente às hipóteses em que houve descumprimento de condição estatuida por norma para o exercício de serviços relacionados ao Regime Aduaneiro Especial (atividades de despachante aduaneiro), situação que não se adequa à cobrança de tributos vinculados a suposto descumprimento de Ato Concessório de Drawback.

As mesmas normas constantes no artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66, afrontam a tipicidade ao não indicar efetivamente qual a conduta punida.

Ainda que se entenda que conduta no caso concreto se adequa à previsão legal da multa isolada em análise, a mesma somente pode ser cogitada durante a vigência de um regime aduaneiro e não quando ele já tiver sido extinto.

Pede pelo cancelamento do auto de infração, ou subsidiariamente que se reformule a apuração do valor devido.

Em sendo mantida algum valor a título de crédito tributário que se exclua a multa de ofício e a multa regulamentar.

Por fim, caso se entenda pela manutenção da multa de ofício, que esta seja convertida em multa de mora (art. 155 do CTN) ou reduzida para o importe de 20% do tributo eventualmente remanescente (§ 2º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996), ante o seu caráter confiscatório, desproporcional, e desarrazoado, em plena consonância com o entendimento jurisprudencial apresentado. (Negrito do Relator).

À unanimidade de votos, a DRJ/FNS julgou procedente em parte o lançamento, exonerando a aplicação da multa isolada, mantendo-se o restante da autuação, por meio da seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

SUBPRODUTO. EXCEDENTE. LIMITE LEGAL. APLICAÇÃO DA NORMA. DESCUMPRIMENTO DE REGIME.

A não informação de outro produto a ser produzido pelo processo de beneficiamento com insumos importados no regime especial de Drawback-suspensão caracteriza descumprimento do regime de Drawback, e não se aplica o limite de 5% do valor dos insumos importados, por não ter havido a declaração do produto ou subproduto na habilitação do regime especial aduaneiro de Drawback.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

MULTA DIÁRIA POR DESCUMPRIMENTO DO REGIME DE DRAWBACK. INDEVIDA.

A multa prevista no art. 107, VII, “e” do Decreto-Lei n.º 37/66, com alteração da Lei n.º 10.833/2003 não é aplicável no caso de descumprimento do regime de Drawback por parte da beneficiária após a extinção do regime.

A Contribuinte tomou ciência do acórdão por meio do Termo de Abertura de Documento (ef. 941), em 20/07/2017, no Portal e-CAC, protocolizando recurso voluntário em 03/08/2017 (efl. 943), alegando em síntese:

a) Mérito. Defendeu o cancelamento da autuação fiscal em relação ao subproduto prata, pois não ocorreu qualquer distorção da condição resolutiva do Drawback o fato de a Recorrente ter vendido internamente o subproduto "prata" de sua produção - e não subproduto dos insumos importados, como entendido pela fiscalização (efl. 947 e ss.).

O fato de a Recorrente não ter informado a prata a ser obtida no Ato Concessório em nada interferiu no adimplemento do regime de *Drawback* ou mesmo na análise para a sua concessão.

Em caso semelhante (PAF 10611.720243/2015-18, ac. 3301-003.346), houve o cancelamento integral da autuação fiscal, manifestando-se a Fazenda pela não interposição de recurso à CSRF, entendendo suficientes para afastar a integralidade da exigência.

b) Em preliminar de mérito, advogou pela nulidade dos cálculos efetuados pela fiscalização (artigos 142, 146 e 149 do CTN), a qual considerou o valor total dos insumos foi utilizado para a produção da prata, esquecendo-se totalmente da produção do ouro, que foi justamente o objeto do ato concessório.

Disse também que o acórdão da DRJ afastou o seu argumento de que a prata advém do refino do ouro (NCM 71081310) ao dizer que "*a quantidade de insumos para se produzir prata é a mesma para ter processado o ouro*".

Afirma que a receita decorrente da prata é insignificante em relação à receita gerada pela produção do ouro, em média 99,5% da totalidade de suas receitas, enquanto a da prata, em média, é de 0,5%, de acordo com as DIPJ juntadas com a impugnação.

c) À prata não está sujeita ao controle aduaneiro, pois (i) é classificada como um subproduto, uma sobra, um resíduo do processo industrial da Recorrente (ouro), único produto produzido e exportado pela Recorrente; portanto, não é o foco do processo industrial

da Recorrente ou mesmo da análise para a concessão dos regimes de drawback (artigos 386, 387, 389 e 391 do RA); (ii) foi obtida de um procedimento de refino do bulhão (por empresa terceirizada) sem a utilização dos insumos importados, os quais já haviam sido consumidos em etapas anteriores da produção do ouro; (iii) não há qualquer custo adicional à produção do ouro para a aferição da prata; (iv) a Recorrente promoveu o aumento de arrecadação ao realizar venda de prata no mercado interno; (v) a única diferença entre o AC 20110017266 e o do caso concreto (2009.0063660) é que a Recorrente, à época da habilitação ao Regime, não prestou informações relativas à prata vendida internamente, porém, em ambos os casos, o produto final exportado foi o mesmo (BARRAS/FIOS/PERFIS DE OURO DE SEÇÃO MACIÇA NCM 71081310); (vi) agiu de boa-fé, procedendo com as importações e exportações da forma estipulada no AC, sem causar qualquer prejuízo ao Erário.

d) Equivocada interpretação do RA pela fiscalização (artigo 353 do RA/2002, atual artigo 401 do RA/2009, exceder a venda interna da prata em mais de 5% do valor do produto importado) e pelo acórdão recorrido/entendimento em caso idêntico da Recorrente.

e) Desnecessidade de vinculação física da matéria-prima importada ao produto final a ser exportado sob o Regime Aduaneiro Especial de Drawback e o princípio da fungibilidade (Lei 11.774/2008, na redação da MP 497/2010, convertida na Lei 12.350/2010, Portaria Conjunta RFB/SECEX 1.618/2014 - mesma classificação na NCM; mesmas funções; obtenção dos mesmos materiais; comercializados a preços equivalentes; mesmas especificações: dimensões, características e propriedades físicas), sendo aplicável a referida Portaria de forma retroativa (antes de 28/07/2010, de acordo com o artigo 106, II, b, CTN).

Colacionou jurisprudências administrativas e judiciais.

f) Indevida a multa de 75%, pois o regime de drawback suspensão trata de isenção fiscal em caráter individual por meio de ato administrativo, que se aperfeiçoa mediante a ocorrência da posterior condição resolutiva (efetiva exportação dos insumos anteriormente importados com benefício fiscal), sendo aplicável o artigo 179 c/c artigo 155, II, ambos do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator *Ad Hoc*

O voto a seguir reproduzido entre aspas é de lavra do Conselheiro André Henrique Lemos, relator original do processo, que, conforme Portaria CARF nº 143, de 30/11/2018, teve o mandato extinto antes da formalização do resultado do presente julgamento. O texto do voto, *in verbis*, foi retirado da pasta da sessão de julgamento, repositório oficial do CARF, onde foi disponibilizado pelo relator original, ainda em novembro de 2018, aos demais conselheiros.

Cabe destacar que o relator foi vencido em relação a Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2", estando as razões de decidir do colegiado em relação a tal tema no voto vencedor, ao final, e que, no que se refere às demais matérias, o colegiado concordou apenas com a conclusão do relator, pelo provimento, discordando de seus argumentos, como se registra ao final do voto do relator, em nota deste redator *ad hoc*, na forma que determina o Regimento Interno deste CARF (art. 60, § 8º), e conforme designação em Ata de julgamento, visto que o relator não mais compunha o colegiado.

"O recurso voluntário interposto é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme consta do Relatório de Auditoria Fiscal (efl. 119 e ss.), o objetivo da ação fiscal foi verificar se a Contribuinte-Recorrente, beneficiária do Ato Concessório de *Drawback*, modalidade Suspensão, nº 2009.0063660, cumpriu todos os seus termos.

Entendendo a fiscalização que houve cumprimento parcial e a Contribuinte-Recorrente cometeu infrações ao DL 37/66, lançou II, IPI, PIS e COFINS Importação, multa e juros, e ainda, multa isolada por descumprimento ao referido Regime, basicamente por duas acusações fiscais:

- 1) Venda, no mercado nacional, em percentual acima do permitido pela legislação aduaneira do subproduto PRATA;
- 2) Existência de suposto saldo positivo de estoque, após a industrialização de 16.284.910,00 kg de OURO, de 2 (dois) insumos importados.

O acórdão da DRJ de Piso cancelou parte do lançamento, relativamente a multa isolada, sendo desafiado apenas por meio de recurso voluntário, o qual trouxe a este contencioso os demais assuntos.

Do regime de drawback no caso concreto

Sinteticamente, o regime especial de *drawback* foi instituído pelo DL 37/66, visando incentivar a exportação, desonerando tributos incidentes nas aquisições de insumos utilizados no processo industrial, cujos produtos sejam exportados.

Há 3 (três) tipos de *drawback*: isenção, suspensão e restituição; sendo que, no caso concreto, a modalidade foi o de suspensão, suspendendo-se o pagamento dos tributos na importação (II, IPI, PIS e COFINS).

No caso dos autos, a Recorrente importou corpos moedores em aço laminado em formato esférico para moinhos de bolas; coletor mineral sulfetado à base de thionocarbamato de sódio, butil-ditiofosfato; cianeto e oxicianeto de sódio; carvão ativado de origem vegetal; amil xantato de potássio, carbonoditionato de potássio; dowfroth - metil eter do propilenoglicol (efl. 139 e ss.)

A Recorrente apresentou Laudo Técnico da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo - Departamento de Engenharia de Minas e de Petróleo - Laboratório de Simulação e Controle, o qual informa a relação *insumo x produtos dos insumos/mercadorias importados* e que ressalva:

Todos os insumos declarados acima são consumidos em sua totalidade, não havendo reaproveitamento, uma vez inseridos no processo não há possibilidade de reutilizá-los, pois misturam-se ao minério e são, por gravidade, direcionados para uma barragem de contenção de rejeitos”.

Detectando que no Laudo Técnico constava a quantidade da produção de 16.280,00 Kg de Ouro e que as exportações totalizaram 16.284,91 Kg do mesmo minério, a fiscalização glosou, por não terem sido utilizadas no processo produtivo do Ouro, os saldos positivos de estoque de Cianeto de Sódio e de Corpos Moedores 2" (efl. 163).

Por outro lado, a Recorrente entende que a autuação deve ser cancelada, pois em relação ao subproduto prata, não ocorreu qualquer distorção da condição resolutiva do *Drawback* o fato de a ter vendido internamente - e não subproduto dos insumos importados, como entendido pela fiscalização (efl. 947 e ss.).

Ao que se vê dos autos os requisitos do regime de *drawback suspensão* foram cumpridos, vez que os insumos foram importados e utilizados no processo produtivo para a obtenção do ouro em barras, objeto da exportação/concessão do Ato Concessório, e ainda, que não há custo adicional à produção do ouro para obtenção da prata.

Noutro falar, o objeto da concessão do regime de *drawback suspensão* é a exportação do ouro em barras e não a prata comercializada nacionalmente, esta, aliás, questão subsidiária.

Também restou inconteste que a prata é um subproduto, decorrente do processo-fim (ouro em barras a ser exportado), ou seja, para se produzir o ouro em barras, no decorrer deste processo, surge a prata.

Deste modo, tem-se que o Ato Concessório foi cumprido.

Do subproduto prata

A fiscalização entendeu que a Recorrente descumpriu o artigo 401 do RA, vez que ultrapassou o limite de 5% do valor total das vendas do subproduto Prata (R\$ 13.693.626,85), frente ao valor total dos insumos importados (R\$ 43.116.212,89), e assim, considerou um excedente de vendas do referido subproduto de R\$ 11.537.816,21 (13.693.626,85 - 2.155.810,64).

Percebe-se que os procedimentos utilizados para se chegar na presente autuação também foram utilizados no PAF 10611.720243/2015-18 (acórdão 3301-003.346), dentre os quais se destacam:

| PAF | Lançamentos | Particularidades |
|----------------------|---|---|
| 10611.720243/2015-18 | Ano-calendário: 2011, 2012, 2013 <i>Drawback suspensão</i> Tributos lançados: II, IPI, PIS e COFINS-Importação Subproduto prata excedente ao limite de 5% do valor dos insumos importados Multa isolada Relação de consumo <i>insumo x produto</i> | Laudo Técnico - Escola Politécnica USP - Laboratório de Engenharia de Minas e Petróleo - todos os insumos são consumidos no processo produtivo do "bulhão dourado" e do "ouro em formas de barras". Primeiro se produzir o bulhão dourado, depois o ouro em barras, este exportado. Refino é por meio de terceiro contratado. A partir do bulhão obtém-se a prata que é vendida no mercado interno. |
| 10611.720349/2017-83 | Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 <i>Drawback suspensão</i> Tributos lançados: II, IPI, PIS e COFINS-Importação Subproduto prata excedente ao limite de 5% do valor dos insumos importados Multa isolada Relação de consumo <i>insumo x produto</i> | <i>Idem.</i> |

No acórdão 3301-003.436, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso de ofício, a partir da seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DRAWBACK. CUMPRIMENTO DO REGIME. VINCULAÇÃO FÍSICA.

Não se considera descumprido o regime se foi comprovado que todos os insumos importados foram utilizados em produtos exportados, ainda que se verifique erro na vinculação destes insumos aos atos concessórios.

SUBPRODUTO EXCEDENTE. LIMITE LEGAL.

Se no regime de drawback suspensão, temse um subproduto em percentual superior ao limite de 5%, ele deve ser exportado ou devem ser recolhidos os tributos suspensos relativos aos insumos utilizados na sua produção.

Contudo, os tributos devem ser calculados levando em conta o processo de produção desse subproduto.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DO REGIME.

A multa prevista no art. 107, inciso VII, alínea “e”, do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pelo art. 77 da Lei nº 10.833/2003, não deve ser aplicada se o regime de drawback não estiver vigente.

Neste precedente, a relatora desonerou o crédito por nulidade material, entendendo que deveriam ser exigidos os tributos incidentes sobre os insumos utilizados na produção do subproduto prata, mas que esses tributos teriam que ser calculados levando-se em conta o processo produtivo desse subproduto.

Sobre este ponto, houve voto vencedor, o qual, no que importa, merece destaque:

Entendeu, porém a maioria deste Colegiado, por acompanhar, neste ponto, a fundamentação da decisão de primeiro grau; a qual também deu pela desoneração do crédito lançado relativamente ao excesso do subproduto prata; mas, sob o fundamento de que não restaria descumprido o regime de drawback posto que, ainda que o subproduto prata exceda 5% do valor dos insumos importados, a mercadoria que deu origem ao subprodutobulhão de ouroé nacional e não é de exportação obrigatória, pelo ato concessório. Reproduzo trechos do voto do acórdão recorrido que contém tal fundamento: (grifo do original)

Analisando-se os laudos (fls. 219/220 e 225/228) e informações prestadas pela interessada se verifica que as barras de ouro são produzidas após a produção do bulhão de ouro.

Então o processo produtivo se inicia com a extração da lavra mineral, passando por um processo de beneficiamento que consiste em desmontar o minério, transportá-lo para sua fragmentação, jigagem, flotação, remoagem, hidrometalurgia e, finalmente, a fundição para obtenção do bulhão, que é um composto de ouro e prata.

Os insumos são utilizados até esta fase de produção. Para a produção deste bulhão de ouro os insumos importados são os requeridos no AC 2011.0017692. Já para a produção de barras de ouro, de que trata o AC 2011.0017226, o beneficiamento teve outra etapa que consiste no refino do bulhão, por outra empresa especializada, e deste beneficiamento foi obtido como subproduto a prata e outros minérios sem valor comercial, segundo a beneficiária.

[...]

A prata foi obtida através do refino de lavras minerais extraídas de solo brasileiro, onde continham vários minérios, dentre eles o ouro que era o objeto da exportação.

Assim os insumos foram utilizados para a produção de ouro na forma de bulhão, conforme compromissado nos AC's.

Todavia, para a produção das barras de ouro (objeto do AC 2011.0017226), o bulhão de ouro, já beneficiado com os insumos importados, é encaminhado à outra empresa para proceder ao refino e somente a partir desta etapa é que surge a prata. Ou seja, a prata foi obtida a partir de um procedimento de refino do bulhão sem a utilização dos insumos importados.

[...]

Art. 10. O regulamento fixará percentuais de tolerância para exclusão da responsabilidade tributária em casos de perda inevitável de mercadoria em operação, sob controle aduaneiro, de transporte, carga e descarga, armazenagem, industrialização ou qualquer manipulação. (grifos acrescidos)

Na norma citada vê-se claramente que a tolerância admitida refere-se às mercadorias que estiverem sob controle aduaneiro.

E o controle aduaneiro se dá sobre as mercadorias importadas ou a serem exportadas. Então se o produto em questão não se enquadrar nestas hipóteses, não ficaria sujeito a uma limitação tolerável. E ainda conjugando os dois dispositivos acima citados temos que tratam de situações específicas de sobras ou perdas relacionados ao produto a ser exportado. Isto é, sobra do próprio produto a ser exportado ou dos insumos utilizados na sua produção.

No caso em tela, a lavra que deu origem à prata é nacional, não podendo se admitir a exigência dos tributos suspensos na importação de insumos de forma proporcional à produção de prata como se esta fosse importada ou que devesse ser exportada.

Foge, portanto, ao controle aduaneiro tal produção pois não preenche nenhum dos requisitos: nem foi importada, nem deve ser exportada. A prata, neste caso, ao ser vendida, deverá sofrer a exigência dos tributos normalmente exigidos no mercado interno.

Não há como se entender que houve descumprimento do regime de Drawback com relação ao AC 2011.0017226 pelo fato de o subproduto excedente ser nacional e não ser exportado.

Tem-se que não houve descumprimento do regime de *drawback* em razão do excedente de 5% do valor dos insumos que resultou no subproduto prata, vez que este não foi exportado e não era o objeto do Ato Concessório (exportação de ouro em barra).

Os insumos importados visam um fim: a exportação do ouro em barras, sendo que no meio desta produção-fim, obtém-se a prata, a partir do refino do bulhão dourado. O emprego dos insumos importados não visa a obtenção da prata.

Sendo este subproduto comercializado nacionalmente, ao que se denota, não se está sob o controle aduaneiro. Entretanto, se não era esse o objetivo do estímulo à exportação - razão da criação do regime especial de *drawback* -, não parece adequada a interpretação da fiscalização.

Por tais motivos e se comungando do voto vencedor citado acima, aproveitando-a para fins de fundamento do presente voto, evitando-se repetições de fundamento que se chegaria ao mesmo desiderato, situação permitida pelo § 3º, do art. 57, da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 - RICARF/2015, introduzido pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017; e dos §§1º e 2º, do art. 50, da Lei nº 9.784/99, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, dando-lhe total provimento, cancelando-se o lançamento fiscal.”

Nota do redator ad hoc: *após ouvir as razões de decidir do relator, em relação aos chamados subprodutos, com as quais concordou somente o Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, os demais membros do colegiado entenderam que não procede a afirmação de que a prata foi obtida a partir de um procedimento de refino do bulhão sem a utilização de insumos importados (que eram, em verdade, subprodutos do processo produtivo de outro), e, por isso, não estaria submetida a controle aduaneiro.*

O colegiado entendeu que no caso de haver resíduo ou sobra do processo produtivo submetido ao regime aduaneiro especial de drawback, em percentual superior ao estabelecido no art. 401 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), caberia a extinção da aplicação do regime mediante, v.g., nacionalização, ou destruição com pagamento de tributos sobre a mercadoria economicamente utilizável, no estado em que se encontra, visto que sob controle aduaneiro.

Em função desse posicionamento, os Conselheiros Mara Cristina Sifuentes e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco propunham conversão em diligência, para que a unidade preparadora da RFB apurasse o quantum correspondente. No entanto, prevaleceu o posicionamento dos Conselheiros Rosaldo Trevisan, Tiago Guerra Machado, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli e Rodolfo Tsuboi, no sentido de que isso implicaria, de fato, nova fiscalização, deturpando o próprio conteúdo da autuação e sua fundamentação, pelo que entenderam ser a medida incompatível com uma diligência, procedimento destinado a sanar dúvida do julgador, e não a refazer totalmente a fundamentação da autuação.

Havendo subproduto resultante do processo produtivo ao amparo do regime de drawback (no caso, compondo “bulhão de ouro”), tal subproduto se encontra sob controle aduaneiro, e deve receber uma das destinações previstas na legislação aduaneira, no estado em que se encontra, não podendo a fiscalização exigir, mediante lançamento, o valor correspondente ao insumo importado que foi utilizado, de fato, no produto exportado (e por isso não constitui excedente, mas simples subproduto), nem relacionar tais insumos sem métrica definida a um segundo processo produtivo (no caso, de “prata”), que utiliza insumos nacionais e estrangeiros.

Foram essas as razões de decidir que prevaleceram no seio do colegiado em relação aos chamados subprodutos, e que aqui externo, como designado em Ata, e na forma regimental.

Pelo exposto, deve ser dado provimento parcial, para afastar o lançamento em relação aos chamados subprodutos.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan (*Ad Hoc*)

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

Manifesto neste voto minhas razões de divergir do exposto pelo relator, exclusivamente no que se refere a Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2”.

Conforme exposto pelo relator, a fiscalização glosou, por não terem sido utilizadas no processo produtivo do Ouro, os saldos positivos de estoque de Cianeto de Sódio e de Corpos Moedores 2” (efl. 163).

A nosso ver, tal questão não tem relação com a discussão sobre os chamados subprodutos, travada no restante do voto do relator. Trata de simples excesso de mercadorias, encontradas em estoque.

Conforme quadro de e-fl. 162, a quantidade de cianeto de sódio necessária à obtenção do produto a ser exportado era de 1.440.730,00 Kg, e com amparo no respectivo ato concessório a empresa importou/transferiu de outros atos 1.920.000,00 Kg, restando saldo positivo de 479.270,00 Kg.

E o mesmo fenômeno ocorreu em relação a Corpos Moedores em Aço Laminado de duas polegadas (Corpos Moedores 2”), com quantidade necessária à obtenção do produto a ser exportado de 10.080.000,00 Kg, sendo que, com amparo no respectivo ato concessório, a empresa importou/transferiu de outros atos 10.453.260,00 Kg, restando saldo positivo de 373.260,00 Kg.

A fiscalização aplicou ainda redução proporcional dos montantes lançados em relação a tais mercadorias, visto que a quantia de ouro (produto final) exportada (16.284,91 Kg) foi superior à prevista em Ato Concessório (16.280,00 Kg).

Entendo, no caso, perfeitamente caracterizado o excesso de estoque, cabendo a exigência dos tributos correspondentes com os respectivos consectários/multa de ofício, na forma efetuada pela fiscalização.

Pelo exposto, voto por manter o lançamento em relação a Cianeto de Sódio e Corpos Moedores 2”.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan